В.С. МУКОВІЗ,
к.е.н. доцент, кафедра обліку та оподаткування, КНТЕУ
А.В. ЧЕРНИШ,
студентка 4 курсу, спеціальність облік та оподаткування, КНТЕУ

Обліково–аналітичне забезпечення управління податком на додану вартість

У статті розглянуто основні аспекти системи формування та передачі оперативної та якісної обліково–аналітичної інформації для забезпечення обґрунтованості та ефективності прийняття управлінських рішень у системі обліку та управління ПДВ.

Ключові слова: *ПДВ, податкове навантаження, фінансовий облік, податкові розрахунки.*

В.С. МУКОВИЗ,
к.э.н. доцент, кафедра учета и налогообложения, КНТЭУ
А.В. ЧЕРНЫШ,
студентка 4 курса,специальность учет и налогообложения, КНТЭУ

Учетно–аналитическое обеспечение управления налога на добавленную стоимость

В статье рассмотрены основные аспекты системы формирования и передачи оператив–ной и качественной учетно–аналитической информации для обеспечения обоснованности и эффективности принятия управленческих решений в системе учета и управления НДС.

Ключевые слова: *НДС, налоговая нагрузка, финансовый учет, налоговые расчеты.*

V. MUKOVIZ ,
Ph.D. dotsent, Department accounting and taxation, KNTEU
A. CHERNISH,
4 th year student, specialty accounting and taxation, KNTEU

Accounting and analytical supplies of vat management

The article considers the main aspects of the system of formation and transfer of operational and qualitative accounting and analytical information to ensure the validity and effectiveness of making managerial decisions in the system of accounting and management of VAT.

Keywords: *VAT, tax burden, financial accounting, tax calculations.*

Постановка проблеми. Характерними рисами розрахунків по ПДВ на сучасному етапі виступають: окремі правила виникнення й обліку податкового зобов'язання та податкового кредиту — за правилом першої події або касовим методом; окремі правила коригування та відновлення податкового зобов'язання та податкового кредиту; окремий первинний документ на операції постачання товарів (робіт, послуг) – податкова накладна, митна декларація, розрахунок коригувань до податкової накладної. Порядок виписки і сфера застосування податкової накладної не прив'язаний до правил ведення обліку і регулюється виключно нормами ПКУ та відповідного наказу державного органу; єдиний реєстр ПН; окрема декларація та додатки до неї [6,8].

Аналіз останніх наукових досліджень і публікацій. Проблематика обліково–аналітичного забезпечення управління ПДВ у вітчизняній літературі досліджувалася переважно в навчальних посібниках такими авторами, як Ф. Бутинець, М. Коцупатрий, О. Малишкін, Г. Гуцул, Л. Лещишин, Г. Пухальська, В. Сердюк, В. Сопко, Н. Штанько, та також у працях вітчизняних дослідників, таких як А. Бородкін, О. Білоусова, О. Ганяйло, Е. Гейєр, Н. Малюга, Г. Назарова, Є. Свідерський, В. Шпак та інші.

Виклад основного матеріалу. Забезпечення правильного розрахунку ПДВ та своєчасного його сплати, а також визначення залежності між його впливом та ефективністю діяльності підприємства можливо на основі розробки та впровадження механізму обліково–аналітичного забезпечення управління ПДВ, що може бути складовою облікової політики підприємства

Механізм передбачає збирання інформації, способи її узагальнення та аналізу, а також надання її користувачам.

© В.С. МУКОВІЗ, А.В. ЧЕРНИШ, 2017

На більшості підприємств управління податком на додану вартість відбувається в кілька етапів, а саме: затвердження графіка документообігу в частині розрахунків з ПДВ; планування податкових розрахунків підприємства по ПДВ з бюджетом; затвердження наказом посадової особи, яка веде податкові розрахунки та здійснює контроль розрахунків за ПДВ з бюджетом.

Відповідно до норм Закону про бухгалтерський облік та фінансову звітність підприємства зобов'язані вести облік кредиторської та дебіторської заборгованості за розрахунками з бюджетом. 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, тобто товарні й податкові документи не підміняють один одно.

Слід відмітити, що в ряді країн Європейського Союзу (Естонії, Скандинавські країни) окремого первинного документа для потреб ПДВ не передбачено, використовуються бухгалтерський документ (рахунок) і налічується незначна кількість додатків до декларації. Такий підхід спрощує і здешевлює облік та звітність з ПДВ [6].

В методичному та інформаційному аспектах слід виходити з того, що порядок фінансового обліку операцій на субрахунку 641 розрахунки по ПДВ (окремого субрахунку) не впливає на показники декларації з ПДВ, що формуються за правилами і нормами розділу V ПКУ. Технічно показники податкових розрахунків з ПДВ відображуються у такий послідовності: податкова накладна (митна декларація) — реєстр виданих і отриманих податкових накладних — єдиний державний реєстр податкових накладних — декларація з ПДВ — додатки до декларації. Зазначені документи та регістри не застосовують в системі бухгалтерських рахунків.

Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств і організацій, затвердженою наказом МФУ №291 від 30.11.99р., для узагальнення інформації про розрахунки підприємства за усіма видами платежів до бюджету передбачено синтетичний рахунок 64 «Розрахунки за податками й платежами». По кредиту цього рахунку відображають нараховані платежі до бюджету, по дебету належні до відшкодування з бюджету податки їх сплата, списання тощо. Рахунок 64 має такі субрахунки: 641 «Розрахунки за податками»; 642 «Розрахунки за обов'язковими платежами»; 643 «Податкові зобов'язання»; 644 «Податковий кредит». Аналітичний облік розрахунків за податками ведеться за їх видами. Зокрема, відкривається окремий аналітичний рахунок «Розрахунки за податком на додану вартість» [5].

На субрахунку 643 ведеться облік суми ПДВ, визначену виходячи із суми одержаних авансів (попередньої оплати) за готову продукцію, товари, інші матеріальні цінності та нематеріальні активи, роботи, послуги, що підлягають відвантаженню (виконанню).

На субрахунку 644 ведеться облік суми податку на додану вартість, на яку підприємство набуло права зменшити податкове зобов'язання. цей субрахунок можна використовувати у двох основних випадках. Для кожного із цих випадків відкривається до цього субрахунку такі додаткові субрахунки:

– в разі перерахування передоплати за товари, роботи, послуги відкривається субрахунок 6441 «Податковий кредит із ПДВ»;

– для обліку сум вхідного ПДВ, які не підтверджено податковою накладною, зареєстрованими в Єдиному реєстрі податкових накладних, або у випадку, якщо у платника є податкова накладна від контрагента, яка зареєстрована у ЄРПН, але містить помилки відкривають рахунок 6442 «Непідтверджений податковий кредит з ПДВ»

Варто відмітити, що субрахунки 643 та 644 відкриті до синтетичного рахунку 64 не відповідають своєму економічному змісту і не дають чіткого уявлення про те, що обліковується. На субрахунку 644 відображається сума податкового кредиту з ПДВ, причому за кредитом (хоча відомо, що податковий кредит – це сума ПДВ, віднесена на дебет субрахунка 641 з обліку розрахунків із бюджетом) до того часу, поки не будуть проведені взаєморозрахунки з постачальниками чи підрядниками – Дт 641 – Кт 644. В Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку, зазначено: «На субрахунку 644 «Податковий кредит» ведеться облік суми ПДВ, на яку підприємство набуло права зменшити податкове зобов'язання». Однак, сума ПДВ, на яку підприємство зменшує податкове зобов'язання, відображається за дебетом субрахунка 641 «Розрахунки за податками».

Сальдо за субрахунком 643 відображається в активі балансу за статтею «Інші оборотні активи»,

а за субрахунком 644 – у пасиві за статтею «Інші поточні зобов'язання», а не як заборгованість за розрахунками з бюджетом.

З метою спрощення подвійного обліку ПДВ слід зменшити обсяги інформації фінансового обліку ПДВ. При цьому в реєстрах бухгалтерського обліку ПДВ за субрахунками 643, 644, 641/ПДВ доцільно обмежитися лише фіксуванням підсумкових місячних даних податкових реєстрів щодо суми податкового зобов'язання та податкового кредиту після певного їх коригування в автоматизованому режимі. За наведеною схемою джерелом фінансового обліку слугують не первинні документи, а реєстр податкових накладних. Такий підхід призводить до значної економії ресурсів підприємств на ведення обліку ПДВ [3,5].

Бухгалтерський баланс відображає узагальнення результатів діяльності за завітний період, тобто наявність дебіторської або кредиторської заборгованості з ПДВ. У формі фінансової діяльності №1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» ПДВ відображається як у активі, так і у пасиві. Рядок 1135 активу «Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом» відображає дебетові обороти по рахунку 641, а рядок 1190 «Інші оборотні активи» відображає дебетові обороти рахунків 643 та 644. Кредитові обороти по рахунках 641 у пасиві балансу відображають у рядку 1620 «Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з бюджетом». У рядку 1690 «Інші поточні зобов'язання» відображаються кредитові обороти по 643 та 644 у випадку, якщо на момент складання фінансової звітності ще не відбувся факт оприбуткування товарів, або отримання послуг. У формі №2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» першим рядком для заповнення є 2000 «Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)», що відображають вартість доходу без ПДВ та інших вирахувань. Вважаємо за доцільне доповнити ф. №2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» окремим рядком «Податок на додану вартість», так як це було у звіті до 2013 року, що дозволить розширити інформаційну базу для застосування взаємної перевірки під час здійснення внутрішнього і зовнішнього контролю повноти, достовірності і своєчасності відображення розрахунків з ПДВ в розрізі ставок за всіма стадіями обробки облікових даних.

Нормативними документами з обліку ПДВ не встановлено конкретний порядок перевірки й звірки підсумкових даних про податковий кредит і податкове зобов'язання з ПДВ за звітний період перед складанням податкової декларації з податку на додану вартість, що не сприяє попередженню й недопущенню помилок при складанні декларації. Тому необхідно внести порядок перевірки і звірки податкових розрахунків і бухгалтерського обліку ПДВ в нормативно–правових документах, що сприятиме правильному відображенню сум ПДВ. Варто відмітити і певні проблеми щодо складання та подання первинних податкових документів. У бухгалтерському обліку застосовують свої первинні документи: рахунок–фактура, товарно–транспортна накладна, касовий ордер, платіжні доручення, у яких одночасно відображають суму ПДВ. При цьому має бути повна відповідальність щодо запису операцій як у податкових накладних, так і в інших документах.

В обліковій практиці існує потреба у співставності даних декларації з ПДВ із сумами оборотів та сальдо по субрахунку 641/ПДВ. Тому для отримання співставних даних суми на субрахунку слід елімінувати на різниці, які виникають за рахунок: суми сплаченого митному органу імпортного ПДВ у звітному періоді; суми сплаченого до бюджету позитивного значення попереднього звітного періоду; перенесення сум від'ємного сальдо на відшкодування з бюджету в наступних періодах; помилок логічного і технічного характеру. Такий підхід дозволяє здійснювати оперативний внутрішній контроль за достовірністю даних про ПДВ прийомами співставлень податкових і бухгалтерських даних.

Ми підтримуємо думку окремих науковців і практиків, щодо встановлення граничного рівня сальдо податкового кредиту та зобов'язання, яке даватиме право на отримання відшкодування шляхом зарахування коштів на банківський рахунок. Необхідно створити єдиний рахунок для кожного платника податку, з якого здійснюватиметься оплата податків та зборів до бюджету. У випадках недосягнення встановленого граничного рівня сальдо – зараховувати кошти на даний рахунок, а у випадку досягнення – за вибором платника або на банківський рахунок, або на єдиний рахунок [6,8].

Податковим кодексом України визначено дві методики визначення дати та права виникнення податкового кредиту чи податкового зобов'язання: або за правилом «першої події», або за касовим методом. При різних методах відповідно будуть різні бухгалтерські проведення. Так при викорис–

танні правила «першої події», податковий кредит може виникати лише за умови наявності документа – податкової накладної, яку виписує постачальник або іншого підтверджуючого документа.

При застосуванні касового методу при податкових розрахунках суми податкового зобов'язання з ПДВ, відвантаження товарів відображається за кредитом субрахунка 643 «Податкові зобов'язання» у кореспонденції з дебетом рахунків обліку доходів (701, 702, 712). На дату одержання коштів від покупця здійснюється запис: Дт 643 – Кт641/ПДВ, тому розбіжностей між бухгалтерським обліком і податковими розрахунками не виникає, оскільки при перерахуванні коштів за отримані товарів/послуг виникає податковий кредит, при отриманні оплати відвантажених товарів/послуг – податкове зобов'язання. Тому запровадження касового методу до всіх операцій значно б полегшило не тільки облік розрахунків з ПДВ, але й адміністрування цього податку.

Автоматизований облік розрахунків за податком на додану вартість сприятиме скороченню витрат часу на підготовку необхідної документації та дозволить уникнути низки технічних помилок. Так, наприклад, «1 С: Бухгалтерія 8 для України» дозволяє формувати і реєструвати усі необхідні податкові документи: податкові накладні, додатки до них. У конфігурації реалізовано дві методики розрахунку податкової бази («першої події») по ПДВ: оперативний розрахунок при проведенні документів і відкладене визначення податкових зобов'язань/кредиту у кінці періоду. Для контролю коректності податкового кредиту, показаного при вступі, ведеться податковий облік запасів, паралельний бухгалтерському.

У зв'язку з цим доцільно розглянути процедури вивантаження реєстру податкових накладних із програми 1С і на підставі цих даних створення пакету звітності (декларації з ПДВ) за допомогою системи «MEDoc». «M.E.Doc» – повноцінна система електронного документообігу, за допомогою якої можна працювати з документами різних типів і призначення: звітами, податковими накладними, договорами, рахунками, актами та ін.

В розділі модулю «Облік ПДВ» міститься сама декларація та додатки до неї, згруповані за видом платника податків. Модуль призначений для перевірки звітних податкових документів.

Сформовані у Реєстрі отриманих та виданих податкових накладних документи необхідно відкрити, перевірити та зберегти. Перевірені та збережені документи (Декларація та додатки) поміщаються у модуль «Реєстр звітів» у тому звітному періоді, в якому вони були створені. З відкритих документів декларації та додатків формують пакет податкових документів, а також відправляють його у контролюючі органи.

Після отримання звітності в електронному вигляді працівники територіального органу Державної фіскальної служби України її розшифровують (перевіряючи відповідність електронного ключа) та відправляють платнику податків першу квитанцію – тим самим підтверджується отримання документів (другий екземпляр першої квитанції в електронному вигляді зберігається в Державній фіскальній службі). Якщо на електронну адресу платника податків не надійшла перша квитанція, то документ про звітність вважають не отриманим.

На підтвердження прийому поданої звітності платнику податків надсилають другу квитанцію. Її надсилають у текстовому форматі: тут зазначають реквізити прийнятого податкового документа в електронній формі, дату прийому документа, реєстраційний номер, податковий період та дані відправника квитанції. На другу квитанцію накладають електронний цифровий підпис Державної фіскальної служби України. Його шифрують і пересилають платнику податків (другий його екземпляр зберігають у Державній фіскальній службі України). Датою і часом подачі податкового документа в електронному вигляді вважають дату і час, зафіксовані в першій квитанції. Якщо платник податків виявив помилку у відправленому звіті, він може надіслати електронною системою уточнювальний звіт. Таким чином, документування операцій з ПДВ – складний процес та потребує достатньої уваги, знань та умінь для правильної обробки первинного документа з моменту надходження документа на підприємства до подання звіту до контролюючих органів.

На основі розробки та впровадження механізму обліково–аналітичного забезпечення управління ПДВ на підприємстві формується система обліково–аналітичного менеджменту, що включає такі підсистеми: обліку (первинний облік господарських операцій, аналітичний та синтетичний облік господарських операцій, підготовка та подання податкової звітності); контролю (повнота та точність визначення об'єктів оподаткування, контроль за якістю, достовірністю, своє-

часністю інформації про розмір нарахованого та сплаченого ПДВ, контроль за своєчасною сплатою ПДВ до бюджету) та аналізу (оцінка розміру податкового навантаження з податку на додану вартість, оцінка ресурсного забезпечення проведення своєчасних розрахунків з бюджетом за ПДВ, аналіз впливу спеціальних режимів оподаткування податком на додану вартість у забезпеченні ефективного розвитку суб'єктів підприємницької діяльності).

Висновки

На відмінності систем фінансового обліку і обліку в розрахунках по ПДВ в Україні впливають наступні чинники: окремі правила виникнення й обліку ПЗ та ПК – за правилом першої події або касовим методом; окремі правила коригування та відновлення сум ПЗ та ПК; застосування відповідно до норм ПКУ спеціальних первинних документів на операції постачання товарів (робіт, послуг) — податкова накладна, митна декларація, розрахунок коригувань до податкової накладної; ведення окремого реєстру аналітичного податкового обліку у формі Реєстру виданих та отриманих податкових накладних та Єдиний реєстр податкових накладних у формі електронних довідково–обмінних файлів; окрема декларація та додатки до неї.

Завданням обліково–аналітичного забезпечення управлінням податком на додану вартість є надання інформаційної підтримки у прийнятті управлінських рішень; здійснення аналізу та оцінка податкового навантаження на доходи підприємства з ПДВ; контроль і планування своєчасності розрахунків підприємства з ПДВ; аналіз впливу системи оподаткування на фінансово–господарську систему підприємства. Формування та передача оперативної та якісної обліково–аналітичної інформації для забезпечення обґрунтованості та ефективності прийняття рішень у системі управління податком на додану вартість підприємства є метою формування механізму обліково–аналітичного забезпечення управлінням податковим навантаженням підприємства.

Список використаних джерел

1. Податковий кодекс України: Закон України: від 2 грудня 2010 р., №2755–VI. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua

2. Наказ Міністерства фінансів України від 28 січня 2016 року №21 Порядок заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://sfs.gov.ua

3. Наказ Міністерства фінансів України від 01 липня 1997 року №141 «Про затвердження Інструкції з бухгалтерського обліку податку на додану вартість» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua

4. Лист Державної податкової адміністрації України від 14.06.2007 №891/7/16–1417 Основні схеми ухилення від оподаткування [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon.nau.ua

5. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом МФУ №291 від 30.11.99 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua

6. Малишкін О.І. Облік і аудит податків в Україні: теорія, методологія, практика: навч.–практ.посіб. / О.І. Малишкін. – К. Центр учбової літератури, 2013. – 376 с.

7. Податкові механізми відновлення соціально–економічного розвитку в контексті реформи 2016 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.niss.gov.ua

8. Семенко Т.М. Податковий і фінансовий облік ПДВ згідно Податкового кодексу України / Т.М. Семенко [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum

9. Офіційний веб–сайт Міністерства фінансів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua

10. Офіційний веб–сайт Державної фіскальної служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.sfs.gov.ua