

УДК 657.44

# ПДВ В СИСТЕМАХ ПОДАТКОВОГО І ФІНАНСО- ВОГО ОБЛІКУ: АСПЕКТИ ВЗАЄМОДІЇ

ОЛЕКСАНДР МАЛИШКІН,

аудитор, канд. екон. наук,  
член РНБА, доцент, ДВНЗ  
«Київський національний  
економічний університет  
імені Вадима Гетьмана»

Розглянуто особливості податкового обліку ПДВ в Україні в частині первинних документів, відображення специфічних операцій, сутність паралельної (автономної) і вбудованої моделей податкового обліку ПДВ, удосконалення взаємозв'язку аналітичних реєстрів різних видів обліку. Проналізовано недоліки чинних інструктивних положень щодо методик бухгалтерського фінансового обліку ПДВ.

**Ключові слова:** податок на додану вартість, податковий облік ПДВ, фінансовий облік ПДВ, первинний облік податків, аналітичний облік податків.

## АКТУАЛЬНІСТЬ ТЕМИ

Податок на додану вартість (ПДВ) є одним з основних наповнювачів бюджету України. За останні три роки його частка в доходній частині державного бюджету стабільно становить від 35 до 40 % (включаючи імпорتنний та внутрішній ПДВ). З позицій адміністрування ПДВ є найбільш проблемним з усіх податків країни зважаючи на складнощі з документальним оформленням операцій, їх реєстрацією та системою звітності. Останнім часом в Україні впроваджено електронну систему виписки та реєстрації податкових накладних, надання звітності податковому органу. Проте практика вимагає пошуків нових шляхів удосконалення обліку та звітності ПДВ, які лежать у площині методик розрахунків, первинного та аналітичного обліку складових ПДВ.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Дослідженням теоретичних основ ПДВ в Україні займалися О. Амоша, В. Буряковський, В. Волканов, Д. Дяковський, Н. Ушапівська та інші.

Питання організації та методики обліку і контролю ПДВ з початковою метою висвітлені в посібниках М. Войнаренка, М. Коцупатрого, О. Малишкіна, Г. Пухальської, В. Сердюк та інших науковців і практиків. Можна відзначити кілька наукових статей в періодичних виданнях, в яких висвітлено питання переважно фінансового обліку ПДВ, зокрема, авторів П. Павлюк, Т. Семенко, В. Юрчак та ін. Якщо практики і експерти основну увагу приділяють податковим аспектам проблем, то науковців здебільше цікавить бухгалтерський аспект ПДВ. У результаті бракує наукових досліджень з комплексного аналізу

методик первинного, аналітичного та зведеного податкового обліку ПДВ, варіантів (моделей) його зв'язку з фінансовим обліком.

Проте методологічні аспекти облікових процесів у сукупності двох видів обліку недостатньо досліджено в наукових працях, що негативно впливає на стан не лише теоретичних, а й практичних передумов ефективної організації адміністрування податку на додану вартість.

**Мета дослідження** – проаналізувати особливості податкового обліку та спільних з ним аспектів інформації бухгалтерського фінансового обліку ПДВ, з'ясувати тип моделі податкового обліку відносно фінансового, запропонувати більш раціональний варіант взаємозв'язку зазначених видів обліку.

## ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Дослідження проведене за такими напрямками методичного забезпечення облікового процесу: *аналіз характерних рис податкового обліку ПДВ, особливості застосування податкових накладних, у тому числі обов'язкових і специфічних реквізитів цього документа, розбіжності за специфічними операціями, удосконалення побудови реєстрів аналітичного обліку, порівняння аналітичних і синтетичних позицій податкового і фінансового обліку, ступінь використання рахунків бухгалтерського обліку ПДВ; недоліки нормативної бази бухгалтерського обліку, зокрема, Інструкції з бухгалтерського обліку ПДВ № 141 [1]; причини розбіжностей даних бухгалтерського та податкового обліку; проблемні питання «імпортного» ПДВ.*

### АНАЛІЗ ХАРАКТЕРНИХ РИС ПОДАТКОВОГО ОБЛІКУ ПДВ

Особливий порядок документування і відображення складових ПДВ у податковій звітності вперше було унормовано Законом України «Про податок на додану вартість» у 1997 р. З того часу ПДВ складається з двох частин: податкових зобов'язань та податкового кредиту. Позитивна різниця між сумою першої і другої підлягає сплаті до бюджету, негативна – погашенню в наступних періодах або відшкодуванню з бюджету.

У період з 2011 р. нарахування і сплата ПДВ регулюється розділом У Податкового кодексу України [2] та відповідними наказами ДПС і Мінфіну України. Останнім часом методичні аспекти ПДВ частіше узагальнюються в документах Мінфіну, а ДПС відведена роль стягувача податку. З 2012 р. ДПС входить до складу нового Міністерства доходів та зборів України.

Характерними рисами податкового обліку ПДВ на сучасному етапі його розвитку є такі:

- окремі правила виникнення й обліку податкового зобов'язання (далі – *ПЗ*) та податкового кредиту (далі – *ПК*) – за правилом першої події або за касовим методом (для окремих операцій платника податку);

- окремий первинний документ, за яким оформлюють операції постачання товарів (робіт, послуг) – податкова накладна, розрахунок коригувань до податкової накладної (на внутрішні операції), митна декларація (на імпорт і експорт). Важливо наголосити, що порядок виписки і сфера застосування податкової накладної не прив'язані до правил ведення бухгалтерського обліку і регулюються виключно нормами ПКУ та відповідними наказами податкового органу;

- окремі правила коригування (зменшення та відновлення) сум ПЗ та ПК – за окремим первинним документом (розрахунок коригувань до податкової накладної);

- окремий реєстр аналітичного обліку у формі **Реєстру виданих та отриманих податкових накладних**. З 2011 р. додатково введено **Єдиний реєстр податкових накладних**, в якому кожен платник ПДВ при здійсненні оподатковуваних операцій на території України більш ніж на 10 000 грн зобов'язаний зареєструвати свою податкову накладну на постачання товарів (робіт, послуг), тобто державній реєстрації підлягають накладні лише продавців;

- окрема форма декларації та додатки до неї (застосовується чотири форми декларації для різних режимів оподаткування).

Усі ці чинники дають змогу стверджувати, що в Україні склалася автономна, відокремлена від бухгалтерського обліку система інформації про складові ПДВ.

Разом з тим, відповідно до норм Закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» і П(С)БО 11 «Зобов'язання» кожне підприємство – платник ПДВ зобов'язано вести бухгалтерський облік кредиторської та дебіторської заборгованості за розрахунками з бюджетом. Узагальнену інформацію щодо сальдо боргу відображують у Балансі (Звіті про фінансовий стан) у загально прийнятому порядку.

Документальною підставою фінансового обліку слугують не податкові, а товарні документи – товарні накладні, акти виконаних робіт тощо. Їх виписують і застосовують незалежно від наявності (відсутності) податкових документів, адже не завжди підприємство може бути платником ПДВ. Зазначені документи можуть певною мірою дублювати показники податкових накладних, проте і товарні, і податкові документи не підміняють одні одних. В практиці постачальник виписує, як правило, комплект документів, який включає як товарний документ (накладну, акт виконаних робіт), так і податкову накладну.

Технічно показники податкового обліку з ПДВ у продавця відображуються у послідовності, наведений на рис. 1. Зазначені документи та реєстри не застосовують в системі бухгалтерських рахунків.

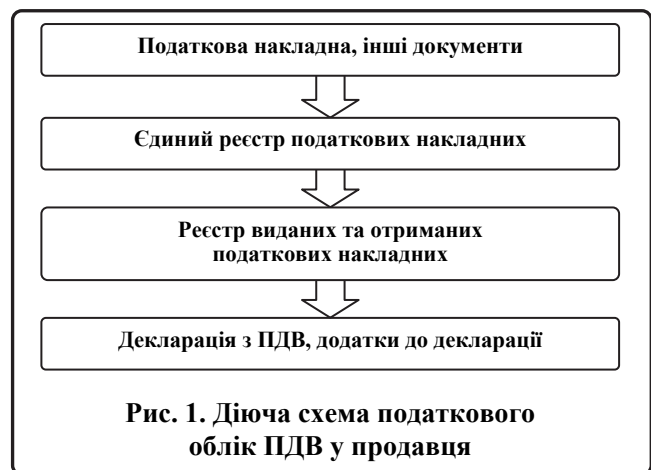


Рис. 1. Діюча схема податкового обліку ПДВ у продавця

Специфікою податкового обліку відображення операцій з ПДВ є те, що не можна включати до податкового кредиту будь-які витрати, не підтверджені

податковими накладними чи митними деклараціями. У фінансовому обліку цієї заборони немає. Така ситуація призводить до тимчасового або постійного розриву у відображенні сум податкового кредиту з ПДВ у різних видах обліку. Відповідно, це відбивається й на загальній сумі ПДВ до сплати, оскільки покупець може визнати суму податкового кредиту лише за наявності податкової накладної, яка в свою чергу може затримуватись у продавця або ж не надаватися останнім. Залишаємо осторонь тіньові схеми, в яких окремі фірми застосовують «липові» податкові накладні, які також не враховуються в бухгалтерському обліку.

**ОСОБЛИВОСТІ ЗАСТОСУВАННЯ  
ПОДАТКОВИХ НАКЛАДНИХ**

Відповідно до норм ст. 201 ПКУ *податкова накладна* виконує функції податкового документа і є підставою для відображення податкових зобов'язань

в реєстрі виданих та отриманих податкових накладних [2].

Проте окремі автори в накладній вбачають не тільки документ. Наприклад, Т. Семенко вважає, що «податкова накладна є повноцінним активом для покупця, оскільки вона є підставою для визнання кредиту з ПДВ» [3, с. 29]. У цьому разі використання терміну «актив» відносно папірця, в якому відображується певна інформація, як мінімум, є некоректним.

При дослідженні особливостей податкової накладної як первинного документа податкового обліку важливо звернути увагу на показники та реквізити податкової накладної, що відрізняють її від бухгалтерських документів, розбіжності в оформленні та проведенні за специфічними операціями (табл. 1).

Під *бухгалтерськими документами* розуміються товарні документи та акти виконаних робіт (послуг).

Таблиця 1

**РІЗНИЦЯ У ПІДХОДАХ ДО ОФОРМЛЕННЯ ЗМІСТУ ПОДАТКОВОЇ НАКЛАДНОЇ  
ТА ДОКУМЕНТІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ**

№ з/п	Операція, подія, показник податкової накладної	Відображення в первинних документах обліку	
		податкового	бухгалтерського
1	Податкову накладну заповнює особа, яка зареєстрована як платник податку в податковому органі та якій присвоєно індивідуальний податковий номер платника податку на додану вартість, у тому числі філії платника податку	Так	Ні
2	Порядковий номер податкової накладної присвоюється відповідно до її номера в Реєстрі виданих та отриманих податкових накладних та не містить літер чи інших символів	Так	Ні
3	Показники «індивідуальний податковий номер покупця», «номер свідоцтва про реєстрацію платника податку на додану вартість (покупця)»	Так	Ні
4	Виписування під час виконання договорів про спільну діяльність	Так	Можливо
5	Виписування під час виконання договорів про управління майном	Так	Можливо
6	Платники податку на додану вартість складають окремі податкові накладні за видами діяльності, що передбачають спеціальний режим оподаткування, та зазначають у порядку-вому номері накладної після знака дробу перед номером філії чи структурного підрозділу код відповідної діяльності	Так	Ні
7	Накладну виписують у день виникнення податкових зобов'язань продавця	Так	Не обов'язково
8	Накладну виписують на кожне повне або часткове постачання товарів/послуг	Так	Можливо
9	Накладну виписують на суму коштів, що надійшли на поточний рахунок як попередня оплата (аванс)	Так	Ні
10	Податкову накладну виписують за щоденними підсумками операцій (якщо податкова накладна не була виписана на ці операції) у разі: <ul style="list-style-type: none"> <li>• здійснення постачання товарів/послуг за готівку кінцевому споживачеві (який не є платником податку)</li> <li>• виписки транспортних квитків, готельних рахунків або рахунків, які виставляються платнику податку за послуги зв'язку, інші послуги, вартість яких визначається за показниками приладів обліку, що містять загальну суму платежу, суму податку та податковий номер продавця, за винятком тих, форма яких встановлена міжнародними стандартами</li> <li>• надання платнику податку касових чеків, які містять суму поставлених товарів/послуг, загальну суму нарахованого податку (з визначенням фіскального та податкового номерів постачальника)</li> </ul>	Так	Ні

№ з/п	Операція, подія, показник податкової накладної	Відображення в первинних документах обліку	
		податкового	бухгалтерського
11	Якщо частка товару/послуги не містить відокремленої вартості, перелік (номенклатура) частково поставлених товарів зазначається в додатку до податкової накладної (додаток 1)	Так	Можливо
12	Податкова накладна є підставою для віднесення до податкового кредиту витрат зі сплати податку на додану вартість у покупця, зареєстрованого як платник податку	Так	Ні
13	Накладну реєструють у Реєстрі виданих та отриманих податкових накладних	Так	Ні
14	Накладну реєструють у Єдиному реєстрі податкових накладних	Так	Ні
15	Невірною заповнена накладна спричиняє штрафні санкції до юридичної особи	Так	Ні
16	Накладна видається платником податку, який здійснює операції з постачання товарів/послуг, на вимогу їх отримувача	Так	Можливо
17	У разі відмови продавця товарів/послуг надати податкову накладну або в разі порушення ним порядку її заповнення та/або порядку реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних покупець таких товарів/послуг має право додати до податкової декларації за звітний податковий період заяву із скаргою на такого постачальника, яка є підставою для включення сум податку до складу податкового кредиту	Так	Ні
18	Для операцій, що оподатковуються або звільнені від оподаткування, складаються окремі податкові накладні	Так	Ні
19	У разі, коли звичайна ціна перевищує фактичну, продавець виписує дві податкові накладні: одну – на суму, розраховану виходячи з фактичної ціни постачання, другу – на суму, розраховану виходячи з перевищення звичайної ціни над фактичною	Так	Ні
20	У разі здійснення коригування сум податкових зобов'язань відповідно до ст. 192 розділу V ПКУ постачальник товарів/послуг виписує розрахунок коригування кількісних і вартісних показників до податкової накладної за формою згідно з додатком 2 до податкової накладної	Так	Можливо
21	Сплачена (нарахована) сума податку на додану вартість у податковій накладній повинна відповідати сумі податкових зобов'язань з постачання товарів/послуг продавця у Реєстрі виданих та отриманих податкових накладних	Так	Ні
22	Показник «база оподаткування товарів/послуг, які підлягають оподаткуванню податком на додану вартість за основною ставкою – 20 відсотків»	Так	Ні

Складено автором.

Отже, за більшістю операцій (13 з 22 або 65%), які є характерними для податкового обліку, бухгалтерські документи не оформлюються взагалі, оскільки відсутня потреба. В окремих ситуаціях (35%) таке оформлення є можливим, але не обов'язковим. Цей факт вказує на певні розбіжності у сутності показників в обох видах обліку на рівні первинного обліку.

#### **РОЗБІЖНОСТІ ЗА СПЕЦИФІЧНИМИ ОПЕРАЦІЯМИ**

Відповідно до наказу Міністерства України від 01.11.2011 р. № 1379 [4] в усіх податкових накладних має зазначатися певний код з 01 по 14, що характеризує причину заповнення податкової накладної за специфічними операціями. Такі операції здійс-

нюються як у продавця, так і в окремих випадках у покупця. При екстраполяції таких операцій на фінансовий облік доходів/витрат важливо дослідити можливість відображення/невідображення їх на рахунках фінансового обліку (табл. 2).

Відповідно до даних табл. 2 половина специфічних податкових операцій (7 з 14 або 50%) податкового обліку в фінансовому бухгалтерському обліку не оформлюються взагалі, оскільки відсутня потреба. Це є характерним для операції, що позначені кодами 01, 08, 09, 10, 12, 13, 14. Вони не відображуються за дебетом відповідних рахунків доходів або витрат і, відповідно, у певних рядках Звіту про фінансові результати. Ми називаємо таку групу операцій як «податкові різниці з ПДВ». За характером вони є постійними, тобто не анулюються з часом.

**ВІДОБРАЖЕННЯ В ПОДАТКОВОМУ ТА ФІНАНСОВОМУ ОБЛІКУ СУМИ ПОДАТКОВОГО  
ЗОБОВ'ЯЗАННЯ З ПДВ ЗА СПЕЦИФІЧНИМИ ОПЕРАЦІЯМИ ПЛАТНИКА ПОДАТКУ**

Код	Операція в податковому обліку	Відображення в фінансовому обліку доходів/витрат (пункт Інструкції № 141)
01	Сума перевищення звичайної ціни над фактичною	Не відображується
02	Постачання неплатнику податку	Відображується за дебетом рахунків доходів як звичайна поставка
03	Натуральна виплата в рахунок оплати праці фізичним особам	Відображується за дебетом рахунків доходів як звичайна поставка
04	Постачання у межах балансу для невиробничого використання	Відображується за дебетом рахунків витрат (п. 1.3)
05	Ліквідація основних засобів за самостійним рішенням платника податку	Відображується за дебетом рахунків витрат (п. 1.3)
06	Переведення виробничих основних засобів до складу невиробничих	Відображується за дебетом рахунків основних засобів (п. 1.4)
07	Експортне постачання	Відображується за дебетом рахунків доходів як звичайна поставка (за ставкою 0 %)
08	Постачання для операцій, які не є об'єктом оподаткування податком на додану вартість	Не відображується
09	Постачання для операцій, які звільнені від оподаткування податком на додану вартість	Не відображується
10	Визнання умовного постачання товарних залишків та/або необоротних активів, що перебувають в обліку платника податку на день анулювання його реєстрації як платника податку на додану вартість, щодо яких був нарахований податковий кредит у минулих або поточному податкових періодах при анулюванні реєстрації платника податку на додану вартість	Не відображується
11	Виписана накладна за щоденними підсумками операцій	Відображується за дебетом рахунків доходів за підсумками місяця як звичайна поставка
12	Виписана накладна на вартість безоплатно поставлених товарів/послуг, обчислена виходячи з рівня звичайних цін	Не відображується
13	Використання виробничих або невиробничих засобів, інших товарів/послуг не у господарській діяльності	Не відображується
14	Виписана накладна покупцем (отримувачем) послуг від нерезидента	Не відображується

Складено автором.

**ОБОВ'ЯЗКОВІ РЕКВІЗИТИ  
ПОДАТКОВОЇ НАКЛАДНОЇ**

Для набуття чинності податкова накладна повинна відповідати всім вимогам, які занотовані у ст. 201 ПКУ. До них належать і обов'язкові реквізити. Серед них є такі, які ускладнюють облік та адміністрування податку, наприклад, номер та дата митної декларації (далі – *МД*), за якою було здійснено митне оформлення товару, ввезеного на митну територію України. Аналіз ситуації що склалася, вказує на неможливість практичного застосування такої норми.

Це пов'язано з тим, що один і той самий товар поставляють різні постачальники за різними митними деклараціями, а продаж здійснюється під певним штрих кодом. Таким чином необхідно під кожен поставку товару, під кожного постачальника, під кожен

*МД* вводити номенклатурні картки з різними штрих кодами, що ускладнює облік і, відповідно, адміністрування податку.

Наприклад, товар «А» в комп'ютерній базі згідно з номенклатурним довідником має картку з певним штрих кодом і кодом УКТ ЗЕД (за довідником). Відповідно до штрих коду визначається продажна ціна. Поставку товару здійснює кілька постачальників, в документах яких записані, як правило, різні номери та дати *МД*. З кожною новою поставкою інформація щодо номера та дати *МД* оновлюється. На підприємствах з великою номенклатурою імпортованих товарів виникає проблема вчасного відображення аналітичної інформації в податковій накладній. В практиці потрібен потужний програмний продукт і значний людський ресурс, що спричиняє додаткові витрати підприємств на ведення лише первинного обліку товарів з метою ПДВ.

Крім того, ускладнює облік попередня форма оплати за імпортований товар. Факт отримання грошових коштів продавцем від покупця та факт безпосереднього ввезення товару на митну територію України та передачі його покупцю можуть не збігатися у часі. За таких умов неможливо вчасно скласти податкову накладну з урахуванням вимог п. 201.1 ст. 201 ПКУ щодо обов'язкових реквізитів податкової накладної, зокрема, коду товару згідно з УКТ ЗЕД, дати та номеру митної декларації, за якою ввезено товар на митну територію України. У разі, якщо покупець-платник ПДВ не отримує від продавця податкову накладну або отримує податкову накладну, оформлену з порушенням вимог ст. 201 ПКУ, він не матиме права на включення понесених витрат до податкового кредиту (п. 198.6 ПКУ), а у разі включення непідтверджених витрат – нести відповідальність за порушення законодавства.

При цьому податкова накладна, виписана при здійсненні операцій з постачання товарів, ввезених на митну територію України, з 1 січня 2012 р. підлягає включенню до Єдиного реєстру податкових накладних незалежно від розміру податку на додану вартість в одній податковій накладній. Отже, податкова накладна, яку неможливо виписати з дотриманням усіх вимог ПКУ, має бути обов'язково зареєстрована, тому особи, відповідальні за виписку податкових накладних, змушені йти на порушення законодавства. Таким чином, ускладнення контролю за достовірністю податкових накладних на державному рівні призводить до не навмисних помилок платників ПДВ.

#### УДОСКОНАЛЕННЯ ПОБУДОВИ РЕЄСТРІВ АНАЛІТИЧНОГО ОБЛІКУ

Реєстром аналітичного обліку з ПДВ в Україні з 2000 р. є Реєстр виданих та отриманих податкових накладних (далі – *Реєстр ПН*). Реєстр складається з двох розділів: **I «Видані податкові накладні»**; **II «Отримані податкові накладні»**. З січня 2011 р. платники ПДВ ведуть оновлений Реєстр за формою та в порядку, які затверджено наказом ДПС України від 24.12.2010 р. № 1002 [5]. Передбачено щомісячне подання до органу ДПС копії записів у реєстрі в електронному вигляді. Цей порядок стосується всіх форм декларації з ПДВ, у тому числі за окремими видами діяльності – сільськогосподарськими підприємствами, які обрали спеціальний режим оподаткування, переробними підприємствами всіх форм власності за реалізовані ними молоко, молочну сировину та мо-

лочні продукти, м'ясо та м'ясопродукти, іншу продукцію переробки тварин, закуплених у живій вазі, тощо. Такі платники складають окремі форми декларацій і відповідно окремі реєстри до кожної форми податкової декларації з ПДВ [6, с. 22]. Крім того, окремий облік і окремі форми реєстрів ведуть уповноважені сторони в рамках виконання договорів про спільну діяльність, договорів управління майном та угод про розподіл продукції. ПКУ передбачено можливість делегування платником податку філії або структурному підрозділу права ведення частини Реєстру ПН у межах діяльності такої філії (структурного підрозділу) [5].

Наведені чинники свідчать про розгалужену систему податкового обліку операцій з відображення ПДВ, що призводить до ускладнень і збільшення витрат на адміністрування податку в різних секторах економіки. Зазначимо, що в фінансовому обліку виділення наведених аналітичних позицій не має сенсу і тому в практиці їх ігнорують при узагальненні операцій на рахунках бухгалтерського обліку.

У розділі I Реєстру «Видані податкові накладні» відображують базу оподаткування і суми зобов'язань на підставі зазначених вище первинних документів. Характерним для податкового обліку на цьому етапі є нюанси і особливості, які не притаманні бухгалтерському обліку, наприклад, у разі виписки податкової накладної по окремих операціях, визначених у п. 8 Порядку заповнення податкової накладної № 1379 [4]. До виду документа додається код операції, який зазначають у податкових накладних постачальника та у реєстрі виданих накладних.

Крім того, у разі, якщо звичайна ціна постачання перевищує фактичну, продавець випикує дві податкові накладні: одну – на суму виходячи з фактичної ціни постачання, другу – на суму перевищення звичайної ціни над фактичною. У податковій накладній, виписаній на суму перевищення звичайної ціни над фактичною, роблять позначку відповідно до п. 8 Порядку № 1379 (01 – виписана на суму перевищення звичайної ціни над фактичною). При цьому у графі 4 розділу I Реєстру ПН ставиться позначка «ПН01».

Окремо в Реєстрі ПН відображують уточнюючі розрахунки. При цьому у графі «Вид документа» реєстру податкові накладні (інші розрахункові документи) позначаються додатковою літерою «У» (наприклад, ПНУ – податкова накладна, яку включено до уточнюючих розрахунків). Зауважимо, що таких вимог норми фінансового обліку не містять.

**Розділ II Реєстру «Отримані податкові накладні»** також має особливості. У ньому обліковуються операції з придбання товарів/послуг з метою використання у господарській діяльності платника для здійснення операцій, що оподатковуються ПДВ за основною ставкою (20 %) чи нульовою, звільнених від оподаткування, та таких, що не є об'єктом оподаткування, а також таких, які не призначені для використання у господарській діяльності цього платника податку або призначені для постачання послуг за межами митної території України чи послуг, місце постачання яких визначається за межами митної території України. В результаті платник податку визначає суми, які включаються до податкового кредиту, а які ні.

Виправлення помилок у Реєстрі ПН здійснюються методом «сторно» за правилами, передбаченими для бухгалтерського обліку, – шляхом зворотного запису на величину помилки в тому звітному періоді, у якому її виявлено [5].

До недоліків діючої форми Реєстру ПН можна віднести відсутність інформації про приналежність придбаних товарів, робіт, послуг до господарської діяльності платника податку, а від так, до податкового кредиту. Такий недолік можна ліквідувати за рахунок введення до розділу II додатково двох колонок: «Найменування (група) товарів, робіт, послуг» і «Напрямок використання товарів, робіт, послуг». У перший з них зазначати найменування або групу товарних позицій придбання, наприклад, «Нафтопродукти». У другий, наприклад, «Товари для продажу» або «Товари виробничого споживання», «Товари для благодійної допомоги» тощо. Така інформація сприяє ідентифікації кожної позиції придбання щодо їхньої належності / не належності до категорії господарської діяльності підприємства. Від так, платником підтверджується або не підтверджується право віднесення придбань до податкового кредиту.

На підставі Реєстру ПН заповнюють декларацію з ПДВ. Норма п.8 розділу III Порядку складання декларації з ПДВ (наказ ДПАУ від 20.12.2011 р. № 1492) вимагає щоб дані, наведені у податковій звітності, відповідали даним бухгалтерського та податкового обліку платника [7]. Мова йде про відображення операцій на бухгалтерських рахунках і в реєстрах податкових накладних. Отже, окремий облік ПДВ в реєстрах податкового та фінансового обліку закріплено законодавчо.

Проте принцип автономії податкової інформації з ПДВ не означає її незалежності. Свого часу наказом Мінфіну України була затверджена Інструкція з бух-

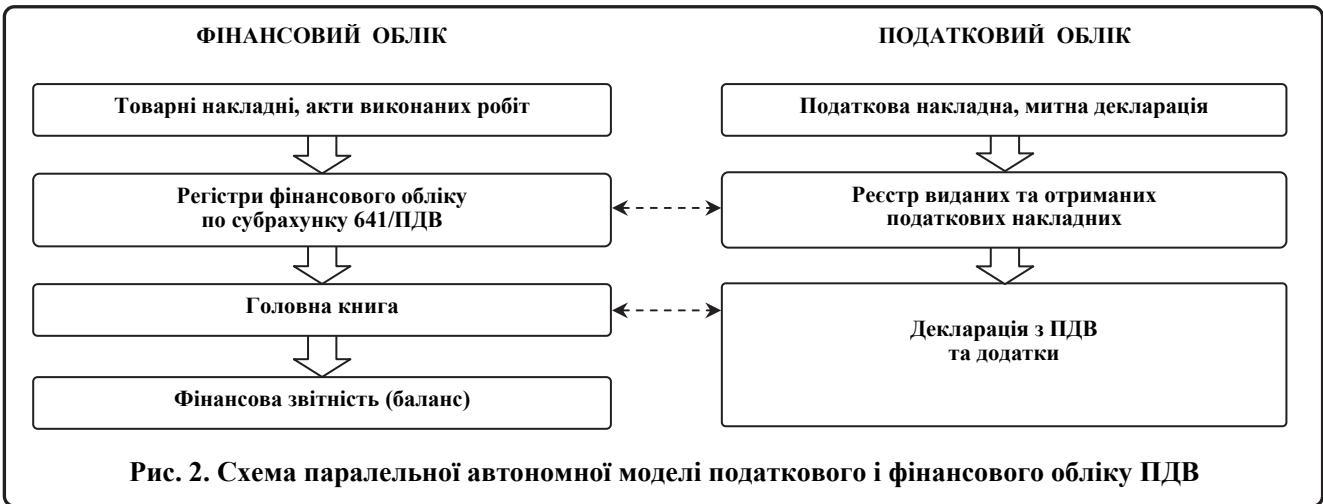
галтерського обліку податку на додану вартість № 141 [1], яка розв'язала деякою мірою протиріччя між методикою податкового і бухгалтерського фінансового обліку ПДВ. Зокрема, були введені додаткові субрахунки 643 «Податкові зобов'язання» та 644 «Податковий кредит» до рахунку 64 «Розрахунки з бюджетом за податками і зборами». Їх застосування певною мірою було знівельовано відмінністю у датах виникнення податного зобов'язання (далі – ПЗ) та податкового кредиту (далі – ПК).

#### ПОРІВНЯННЯ АНАЛІТИЧНИХ ПОЗИЦІЙ РІЗНИХ ВИДІВ ОБЛІКУ

У законодавчому порядку позиції аналітичного фінансового обліку ПДВ не прописані. Їх обирає кожний платник самостійно відповідно до його облікової політики. В одних підприємствах такими позиціями є окремі контрагенти, а в інших – кожен договір контрагента або група контрагентів з різними умовами оподаткування. На вибір способу впливає також технічний чинник – конфігурація програмного забезпечення.

У податковому обліку позицією аналітичного обліку виступає окрема операція поставки товарів (робіт, послуг) з окремим контрагентом, що оформлена окремою податковою накладною. Останню фіксують у Єдиному реєстрі та в Реєстрі ПН. Отже, аналітичне групування операцій в різних видах обліку може відбуватися окремо. По суті, на сьогодні в обліку і звітності підприємства України використовують переважно схему *паралельної автономної моделі* податкового і фінансового обліку ПДВ (рис. 2). Це означає, що порядок бухгалтерського фінансового обліку операцій на субрахунку 641/ПДВ (або субрахунку 6415 в програмі 1С Бухгалтерія) жодним чином не впливає на показники декларації з ПДВ. Останні формуються за правилами и нормами розділу У ПКУ.

З метою раціоналізації аналітичний фінансовий облік доцільно максимально спростити за рахунок скорочення його позицій або не відкривати їх взагалі. Доцільно обмежитися лише фіксуванням в бухгалтерському реєстрі ПДВ (картка рахунку, журнал-ордер на субрахунку 641/ПДВ) підсумкових місячних даних податкового обліку (Реєстру ПН) щодо загальних сум податкового зобов'язання та податкового кредиту за місяць по підприємству або в розрізі підрозділів підприємства, по яких ведуть окремі реєстри ПН. Схема, що пропонується, за типом моделі взаємозв'язку інформації податкового та фінансового обліку з ПДВ оцінюється як *послідовна автономна модель* (рис. 3).



Для запису даних у кредитовий обіг субрахунку 641/ПДВ (податкові зобов'язання) доцільно використовувати підсумковий рядок розділу I Реєстру ПН (по відповідних колонках), аналогічно для запису у дебетовий обіг субрахунку 641/ПДВ (податковий кредит) – підсумковий рядок розділу II Реєстру ПН (по відповідних колонках). Для коректного запису сум за кореспонденцією рахунків слід провести перегрупування даних Реєстру ПН. В автоматизованому програмному забезпеченні це може бути досягну-

то введенням команди «Групувати за ознакою кореспонденції рахунків».

Отже, на рівні первинних та аналітичних даних в обліковій системі у запропонованій схемі формується лише податкова інформація. На рівні зведеного обліку дані податкового обліку синтезуються і включаються як інформаційний блок до субрахунку 641/ПДВ фінансового обліку за кореспонденцією, яка є прийнятною в бухгалтерському обліку. Останній використовується для складання Балансу (Звіту про



фінансовий стан) і Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід).

Однак недоліком такої схеми обліку є те, що обопороти на аналітичних рахунках формуються за методологією податкового законодавства. Проте шляхом застосування субрахунків 643 і 644 досягається ув'язка з методикою бухгалтерського обліку. В результаті за кредитом субрахунку 641/ПДВ формується сума ПЗ не лише за методом нарахувань (у дебет рахунків доходів, витрат, необоротних активів), а й за правилом першої події (у дебет субрахунку 643). Аналогічна ситуація і з дебетовим оборотом за субрахунком 641/ПДВ. Такий варіант є компромісним з метою узгодження податкового і бухгалтерського законодавства на рівні поточного та зведеного обліку. Цей підхід до організації облікової інформації позбавляє дублювання однієї й тієї самої інформації про складові ПДВ, що має місце на сьогодні і значно скорочує витрати на ведення обліку ПДВ, а від так, і його адміністрування. З методологічних позицій такий підхід не протирічить концептуальній основі фінансового обліку, на підставі даних якого складається баланс. Дані про ПДВ в останньому відображуються у вигляді сальдо рахунку.

#### **ВИКОРИСТАННЯ РАХУНКІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ДЛЯ РОЗРАХУНКУ ПДВ**

Ступінь використання рахунків бухгалтерського обліку для розрахунку ПДВ в літературі розглядається як спосіб взаємодії бухгалтерського фінансового і податкового обліку. Якщо експерти-практики вбачають роль бухгалтерського обліку лише в забезпеченні фінансової звітності потрібною інформацією, то науковці здебільшого прагнуть реалізувати ідею «єдиного обліку», який би задовольняв і нормам податкового законодавства.

Зокрема В. Павлюк вважає ускладненим існуючий порядок застосування субрахунків 643 і 644 [8, с. 49]. З метою спрощення бухгалтерських процедур в частині податкових зобов'язань (ПЗ) автор пропонує застосовувати сальдові відомості по рахунку 36. У таких відомостях можуть додатково групуватися дані про отримані аванси, визначатися сальдо заборгованості на кінець місяця і на таку суму сальдо слід нараховувати податкове зобов'язання. Отриману суму ПЗ пропонується відображувати такою

самою кореспонденцією рахунків як і передбачено Інструкцією № 141: д-т 643 – к-т 641/ПДВ. Різниця лише в тому, що за Інструкцією № 141 її слід робити на кожну операцію надходження авансів, а за пропозицією науковця – підсумком за місяць.

Водночас В. Павлюк протирічить сам собі, коли в тій самій статті стверджує, що висловлені пропозиції по субрахунку 643 стосуються лише синтетичного обліку ПДВ. Натомість «аналітичний облік до цього субрахунку слід вести із записами сум ПДВ на підставі відповідних товарних і платіжних документів та податкових накладних на окремих рахунках за кожним із цих документів» [8, с. 53]. Практика свідчить, що в фінансовому обліку є не доцільним дублювання аналітичних позицій податкового обліку, а відповідно, застосовувати податкові накладні та інші документи, що застосовують з метою податкового обліку.

Окрему позицію з розв'язання проблеми ускладнення обліку займає дослідник Т. Семенко. При розгляді питань нарахування ПЗ з ПДВ за окремими операціями автор піддає сумніву доцільність нарахування зобов'язань як процесу оподаткування за окремими операціями, наприклад, по внесках основних засобів до договору спільної діяльності або до статутного капіталу іншого підприємства [3, с. 45]. Логіка автора полягає в тому, що у надавача основних засобів нараховується податкове зобов'язання, а в отримувача – податковий кредит в однакових суммах. Тому, на думку автора, немає сенсу ускладнювати облік.

Аналогічної логіки Т. Семенко притримується при аналізі операцій ліквідації основних засобів. Автор стверджує, що недоцільно нараховувати суму ПЗ, адже в ході ліквідації необоротного активу підприємство фактично доходу не отримує (дебетується витратний рахунок 97 «Інші витрати»). Наявна плутанина бухгалтерського і податкового підходів. У першому з них застосовуються термін «дохід», в другому – «постачання товарів». Зазначені терміни не перетинаються і тому не можуть протирічити один одному.

Аналіз законодавства свідчить, що норми бухгалтерського обліку не можуть ініціювати скасування або зміни законодавчо встановлених норм оподаткування. Тому правової колізії між нормами ПКУ та П(С)БО, як заявляє автор Т. Семенко, не виникає.

НЕДОЛІКИ НОРМАТИВНОЇ БАЗИ  
БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Потребують коригування і норми Інструкції № 141 у частині використання інформації бухгалтерських рахунків. З огляду на норми податкового законодавства з періоду її прийняття (1997 р.) і до цього часу архаїчною виглядає норма абз. 1 п.16 Інструкції № 141: «Для складання податкової декларації з податку на додану вартість використовуються дані субрахунку 641 «Розрахунки за податками», аналітичний рахунок «Розрахунки за податком на додану вартість». Платники податку на додану вартість запроваджують ведення аналітичного обліку з іншою потрібною деталізацією для забезпечення узагальнення інформації для складання податкової декларації з податку на додану вартість та оперативного контролю розрахунків за податком на додану вартість» [1].

Нелогічність та методична недоцільність цієї норми Інструкції № 141 є очевидними, оскільки виконати її практично не можливо з причини того, що декларація з ПДВ має складатися лише за нормами розділу У ПКУ, тобто даних податкового обліку. Підтвердження такому висновку ми знаходимо у п. 201.15 ПКУ, де зазначено, що «декларація заповнюється за результатами зведеного обліку операцій з поставки і придбання товарів (робіт, послуг). При цьому платник зобов'язаний вести реєстр виданих та отриманих податкових накладних, копію якого надає до податкового органу» [2].

Опоненти можуть зауважити, що норма п. 44.1 ПКУ зобов'язує платників податків вести облік доходів, витрат та інших показників, пов'язаних з визначенням об'єктів оподаткування і/або податкових зобов'язань, на підставі первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів, пов'язаних з нарахуванням і сплатою податків і зборів [2].

Зазначимо, що норма цього пункту є універсальною відносно будь-якого податку. Проте в ній простежується наявний еkleктизм законодавця. Для порівняння: якщо бухгалтерську інформаційну базу реально використати для нарахування простих податків – екологічний, збір за воду тощо, то в такому складному і специфічному податку як ПДВ бухгалтерський підхід не спрацьовує. Саме тому у спеціальній статті 201 ПКУ про бухгалтерські джерела де-

кларації з ПДВ не згадується. Практика оподаткування є цьому підтвердженням. Інакше в практиці б не застосовували реєстр податкових накладних, який не є бухгалтерським реєстром за змістом. Як показує аналіз зарубіжної практики, Україна не є єдиною державою з відокремленим податковим обліком ПДВ. Такий підхід характерний, зокрема, для Росії та Білорусі. Відокремлюється податкова інформація і в країнах Євросоюзу, які застосовують ПДВ, наприклад в Естонії, Польщі.

Крім того, для окремих специфічних операцій, наприклад на суму перевищення звичайної ціни продажу товарів, робіт, послуг, необоротних активів над фактичною ціною, відповідно до п. 1.2 Інструкції № 141 передбачено кореспонденцію лише за дебетом субрахунку 643 і кредитом субрахунку 641 [1]. Проте невідомо, як надалі закрити субрахунок 643. Інструкція не дає відповіді на це питання. В результаті згортання цих субрахунків залишається дебетове сальдо, яке відображується у складі інших оборотних активів балансу. Однак за сутністю стаття не відповідає критеріям визнання активом.

Ще одним методичним недоліком бухгалтерської методології є норма абз. 2 п. 16 Інструкції № 141 щодо здійснення запису в бухгалтерських реєстрах на підставі *податкових накладних, митних декларацій* (у дебет субрахунків 641 і 644). На наш погляд, використання податкових документів з метою бухгалтерського обліку є необґрунтованим з таких причин.

По-перше, вони містять специфічні показники, які немає потреби використовувати в бухгалтерському фінансовому обліку. Зокрема, база оподаткування ПДВ поділяється на оподатковані, неоподатковані та звільнені від оподаткування операції. Така інформація для фінансового обліку не потрібна. В практиці вона і не відображується на рахунках бухгалтерського обліку.

По-друге, податкова накладна є відповідно до ст. 201 ПКУ податковим документом і підставою для віднесення сум до податкового кредиту у покупця, зареєстрованого як платник податку. Неплатники ПДВ такий документ не складають.

По-третє, податкова накладна не завжди видається платником податку, який здійснює операції з постачання товарів/послуг, а лише на вимогу їх отримувача. Тобто в такому варіанті з позицій бух-

галтерського обліку порушується принцип безперервності документування операцій. Крім того, можливий варіант її виписки не щоденно, а підсумком за місяць.

Зазначені обмеження і відмінності лише на стадії первинного обліку, не кажучи вже про аналітичний облік, не залишають аргументів для прибічників позиції Минфіну щодо «єдиного обліку». Ідея «єдиного обліку», як ми зазначили раніше, є відголоском радянської школи обліку, яка вже не знаходить свого підтвердження в нормах законодавства і діяльності платників податків в умовах ринкових відносин.

#### ПРИЧИНИ РОЗБІЖНОСТІ ДАНИХ ФІНАНСОВОГО ТА ПОДАТКОВОГО ОБЛІКУ

На практиці відомі випадки розбіжності оборотів як за кредитом, так і за дебетом субрахунку 641/ПДВ з даними розділів I і II Реєстру ПН. Причинами цього стосовно дебетового обороту можуть бути: використання принципу першої події в податковому обліку; в податковому обліку у звітному періоді можуть бути не відображені ті придбання, по яких відсутні належно оформлені податкові накладні поставальників. У бухгалтерському обліку такі операції слід відображувати, оскільки вони, як правило, документально підтверджені належно оформленими товарними документами.

Стосовно кредитового обороту за субрахунком 641/ПДВ причинами розбіжності можуть бути: використання принципу першої події в податковому обліку; невчасне проведення накладних, актів виконаних робіт; притримування сум зобов'язань з метою оптимізації податку у звітному періоді тощо.

З метою забезпечення достовірності даних на рівні реєстрів обліку (при використанні *автономної моделі обліку*) доцільно проводити звірку окремих позицій аналітичного обліку, які синхронно відображуються в обох видах обліку, наприклад, сума відвантаження товарів (окремо база ПДВ і сума податкового зобов'язання) по кожному покупцю. Зазначені позиції при умові коректного їх відображення мають співпасти.

На рівні декларації з ПДВ можлива звірка загальної суми нарахованого ПЗ (розділ I) та ПК (розділ II) з місячними обігами по субрахунку 641/ПДВ відпо-

відно за кредитом та дебетом. Зазначені позиції за умови коректного відображення в реєстрах також мають співпасти. Проте існує кілька причин неспівпадіння податкових і бухгалтерських даних.

Зокрема, окремі операції оподаткування не підлягають відображенню в фінансовому обліку (див. табл. 1). Крім того, податкова і бухгалтерська інформація регулюється різними законодавчими актами і тому існують розбіжності у технології її відображення. Все це призводить до того, що на підприємствах стало нормою неспівпадіння податкових і бухгалтерських оборотів з ПДВ. Приклад такої невідповідності наведено в табл. 3.

Як видно з табл. 3, розбіжності (відхилення виділено жирним шрифтом) у сумах сальдо на кінець місяця (кварталу) складаються з розбіжностей сальдо на початок кварталу та накопичених розбіжностей протягом кварталу за рахунок відхилень у сумах податкових зобов'язань і податкового кредиту. За відхиленням переважають суми дебетового обороту. Для отримання коректних співставних даних сальдо по декларації та субрахунку 6415 обороти слід елімінувати на різниці, які виникають за рахунок:

- суми сплаченого митному органу імпортного ПДВ у звітному періоді (дебет);
- суми сплаченого до бюджету позитивного значення попереднього звітного періоду (дебет);
- перенесення сум від'ємного сальдо на відшкодування з бюджету в наступних періодах (дебет);
- помилок логічного характеру – некоректних, невчасних тощо (дебет і кредит);
- помилок технічного характеру (дебет і кредит).

Натомість, в *моделі вбудованого обліку* суми зобов'язань в обох видах обліку співпадатимуть.

#### ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ «ІМПОРТНОГО» ПДВ

Одним з нерегульованих питань обліку є порядок відображення в бухгалтерському фінансовому обліку ПДВ на імпортовані товари, а також роботи та послуги, отримані від нерезидентів (далі – *«імпортний» ПДВ*). У спеціальній обліковій літературі цьому питанню приділено недостатньо уваги. Можливо однією з причин є те, що порядок стягнення ПДВ на імпорт регулюється не ПКУ, а Митним кодексом України.

ПОРІВНЯННЯ СКЛАДОВИХ ПДВ ПІДПРИЄМСТВА «А» ЗА ДАНИМИ ФІНАНСОВОГО  
(СУБРАХУНОК 641/ПДВ) ТА ПОДАТКОВОГО ОБЛІКУ за 1 кв. 20XX р.

Показник		№ з/п	По місяцях 1 кварталу		
			01	02	03
Сальдо початкове	декларація, ряд. 24 або 25	1	0	-21 339	-
	субрахунок 6415	2	-14 752	-6 586	-81 534
	<b>Відхилення, +/-</b>	<b>3</b>	<b>-14 752</b>	<b>-6 586</b>	<b>-129 629</b>
Податкове зобов'язання	декларація, ряд. 9	4	33 237	40 489	45 321
	субрахунок 6415	5	33 237	40 489	46 214
	<b>Відхилення, +/-</b>	<b>6</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-890</b>
Податковий кредит	декларація, ряд. 17	7	54 576	18 051	32 627
	податковий кредит звичайний, ряд. 10	8	54 576	18 051	32 627
	податковий кредит по імпортованих товарах, ряд. 12.1	9	-	43 005	27 533
	Разом податковий кредит, ряд. 17		54 576	61 056	60 160
	субрахунок 6415	10	54 576	115 437	60 160
	<b>Відхилення, +/- (ряд. 8 + ряд. 9 – ряд. 10)</b>	<b>11</b>	<b>-</b>	<b>-54 265</b>	<b>-</b>
Сальдо кінцеве	декларація, ряд. 24 або 25	12	-21 339	-21 339	-41 996
	субрахунок 6415	13	-6 587	-81 534	-143 637
	<b>Відхилення, +/-</b>	<b>14</b>	<b>14 752</b>	<b>60 195</b>	<b>101 641</b>

Примітка: значення від'ємного сальдо помічено знаком «-».  
Складено автором.

На відміну від внутрішнього ПДВ імпорнтний його аналог має значні особливості: первинним документом для нарахування зобов'язань є митна декларація (МД), яка не застосовується у внутрішніх операціях; показники МД не дублюються податковою накладною; в декларації і в обліку суми зобов'язань відображаються за принципом частковості і східчастості; до бюджету сплачується не різниця між зобов'язанням та кредитом, а в повна сума зобов'язань за діючою ставкою від оподаткованого обороту імпортування.

**Частковість** означає, що по операціях імпортування товарів відображується лише податковий кредит (рядок 12.2 декларації з ПДВ) у сумі фактично сплаченого податку митним органам під час розмитнення товару. Натомість, зобов'язання зі сплати, як паралельна операція, не відображується ні в декларації, ні в обліку. Отже, сума «імпортного» ПДВ до первісної вартості імпортованих товарів не включається.

При імпортуванні робіт, послуг, навпаки, в декларації з ПДВ реєструється і сума зобов'язання (ряд. 7), і сума податкового кредиту (рядки 12.3 і 13.4). При цьому податковий кредит відображується в місяці, наступному за місяцем обліку зобов'язань. Це пов'язано з тим, що «імпорнтний» ПДВ по послугах до митного органу не сплачується. Він включається до загального розрахунку в декларації платника і сплата або повернення ПДВ з бюджету визначається лише за підсумками опрацювання декларації.

**Східчастість** відображення означає, що податковий кредит по товарах і послугах завжди відображується пізніше за зобов'язання як в Реєстрі ПН, так і в декларації з ПДВ.

Такий підхід відображує особливість цього типу ПДВ і відрізняє його від загального правила відображення ПДВ, що нараховується по операціях в межах митної території України, коли в одному звіт-

ному періоді одночасно нараховується і зобов'язання, і податковий кредит. Зазначимо, що в Інструкції № 141 унормовані лише операції відображення імпортного ПДВ на отримані від нерезидентів послуги, а також на отримані товари з вексельною формою розрахунку з митним органом. Водночас в Інструкції № 141 не відображена безвексельна форма розрахунку.

При відображенні «імпортного» ПДВ в обліку принциповими є два питання: чи слід включати його суму до первісної вартості ввезених товарів; чи підлягає відображенню на рахунках обліку митна вартість товарів імпорту?

Стосовно включення ПДВ до первісної вартості ввезених товарів окремі автори дають ствердну відповідь за певних умов – реалізацію за готівку. Зокрема, Л. Кадуріна в навчальному посібнику «Облік і аналіз ЗЕД» зазначає: «До облікової вартості імпортованих товарів, що реалізуються за готівку, включається товарна націнка в сумі торгової надбавки імпортера, податку на додану вартість, сплаченого при розмитненні, і податку на додану вартість на торгіву націнку» [9, с. 121]. Слід зауважити, що така позиція автора не ґрунтується на законодавчій базі.

Зокрема, за п. 11 ст. 49 Митного кодексу України при визначенні митної вартості до ціни, що була фактично сплачена або підлягає сплаті, не допускається включення ніяких інших витрат, у тому числі й суми податків, які справляються в Україні. Таке застереження зроблено, вочевидь, з метою формування об'єктивного рівня митної вартості товарів. В Ін-

струкції № 141 таке включення також не передбачено. Тому наведена точка зору Л. Кадуріної щодо включення суми «імпортного» ПДВ до первісної вартості товарів, які реалізуються за готівку, не підкріплюється законодавчою базою.

Щодо відображення на рахунках обліку митної вартості імпортованих товарів, окремі автори також дають ствердну відповідь. Так, Т. Семенко шкодує, що митна вартість товару при його імпортуванні лишається поза увагою бухгалтерського обліку – на рахунках товарів відображується лише його договірна вартість [3, с. 27]. Слід зауважити, що така позиція також не має законодавчого підґрунтя. Адже митна вартість, насправді, виступає довідковим розрахунковим показником і виконує функцію бази обрахування ПДВ при імпорті товарів. Вводити такий показник в бухгалтерські рахунки не доцільно, адже крім «засмічення» такий варіант нічого не привносить до обліку.

Отже, сума сплаченого «імпортного» ПДВ за чинним законодавством не підлягає включенню до первісної вартості імпортованих товарів. Такий варіант обліку виправданий при ввезенні товарів з оформленням податкового векселя – типова схема розмитнення товарів. Кореспонденція рахунків у бухгалтерському обліку за таким варіантом рекомендована пунктом 4 Інструкції № 141.

Водночас при ввезенні товарів без оформлення податкового векселя, повинен бути застосований інший варіант.

У табл. 4 пропонуємо авторський варіант ліквідації зазначених недоліків Інструкції № 141.

Таблиця 4

**КОРЕСПОНДЕНЦІЯ РАХУНКІВ У БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ  
ОПЕРАЦІЙ ІМПОРТУВАННЯ ТОВАРІВ, РОБІТ, ПОСЛУГ**

Номер пункту Інструкції № 141	Номер і зміст операції	Кореспонденція рахунків			
		за нормами Інструкції № 141		пропонується	
		д-т	к-т	д-т	к-т
<i>Ввезення товарів без оформлення податкового векселя</i>					
–	1. Перерахування суми «імпортного» ПДВ на рахунок митниці	–	–	68	31
–	2. Нарахування податкового зобов'язання з ПДВ	–	–	643	641
–	3. Нарахування податкового кредиту у наступному місяці	–	–	641	68
–	4. Зарахування суми податкового зобов'язання і податкового кредиту	–	–	644	643
–	5. Збільшення первісної вартості імпортованих товарів	–	–	28; 15	644

Складено автором.

З аналізу табл. 4 видно, що у разі ввезення товарів без оформлення податкового векселя залишається незакритим кредитове сальдо субрахунку 644 (операції з 1 по 4). Бухгалтерський підхід зобов'язує закрити його. Виникає питання вибору рахунку. За останньою операцією (5) пропонується дебетувати рахунок товарів – 28 (для оборотних активів) і витрат на капітальні вкладення – рахунок 15 (для необоротних активів). Це виявляється логічним з трьох причин.

По-перше, підприємство-імпортер витрачає реальні кошти, тобто несе витрати з придбання товарів, які за нормою П(С)БО 9 «Запаси» належать до первісної вартості такого товару. По-друге, «імпортний» ПДВ є одностороннім платежем і його сплата не компенсується підприємству, як це прийнято у внутрішніх операціях. По-третє, вирішується технічне питання – закривається субрахунок 644 і сальдо з нього списується.

Особливістю отримання імпортованих робіт та послуг є те, що кошти до митного органу не сплачу-

ються. Зауважимо, що при ввезенні товарів з оформленням податкового векселя сплачений ПДВ не збільшує вартість імпортованих товарів. При цьому субрахунки 641 і 643 взаємно закриваються, не залишаючи сальдо.

Отже, наші дослідження свідчать, що схема руху інформації з ПДВ в практиці не підтверджує норму п. 2 ст. 3 Закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» про те, що податкова звітність ґрунтуються на даних бухгалтерського обліку. Навпаки, з податку на додану вартість діє зворотна схема руху інформації. Вочевидь настав час внести певні корективи у норми цього Закону.

Дослідження теоретичних та методичних аспектів обліку ПДВ необхідно проводити всебічно з урахуванням усіх законодавчих норм як фінансового, так і податкового законодавства. До уваги слід також брати практичні схеми обліку, які мають відношення до предмета дослідження, зокрема, схеми облікового процесу та моделі їх реалізації в автоматизованих системах обліку.

#### **ВИСНОВКИ**

1. Характерними рисами податкового обліку ПДВ на сучасному етапі відповідно до норм податкового законодавства виступають застосування окремих від бухгалтерського обліку правил відображення податкового зобов'язання та податкового кредиту (за правилом першої події або касовим методом), окремого первинного документа (податкова накладна, розрахунок коригувань), окремих аналітичних реєстрів, правил коригування сум зобов'язань і кредиту. Проте законодавчо такий статус його не закріплений законодавчо.

2. Порядок бухгалтерського фінансового обліку операцій на субрахунку 641/ПДВ жодним чином не впливає на показники декларації з ПДВ. Останні формуються за нормами розділу У Податкового кодексу України.

3. Різниця у підходах до оформлення показників податкової накладної та документів бухгалтерського обліку є доволі суттєвою. Значну частину специфічних податкових операцій податкового обліку з ПДВ (до 50 %) в бухгалтерському фінансовому обліку не оформлюють документально і не відображують на рахунках. Таку групу операцій доцільно кваліфікувати як «податкові різниці з ПДВ». За характером вони є постійними.

4. Недоцільно використовувати для складання податкової декларації з податку на додану вартість даних субрахунку 641 «Розрахунки за податками», аналітичний рахунок «Розрахунки за податком на додану вартість». Декларація з ПДВ складається лише за нормами розділу V ПКУ, тобто даних податкового обліку.

5. З метою уникнення дублювання пропонується в бухгалтерському реєстрі ПДВ (картка рахунку, журнал-ордер по субрахунку 641/ПДВ) обмежитися лише фіксуванням підсумкових місячних даних податкового обліку (реєстру податкових накладних) щодо сум податкового зобов'язання та податкового кредиту. Такий варіант «вбудованої» системі податкового обліку зменшує витрати на його ведення за рахунок ліквідації дублювання одних і тих самих даних в різних системах обліку. Цей підхід не протирічить концеп-

туальній основі фінансового обліку, на підставі даних якого складається баланс. Дані про ПДВ в останньому відображаються у вигляді сальдо рахунку.

**6.** Причинами розбіжності даних податкової декларації та оборотів по субрахунку 641/ПДВ в практиці є такі: не відображаються придбання, по яких відсутні належно оформлені податкові накладні поставальників; невчасно проводяться накладні, акти виконаних робіт в бухгалтерському або податковому обліку; притримуються суми зобов'язань (кредиту) з метою оптимізації ПДВ у звітному періоді; проводяться суми оплати ПДВ до бюджету тощо.

**7.** При оформленні податкового векселя сума сплаченого «імпортного» ПДВ за чинним законодавством не підлягає включенню до первісної вартості імпортованих товарів. Водночас при безвексельному варіанті розрахунків суму податку слід включати до вартості імпортованих товарів.

**8.** Схема руху інформації з ПДВ в практиці не підтверджує норму п. 2 ст. 3 Закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» про те, що податкова звітність ґрунтуються на даних бухгалтерського обліку. Навпаки, з податку на додану вартість дія зворотна схема руху інформації.

**ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА**

1. *Про затвердження* Інструкції з бухгалтерського обліку податку на додану вартість: наказ Мінфіну України від 01.07.97 р. № 141.

2. *Податковий* кодекс України, прийнятий Верховною Радою України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakonl.rada.gov.ua>

3. *Семенко Т.* Проблемні питання обліку податкових зобов'язань з ПДВ у контексті Податкового кодексу України / Т. Семенко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 7. – С. 25–32.

4. *Про затвердження* форми податкової накладної та Порядку заповнення податкової накладної: наказ Мінфіну України від 01.11.2011 р. № 1379.

5. *Про затвердження* форми реєстру виданих та отриманих податкових накладних та порядку його ведення: затв. наказом ДПА України від 24.12.2010 р. № 1002.

6. *Альбіна М.* Податкова звітність з ПДВ / М. Альбіна // Вісник податкової служби України. – 2011. – № 45. – С. 21–25.

7. *Про затвердження* форм та Порядку заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість: наказ Мінфіну України від 25.11.2011 р. № 1492.

8. *Павлюк П.* Облік ПДВ: шляхи удосконалення / П. Павлюк // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 1. – С. 49–54.

9. *Кадуріна Л.* Облік і аналіз ЗЕД / Л. Кадуріна. – К.: ЦУЛ, 2006. – 267 с.

Рассмотрены особенности налогового учета НДС в Украине в части первичных документов, отражения специфических операций, сущности параллельной (автономной) и встроенной моделей налогового учета НДС, усовершенствования взаимосвязи аналитических реестров различных видов учета. Отмечены недостатки действующих инструктивных положений относительно методик бухгалтерского финансового учета НДС.

**Ключевые слова:** налог на добавленную стоимость, налоговый учет НДС, финансовый учет НДС, первичный учет налогов, аналитический учет налогов.

The features of tax accounting AVT in Ukraine in terms of primary documents, mapping of specific transactions, the nature of the parallel (offline) and internal models of taxation AVT, improving interconnection analytic registers of different types of accounting. Noted deficiencies of existing guidance on the provisions of Financial Accounting methods Accounting AVT.

**Keywords:** Added value tax, tax AVT accounting, financial accounting AVT, initial registration taxes, analytical account of taxes.