

Ключевые слова: производственные запасы, транспортно-заготовительные расходы, первоначальная стоимость.

Annotation

Proved ambiguous approach domestic and foreign scientists to the formation of the initial value of the acquired company inventories. It is proved that the most widely used methods of evaluation of inventory is the method of valuation of the acquired inventory at cost. We consider the procedure for the formation of the accounting data of the original value of the acquired company from the inventory. For the purpose of proper accounting, control and timely adoption of effective management decisions practical recommendations to improve the reflection ordering costs in the cost of inventories.

Keywords: industrial supplies, transportation and procurement costs, the initial cost.

УДК 336.226.322

**Очеретью Л.М.,
к.е.н., доцент кафедри обліку і аудиту,
Підлужна О.В.,
Запорізький національний технічний університет**

АКТУАЛЬНІ ПРОБЛЕМИ ТА ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ РОЗРАХУНКІВ З ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

Постановка проблеми. Податок на додану вартість (ПДВ) є одним із основних податків, за рахунок якого формується значна частина державного бюджету України. Водночас, ПДВ - це найпроблемніший податок, оскільки він складний у нарахуванні та сплаті, у зв'язку з чим виникає можливість наявності бюджетної заборгованості, ухилення від сплати податку, у тому числі за рахунок неузгодженості законодавчих актів та численних їх змін, недосконалої системи податкового обліку.

Відтак, ПДВ дорогий у керуванні і регресивний за своєю природою. Він вимагає великої кількості податкових служб, дорогих комп'ютерів, значних витрат підприємців [1, с. 131].

Прийняття Податкового кодексу України (ПКУ) не вирішило вищевказаних проблем. Крім того, до ПКУ й надалі вносяться численні зміни, приймаються окремі законодавчі акти, інші нормативно-правові акти, порушуючи принцип стабільності, на якому повинно ґрунтуватися законодавство. Звичайно, це впливає на своєчасність та достовірність обліку розрахунків з ПДВ.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вивченню проблем, пов'язаних з обліком розрахунків з бюджетом по податку на додану вартість, присвячені праці вітчизняних та зарубіжних учених та фахівців, таких як Ф. Ф. Бутинець, В. М. Жук, Г. В. Нашкерська, В. К. Орлова, М. С. Орлів, В. М. Пархоменко, В. Я. Плаксієнко, Н. А. Ривак, С. В. Хома, П. Я. Хомин тощо. Проте враховуючи зміни, які постійно відбуваються в механізмі нарахування та сплати даного податку згідно чинного законодавства, ці питання і досі залишаються важливими та актуальними.

Постановка завдання. Метою статті є висвітлення особливостей та актуальних проблем обліку розрахунків з ПДВ та визначення шляхів удосконалення обліку даного податку.

Виклад основного матеріалу дослідження. При організації бухгалтерського обліку на підприємстві особливе місце відводять обліку розрахунків з бюджетом, зокрема за податком на додану вартість.

Ведення бухгалтерського обліку залежить, перш за все, від вдало вибраної форми обліку та організації роботи бухгалтерії підприємства. Проте, крім бухгалтерського обліку, підприємства повинні паралельно вести і податковий облік. Належним чином організований податковий облік є однією із найважливіших умов нормального функціонування будь-якого суб'єкта господарювання [2].

Нормативно-правовим актом, що визначає ведення бухгалтерського обліку безпосередньо за ПДВ, є Інструкція з бухгалтерського обліку податку на додану вартість, затверджена наказом МФУ № 141 від 01.07.97 р. [3].

Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств і організацій, затвердженою наказом МФУ № 291 від 30.11.99 р., [4] для узагальнення інформації про розрахунки підприємства за усіма видами платежів до бюджету передбачено синтетичний рахунок 64 «Розрахунки за податками й платежами». Рахунок 64 має субрахунок 641 «Розрахунки за податками». Аналітичний облік розрахунків за податками ведеться за їх видами. Зокрема, для обліку ПДВ до субрахунку 641 відкривається окремий аналітичний рахунок «Розрахунки за податком на додану вартість» (наприклад, 6412 «Розрахунки за ПДВ»).

Крім того, для обліку податкових зобов'язань (ПЗ) та податкового кредиту (ПК) з ПДВ, вищевказаною інструкцією передбачено ще два субрахунки, а саме: 643 «Податкові зобов'язання», 644 «Податковий кредит».

Виникнення податкових зобов'язань з ПДВ відображається за кредитом субрахунку 641, а сума податкового кредиту з ПДВ та суми ПДВ, сплачені до бюджету - за дебетом субрахунку 641. На цьому рахунку визначається сума ПДВ, що підлягає сплаті до бюджету як різниця між його дебетовим та кредитовим оборотом, за виключенням суми ПДВ (відображеної за дебетом) щодо сплати податку за попередній звітний період.

Субрахунки 643 та 644 є транзитними та застосовуються для коригування ПЗ та ПК у випадку авансових платежів (з використанням субрахунків 301, 311, 371, 641, 681), тобто з метою відображення правила «першої події».

Так, за дебетом субрахунку 643 (хоч, як відомо, податкові зобов'язання – це суми ПДВ, віднесені на кредит субрахунку 641 з обліку розрахунків із бюджетом) тимчасово обліковується сума податкового зобов'язання з ПДВ (від дати надходження коштів, перерахованих підприємству покупцями як попередня оплата, до дати відвантаження їм товарів/послуг) - Дт 643 «З податкових зобов'язань» - Кт 641.

На субрахунку 644 відображається сума податкового кредиту з ПДВ, причому за кредитом (хоч, як відомо, податковий кредит – це сума ПДВ, віднесена на дебет субрахунку 641 з обліку розрахунків із бюджетом) тимчасово до того часу, поки не будуть проведені взаєморозрахунки з постачальниками чи підрядниками - Дт 641 (ПДВ) - Кт 644 «З податкового кредиту».

Таким чином, слід зазначити, що назви субрахунків 643 і 644 невдалі та не відповідають своєму економічному змісту і не дають чіткого уявлення про те, що саме на них обліковується. Тим більше, що Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку, теж не прояснює ситуації. Зокрема, в ній зазначено: «на субрахунку 644 «Податковий кредит» ведеться облік суми ПДВ, на яку підприємство набуло права зменшити податкове зобов'язання» [4]. Однак, річ у тім, що сума ПДВ, на яку підприємство зменшує податкове зобов'язання, відображається за дебетом субрахунку 641 «Розрахунки за податками», а конкретніше – за дебетом аналітичного рахунку 6412 «Розрахунки з податку на додану вартість».

Тому назву цих субрахунків бажано змінити, наприклад, на таку: 643 «Податкові розрахунки за податковими зобов'язаннями (за отриманими авансами)»; 644 «Податкові розрахунки з податкового кредиту (за виданими авансами)».

Варто звернути увагу, що за наявності сальдо за субрахунком 643 воно 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.

Важливим фактором, що впливає на достовірність обліку ПДВ, є поєднання системного бухгалтерського обліку з несистемним податковим обліком. На наш погляд, це є недопустимим, адже реалізація в них враховується по-різному: за відвантаженням товарів/послуг і за подією, що відбулася раніше (відвантаження або оплата) відповідно.

Застосування в бухгалтерському обліку субрахунків 643 та 644 є складним трудомістким процесом, адже за кожним первинним документом, пов'язаним з оплатою чи відвантаженням/отриманням товарів, необхідно встановити, яка з подій відбулася раніше, і тільки після цього зробити відповідні записи з використанням або без використання субрахунків 643, 644.

Крім того, навантаження на облікових працівників зростає у зв'язку з необхідністю ведення податкового обліку ПДВ. Так, записи у реєстрах аналітичного обліку розрахунків з бюджетом проводять на підставі відповідних первинних документів - податкових накладних з ПДВ, платіжних доручень про перерахування податку до бюджету.

Податкова накладна, форма і порядок заповнення якої затверджені наказом МФУ № 1379 від 01.11.2011 р. [5], є базою для заповнення реєстрів аналітичного обліку розрахунків з ПДВ та основою для групування у податковому обліку операцій, пов'язаних з формуванням податкового кредиту та податкових зобов'язань з ПДВ, і виконує функцію первинного податкового і розрахункового документа.

Податкова накладна реєструється у Реєстрі виданих та отриманих податкових накладних [6], який є групувальним реєстром податкового обліку (відображаються податкові зобов'язання і податковий кредит).

Поряд з цим, у бухгалтерському обліку застосовуються свої первинні документи: рахунок-фактура, товарно-транспортна накладна, касовий ордер, платіжні доручення, у яких одночасно відображають суму ПДВ. При цьому має бути повна відповідність щодо запису операцій як у податкових накладних, так і в інших документах.

З цього питання також виникає чимало проблем, що пов'язані з особливостями оподаткування. Так, якщо товарно-транспортна накладна виписується на кілька видів (найменувань) товарно-матеріальних цінностей при їх одночасному одержанні чи відвантаженні однією партією, в т. ч. і на звільнені від оподаткування, то податкові накладні мають бути окремими на товари, які оподатковуються ПДВ, та на ті, що звільнені від оподаткування. Тобто до однієї товарно-транспортної накладної може бути виписано дві податкові накладні.

До того ж, з прийняттям ПКУ (п. 11 підрозділу 2 Перехідних положень), податкові накладні, сума ПДВ яких перевищує 10 тис.грн. (з 1.01.12 р.), а також ті, які виписані при здійсненні операцій з постачання підкацизних товарів та товарів, ввезених на митну територію України (незалежно від суми ПДВ у такій податковій накладній) підлягають реєстрації у Єдиному реєстрі податкових накладних [7; 8].

В силу особливостей оподаткування, визначених ПКУ, облік за окремими операціями теж має певні особливості. Розглянемо окремі з них.

ПКУ 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 [9, с. 284-287].

На практиці найчастіше виникають помилки саме при використанні правила «першої події». Податковий кредит може виникати лише за умови наявності документа – податкової накладної (ПН), яку виписує постачальник або іншого підтверджуючого документа. Однак, якщо постачальник не надасть податкову накладну покупцю, то покупець немає права на податковий кредит (Дт 641) у звітному періоді (у разі, якщо не надасть заяву (скаргу) податковому органу). У такому разі до моменту отримання такої ПН використовується рахунок 644 «Податковий кредит», а не 641. Отже, у покупця виникають певні складнощі щодо обліку податкового кредиту.

При застосуванні касового методу податкового обліку суми податкового зобов'язання з ПДВ, відвантаження товарів/послуг відображається за кредитом субрахунку 643 «Податкові зобов'язання» у кореспонденції з дебетом рахунків обліку доходів (701, 702, 712). На дату одержання коштів від покупця здійснюється запис: Дт 643 - Кт 641/ПДВ (п. 5.1 Інструкції з бухгалтерського обліку податку на додану вартість) [3].

Розбіжності у бухгалтерському та податковому обліку при застосуванні касового методу не виникають, оскільки все дуже просто: при перерахуванні коштів за отриману продукцію виникає податковий кредит, при отриманні оплати відвантажених товарів/послуг – податкове зобов'язання.

Запровадження касового методу до всіх операцій (а не лише за окремими операціями) надто полегшило б не тільки облік розрахунків з ПДВ, але й адміністрування цього податку.

Слід зазначити, що певні відмінності від загального порядку обліку має бухгалтерський облік ПДВ за спеціальним режимом оподаткування у сфері сільського і лісового господарства та рибальства (застосовуватиметься до 1 січня 2018 року згідно з пп. 4 п. 2 розділу ХІХ «Прикінцеві положення» ПКУ) у зв'язку з тим, що нарахована сума ПДВ акумулюються на спеціальних рахунках, відкритих в установах банків у Порядку, затвердженому постановою Кабінету Міністрів України від 12 січня 2011 року № 11 [10] для відшкодування суми податку, сплаченої (нарахованої) постачальнику на вартість виробничих факторів [11].

Особливості обліку ПДВ передбачені при операціях з давальницькою сировиною, при переміщенні товарів через митний кордон України, при наданні послуг нерезидентами на території України, при наданні туристичних послуг, при проведенні комісійних та посередницьких операцій, при передачі основних засобів до складу невиробничих, при ліквідації основних засобів за рішенням платника податку, при безоплатній передачі матеріальних цінностей, при передачі матеріальних цінностей до статутного капіталу, при застосуванні податкового векселя, при операціях, звільнених та тих, що не є об'єктом оподаткування, ін. [3; 7].

Висновки з проведеного дослідження. Таким чином, узагальнюючи проведені дослідження, можна стверджувати, що на організацію обліку розрахунків за податком на додану вартість впливають різні фактори. Перш за все, це зміни в податковому законодавстві, які мають як позитивний, так і негативний характер. В основному вони стосуються аналітичного обліку, що пов'язано із специфікою обліку окремих господарських операцій.

На підставі проведеного дослідження, вважаємо за необхідне спрощення самої процедури обліку і сплати ПДВ, а саме:

- обмеження записів на субрахунках 643 та 644, що пов'язані з виданими та отриманими авансами нарахованими податковими зобов'язаннями та податковим кредитом з ПДВ лише від сум передоплат товарів, які не були відвантажені та отримані за станом на кінець місяця.

Це дасть змогу виключити із субрахунків 643 та 644 численні записи, пов'язані з обліком кожної часткової передоплати протягом звітного місяця. Спрощення такого обліку не вимагає ведення жодних додаткових облікових реєстрів;

- з метою відповідності назви субрахунків 643 та 644 змісту їх економічної сутності, на нашу думку, доцільно назву субрахунку 643 «Податкові зобов'язання» визначити як «Податкові розрахунки за податковими зобов'язаннями (за отриманими авансами)»; назву ж субрахунку 644 «Податковий кредит» – відповідно змінити на «Податкові розрахунки з податкового кредиту (за виданими авансами)»; і таким чином, ці субрахунки будуть достатньо зрозумілими та обґрунтованими.

Найбільш ефективним спрощенням обліку могло би бути запровадження касового методу при визначенні дати, за якою настає право на нарахування податкового зобов'язання, або отримання податкового кредиту в цілому при сплаті ПДВ, а не лише за окремими операціями.

Бібліографічний список

1. Ткаченко Н. М. Податкові системи країн світу та України. Облік і звітність : [навч.-метод. посібник] / Ткаченко Н. М., Горова Т. М., Ільєнко Н. О. ; [під заг. ред. Н. М. Ткаченко]. – К. : Алерта, 2004. – 554 с.
2. 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/Oif_apk/2011_2/12_Semen.pdf
3. Про затвердження Інструкції з бухгалтерського обліку податку на додану вартість : Наказ МФУ № 141 від 01.07.97 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0284-97>
4. 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://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>
5. Про затвердження форми податкової накладної та Порядку заповнення податкової накладної : Наказ МФУ № 1379 від 01.11.2011 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1333-11>
6. Наказ МФУ від 17.12.2012 року № 1340 «Про затвердження форми Реєстру виданих та отриманих податкових накладних та порядку його ведення» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0201-13>
7. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
8. Про затвердження Порядку ведення Єдиного реєстру податкових накладних : Постанова КМУ № 1246 від 29.12.2010 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1246-2010-p>
9. Орлова В. К. Фінансовий облік : [навч. посіб.] / Орлова В. К., Орлів М. С., Хома С. В. - К. : Центр учбової літератури, 2010. – 510 с.
10. Про затвердження Порядку акумуляування сільськогосподарськими підприємствами сум податку на додану вартість на спеціальних рахунках, відкритих у банках та/або органах, які здійснюють казначейське обслуговування бюджетних коштів : Постанова КМУ від 12.01.2011 року № 11 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/11-2011-p>
11. Метелиця В. Актуальні питання обліку ПДВ [Електронний ресурс] / В. Метелиця // Агробізнес. – 2011. - № 14– Режим доступу:<http://www.agro-business.com.ua/component/content/article/551.html?ed=45>

Анотація

У статті проведений аналіз нормативно-правових актів бухгалтерського обліку розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість, досліджено механізм аналітичного та синтетичного бухгалтерського обліку ПДВ. Визначено фактори, які впливають на достовірність обліку розрахунків з бюджетом за ПДВ, та особливості обліку податку на додану вартість за окремими операціями. Розглянуто порядок ведення податкового обліку розрахунків з бюджетом за ПДВ. На підставі проведеного дослідження визначено особливості та актуальні проблеми обліку в умовах діючого законодавства. Це дозволило зробити конкретні висновки та визначити шляхи удосконалення процедури обліку та справляння податку на додану вартість.

Ключові слова: податки, податок на додану вартість, податкове зобов'язання, податковий кредит, бухгалтерський облік, рахунки бухгалтерського обліку, спеціальний режим оподаткування, Податковий кодекс.

Аннотация

В статье проведен анализ нормативно-правовых актов бухгалтерского учета расчетов с бюджетом по налогу на добавленную стоимость, исследован механизм аналитического и синтетического бухгалтерского учета НДС. Определены факторы, влияющие на достоверность учета расчетов с бюджетом по НДС, и особенности учета налога на добавленную стоимость по отдельным операциям. Рассмотрен порядок ведения налогового учета расчетов с бюджетом по НДС. На основании проведенного исследования определены особенности и актуальные проблемы учета в условиях действующего законодательства. Это позволило сделать конкретные выводы и определить пути совершенствования процедуры учета и определения налога на добавленную стоимость.

Ключевые слова: налоги, налог на добавленную стоимость, налоговые обязательства, налоговый кредит, бухгалтерский учет, счета бухгалтерского учета, специальный режим налогообложения, Налоговый кодекс.

Annotation

In article conducted analysis of laws and regulations of the accounting of settlements with budget on value added tax, studied the mechanism of analytical and synthetic accounting of VAT. Identified the factors