

А.А. ЧИРВА

(Національний університет Державної податкової служби України, м. Ірпінь, Україна)

Удосконалення облікової політики підприємства в частині обліку ПДВ

Питання обліку розрахунків з бюджетом за податками і платежами в цілому, і з податку на додану вартість зокрема є вкрай актуальним, оскільки в умовах нестабільної економічної ситуації основним мотивуючим чинником діяльності підприємства є бажання зменшити фіскальний тиск. Метою статті є обґрунтування необхідності внесення змін в наказ про облікову політику підприємств щодо обліку податку на додану вартість з урахуванням положень діючої законодавчої бази та методичних вказівок для використання обліковими працівниками, які здійснюють облік податкових платежів. Розкрито проблемні питання обліку ПДВ. На основі аналізу чинних нормативно-правових документів розроблено структурно-логічну схему методики визначення податку на додану вартість. Дана схема може бути представлена в якості додатку до наказу про облікову політику підприємства. Окреслені напрями удосконалення обліку податку на додану вартість. Обґрунтовано доцільність розподілу обов'язків по обліку ПДВ серед працівників бухгалтерської служби. Як вважає автор, чітка регламентація правил ведення обліку податків на підприємстві сприятиме скороченню загальних трудових витрат облікових працівників.

Ключові слова: податковий облік, податок на додану вартість, облікова політика, розрахунок податкового зобов'язання, оптимізація оподаткування.

А.А. ЧИРВА

(Национальный университет Государственной налоговой службы Украины,
г. Ирпень, Украина)

Совершенствование учетной политики предприятия в части учета НДС

Вопросы учета расчетов с бюджетом по налогам и платежам в целом, и по налогу на добавленную стоимость в частности, являются крайне актуальными, поскольку в условиях нестабильной экономической ситуации основным мотивирующим фактором деятельности предприятия является желание уменьшить фискальное давление. Целью статьи является обоснование необходимости внесения изменений в приказ об учетной политике предприятий относительно основ учета налога на добавленную стоимость с учетом положений действующей законодательной базы и методических указаний для использования учетными работниками, осуществляющими учет налоговых платежей. Раскрыты проблемные вопросы учета НДС. На основе анализа действующих нормативно-правовых документов разработана структурно-логическая схема методики определения налога на добавленную стоимость. Данная схема может быть представлена в качестве приложения к приказу об учетной политике предприятия. Обозначены направления совершенствования учета налога на добавленную стоимость. Обоснована целесообразность распределения обязанностей по учету НДС среди работников бухгалтерской службы. Как считает автор, четкая регламентация правил ведения учета налогов на предприятии будет способствовать сокращению общих трудовых затрат учетных работников.

Ключевые слова: налоговый учет, налог на добавленную стоимость, учетная политика, расчет налогового обязательства, оптимизация налогообложения.

A.A. CHYRVA

(National University of State Tax Service of Ukraine, Irpin, Ukraine)

Improvement of Company Accounting Policy Concerning Accounting of Value-Added-Tax

The issue of accounting of settlements with the budget concerning taxes and payments in general and the value-added-tax in particular is extremely topical because in the context of unstable economic situation the main motivating

factor of the company activity is wish to reduce fiscal pressure. The purpose of the article is to substantiate the necessity of changes in the document on the company accounting policy concerning value-added-tax in view of the provisions of the effective laws and methodological instructions to be used by accounting personnel responsible for accounting of tax payments. The problematic issues of VAT accounting are shown. On the basis of analysis of the effective regulations, the structural and logical scheme is worked out for methods how value-added-tax is to be determined. This scheme may be represented as an appendix to the document on the company accounting policy. The ways of value-added-tax accounting improvement are outlined. It is grounded that it is reasonable to distribute responsibility for VAT accounting among accounting department personnel. To author's opinion, clear regulation of tax accounting in the company would conduce to lower overall labor costs of the accounting personnel.

Keywords: tax accounting, value-added-tax, accounting policy, calculation of tax liability, tax optimization.

Постановка проблеми. Останнім часом в Україні відбулися кардинальні зміни в обліку податків, спричинені внесенням чергових змін в податкове законодавство. Відтак питання обліку розрахунків з бюджетом за податками і платежами в цілому, і з податку на додану вартість зокрема є вкрай актуальним, оскільки в умовах нестабільної економічної ситуації основним мотивуючим чинником діяльності підприємства є бажання зменшення фіскального тиску. При цьому зовнішні фактори, які впливають на економіку в розрахунок не беруться, переважає бажання працювати в спокійній стабільній атмосфері, ніж в інтенсивному ритмі з невідомим майбутнім.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вагомий внесок в дослідження проблематики обліку податку на додану вартість внесли: В.В. Бабич, І.В. Жураковська, В.М. Жук, А.О. Касич, Л.Г. Ловінська, О.І. Малишкін, О.В. Маркевич, Т.М. Семенко, С.В. Юшко та інші.

На думку В.М. Жука, запропонований Податковим кодексом України механізм формування спецфонду державного бюджету за рахунок ПДВ є заадміністрованим, а відтак, менш прозорим та об'єктивним, що призводить до ускладнення методики обліку цього податку [1, с. 40].

Як зазначає Т.М. Семенко, в Україні у системі облікового забезпечення розрахунків з ПДВ реалізований найскладніший підхід до обліку податкових зобов'язань та податкового кредиту з ПДВ, який полягає у поєднанні системного бухгалтерського обліку та несистемного податкового обліку шляхом визнання доходів одночасно двома способами (за першою з подій) [7, с. 53].

Отже, складність обліку розрахунків з податку на додану вартість та постійні зміни законодавства зумовлюють потребу подальших досліджень в цьому напрямі.

Метою статті є обґрунтування необхідності внесення змін в наказ про облікову політику підприємств щодо обліку податку на додану вартість з урахуванням положень діючої законодавчої бази та методичних вказівок для використання обліковими працівниками, які здійснюють облік податкових платежів.

Виклад основного матеріалу дослідження. Величезна кількість етапів обрахування податку на додану вартість, складність методики обліку розрахунків з бюджетом та заповнення податкової декларації виступають головною причиною

виникнення проблем, пов'язаних з організацією бухгалтерського обліку податку на додану вартість в Україні.

На думку Т.М. Семенко, негативні риси функціонування ПДВ (ухилення від сплати ПДВ, незаконне відшкодування величезних сум податку з державного бюджету, значна кількість зловживань платників при користуванні пільгами і формуванні податкового кредиту, що є досить обтяжливими для бюджету) зумовлені саме недосконалістю організації обліку, звітності та контролю за цим податком [7, с. 52]. Відтак вважаємо, що з метою ефективної організації обліку податку на додану вартість на підприємстві повинен бути розроблений та використовуватись відповідний розділ облікової політики.

Як відомо, податок на додану вартість (ПДВ) – це непрямий податок, що є частиною новоствореної вартості, яка утворюється на кожному етапі виробництва або обігу, його сума входить до продажної ціни на товари (роботи, послуги) і сплачується кінцевим споживачем. Згідно чинного законодавства показник доданої вартості можна визначити як різницю між вартістю реалізованої продукції і затратами на її виробництво та реалізацію, між загальною сумою продажу і загальною сумою закупівель від усіх інших господарюючих суб'єктів.

Об'єкт оподаткування ПДВ – додана вартість, що повинна створюватися при діяльності всіх учасників фінансово-господарських процесів. Проте вертикально інтегрованих компаній, які функціонують як єдине ціле із закінченим виробничо-торгівельним циклом (від власної сировини до реалізації готової продукції) сьогодні в Україні досить не багато. В ідеальному варіанті – повна вартість продукції, що реалізується, могла стати результатом власної діяльності такої компанії, а базою податку на додану вартість вважалася би величина чистої суми продажу. Враховуючи специфіку існування кожного підприємства, об'єкт оподаткування податку на додану вартість має деякі відмінності, що ускладнює загальну процедуру облікового процесу.

Існуючі етапи утворення ПДВ ускладнюють обліковий процес на підприємстві, що повинно бути враховане при складанні наказу про облікову політику. Термін «облікова політика», визначений Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», означає сукупність принципів, методів і процедур, що використовується

Бухгалтерський облік

підприємством для складання та подання фінансової звітності. Облікова політика визначає також способи організації та ведення бухгалтерського обліку на підприємстві, з урахуванням конкретних умов його діяльності.

Облікова політика підприємства в загальному вигляді має враховувати такі важливі фактори: форму власності та організаційно-правову структуру підприємства; вид економічної діяльності, що зумовлює особливості та умови облікової роботи; параметри підприємства за обсягами діяльності, номенклатури продукції, чисельності працюючих тощо; відносини з податковою системою, наявність пільг та умови їх отримання; умови забезпечення підприємства ресурсами та умови реалізації готової продукції; матеріально-технічне забезпечення обліково-аналітичної роботи підприємства та рівень забезпеченості кваліфікованими обліковими працівниками; умови організації та стимулювання праці, відповідальності тощо.

При розробці наказу про облікову політику щодо розрахунків з бюджетом по ПДВ необхідне включення окремого розділу «Організація обліку податкових платежів» та формування внутрішнього положення про податковий облік на підприємстві. Це дозволить нівелювати проблемні аспекти в обліку

активів, зобов'язань та складанні різних форм звітності, які не врегульовані нормативно-правовими документами України.

До вказаного розділу облікової політики кожного підприємства необхідно включити наступні елементи:

1. Робочий план рахунків – визначити рахунки та субрахунки для кожного виду платежів і зборів (рахунки 64, 70, 90 та інші). Це дозволить спростити організацію обліку даних платежів, виокремлюючи кожен податок та збір. Доцільно окремо виділити аналітичний рахунок «Розрахунки за податком на додану вартість» до субрахунку 641 «Розрахунки з податками» із обов'язковим використанням субрахунку 643 «Податкові зобов'язання» та субрахунку 644 «Податковий кредит».

2. Графік документообігу документів – описати рух кожного первинного і зведеного документу, облікового реєстра до складання податкової звітності.

Проведене дослідження нормативних документів України щодо обліку податків, дозволяє згрупувати існуючі розроблені первинні документи (податкові накладні), облікові реєстри (реєстри отриманих та виданих податкових накладних), звітність для податку на додану вартість (рис. 1).

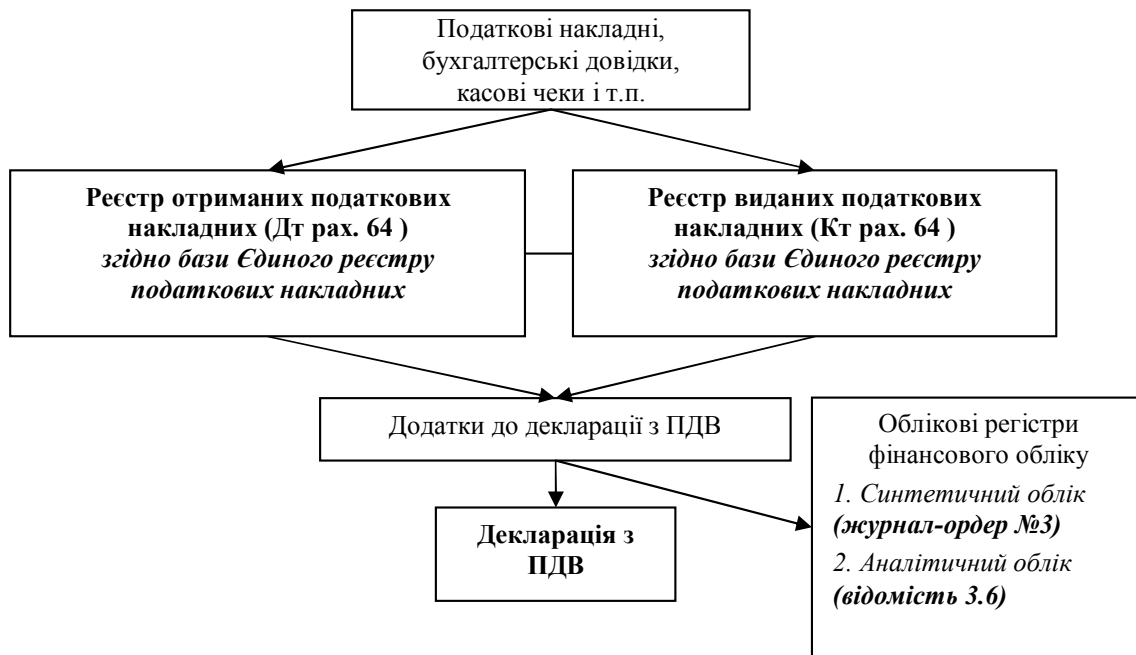


Рис. 1. Інформаційні потоки обліку ПДВ

Джерело: складено автором відповідно до норм чинного податкового законодавства.

Практика організації обліку ПДВ показує, що облікові реєстри мають залежати від системи оподаткування підприємства та від його розмірів. Використання вказаних облікових реєстрів для обліку податкових платежів дасть змогу контролювати склад доходів, витрат, податкових зобов'язань (кредиту) з ПДВ, одночасно покращуючи якість та інформаційне забезпечення показників, що відображаються у податковій звітності.

3. Оцінка запасів – описання методів списання запасів, що використовуються на підприємстві (середньозваженої собівартості, ідентифікованої собівартості, нормативних витрат, ціни продажу, ФІФО) згідно П(С)БО 9 «Запаси».

4. Момент виникнення доходів, витрат, податкового кредиту і зобов'язань з ПДВ – описати згідно з діючим податковим законодавством.

5. Облік тимчасових різниць – описати згідно діючого законодавства з виділенням в робочому плані рахунків підприємства спеціальних субрахунків, розробити методичні рекомендації з обліку тимчасових різниць відповідно до технологічних особливостей підприємства.

6. Методика визнання безнадійної дебіторської і кредиторської заборгованостей – описати порядок списання безнадійної заборгованості з використанням бухгалтерських рахунків (36, 63, 68, 64) та корегування податкових доходів, витрат і податкового кредиту з ПДВ.

7. Комп'ютерне забезпечення (автоматизація обліку) – використання раціональної ефективної програми з обліку податкових платежів підприємства, реєстрації податкових накладних та відправлення податкової звітності до органів фіскальної служби.

Зміст і структура облікової політики підприємства в розділі «Організація обліку податкових платежів» повинна відповідати законодавчим і нормативним актам та висвітлювати ті моменти, які відсутні в Податковому кодексі України [3]. Одночасно запропоновані вище елементи є приблизним.

Для ефективного впровадження удосконаленого розділу в наказ про облікову політику необхідно чітко визначення посадових обов'язків економіко-облікового апарату по веденню обліку податкових платежів, що слід врахувати при складанні наказу про облікову політику з вказанням витрачених людиногодин.

Для удосконалення облікових процедур з податку на додану вартість пропонуємо структурно-логічну схему методики його визначення, як можливий варіант додатку до наказу про облікову політику (табл. 1).

Таблиця 1

Структурно-логічна схема методики визначення податку на додану вартість

№/№	Етапи визначення	Посада виконавця	Терміни виконання	Нормативно-правове забезпечення
I	Реєстрація платником ПДВ (Для новостворених підприємств)	Керівник, головний бухгалтер	Одноразово	Ст. 181 ПКУ
II	Реєстрація податкових накладних в Єдиному реєстрі податкових накладних	Бухгалтер з обліку податкових платежів	Щоденно	Ст. 201 ПКУ
III	Обчислення суми ПДВ згідно вибраного методу (прямий адитивний, непрямий адитивний, прямого вирахування, непрямого вирахування) та з застосуванням відповідної ставки	Бухгалтер з обліку податкових платежів	Щомісяця	Ст. 200 ПКУ
IV	Відображення результатів розрахунків на рахунках бухгалтерського обліку	Бухгалтер з обліку податкових платежів	Щоденно	Наказ Мініфіну України від 01.07.1997 р. № 141
V	Заповнення податкової декларації з податку на додану	Бухгалтер з обліку податкових платежів, головний бухгалтер	Щомісяця (щоквартально)	Наказ Мініфіну України від 23.09.2014 р. № 966
VI	Сплата обрахованої суми ПДВ до бюджету	Бухгалтер з обліку податкових платежів, головний бухгалтер	Щомісяця	Ст. 203 ПКУ

Джерело: розроблено автором відповідно до діючих нормативно-правових документів.

Представлені етапи структурно-логічної схеми методики визначення податку на додану вартість повинні враховувати вимоги діючих нормативно-правових документів.

Якщо перший етап – реєстрація платником ПДВ уже здійснений у відповідності із нормами ст. 181 Податкового кодексу України [3], то його не обов'язково вносити в наказ про облікову політику. Цей етап необхідний для новостворених підприємств, для яких важливим моментом є те, що з 01.01.2015 року заплановане збільшення граничної

суми від здійснення операцій з постачання товарів/послуг, які підлягають оподаткуванню з 300 тис. грн. до 1 млн. грн.

Наступний етап – реєстрація податкових накладних повинен здійснюватися з урахуванням вимог до оновленої форми податкової накладної відповідно до наказу Міністерства фінансів України від 22.09.2014 р. № 957 «Про затвердження форми податкової накладної та Порядку заповнення податкової накладної». Крім цього, варто звернути увагу на те, що з 1 січня 2012 року реєстрації

підлягали усі податкові накладні, сума ПДВ яких перевищувала 10 тис. гривень, або у випадках, коли накладна виписана на підакцизні або імпортовані товари незалежно від суми ПДВ, а з 01.01.2015 року реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних підлягають всі податкові накладні без обмежень, разом з розрахунками коригувань.

Етап реєстрації податкових накладних триває постійно, тому необхідне визначення термінів виконання вказаного обсягу робіт.

Як свідчать результати численних досліджень, при виборі методів обрахування ПДВ перевага надається кредитному методу обрахування цього податку (непрямого обрахування).

Відображення суми обрахованого ПДВ на рахунках бухгалтерського обліку важливий трудозатратний процес. Відповідно до вимог Інструкції з бухгалтерського обліку податку на додану вартість на аналітичному рахунку «Розрахунки за податком на додану вартість» до субрахунка 641 «Розрахунки з податками» ведеться синтетичний облік ПДВ. Одночасно використовують субрахунки 643 «Податкові зобов'язання» та 644 «Податковий кредит».

Саме на вищезазначеному аналітичному рахунку визначається сума ПДВ, яка підлягає сплаті до бюджету як різниця між його кредитовим і дебетовим оборотом, за виключенням суми, відображеної по дебету, щодо сплати податку за попередній звітний період. По кредиту рахунка 641 відображається виникнення податкових зобов'язань, а по дебету – сума податкового кредиту і сума фактично перерахованого до бюджету ПДВ. Два інших субрахунки використовуються для корегування податкових зобов'язань і податкового кредиту, в зв'язку з використанням, так званого, правила першої події, при виникненні податкових зобов'язань з ПДВ і правила заключної балансуючої операції, в деяких випадках – виникнення права на податковий кредит.

При застосуванні ставок податку на додану вартість слід керуватись норми статті 193 ПКУ [3] та одночасно враховувати засади Закону України «Про запобігання фінансової катастрофи та створення передумов для економічного зростання в Україні від 27.03.2014 р. № 1166-VII. Згідно цих документів з 01.04.2014 р. дія пільги з ПДВ скасована для ліків і виробів медпризначення дозволених для виробництва і застосування в Україні та внесених в Державний реєстр лікарських коштів (у тому числі аптечними установами), а також виробів медичного призначення по переліку, затвердженому Кабміном, а до деяких застосована спеціальна ставка 7%; відомі ставки 0% та 20% – і далі діють на постійній основі.

З 1 січня 2015 року була впроваджена норма, яка передбачає обов'язковість подання звітності з ПДВ в електронній формі всіма платниками цього податку з дотриманням умови щодо реєстрації електронного підпису підзвітних осіб. Таким положенням був доповнений п. 49.4 ПКУ [3]. При цьому подання декларацій з ПДВ в паперовому вигляді з 1 січня 2015

року не передбачено. З 1 березня, починаючи з періодів – лютий 2015 р. та 1 квартал 2015 року, платники ПДВ подають звітність за новою формою згідно Порядку в редакції наказу Міністерства фінансів України «Про внесення змін до деяких нормативних актів України» від 23.01.2015 р. № 13.

Висновки. Сьогодні ефективність адміністрування податку на додану вартість є суперечливим та дискусійним питанням. Проте в умовах фінансово-економічної кризи підприємствам доводиться будувати адаптовану обліково-аналітичну систему, витрачаючи для обліку податкових платежів значні трудові ресурси.

Полегшити роботу з обліку ПДВ на підприємствах можливо на основі формування чіткої облікової політики. З метою вдосконалення обліково-аналітичного забезпечення розрахунків з бюджетом по ПДВ в статті запропоновано структурно-логічну схему методики визначення цього суми податку, яка може бути оформлена у вигляді додатку до наказу про облікову політику. Як наслідок, чітка регламентація правил ведення обліку податків на підприємстві сприятиме скороченню загальних трудозатрат облікових працівників.

4 Список використаних джерел

1. Жук В.М. Облікові технології у забезпеченні інвестиційної привабливості та фінансової безпеки сільськогосподарських підприємств / В.М. Жук, Ю.С. Бездушна, О.С. Вдовенко // Облік і фінанси. – 2013. – № 4(62). – С. 32-38.
2. Острроверха Р.Е. Організація обліку: навч. посіб. / Р.Е. Острроверха. – 2-е вид., перероб. і допов. – К.: Центр учбової літератури, 2012. – 568 с.
3. Податковий кодекс України: чинне законодавство станом на 10 грудня 2010 року: відповідає офіційному текстові. – К.: Алерта; Центр учбової літератури, 2011. – 488 с.
4. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
5. Про внесення змін до деяких нормативних актів України: Наказ Міністерства фінансів України від 23.01.2015 р. № 13 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/zakonodavstvo/podatkovozakonodavstvo/nakazi/63514.html>.
6. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України: Закон України від 31.07.2014 р. № 1621-VII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1621-18>.
7. Семенко Т.М. Податковий і фінансовий облік ПДВ згідно Податкового кодексу України / Т.М. Семенко // Облік і фінанси АПК. – 2011. – № 2. – С. 52-57.
8. Сторожук Т.М. Теоретико-методологічні аспекти формування облікової політики підприємств: [монографія] / Т.М. Сторожук. – Ірпінь: Національний університет ДПС України, 2011. – 460 с.