

УДК 657.4

О. В. Бурдько,
к.е.н., доцент, Дніпродзержинський державний технічний університет

ОСОБЛИВОСТІ НАРАХУВАННЯ ТА СПЛАТИ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ В БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ ЗГІДНО ПОДАТКОВОГО КОДЕКСУ УКРАЇНИ

В статті узагальнено особливості нарахування та сплати ПДВ в світлі Податкового кодексу України, визначено методику обліку податкових зобов'язань та податкового кредиту, встановлено її проблемні аспекти.

Peculiarities in accounting and payment of added tax in the light of Tax Code of Ukraine is summarized and the method of accounting of tax commitments and tax credit is determined and its problematical aspects are defined in this article.

Ключові слова: облік, податкові зобов'язання, податковий кредит, бухгалтерські рахунки, облікова політика

Key words: accounting, tax commitments, tax credit, bookkeeping accounts, accounting policy.

I. Вступ

Податок на додану вартість (ПДВ) є одним з найвагоміших податків, які формують бюджет держави. Прийнятий Податковий кодекс України (ПКУ) вніс окремі нововведення в порядок нарахування та сплати ПДВ, які покликані забезпечити своєчасні надходження до бюджету платежів.

Необхідну інформацію для нарахування і сплати ПДВ надає бухгалтерський облік, чинна методика якого з прийняттям Податкового кодексу України залишилася практично незмінною. На сьогоднішній день питання бухгалтерського обліку розрахунків за податками і платежами знайшли відображення у працях таких вітчизняних вчених як: Бутинець Ф.Ф., Гарасим П.М., Гарасим А.П., Коцупатрий М.М., Пасько Т.О., Ткаченко Н.М., Хомин П.Я. [3-7]. При цьому ряд питань, пов'язаних з методикою бухгалтерського обліку потребує окремих змін та вирішення з урахуванням положень ПКУ.

II. Постановка завдання

Метою статті є висвітлення особливостей бухгалтерського обліку податкових зобов'язань та податкового кредиту в умовах дії Податкового кодексу України.

III. Результати дослідження

Для здійснення достовірного обліку ПДВ необхідно чітко визначитися з об'єктом оподаткування, яким згідно з ПКУ є операції платників з [1]:

1) постачання товарів, місце постачання яких розташоване на митній території України, у т.ч. операції з передачі права власності на об'єкт застави позичальнику (кредитору), на товари, що передаються на умовах товарного кредиту, а також з передачі об'єкта фінансового лізингу в користування лізингоотримувачу (орендарю);

2) постачання послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України;

3) ввезення товарів (супутніх послуг) у митному режимі експорту або реекспорту;

4) постачання послуг з міжнародних перевезень пасажирів і багажу та вантажу залізничним, автомобільним, морським і річковим та авіаційним транспортом.

Головна проблема, яка виникає при відображенні ПДВ в бухгалтерському обліку пов'язана з тим, що правило першої події, яке використовується для визначення ПДВ не співпадає з моментом визнання доходів та витрат в бухгалтерському обліку.

Бухгалтерський облік податкових зобов'язань залежить від дати їх виникнення, якою є дата першої з подій, що сталася раніше:

- дата зарахування коштів від покупця (замовника) на банківський рахунок платника податку як оплата товарів (послуг), що підлягають постачанню, а в разі постачання товарів (послуг) за готівку – дата оприбуткування коштів у касі платника податку, в разі відсутності такої – дата інкасації готівки у банківській установі, що обслуговує платника податку;

- дата відвантаження товарів, а в разі експорту товарів – дата оформлення вантажної митної декларації, що засвідчує факт перетинання митного кордону України, оформлена відповідно до вимог митного законодавства, а для послуг – дата оформлення документа, що засвідчує факт постачання послуг платником податку.

Відображення податкових зобов'язань з ПДВ на рахунках бухгалтерського обліку показано в табл.1.

Таблиця 1. Облік податкових зобов'язань з ПДВ

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
	Д	К	
I. Перша подія – отримання передоплати від покупців (замовників)			
1. Зараховано на поточний рахунок попередню оплату (аванс) від покупця	311	681	6000
2. Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	643	641	1000
3. Відвантажено готову продукцію покупцю в рахунок попередньої оплати	361	701	6000
4. Відображено податкові розрахунки за податковими зобов'язаннями з ПДВ	701	643	1000
5. Здійснено взаємозалік за рахунками дебіторської і кредиторської заборгованості	681	361	6000
II. Перша подія – отримання товарів (послуг) (надання послуг)			
1. Відвантажено готову продукцію покупцю	361	701	6000
2. Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ	701	641	1000
3. Зараховано на поточний рахунок заборгованість покупця	311	361	6000

Як видно з таблиці, при отриманні передоплати підприємство використовує субрахунок 643 «Податкові зобов'язання», на якому згідно з Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, ведеться облік суми податку

на додану вартість [2].

Субрахунок 643 є пасивним, транзитним, оскільки на ньому тимчасово, за дебетом обліковується сума ПДВ, яка в момент отримання авансу визнана як податкове зобов'язання. При цьому дебетові обороти на субрахунку 643 виникають раніше за кредитові і до моменту здійснення заключної операції (відвантаження товарів, робіт, послуг) будуть відображені у складі статті Балансу «Інші оборотні активи», що необґрунтовано збільшує активи підприємства.

Крім того, назва субрахунку не відповідає дійсному його призначенню. Сума податкових зобов'язань, яка збільшує заборгованість підприємства до бюджету відображається на субрахунку 641 «Розрахунки за податками» (відповідному аналітичному рахунку). Тому назву субрахунку 643 «Податкові зобов'язання» слід змінити на «Податкові розрахунки з податкових зобов'язань», акцентувавши увагу, що він використовується тимчасово і у випадку здійснення передоплат.

Датою виникнення податкового кредиту з ПДВ є дата події, що відбулася раніше:

- дата списання коштів з банківського рахунку платника податку;

- дата отримання платником податку товарів (послуг), що підтверджено податковою накладною.

Відображення податкового кредиту на рахунках бухгалтерського обліку показано в табл. 2.

Облік податкового кредиту при настанні першої події – передоплати за товари, роботи, послуги здійснюється за допомогою субрахунку 644 «Податковий кредит». На цьому субрахунку ведеться облік суми ПДВ, на яку підприємство набуло право зменшити податкове зобов'язання.

При цьому субрахунок є активний і, як видно з таблиці, кредитові обороти на ньому виникають раніше за дебетові.

Таблиця 2. Облік податкового кредиту з ПДВ

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
	Д	К	
I. Перша подія – списання коштів з банківського рахунку (передоплата)			
1. Перераховано грошові кошти в рахунок передоплати постачальнику за матеріали	371	311	4800
2. Відображено суму податкового кредиту (за наявності податкової накладної)	641	644	800
3. Оприбутковано матеріали від постачальника	201	631	4000
4. Відображено податкові розрахунки за ПДВ	644	631	800
5. Здійснено взаємозалік за рахунками	631	371	4800
II. Перша подія – отримання матеріалів від постачальника			
1. Оприбутковано матеріали від постачальника	201	631	4000
2. Відображено суму податкового кредиту (за наявності податкової накладної)	641	631	800
3. Перераховано заборгованість з поточного рахунку	631	311	4800

Якщо на момент складання фінансової звітності не отримані товари (послуги), то сума податкового кредиту, підтвердженого податковою накладною, буде відображатися в пасиві Балансу за статтею «Інші поточні зобов'язання». В той же час фактично ніяких зобов'язань у підприємства не виникає. За цих умов слід змінити назву субрахунку 644 «Податковий кредит» на «Податкові розрахунки з податкового кредиту».

В аналітичному обліку до субрахунку 644 «Податковий кредит» доцільно відкрити аналітичні рахунки:

6441 «Підтверджений податковий кредит»;

6442 «Непідтверджений податковий кредит».

Це забезпечить контроль за сумами податкового кредиту, за якими відсутні податкові накладні (або не належно оформлені податкові накладні) (табл. 3).

Таблиця 3. Облік податкового кредиту з ПДВ з використанням аналітичних рахунків

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
	Д	К	
I. Перша подія – списання коштів з банківського рахунку (передоплата)			
1. Перераховано грошові кошти в рахунок передоплати постачальнику за матеріали	371	311	4800
2. Відображено суму, що відноситься до податкового кредиту (відсутня податкова накладна або не належно оформлена)	6442	6441	800
3. Оприбутковано матеріали від постачальника	201	631	4000
4. Отримано податкову накладну	6441	6442	800
5. Відображено податковий кредит з ПДВ	641	631	800
6. Здійснено взаємозалік за рахунками	631	371	4800
II. Перша подія – отримання матеріалів від постачальника			
1. Оприбутковано матеріали від постачальника	201	631	4000
2. Відображено суму, що відноситься до податкового кредиту (відсутня податкова накладна або не належно оформлена)	6442	631	800
3. Перераховано заборгованість з поточного рахунку	631	311	4800
4. Відображено суму податкового кредиту за ПДВ (отримано податкову накладну)	641	6442	800

Сума ПДВ, що підлягає сплаті до державного бюджету України або бюджетному відшкодуванню, визначається як різниця між сумою податкового зобов'язання звітного (податкового) періоду та сумою податкового кредиту такого звітного (податкового) періоду.

Облік сплати (бюджетного відшкодування) ПДВ здійснюється відповідно до табл. 4.

Слід відзначити, що згідно ПКУ впроваджено автоматичне бюджетне відшкодування ПДВ, яке значно спрощує цю процедуру. Визначення відповідності платника податку певним критеріям проводиться в автоматизованому режимі протягом 15 календарних днів після граничного терміну подання звітності [1].

Таблиця 4. Облік сплати (бюджетного відшкодування) ПДВ

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
	Д	К	
1. Перераховано належну до бюджету суму ПДВ (розрахунок здійснено за даними табл.1 і табл.2)	641	311	200
2. Відшкодовано з бюджету суму бюджетного відшкодування (ст. 200 ПКУ)	311	641	—

Впровадження автоматичної системи відшкодування забезпечить можливість швидкого визначення платників, які мають сумнівну податкову історію.

IV. Висновки. Таким чином, проаналізувавши особливості нарахування та сплати ПДВ в бухгалтерському обліку за Податковим кодексом України слід вказати на необхідність удосконалення методики бухгалтерського обліку ПДВ.

Проблеми, які виникають при відображенні ПДВ в бухгалтерському обліку, можна вирішити шляхом внесення змін до нормативно-правових актів в частині

змін назви субрахунків 643 і 644 та внесення коригувань до їх характеристик.

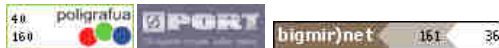
В практичній діяльності підприємств слід використовувати аналітичні рахунки до субрахунку 644 «Податковий кредит» в частині підтверджених та непідтверджених сум податкового кредиту, що надасть детальну інформацію про стан розрахунків за ПДВ.

Ці зміни забезпечать управлінський персонал підприємства належною інформацією, що дасть можливість визначити податкове навантаження та шляхи оптимізації оподаткування на підприємстві.

Література

1. Податковий кодекс України, від 02.12.2010 р. №2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http:// zakon.rada.gov.ua](http://zakon.rada.gov.ua)
2. Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затв. наказом МФУ від 30.11.99 р. №291 // Все про бухгалтерський облік. – 2011. – №12. – С.59-120
3. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський податковий облік [Текст]: навч. посібник / Ф.Ф. Бутинець, С.Л. Береза; ЖДТУ. – Житомир, 2004. – 384 с.
4. Гарасим П.М., Гарасим А.П., Хомин П.Я. Податковий облік і звітність на підприємствах (єдність і розходження з національними стандартами). Монографія. – Л.: Українські технології, 2001. – 167 с.
5. Коцупатрий М.М. Податковий облік і звітність [Текст]: навч. посібник / М.М. Коцупатрий, С.І. Ковач, В.В. Мельничук; Київськ. нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана. – К.: КНЕУ, 2006. – 309 с.
6. Пасько Т.О. Податковий облік [Текст]: навч. посіб. – К.: Університетська книга, 2007. – 345 с.
7. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність [Текст]: підручник. – К: Алерта, 2006. – 1080 с.

Стаття надійшла до редакції 09.11.2011 р.



ТОВ "ДКС Центр"