

УДК 657

**ЧИРВА Антоніна Аркадіївна**

кандидат економічних наук

### **ВАЖЛИВІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ**

*Стаття присвячена вирішенню проблем, які виникають при реалізації облікових процедур з обліку податку на додану вартість. Метою статті є обґрунтування необхідності практичної адаптації законодавчої бази та методичних вказівок щодо обліку податку на додану вартість, шляхом наближення засад бухгалтерського та податкового обліку. На основі вивчення існуючих нормативно-правових документів запропонована структурно-логічна схема методики визначення податку на додану вартість. Зроблено акцент на етапі відображення результатів розрахунків з податку на додану вартість на рахунках бухгалтерського обліку та окреслені напрями щодо удосконалення облікових процедур по податку на додану вартість.*

**Ключові слова:** аспекти обліку, податок на додану вартість, нормативно-правові документи, етапи визначення, структурно-логічна схема.

**Постановка проблеми та її зв'язок з важливими науковими а практичними завданнями.** Гармонізація податкового законодавства з засадами нормативно-правових джерел країн ЄС – невід'ємна вимога до України при вступі до європейського економічного союзу. Одним із проблематичних аспектів при цьому є удосконалення обліку податку на додану вартість, як важливого податку що не буде скасовано при жодній економічній реформі. Тому намагання пошуку шляхів удосконалення методики та організації облікових процедур з податку на додану вартість передбачає перш за все, згрупування існуючих вказівок та на їх основі розробки раціонального алгоритму обліку ПДВ та його адміністрування.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Вагомий внесок в дослідження проблематики обліку податку на додану вартість внесли такі вчені як-от: В. В. Бабич, І. В. Жураковська, А. О. Касич, О. І. Авраменко, Л. Г. Ловінська, Н. О. Лоханова, О. В. Маркевич, Б. Кушнірук, О. Г. Пономаренко, С. В. Юшко та інші. Але для ефективного практичного втілення методичних вказівок та законодавчої бази щодо обліку податку на додану вартість необхідне усебічне вивчення та вирішення існуючих проблем починаючи з перших кроків – реєстрації платником ПДВ до заповнення декларації.

**Мета статті** полягає у обґрунтуванні змін до законодавчої бази та методичних вказівок щодо обліку податку на додану вартість, як важливої ланки у механізмі прийняття управлінського рішення.

Для досягнення поставленої мети окреслено наступне коло завдань:

- визначити перелік існуючих проблем, які виникають при здійсненні різноманітних етапів визначення податку на додану вартість відповідно до норм сучасного законодавства;

- розробити адаптовану структурно-логічну схему обрахування податку на додану вартість та аргументувати необхідність її впровадження.

**Виклад основного матеріалу з обґрунтуванням одержаних наукових результатів.** Податок на додану вартість – непрямий універсальний податок, який став інтеграційним «пропуском» в європейський економічний простір. Тому намагаючись наблизити європейські рамки до сучасних українських реалій в Україні триває податковий законотворчий процес, який докорінно змінює правила адміністрування ПДВ, та як наслідок облікові процедури.

Податок на додану вартість має позитивні риси, такі як високі процентні державні доходи, нейтральність та ефективність, що унеможливають скасування цього податку. Стосовно існуючих негативних рис, то слід зазначити, що цей податок багатоетапний в обрахуванні, має додаткові складності при здійсненні обліку розрахунків з ПДВ.

Для усвідомлення сутності облікових процедур з податку на додану вартість нами представлено структурно-логічну схему методики його визначення (рис. 1).

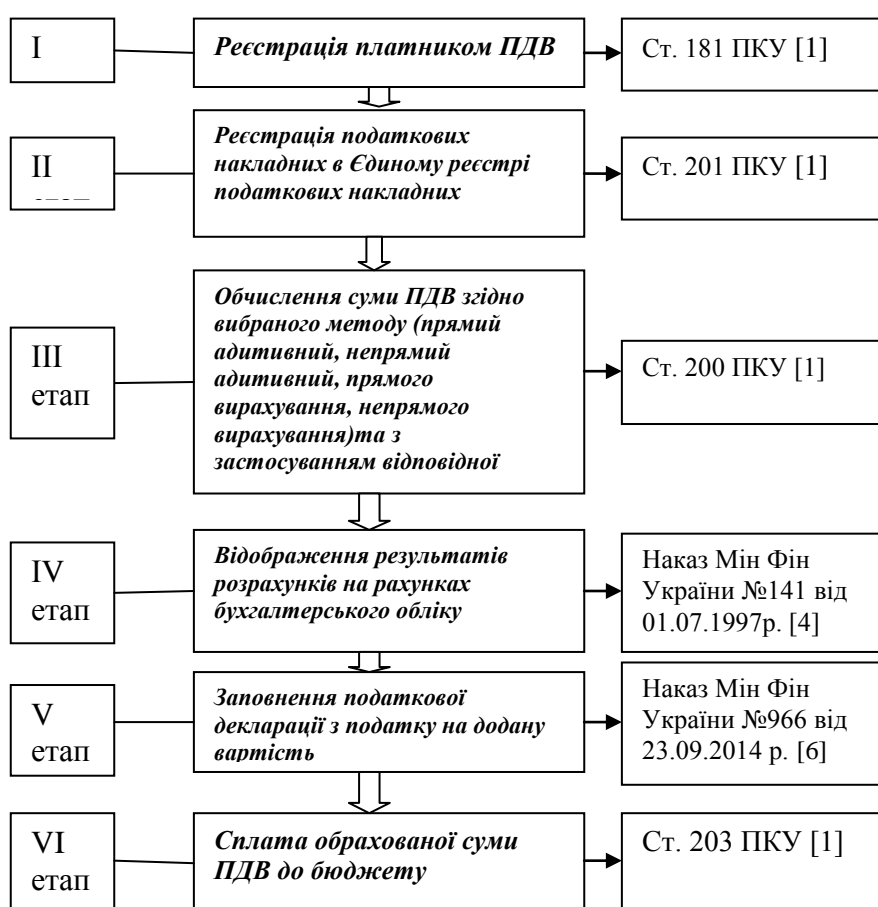


Рис. 1 Структурно-логічна схема методики визначення податку на додану вартість згідно з нормативно-правовими джерелами (розроблено автором).

Кожен з представлених шести етапів структурно-логічної схеми методики визначення податку на додану вартість повинен здійснюватися з

урахуванням вимог відповідних нормативно-правових джерел. Але існують ряд етапів, на які вплинуть зміни з 01.01.2015 року при введенні в дію закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України» від 31.07.2014р. за №1621-VII [2].

Так, на першому етапі реєстрація платником ПДВ здійснюється у відповідності із нормами ст. 181 Податкового кодексу України (в подальшому ПКУ) [1], але з 01.01.2015 року заплановане збільшення граничної суми від здійснення операцій з постачання товарів/послуг, що підлягають оподаткуванню з 300 тис. грн. до 1 млн. грн.

Наступний етап – реєстрація податкових накладних повинен здійснюватися: по-перше: з урахуванням вимог до оновленої форми податкової накладної відповідно до наказу Міністерства фінансів України від 22.09.2014р. за № 957 «Про затвердження форми податкової накладної та Порядку заповнення податкової накладної» [3]; по-друге, важливим є 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.

Щодо вибору методів обрахування ПДВ, серед яких прямиї адитивний, непрямий адитивний, прямого вирахування, непрямомо вирахування, то вони пройшли практичну адаптацію в різних облікових системах країн світу. Велика кількість українських науковців-економістів дослідили теорію їх застосування в Україні і на сьогодні доцільно підтримати перевагу кредитного методу обрахування ПДВ (непрямого обрахування), який розраховується за наведеною формулою:

$$\sum \text{ПДВ} = (\text{Обсяг реалізації (поставки) без ПДВ}) \times \text{Ставка} - (\text{Обсяг придбання (без ПДВ)}) \times \text{Став}$$

Відображення суми обрахованого ПДВ на рахунках бухгалтерського обліку важливий трудозатратний процес. Відповідно до вимог Інструкції з бухгалтерського обліку податку на додану вартість [4] 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 попередні 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 балансуєчої операції, в деяких випадках – виникнення права на податковий кредит (рис. 2).

При застосуванні ставок податку на додану вартість необхідно використовувати норми статті 193 ПКУ [1] одночасно з відповідними засадами закону України №1166-VII від 27.03.2014р. «Про запобігання фінансової катастрофи та створення передумов для економічного зростання в Україні» [5], згідно яких з 01.04.2014 р. **дія пільги з ПДВ скасована для ліків і виробів медпризначення** дозволених для виробництва і застосування в Україні і внесених в Державний реєстр лікарських коштів (у тому числі аптечними установами), а також виробів медичного призначення по переліку, затвердженому Кабміном, і до деяких застосована **спеціальна ставка 7%; відомі ставки 0% та 20% – залишено на постійній основі до 01.01.2015 р.**

Після визначення суми податку на додану вартість та інших відправних категорій, суб'єктам господарювання необхідно заповнити податкову декларацію з податку на додану вартість, за формою затвердженою наказом Мінфіну від 23.09.2014 р. за №966 [6], та подати її до контролюючого органу у строки відповідно до податкового періоду (місяць, квартал), з 01.01.2015 року тільки у електронному вигляді.

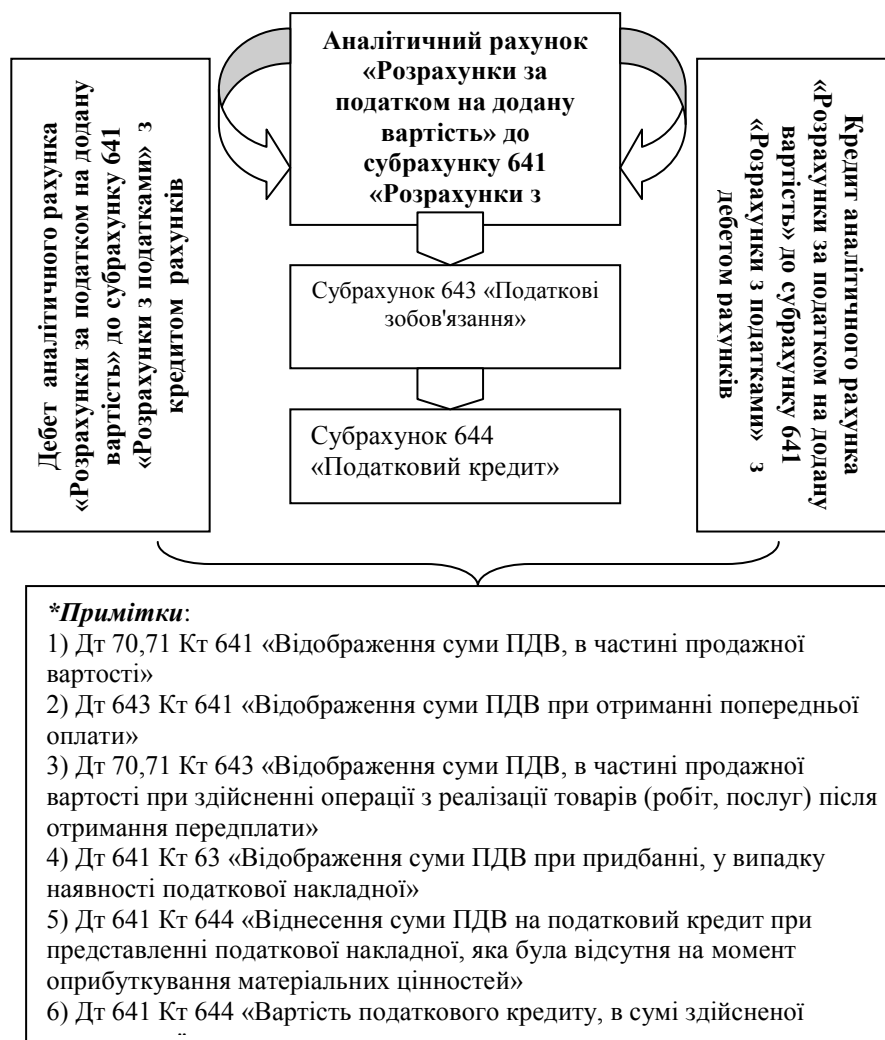


Рис. 2 Кореспонденція рахунків з аналітичним рахунком «Розрахунки за податком на додану вартість» субрахунку 641 «Розрахунки з податками»

За підсумками звітнього податкового періоду відповідно до задекларованих в податковій декларації результатів платником проводиться розрахунок з бюджетом у порядку визначеному статтею 203 ПКУ [1]. З 01.01.2015 року заплановано автоматичне відкриття спеціальних ПДВ рахунків у банках, визначених Кабінетом Міністрів України, на які будуть зараховуватись кошти з власних поточних рахунків платників. Важливим при цьому є перехресний контроль суми, яку необхідно сплатити до бюджету. Тобто розрахована сума податку на додану вартість, що підлягає сплаті до бюджету повинна відповідати даним декларації та даним Єдиного реєстру податкових накладних. Виявлені розбіжності будуть підставою для проведення позапланової перевірки. Складнішою ситуація буде при обрахованому від'ємному значенні ПДВ, можливі три напрями: врахування у зменшення суми податкового боргу попередніх періодів, зарахування до складу податкового кредиту наступного звітнього (податкового) періоду або відшкодування, яке можливо проводити автоматично.

Таким чином, важливими реаліями є те, що визначення суми податку на додану вартість – це неєдиний важливий процес у здійсненні облікових процедур. Починаючи з моменту реєстрації платником ПДВ і до сплати обрахованої суми до бюджету через спецрахунки – все це багатофункціональні процедури, які потребують ознайомлення з великою кількістю нормативно-правових джерел, які постійно змінюються.

**Висновки та перспективи подальших наукових досліджень.** Для успішної реалізації облікового процесу з податку на додану вартість необхідно враховувати складність його адміністрування та швидкі зміни в законодавстві. Тільки при нормативно-правовій стабільності можлива практична адаптація вимог законодавчих актів до реалій бухгалтерського обліку. Заплановані зміни 01.01.2015 р. додатково створюють безліч проблем, які додадуться до існуючих складнощів.

По-перше: реєстрація всіх податкових накладних в Єдиному реєстрі потребує дуже великих автоматизованих ресурсів. При відсутності належного технічного потенціалу існує ймовірність збоїв, які будуть вливатися у не підтвердженні податкового кредиту контрагента.

По-друге: трьох існуючих субрахунків для обліку ПДВ буде недостатньо у зв'язку: з існуванням податкових накладних, які «зависнуть»; виокремленням сум ПДВ на спец рахунках, які повинні бути сплачені до бюджету, або відшкодовані. Такі нововведення потребують термінового внесення змін до Інструкції з бухгалтерського обліку податку на додану вартість.

По-третє: при виявленні будь-яких розбіжностей виникає можливість проведення позапланової перевірки. Тобто, при виконанні бездоганих облікових процедур будуть виникати технічні проблеми, що призведуть до розбіжностей. Пояснення та їх усунення потребує затрат часу та відволікає від основних функціональних обов'язків бухгалтерів.

Новації в законотворчому процесі в Україні сьогодні дуже швидко впроваджуються. Але намагання гармонізувати податковий та бухгалтерський облік повинно мати на меті спрощення облікових процедур для прозорості бухгалтерського обліку, як інформативного підґрунтя для ведення податкового обліку, а не навпаки.

**Список використаних джерел та літератури:**

1. Податковий кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
2. Закон України №1621-VII від 31.07.2014р. «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/1621-18>.
3. Наказ Мін фін України № 957 від 22.09.2014р. «Про затвердження форми податкової накладної та Порядку заповнення податкової накладної» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1235-14/paran9#n9>.
4. Наказ Мін Фін України №141 від 01.07.1997р. «Про затвердження Інструкції з бухгалтерського обліку податку на додану вартість» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0284-97>.
5. Закон України №1166-VII від 27.03.2014р. «Про запобігання фінансової катастрофи та створення передумов для економічного зростання в Україні» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1166-18>.
6. Наказ Мін Фін України №966 від 23.09.2014 р. «Про затвердження форм та Порядку заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість» [Електронний ресурс].–Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1267-14>.