

УДК 657.1

Коцан Ольга Петрівна,
викладач кафедри обліку і аудиту
Івано-Франківського університету права
імені Короля Данила Галицького



ПОРЯДОК УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКОВОГО ВІДОБРАЖЕННЯ РОЗРАХУНКІВ З БЮДЖЕТОМ ЗА ПОДАТКОМ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

У статті наведено порядок облікового відображення податкового кредиту та податкового зобов'язання за податком на додану вартість за умови використання методу «першої події», а також досліджено проблемні облікові питання. Обґрунтовано необхідність скасування застосування методу «першої події» при відображенні в обліку досліджуваного податку. Запропоновано операції за податком на додану вартість відображати за методом «нарахувань», а також наведено переваги його використання на противагу методу «першої події».

Ключові слова: податок на додану вартість, податковий кредит, податкове зобов'язання, метод «першої події», метод «нарахування», касовий метод.

Постановка проблеми. Податок на додану вартість є одним із основних джерел збільшення доходів Державного бюджету України. Водночас питання адміністрування та облікового відображення даного податку містять ряд недоліків, які негативно позначаються на результатах діяльності суб'єктів господарювання та податкових органів. Практика засвідчує про наявність в обліку при визначенні податкового кредиту й податкового зобов'язання за податком на додану вартість спірних питань та необхідність пошуку більш ефективних напрямків його облікового відображення.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання відображення в обліку податку на додану вартість протягом тривалого періоду знаходяться в центрі уваги багатьох вітчизняних науковців. Зокрема, проблемні облікові питання з даного податку досліджували такі науковці: П. Бочаров, О. Будько, Р. Грачова, Т. Китайчук, О. Коблянська, Л. Калиновська, Н. Прохар та інші.

О. В. Будько [1], розглядаючи особливості відображення податку на додану вартість у бухгалтерському обліку, вбачає потребу внесення змін до назв субрахунків 643 «Податкові зобов'язання» й 644 «Податковий кредит» та їх характеристик, а також необхідність удосконалення методики обліку даного податку. Водночас, Р. Грачова [2], аналізуючи облік податкових зобов'язань та податкового кредиту, зазначає про невідповідність субрахунків 643 «Податкове зобов'язання», 644 «Податковий кредит», призначених для обліку податку на додану вартість, вимогам Інструкції № 291. Водночас, з метою усунення облікових суперечностей пропонує бухгалтерські проведення з обліку цього податку. Даним нормативним документом передбачено, що рахунок 64 «Розрахунки за податками й платежами» є пасивним, а отже, за кредитом зазначеного рахунка і, як правило, його субрахунків відображається нарахування податкових зобов'язань, а за дебетом, відповідно, – виникнення права на податковий кредит та суми податку, сплачені до бюджету. Отже, як пише науковець М. Грачова [2], за наявності передоплати при



відображенні у бухгалтерському обліку податкового зобов'язання та податкового кредиту за дебетом субрахунка 643 «Податкові зобов'язання» та кредитом субрахунка 644 «Податковий кредит» відповідно порушуються вимоги вище зазначеного нормативного документа щодо призначення рахунка 64 «Розрахунки за податками й платежами» в частині облікового відображення податку на додану вартість. Л. В. Калиновською [4] при дослідженні особливостей податкового обліку платників податку на додану вартість зосереджено увагу на підстави, види й особливості обліку, які висуває чинне податкове законодавство. Розглядаючи особливості відображення в обліку інформації про податок на додану вартість за Податковим кодексом України, Н. В. Прохар [7] зазначає про спрощення системи адміністрування цього податку та посилення податкового контролю за його сплатою.

Як бачимо, ряд науковців досліджують питання необхідності адміністрування та обліку податку на додану вартість. Однак, фактично відсутні напрацювання вчених на ділянці обліку даного податку щодо використання методу «першої події» при авансовій системі.

Постановка завдання. Основними завданнями в процесі написання даної статті є дослідження порядку відображення в обліку податкового кредиту та податкового зобов'язання за податком на додану вартість за правилом «першої події», аналіз проблемних сторін щодо використання методу «першої події», а також обґрунтування доцільності скасування даного методу податкового обліку та заміни його методом «нарахувань».

Виклад основного матеріалу дослідження. У бухгалтерському обліку податку на додану вартість виокремлюють два поняття – податковий кредит і податкове зобов'язання. У залежності від того, як визначається дата виникнення податкових зобов'язань й податкового кредиту, виділяють три методи податкового обліку, а саме: методи «першої події», «нарахування», касовий метод.

Як правило, податкове зобов'язання і податковий кредит з податку на додану вартість переважно визначається за правилом «першої події», тієї, що відбувається раніше: 1) або за датою відвантаження (одержання) готової продукції (товарів, робіт, послуг) з наступною оплатою; 2) або за датою отримання (перерахування) передоплати.

Дослідження питань, пов'язаних з обліковим відображенням податкових зобов'язань та податкового кредиту за податком на додану вартість є досить актуальними як для суб'єктів господарювання, оскільки більшість із них є платниками даного податку, так і органів державної влади. Зазначене пояснюється тим, що в обліковій практиці підприємств та в законодавчих документах, які регламентують порядок справляння такого податку, існують певні невідповідності.

Питання справляння податку на додану вартість до бюджету залежить від нормативної бази, яка регулює питання обліку, звітності й контролю такого податку. Сьогодні порядок відображення в бухгалтерському обліку податку на додану вартість визначається Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [3] та Інструкцією з бухгалтерського обліку податку на додану вартість [5].

Для обліку податків, у тому числі податку на додану вартість, Інструкцією № 291 призначено рахунок 64 «Розрахунки за податками й платежами», за кредитом якого відображаються нараховані до бюджету платежі, тобто податкові зобов'язання, а за дебетом – належні до відшкодування з бюджету податки (у випадку перевищення суми податкового кредиту над сумою податкового зобов'язання), їх сплата, списання, а також

сума, перерахована до бюджету в рахунок погашення заборгованості за відповідним податком. Положення Інструкції № 291, як правило, повинні поширюватися на всі без винятку субрахунки рахунка 64 «Розрахунки за податками й платежами», включаючи субрахунки обліку податку на додану вартість, у зв'язку з отриманням та видачею авансів, а саме: 643 «Податкові зобов'язання» та 644 «Податковий кредит».

Бухгалтерські проведення з обліку податкових зобов'язань за податком на додану вартість року відображено в таблиці 1.

Таблиця 1

Бухгалтерські проведення з обліку податкових зобов'язань за податком на додану вартість за методом «першої події»

№ з/п	Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.	Податковий облік	
		Дебет	Кредит		Д	В
1	2	4	5	6	7	8
<i>Перша подія – відвантаження готової продукції, друга – отримання оплати за продукцію</i>						
1	Реалізовано продукцію вітчизняним покупцям, в т.ч. ПДВ	361	701	120 000	100 000	–
2	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	701	641	20 000	–	–
3	Відображено собівартість реалізованої продукції	901	26	85 000	–	85 000
<i>Перша подія – отримання авансу, друга – відвантаження готової продукції</i>						
1	На поточний рахунок отримано аванс від вітчизняних покупців	311	681	120 000	–	–
2	Відображено суму податкового зобов'язання з ПДВ	643	641	20 000	–	–
3	У рахунок отриманого авансу відвантажено продукцію вітчизняним покупцям	361	701	120 000	120 000	–
4	Списано суму раніше нарахованого податкового зобов'язання	701	643	20 000	–	–
5	Списано собівартість реалізованої продукції	901	26	85 000	–	85 000
6	Відображено взаємозалік заборгованостей	681	361	120 000	–	–

У таблиці 2 наведено перелік бухгалтерських проведення з обліку податкового кредиту за податком на додану вартість.

Таблиця 2

Бухгалтерські проведення з обліку податкового кредиту з податку на додану вартість за методом «першої події»

№ з/п	Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	2	4	5	6
<i>Перша подія – отримання виробничих запасів, друга – оплата за них</i>				
1	Оприбутковано запаси від постачальника	28	631	24 397,83

2	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ	6411	631	4 879,57
3	Погашено заборгованість перед постачальником за отримані запаси	631	311	29 277,40
<i>Перша подія – передплата за товари, друга – отримання товарів</i>				
1	Перераховано аванс постачальнику	371	311	31 620,00
2	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ	6411	644	5 270,00
3	Оприбутковано запаси від постачальника в рахунок перерахованого раніше авансу	20	631	26 350,00
4	Списано суму раніше нарахованого податкового кредиту	644	631	5 270,00
5	Відображено взаємозалік заборгованостей	631	371	31 620,00

На нашу думку, застосування «першої події» для нарахування податку на додану вартість призводить до викривлення у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності інформації про розрахунки суб'єктів господарювання із бюджетом за таким податком. Проведені операції з контрагентами з використанням попередньої оплати призводять до тимчасового штучного завищення валюти Балансу, спричинене використанням субрахунків 643 «Податкові зобов'язання» та 644 «Податковий кредит». Для більш детального розуміння даної ситуації наведемо приклад. Нехай у січні 2013 року суб'єктом господарювання проводились операції з попередньою оплатою, аналітичні дані яких обліковано бухгалтерськими проведеннями, наведеними у таблиці 3.

Таблиця 3

**Бухгалтерські проведення з обліку розрахунків із контрагентами
з використанням попередньої оплати**

№ з/п	Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
<i>Перерахування попередньої оплати постачальнику (100 %)</i>				
1	З поточного рахунка перераховано аванс постачальнику	371	311	36 000,00
2	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ	6411	644	6 000,00
<i>Отримання попередньої оплати від покупця (100 %)</i>				
1	На поточний рахунок суб'єкта господарювання отримано аванс від вітчизняних покупців	311	681	60 000,00
2	Відображено суму податкового зобов'язання з ПДВ	643	6411	10 000,00

На дату складання Балансу кінцеве сальдо субрахунків 641 «Розрахунки за податками», 643 «Податкові зобов'язання», 644 «Податковий кредит» підлягає розгорнутому відображенню в активі і пасиві Балансу (Звіту про фінансовий стан). З даних таблиці 3 бачимо, що у суб'єкта господарювання при перерахуванні авансу постачальнику виник податковий кредит на суму 6 000,00 грн., водночас при отриманні авансу від покупця виникло податкове зобов'язання у сумі 10 000,00 грн. Різниця між сумою податкового зобов'язання і дозволеного податкового кредиту 4 000 грн. (10 000,00 грн. – 6 000,00 грн.) визнається сумою податку на додану вартість, яку необхідно сплатити до бюджету як зобов'язання з такого податку та підлягає

відображенню у третьому розділі пасиву Балансу (Звіту про фінансовий стан) у статті 1620 «Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з бюджетом».

Припустимо, що настання другої події, тобто отримання товарно-матеріальних цінностей від постачальника й відвантаження таких цінностей покупцю в рахунок відповідно раніше виданих та отриманих авансів, відбулося в другому кварталі, тобто після 31 березня 2013 року. За даними наведених операцій при складанні фінансової звітності за I квартал 2013 року суб'єкт господарювання має визнати у Балансі (Звіті про фінансовий стан), окрім заборгованості перед бюджетом за податком на додану вартість, інші оборотні активи та інші поточні зобов'язання (табл. 4).

Дані таблиці 4 вказують про те, що застосування в бухгалтерському обліку субрахунків 643 «Податкові зобов'язання», 644 «Податковий кредит» призводить до підвищення значення валюти Балансу (Звіту про фінансовий стан) на період до настання другої події.

Таблиця 4

Фрагмент Балансу суб'єкта господарювання станом на 31 березня 2013 року

Актив	Код рядка	На початок звітного періоду
1	2	3
Інші оборотні активи	1190	10 000
Баланс	1300	10 000

Пасив	Код рядка	На початок звітного періоду
1	2	3
Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	1620	4 000
Інші поточні зобов'язання	1690	6 000
Баланс	1900	10 000

Водночас, слід зазначити, що у відповідності до вимог Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» стаття наводиться у фінансовій звітності, в тому числі у Балансі (Звіті про фінансовий стан), якщо відповідає таким критеріям [6]: 1) існує ймовірність надходження або вибуття майбутніх економічних вигод, пов'язаних з цією статтею; 2) оцінка статті може бути достовірно визначена.

Як зазначалося вище, дебетове сальдо субрахунків 643 «Податкові зобов'язання», 644 «Податковий кредит» відображається в статті «Інші оборотні активи» II розділу активу Балансу (Звіту про фінансовий стан), а кредитове сальдо зазначених субрахунків – «Інші поточні зобов'язання» III розділу пасиву даного звіту. За такого підходу статті у частині відображених у них залишків за субрахунками 643 «Податкові зобов'язання» й 644 «Податковий кредит» відповідають тільки критерію достовірного визначення оцінки їх сум. При цьому ні вибуття, ні надходження майбутніх економічних вигод за ними не прогнозується. Зазначене призводить до відображення у Балансі (Звіті про фінансовий стан) статей, значення яких певним чином не узгоджується з вимогами, тобто критеріями щодо їх відображення у фінансовій звітності.

Неефективність застосування методу «першої події» пояснюється тим, що при здійсненні передоплати постачальнику за готову продукцію (товари, роботи і послуги)



сума дозволеного податкового кредиту відображається бухгалтерським проведенням за дебетом аналітичного субрахунка 6411 «Розрахунки з податку на додану вартість» і кредитом субрахунка 644 «Податковий кредит». При одержанні товарно-матеріальних цінностей в рахунок попередньої оплати кредиторська заборгованість перед постачальниками не виникатиме, а тому використання бухгалтерського проведення за дебетом субрахунка 644 «Податковий кредит» та кредитом субрахунка 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками» є недоречним.

Аналізуючи висвітлену проблему вважаємо за більш ефективним і обґрунтованим нараховувати податок на додану вартість із використанням методу «нарахування», за яким датою виникнення податкових зобов'язань і податкового кредиту за податком на додану вартість є дата фактичного відвантаження чи отримання певних товарно-матеріальних цінностей. За такого підходу операції з отримання або видачі авансу не призводитимуть до виникнення податкового зобов'язання та податкового кредиту за податком на додану вартість відповідно.

Пропонований порядок відображення в бухгалтерському обліку операцій з одержання та реалізації товарно-матеріальних цінностей за авансової системи наведено у таблиці 5. Наведені бухгалтерські проведення у таблиці 5 засвідчують про відсутність потреби у застосуванні субрахунків 643 «Податкові зобов'язання» та 644 «Податковий кредит».

На нашу думку, відмова від застосування методу першої події при нарахуванні податку на додану вартість сприятиме, насамперед, полегшенню облікової роботи бухгалтерського персоналу, уніфікації первинних документів бухгалтерського і податкового обліку, а також спрощення форми й порядку складання податкової декларації з податку на додану вартість тощо.

Таблиця 5

Пропоновані бухгалтерські проведення з облікового відображення розрахунків із контрагентами за наявності виданих чи отриманих авансів

№ з/п	Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
<i>Здійснення передоплати постачальнику</i>				
1	З поточного рахунка перераховано аванс постачальнику	371	311	120 000
3	Оприбутковано виробничі запаси в рахунок перерахованого раніше авансу	20	631	100 000
4	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ	6411	631	20 000
5	Проведено взаємозалік заборгованостей	631	371	120 000
<i>Отримання попередньої оплати від покупця</i>				
1	На поточний рахунок отримано аванс від вітчизняних покупців	311	681	120 000
2	У рахунок отриманого авансу відвантажено продукцію вітчизняним покупцям	361	701	120 000
3	Відображено суму податкових зобов'язань з ПДВ	701	6411	20 000
4	Відображено взаємозалік заборгованостей	681	361	120 000

Як відомо, з прийняттям Податкового кодексу України скасовано метод «першої події» щодо визначення доходів і витрат при оподаткування податком на прибуток та запроваджено метод «нарахувань». Такі зміни сприяли, як правило, наближенню бухгалтерського та податкового обліку, спрощенню процедури складання декларації із податку на прибуток тощо. Прийняття аналогічних змін щодо податку на додану вартість, на нашу думку, дозволить також спростити ряд облікових процедур.

Водночас, з метою вирішення спірних питань з податку на додану вартість були пропозиції зі сторони українського політика В. Ю. Хомутиніки щодо заміни методу «першої події» касовим методом. Однак, на нашу думку, касовий метод неефективно застосовувати у тих випадках, коли операції, пов'язані із реалізацією товарно-матеріальних цінностей, припадають на один звітний період, а з отримання грошових коштів – на наступний період, що унеможливує право на визнання податкового зобов'язання за податком на додану вартість, а це, в свою чергу, до визначення чистого доходу від операційної діяльності.

Варто зазначити, що одним із законопроектів Міністерства доходів і зборів України, починаючи з 01 січня 2014 року, передбачалося внести зміни щодо скасування пільг із податку на додану вартість та зниження його ставки до 9 %, введення компенсаційного податку з обороту за ставкою 1-2 %. Водночас, даним законопроектом планувалося запровадити компенсаційні механізми, зблизити правила щодо визначення доходів і витрат і нарахування податкового кредиту та податкового зобов'язання шляхом скасування за податком на додану вартість методу «першої події», використовуючи при цьому метод нарахувань.

Однак, заплановані зміни так і не набрали чинності, що пояснюється, як правило, економічною та політичною нестабільністю в країні та ліквідацією Кабінетом міністрів від 01.03.2014 р. Міністерства доходів і зборів України і відновленням на його базі Державною податковою та Державною митною служб, підпорядкованих Міністерству фінансів.

Висновки. Проаналізувавши податок на додану вартість та особливості його адміністрування, вважаємо за необхідне для обліку такого податку використовувати метод «нарахувань», за яким моментом визнання податкового кредиту та податкових зобов'язань вважатиметься дата фактичної реалізації (отримання) товарно-матеріальних цінностей, а також внести зазначені зміни до Податкового кодексу України.

Запровадження на законодавчому рівні вищенаведених пропозицій щодо скасування використання в бухгалтерському обліку методу «першої події» при нарахуванні податку на додану вартість сприятиме: по-перше, спрощенню та полегшенню роботи облікових спеціалістів в ділянці обліку податку на додану вартість; по-друге, достовірному відображенню на рахунках бухгалтерського обліку інформації про розрахунки суб'єктів господарювання з бюджетом за податком на додану вартість; по-третє, відповідності статей фінансової звітності критеріям щодо їх визнання.

Список використаних джерел

1. Будько О. В. Особливості нарахування та сплати податку на додану вартість в бухгалтерському обліку згідно Податкового кодексу України / О. В. Будько // Ефективна економіка. – 2011. – № 11. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=811&p=1>.



2. Грачова Р. Облік ПДВ на рахунках 641, 643, 644 / Р. Грачова // Дебет-Кредит. – 2001. – № 3 [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://dtkr.com.ua/debet/ukr/2001/03/03pr7.html>.
3. Інструкція Міністерства фінансів України «Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій» від 30.11.1999 р. – № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.
4. Калиновська Л. В. Щодо податкового обліку платників податку на додану вартість / Л. В. Калиновська // Держава та регіони. – 2013. – № 1 (39). – С. 4.
5. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Інструкції з бухгалтерського обліку податку на додану вартість» від 01.07.1997. – № 141 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0284-97>.
6. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджено наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.
7. Прохар Н. В. Особливості відображення в обліку інформації про податок на додану вартість за Податковим кодексом України / Н. В. Прохар // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 2. – С. 11-25.

Коцан О. П. Порядок усовершенствования учетного отражения расчетов с бюджетом по налогу на добавленную стоимость

В статье приведен порядок учетного отражения налогового кредита и налогового обязательства по налогу на добавленную стоимость при использовании метода «первого события», а также исследованы проблемные учетные вопросы. Обоснована необходимость отмены применения метода «первого события» при отражении в учете исследуемого налога. Предложено операции по налогу на добавленную стоимость отражать по методу «начислений», а также приведены преимущества его использования в противовес методу «первого события».

Ключевые слова: *налог на добавленную стоимость, налоговый кредит, налоговое обязательство, метод «первого события», метод «начисления», кассовый метод.*

Kotsan O. P. The order of perfecting reflected in accounting payments to the budget for value added tax

In the article given the order reflect in accounting tax credit and tax liability for value added tax provided if the use of the method of «first event», and investigated the problem areas of accounting. Soundly the necessity of the cancellation the method of «first event» when displayed in accounting of investigated tax. Proposed the operations on the value added tax to represent of the method of «accrual» and also are the advantages of its use, as opposed to the method of «first event».

Keywords: *Value-Added Tax, tax credit, tax liability, the method of «first event», method of «accrual» cash method.*

