

УДК 336.226.322

Ходикіна А.А.
студент

Миколаївського національного аграрного університету

Бурковська А.В.

кандидат економічних наук,

доцент кафедри фінансів та кредиту

Миколаївського національного аграрного університету

АКТУАЛЬНІ ТЕНДЕНЦІЇ ОБЛІКУ РОЗРАХУНКІВ З ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

CURRENT TRENDS ACCOUNTING OF SETTLEMENTS WITH VAT

АНОТАЦІЯ

У статті розглянуто тенденції розрахунків з податку на додану вартість в Україні, проаналізовано нові зміни на сьогодні, та визначення напрямів удосконалення обліку даного податку. Сучасна податкова система має досить складну структуру, яка включає в себе різні види податків. Одним із основних податків, які стягуються на території України є податок на додану вартість. При організації бухгалтерського обліку на підприємстві особливе місце відводять обліку розрахунків з бюджетом, зокрема за податком на додану вартість.

Ключові слова: податки, податок на додану вартість, податкові зобов'язання, податковий кредит, бухгалтерський облік, рахунки бухгалтерського обліку, спеціальний режим оподаткування, Податковий кодекс.

АННОТАЦИЯ

В статье рассмотрены тенденции расчетов по налогу на добавленную стоимость в Украине, проанализированы новые изменения на сегодня, и определение направлений совершенствования учета данного налога. Современная налоговая система имеет достаточно сложную структуру, которая включает в себя различные виды налогов. Одним из основных налогов, взимаемых на территории Украины является налог на добавленную стоимость. При организации бухгалтерского учета на предприятии особое место отводят учета расчетов с бюджетом, в частности по налогу на добавленную стоимость.

Ключевые слова: налоги, налог на добавленную стоимость, налоговые обязательства, налоговый кредит, бухгалтерский учет, счета бухгалтерского учета, специальный режим налогообложения, Налоговый кодекс.

ANNOTATION

The article examines trends in payments to the VAT in Ukraine, analyzes the new changes today, and identify areas of improvement of tax accounting. The current tax system has a very complex structure, which includes various types of taxes. One of the main taxes levied on the territory of Ukraine is the value added tax. When accounting for the enterprise special place divert the payments to the budget, in particular value added tax.

Keywords: taxes, VAT, taxes, tax credit, accounting, accounts, special tax treatment, the tax code.

Постановка проблеми. Податок на додану вартість (ПДВ) є одним із основних, непрямих податків, за рахунок котрого формується значна частина державного бюджету України. Водночас, ПДВ – це найпроблемніший податок, оскільки він складний у нарахуванні та сплаті, у зв'язку з чим виникає можливість наявності бюджетної заборгованості, ухилення від сплат податку, у тому числі за рахунок неузгодженості законодавчих актів та чисельності їх змін, недосконалої системи податкового обліку. Від-

так, ПДВ другий у керуванні за своєю природою. Прийняття Податкового кодексу України (ПКУ) не вирішило вищевказаних проблем. Крім того, до ПКУ і надалі вносяться численні зміни, приймаються окремі законодавчі акти, інші нормативно-правові акти, порушуючи принцип стабільності, на якому повинне ґрунтуватися законодавство.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вивченню проблем, пов'язаних з обліком розрахунків з бюджетом по податку на додану вартість, присвячені праці вітчизняних та зарубіжних учених та фахівців, серед яких: Бутинець Ф., Жук М., Нашкерська Г., Орлів М., Орлова К., Пархоменко М., Плаксієнко Я., Ривак Н., Хома С., Хомин П. та інші. Проте враховуючи зміни, які постійно відбуваються в механізмі нарахування та сплати даного податку згідно чинного законодавства, ці питання і досі залишаються важливими та актуальними.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Незважаючи на велику кількість досліджень у цьому напрямі, відсутність системних та комплексних підходів до вирішення цих питань не дозволяє конкретизувати актуальні тенденції обліку розрахунків з податку на додану вартість на вітчизняних підприємствах, що можуть бути застосовані на практиці в сучасних умовах.

Прийняття Податкового кодексу України (ПКУ) не вирішило всіх проблем. Крім того, до ПКУ і надалі вносяться численні зміни, приймаються окремі законодавчі акти, інші нормативно-правові акти, порушуючи принцип стабільності, на якому повинне ґрунтуватися законодавство.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Метою статті є висвітлення особливостей та актуальних проблем обліку розрахунків з податку на додану вартість та визначення напрямів удосконалення обліку даного податку.

Виклад основного матеріалу дослідження. Сучасна податкова система має досить складну структуру, яка включає в себе різні види податків. Одним із основних податків, які стягуються на території України є податок на додану вартість.

Податок на додану вартість (ПДВ) – це непрямий податок, який стягується до бюджету у вигляді надбавки до ціни продукції (робіт або послуг) і сплачується споживачами.

ПДВ, будучи однією із основних складових системи оподаткування, які формують державний бюджет України є водночас і самим проблемним податком, оскільки найбільша кількість порушень пов'язана саме з нарахуванням, сплатою і відшкодуванням цього податку з бюджету.

При організації бухгалтерського обліку на підприємстві особливе місце відводять обліку розрахунків з бюджетом, зокрема за податком на додану вартість.

ПДВ є могутнім фіскальним інструментом держави завдяки притаманним йому перевагам, а саме: простотою нарахування, зручністю сплати за місцем і часом, відсутністю примусового характеру, не вимагає накопичення певних сум. Цей податок визначається розміром споживання, тому виступає чинником, який стримує кризу перевиробництва і прискореного витіснення з ринку слабких виробників. За підсумками 2014 року ПДВ складає 42,1% доходів Державного бюджету [2].

Ведення бухгалтерського обліку залежить, перш за все, від вдало вибраної форми обліку та організації роботи бухгалтерії підприємства. Проте, крім бухгалтерського обліку, підприємства повинні паралельно вести і податковий облік. Належним чином організований податковий облік є однією із найважливіших умов нормального функціонування будь-якого суб'єкта господарювання.

Нормативно-правовим актом, що визначає ведення бухгалтерського обліку безпосередньо за ПДВ, є Інструкція з бухгалтерського обліку податку на додану вартість, затверджена наказом МФУ № 141 від 01.07.97 р. [3], Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств і організацій, затвердженою наказом МФУ № 291 від 30.11.99 р.[4], 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». Аналітичний облік розрахунків за податками ведеться за їх видами. Зокрема, для обліку ПДВ до субрахунку 641 відкривається окремий аналітичний рахунок «Розрахунки за податком на додану вартість».

Крім того, для обліку податкових зобов'язань (ПЗ) та податкового кредиту (ПК) 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 як різниця між його дебетовим та кредитовим оборотом, за виключенням суми ПДВ (відображеної за дебетом) щодо сплати податку за попередній звітний період.

Субрахунки 643 та 644 є транзитними та застосовуються для коригування ПЗ та ПК у випадку авансових платежів (з використанням субрахунків 301, 311, 371, 641, 681), тобто з метою відображення правила «першої події».

На субрахунок 644 відображається сума податкового кредиту з ПДВ, причому за кредитом тимчасово до того часу, поки не будуть проведені взаєморозрахунки з постачальниками чи підрядниками – Дт 641 (ПДВ) – Кт 644 «З податкового кредиту».

Таким чином, слід зазначити, що назви субрахунків 643 і 644 невдалі та не відповідають своєму економічному змісту і не дають чіткого уявлення про те, що саме на них обліковується. Тим більше, що Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку, теж не прояснює ситуації. Зокрема, в ній зазначено: «на субрахунок 644 «Податковий кредит» ведеться облік суми ПДВ, на яку підприємство набуло права зменшити податкове зобов'язання» [4]. Однак, рідч у тім, що сума ПДВ, на яку підприємство зменшує податкове зобов'язання, відображається за дебетом субрахунку 641 «Розрахунки за податками», а конкретніше – за дебетом аналітичного рахунку 6412 «Розрахунки з податку на додану вартість».

Варто звернути увагу, що за наявності сальдо за субрахунком 643 воно відображається в активі балансу за статтею «Інші оборотні активи», а за субрахунком 644 – у пасиві за статтею «Інші поточні зобов'язання», а не як заборгованість за розрахунками з бюджетом.

На практиці найчастіше виникають помилки саме при використанні правила «першої події».

Податковий кредит може виникати лише за умови наявності документа – податкової накладної (ПН), яку виписує постачальник або іншого підтверджуючого документа. Однак, якщо постачальник не надасть податкову накладну покупцю, то покупець немає права на податковий кредит (Дт 641) у звітному періоді (у разі, якщо не надасть заяву (скаргу) податковому органу). У такому разі до моменту отримання такої ПН використовується рахунок 644 «Податковий кредит», а не 641. Отже, у покупця виникають певні складнощі щодо обліку податкового кредиту.

Також недоліками ПДВ є значний його вплив на загальний рівень цін та регресивність, особливо щодо малозабезпечених верств населення. Встановлення нульових ставок на експортні товари створює позитивні передумови для збільшення обсягу експорту та підвищення конкурентоспроможності вітчизняних товарів на світовому ринку.

Якщо аналізувати ключові зміни, які прийняті у Податковому кодексі, то можна стверджувати, що в Україні законодавство передбачає необхідність гармонізації податкової системи з європейськими стандартами, відтак ПДВ у Податковому кодексі був збережений. Деяко змінилося лише його адміністрування. Розробники документа намагалися вирішити комплекс завдань: перекрити найпоширеніші схеми мінімізації оподаткування, вирішити проблему з відшкодування податку, а також знизити внутрішні ціни на зерно та металобрухт.

Переваги та недоліки податку на додану вартість наведена у табл. 1.

Таблиця 1
Переваги та недоліки податку на додану вартість в Україні

Переваги ПДВ	Недоліки ПДВ
Платниками податку є всі учасники руху товару від виробника до роздрібного продавця	Складний механізм нарахування та сплати
Відсутність подвійного оподаткування і кумулятивного ефекту	Ухилення від сплати податку, в т.ч. за рахунок неузгодженості законодавчих актів з оподаткування, недосконалої системи податкового обліку
Як правило, рівні умови серед виробників та продавців щодо сплати податку	При відсутності прозорої системи надходжень до бюджету можлива наявність бюджетної заборгованості
Ритмічність податкових надходжень	Регресивний вплив на малозабезпечені верстви населення
Дає можливість стримувати зростання цін	
Стримує кризу перевиробництва, вирівнює можливість отримання надприбутків та регулює процеси споживання	

Джерело: представлено автором з використанням [2]

Що стосується взаєморозрахунків з бюджетом і іншими фінансовими інститутами, то більш значною проблемою сьогодні є те, що при поділі бухгалтерського обліку на управлінський і бухгалтерський відповідно до чинного законодавства в державі існує ще цілий ряд законів і в першу чергу Закон "Про податок на додану вартість" від 03.04.97 р. № 168/97-ВР, Закон "Про оподаткування прибутку підприємств" від 28.12.94 р. № 334/94-ВР, які регламентують ведення третього виду обліку – податкового, або обліку розрахунків з бюджетом. На нашу думку, це значно ускладнило всю систему обліку в державі, призвело до значної кількості зловживань в розрахунках і, що найголовніше, держава недоодержала основних коштів до бюджету. Тому сьогодні найважливішим завданням є приведення до єдиних принципів і методів податко-

вої і бухгалтерської звітностей. Бухгалтерський облік, як основний для визначення взаєморозрахунків з державою, платежів і відрахувань до бюджету повинен бути єдиним. Мається на увазі, що в державі повинен існувати єдиний бухгалтерський облік, який визначає порядок визначення фінансових результатів і податкових зобов'язань. Облік податкових зобов'язань не повинен регламентуватися ніякими іншими законами, окрім Закону «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні».

На наш погляд, основною причиною розбіжностей у податковій та бухгалтерській звітностях щодо валових доходів та витрат, як і щодо податку на додану вартість є момент їх виникнення. Так, у бухгалтерському обліку доходи та витрати відображаються на основі принципу нарахування за відвантажену продукцію, виконання робіт, надання послуг, а в податковій звітності діє правило «першої події». Отже, на відміну від податкової звітності, у бухгалтерському обліку отримані аванси (передоплати) не визнаються доходом, а відображаються у складі зобов'язань.

Висновки: На організацію обліку розрахунків за податком на додану вартість впливають різні фактори. Перш за все, це зміни в податковому законодавстві, які мають як позитивний, так і негативний характер. У більшості вони стосуються аналітичного обліку, що пов'язано із специфікою обліку окремих господарських операцій.

Було б доцільно спростити обмеження записів на субрахунках 643 та 644, що пов'язані з виданими та отриманими авансами нарахованими податковими зобов'язаннями та податковим кредитом з ПДВ лише від сум передоплат товарів, які не були відвантажені та отримані за станом на кінець місяця. Це дасть змогу виключити із субрахунків 643 та 644 численні записи, пов'язані з обліком кожної часткової передоплати протягом звітного місяця. Спрощення такого обліку не вимагає ведення жодних податкових облікових реєстрів.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Ткаченко Н. М. Податкові системи країн світу та України. Облік і звітність : [навч.-метод. посібник] / Ткаченко Н. М., Горова Т. М., Ільєнко Н. О. ; [під заг. ред. Н. М. Ткаченко]. – К. : Алерта, 2014. – 554 с.
2. Семенко Т. М. Податковий і фінансовий облік ПДВ згідно Податкового кодексу України / Т. М. Семенко [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Oif_apk/2011_2/12_Semen.pdf
3. Про затвердження Інструкції з бухгалтерського обліку податку на додану вартість : Наказ МФУ № 141 від 01.07.97р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0284-97>
4. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом МФУ № 291 від 30.11.99 р. [Електронний ресурс]. – Ре-

- жим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>
5. Про затвердження форми податкової накладної та Порядку заповнення податкової накладної : Наказ МФУ № 1379 від 01.11.2011 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1333-11>
6. Про затвердження форми Реєстру виданих та отриманих податкових накладних та порядку його ведення: Наказ МФУ від 17.12.2012 року № 1340 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0201-13>
7. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>