

УДК 657.37:336.226.322

*О. А. Подолянчук,
кандидат економічних наук,
доцент кафедри обліку та оподаткування в галузях економіки,
Вінницький національний аграрний університет
В. В. Домбровська,
студентка 4 курсу факультету «Облік і аудит»,
Вінницький національний аграрний університет*

ОБЛІК ТА ЗВІТНІСТЬ ЗА ПОДАТКОМ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

*O. A. Podolianchuk
Ph.D. in Economics,
Associate Professor of the Department of Accounting and Taxation in the Economic Sectors,
Vinnytsia National Agrarian University
V. V. Dombrovska
Fourth year student of the Accounting and Audit Department,
Vinnytsia National Agrarian University*

VALUE ADDED TAX ACCOUNTING AND REPORTING

У статті досліджено наукові думки щодо розкриття змісту податку на додану вартість, представлено основні елементи податку на додану вартість, розкрито основи обліку розрахунків за податком на додану вартість.

The article explores the scientific opinions regarding the interpretation of the value added tax, presents the main elements of the value added tax, and reveals the foundations of accounting the value added tax.

Ключові слова: *податок на додану вартість, облік, податкове зобов'язання, податковий кредит.*

Key words: *value added tax, accounting, tax liability, tax credit.*

Постановка проблеми: На сьогоднішній день однією з основних передумов розвитку економіки України та забезпечення її стабільності є ефективне функціонування податкової системи, оскільки мобілізація податкових платежів до бюджету країни дає можливість органам державної виконавчої влади здійснювати реалізацію внутрішньої та зовнішньої політики, фінансування соціальних заходів. Сукупність загальнодержавних і місцевих податків та зборів, які справляються в установленому законодавством порядку, є складовою податкової системи. Податок на додану вартість є одним із загальнодержавних податків, який забезпечує стабільність грошових надходжень до державного бюджету. Але, на сьогодні сучасна економічна ситуація в країні зумовлює реформування податкової системи та впливає на постійні зміни податкового законодавства.

Аналіз останніх досліджень та публікацій: Питаннями, що пов'язані з обліком та формуванням звітності з податку на додану вартість у різні часи займалися такі вітчизняні вчені-економісти, зокрема: Дзюба [2], Кушніренко О., Лесько М. [9], Оксенюк О. [7], Подолянчук О. [1], Чирва А. [10] та інші.

Також дослідженню питань сутності ПДВ та його ролі в наповненні бюджету, адміністрування та обліку присвятили свої праці багато науковців та практиків: Безверхий К. аналізує зміни податкового законодавства стосовно особливостей обліку та звітності за ПДВ, Л. Гуцаленко та Н. Зdirко обґрунтовують облік непрямой державної підтримки за рахунок пільг в оподаткуванні, О. Кушніренко розкриває специфіку обліку розрахунків з податку на додану вартість (ПДВ) сільськогосподарських підприємств, О. Малишкін характеризує ПДВ в системах податкового та фінансового обліку, Т. Мараховська окреслює шляхи вдосконалення його справляння, Р. Сидоренко розкриває сутність ПДВ та перспективи його розвитку, А. Чирва пропонує регламентувати в обліковій політиці підприємства правила ведення обліку ПДВ, О. Юрченко аналізує новачі податкового законодавства щодо ПДВ у 2016 році [1, с. 183].

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Основною ціллю даної статті є розкриття економічного змісту ПДВ, його характеристика в системі обліку.

Виклад основного матеріалу дослідження: Дзюба О. стверджує, що ПДВ є загальнодержавним непрямим податком на споживчу вартість, який сплачується юридичними і фізичними особами. Його розробили та запровадили у Франції в 1954 році. При сплаті податку не береться до уваги фінансовий стан платника. При цьому можливий диференційований характеристиках груп товарів та послуг. За дослідженнями автора, на сьогодні ПДВ використовує більшість держав світу – 135. Ставки цього непрямому податку досить часто зазнають змін і коригуються залежно від макроекономічних умов. Економічна сутність ПДВ полягає в тому, що він є частиною новоствореної вартості, що утворюється на кожному етапі виробництва або обігу, а його сума входить до продажної ціни товарів (робіт, послуг) і сплачується кінцевим споживачем. Як відзначають науковці ПДВ стягується на основі кожного акту купівлі-продажу, починаючи зі стадії виробництва товару й закінчуючи його реалізацією [2, с. 219].

На кожному етапі розмір ПДВ визначається як різниця між сумою податкових зобов'язань, що виникли у зв'язку з продажем товарів і сумою податку, сплаченого його виробником постачальнику сировини та матеріалів, робіт і послуг. При цьому на кожному етапі виробництва й обігу товару підприємство компенсує свої витрати і додає податок на новостворену на підприємстві вартість. Таким чином, теоретично підприємства є платниками ПДВ тільки формально, бо вони лише перераховують до бюджету суму податку, отриману від покупців, тобто цей податок виплачується не за рахунок власних доходів підприємства, а тягар його сплати фактично лягає на споживача товару (робіт, послуг) [2, с. 219].

Проте кінцевими споживачами можуть бути не тільки фізичні особи, але й підприємства. У випадку, коли підприємство не може перенести весь податок на покупця (продукція не реалізована або не оплачена покупцем), йому не відшкодовується вартість придбаних матеріальних активів, що призводить до погіршення його фінансового стану, порушення платіжної дисципліни та вимивання оборотних коштів. У цьому випадку саме на продавця (виробника) лягають видатки із залучення додаткових оборотних коштів, необхідних для надходження податку від кінцевого споживача до держави. Чим більший обсяг доданої вартості і дефіцит оборотних коштів, тим більш обтяжливим буде цей бюджетний платіж для підприємства. В Україні податок на додану вартість був запроваджений Декретом Кабінету Міністрів України “Про податок на додану вартість” від 26 грудня 1992 року № 14-92. До Декрету вносилися численні зміни та доповнення і до введення норм Податкового кодексу адміністрування ПДВ проводилося в редакції Закону України “Про податок на додану вартість” від 03.04.1997 р. № 168/97 –ВР [2, с. 219]

Податковим кодексом України (ПКУ) представлено доволі лаконічне визначення податку на додану вартість – це непрямий податок, який нараховується та сплачується відповідно до норм розділу V ПКУ (пп. 14.1.178 п. 14.1 ст. 14) [2, с. 83]. Це дає можливість висловлювати науковцям власні думки щодо визначення сутності ПДВ (табл. 1).

Таблиця 1.
Визначення поняття “податок на додану вартість”

Автор	Визначення
Сидоренко Р.В.	податок на додану вартість є одним з найбільш прогресивних непрямих податків, який в умовах ринкової економіки є найбільш ефективним
Семененко Т.М.	податок на додану вартість – це непрямий податок, який є частиною новоствореної вартості товарів (робіт, послуг), яка формується на кожному етапі виробництва, обігу та включається до ціни товару і сплачується кінцевим споживачем
Світовий О.М.	податок на додану вартість - зводиться до сплати цього податку продавцем товарів, робіт, послуг з тієї вартості, що додається до вартості придбаних матеріалів та послуг
Лесько М.В.	ПДВ – фіскальний податок, що стягується на стадії виробництва і руху товарів із суми доданої вартості незалежно від фінансових результатів господарської діяльності
Подолянчук О.А.	ПДВ – непрямий загальнодержавний податок, який є складовою ціни товарів і послуг та включає податкові зобов'язання щодо постачання товарів (послуг), податковий кредит щодо постачання товарів (послуг) та зобов'язання перед

	бюджетом з ПДВ
Черва А.А.	ПДВ - це непрямий податок, що є частиною новоствореної вартості, яка утворюється на кожному етапі виробництва або обігу, його сума входить до продажної ціни на товари (роботи, послуги) і сплачується кінцевим споживачем

Джерело: узагальнено авторами за [1; 4-8]

Підсумовуючи дану таблицю, можна зробити висновок, що ПДВ – це непрямий податок, який входить в ціну в товарів (робіт, послуг) та сплачується покупцем, але зобов'язання щодо його перерахування до бюджету покладено на фізичних чи юридичних осіб, які здійснюють реалізацію товарів (робіт, послуг).

Система елементів оподаткування податком на додану вартість представлена на рис.1.

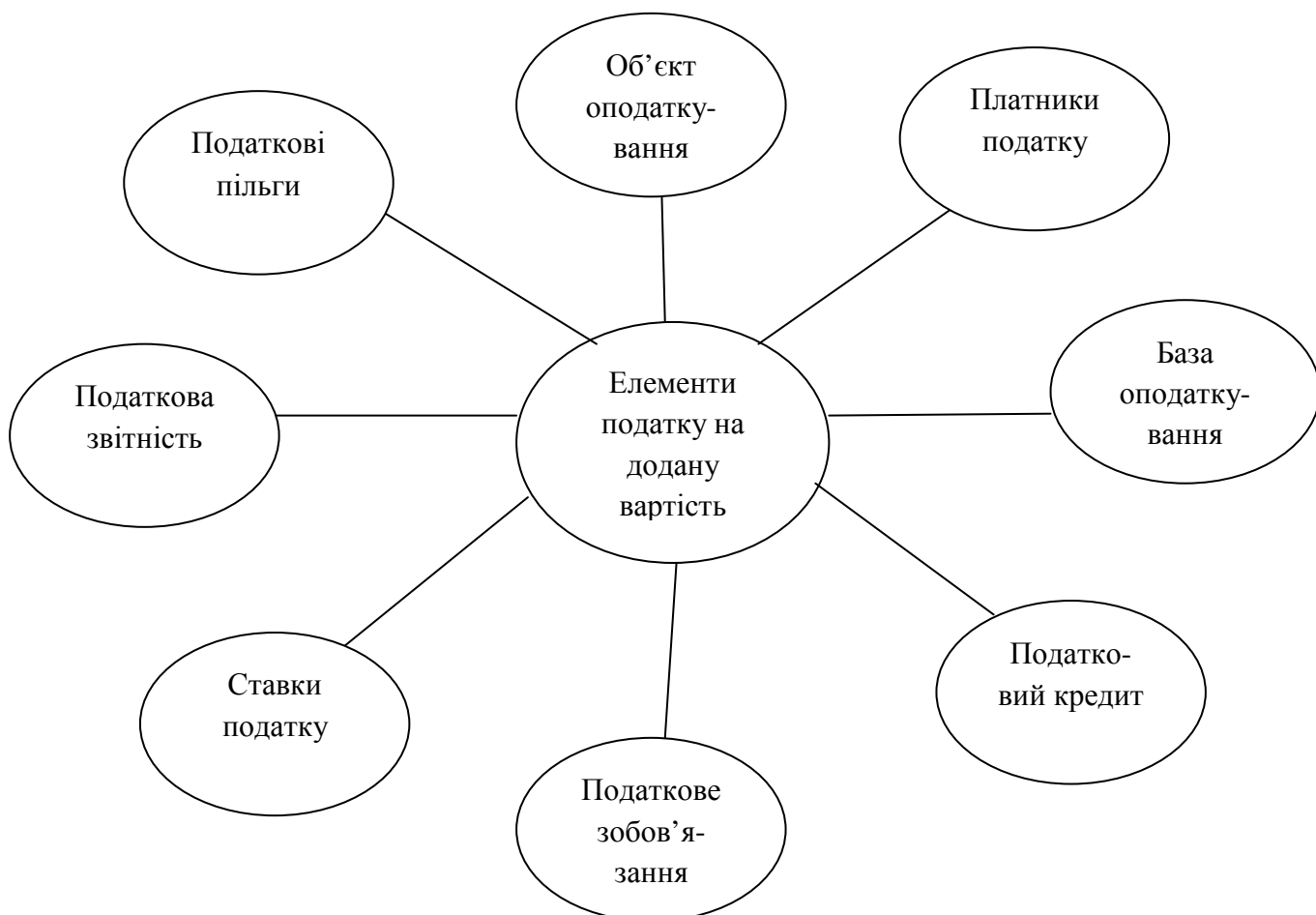


Рис.1. Елементи податку на додану вартість

Джерело: узагальнено авторами за [3]

Інструкцією про застосування Плану рахунків плану рахунків, для обліку ПДВ, передбачено рахунок 64 « Розрахунки за податками і платежами» з використанням наступних субрахунків:

- 641 “Розрахунки за податками”;
- 643 “Податкові зобов'язання”;
- 644 “Податковий кредит” (табл. 2).

Таблиця 2.

Характеристика субрахунків та аналітичних рахунків рахунку 64 “Розрахунки за податками”

Назва	Характеристика
Субрахунок 641 “Розрахунки за податками” / “Розрахунки за ПДВ”	призначено для ведення обліку податку на додану вартість
64 “Розрахунки за податками” / “Розрахунки за ПДВ в системі електронного адміністрування ПДВ”	для відображення суми ПДВ, перерахованої до бюджету Казначейством
641 “Розрахунки за податками” /	для аналітичного обліку зобов'язань і податкового кредиту з ПДВ

“Розрахунки за ПДВ за операціями із спеціальним режимом оподаткування”	за операціями, що оподатковуються за дотаційними видами діяльності
Субрахунок 643 “Податкові зобов’язання”	для обліку 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).
643 “Податкові зобов’язання” / “Податкове зобов’язання із ПДВ”	використовується для обліку за звичними операціями, пов’язаними з передоплатою.
643 “Податкові зобов’язання” / “Податкове зобов’язання, що підлягає коригуванню”	для відображення нарахування податкових зобов’язань на вартість придбання товарів, робіт, послуг, необоротних активів, які будуть використовуватися в операціях, що не обкладаються ПДВ, або в негосподарській діяльності.
Субрахунок 644 “Податковий кредит”	для обліку суми ПДВ, на яку підприємство набуло право зменшити податкове зобов’язання
Субрахунок 644 “Податковий кредит” / “Податковий кредит із ПДВ”	для обліку податкового кредиту в разі перерахування передоплати за товари, роботи, послуги.
Субрахунок 644 “Податковий кредит” / “Податковий кредит непідтверджений”	для обліку сум вхідного ПДВ, які не підтверджені податковими накладними, зареєстрованими в ЄРПН, або у випадку, якщо у платника ПДВ є ПН від контрагента, яка зареєстрована в ЄРПН, але містить помилки

Джерело: сформовано за [9; 10]

Дані таблиці 2 підтверджують про особливість обліку ПДВ. Так при здійсненні авансових платежів (попередньої оплати постачальником чи покупцем) виникають відповідно податковий кредит – щодо майбутньої купівлі товарів та податкове зобов’язання – щодо реалізації.

Облік операцій за розрахункам з ПДВ представлено в таблиці 3.

Таблиця 3.
Типова кореспонденція рахунків з обліку ПДВ

Зміст господарських операцій	Кореспонденція	
	дебет	кредит
Відображено податкове зобов’язання з ПДВ при реалізації товару	701	641/ “Розрахунки за ПДВ”
Відображено податковий кредит з ПДВ (без податкової накладної при наявності фіскального чеку, в межах норм)	641/ “Розрахунки за ПДВ ”	372, 685
Відображено податкове зобов’язання з ПДВ при реалізації молодняка ВРХ	712	641/ “Розрахунки за ПДВ за операціями із спеціальним режимом оподаткування”
Відображено податковий кредит з ПДВ при купівлі молодняка ВРХ (податкова накладна сформована протягом операційного дня і зареєстрована в ЄРПН)	641/ “Розрахунки за ПДВ за операціями із спеціальним режимом оподаткування”	631
Відображено суму податкового зобов’язання з ПДВ у разі отримання передоплати (податкова накладна сформована своєчасно)	643/ “Податкове зобов’язання із ПДВ”	641/ “Розрахунки за ПДВ”
Перераховано постачальнику передоплату	371	311
Нараховано податковий кредит, не підтверджений ПН	644/ “Податковий кредит непідтверджений”	644/1
Списано на витрати не підтверджений податковий кредит	949	644/ “Податковий кредит непідтверджений”

Джерело: сформовано за [9; 10]

Проте, варто зазначити, що на рахунках обліку інформація буде відображатись лише після документального підтвердження факту виникнення податкового кредиту чи податкового зобов’язання.

Документальною підставою відображення господарських операцій у фінансовому обліку є «товарні» документи – накладні, рахунки, рахунки-фактури, товарно-транспортні накладні, акти виконаних робіт тощо. А податкова накладна є первинним документом і підставою для нарахування податкових зобов’язань із ПДВ у зв’язку з постачанням (продажем) товарів (робіт, послуг) у продавця-платника ПДВ, і одночасно - документальним доказом права на віднесення до податкового кредиту витрат зі сплати ПДВ при придбанні товарів у покупця – платника податку. Тому податкова накладна не може існувати окремо від так

званих «товарних» документів або інших документів підтверджуючих факти господарського життя підприємства [1, с. 88].

Усі податкові накладні підлягають реєстрації в єдиному реєстрі податкових накладних та за формою, чинною на день такої реєстрації. Підтвердженням продавцю про прийняття його податкової накладної до Єдиного реєстру податкових накладних є квитанція в електронному вигляді у текстовому форматі, яка надсилається протягом операційного дня. З метою отримання податкової накладної, зареєстрованої в єдиному реєстрі податкових накладних, як покупець, так і продавець надсилає в електронному вигляді запит до єдиного реєстру податкових накладних, за яким отримує в електронному вигляді повідомлення про реєстрацію податкової накладної в єдиному реєстрі податкових накладних (витяг з єдиного реєстру податкових накладних) та податкову накладну в електронному вигляді. Така податкова накладна вважається зареєстрованою в єдиному реєстрі податкових накладних та отриманою покупцем та продавцем [1, с. 88].

Податкову накладну в електронній формі платник податку зобов'язаний скласти на дату виникнення податкових зобов'язань та зареєструвати її в єдиному реєстрі податкових накладних у термін:

- для податкових накладних, складених з 1 по 15 календарний день (включно) календарного місяця, - до останнього дня (включно) календарного місяця, в якому вони складені;

- для податкових накладних, складених з 16 по останній день (включно) календарного місяця, - до 15 календарного дня (включно) календарного місяця, наступного за місяцем, в якому вони складені [3].

Проте, податкова накладна може складатися не пізніше останнього дня місяця, в якому здійснено постачання товарів, яке має безперервний або ритмічний характер, або для осіб, не зареєстрованих платниками ПДВ. Податкова накладна може складена також за щоденними підсумками операцій (якщо не була складена на ці операції): якщо розрахунки здійснювались за готівку або у разі виписки документів (квитки, рахунки послуг, чеки на товар тощо) [1, с. 88].

Також, відповідно до норм ПКУ, платники податку мають право включати суму ПДВ до податкового кредиту без отримання податкової накладної (п. 201.11 ст. 201 ПКУ) [3].

Висновки. Вище викладене дає можливість стверджувати про складність обліку ПДВ. Адже бухгалтерські проведення потребують великої кількості операцій, складності розрахунків, уточнень, коригувань тощо. Тому, на рівні законодавства України доречним є удосконалення та спрощення механізму справляння та обліку ПДВ.

Література.

1. Подолянчук О.А. Податок на додану вартість: сутність та стан первинного обліку / О.А. Подолянчук // Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. – 2017. – № 1. – С. 82-102. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efmapnp_2017_1_10.

2. Дзюба О. Податок на додану вартість: економічна сутність та особливості законодавчого закріплення в сучасних умовах / О.Дзюба, Ю.Волинець // Економічний аналіз. – 2012. – Вип. 10. – Ч. 2. – С. 219-222.

3. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. №2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua>.

4. Сидоренко Р.В. Визначення сутності податку на додану вартість та перспективи його розвитку [Електронний ресурс] / Р.В. Сидоренко // Економічні науки. Серія «Облік і фінанси». – 2014. – Вип. 11 (1). – Ч. 1. – С. 234-240. – Режим доступу: <http://nbuv.gov.ua>.

5. Семенко Т.М. Податок на додану вартість як економічна категорія [Електронний ресурс] / Т.М. Семенко // Ефективна економіка. – 2011. – №4. – Режим доступу: <http://www.economy.nayka.com.ua>.

6. Світовий О.М. Економічна сутність та функції податку на додану вартість у зернопродуктовому підкомплексі України / О.М. Світовий // Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету. – 2014. – №1(25). – С. 213-216.

7. Лесько М.В. ПДВ та його вплив на господарську діяльність суб'єктів підприємництва: автореф. дис.на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.08 «Гроші, фінанси і кредит» / М.В. Лесько. – Київ, 2014. – 21 с.

8. Чирва А.А. Удосконалення облікової політики підприємства в частині обліку ПДВ / А.А. Чирва // Облік і фінанси. – 2015. – №4 (70). – С. 67-71.

9. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій від 12.12.2017 № 1019 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.

10. Інструкція з бухгалтерського обліку ПДВ [Електронний ресурс]: Наказ міністерства фінансів України від 01.07.1997 р. №141 (у редакції від 24.12.2004 р. №818). – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0284-97>

References.

1. Podolianchuk, O.A. (2017), "Value Added Tax: Essence and Condition of Primary Accounting", *Ekonomika. Finansy. Menedzhment: aktualni pytannia nauky i praktyky*, vol. 1, pp. 82-102, [Online], available at: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efmapnp_2017_1_10.

2. Dziuba, O. and Volynets, Yu. (2012), "Value-added tax: the economic essence and peculiarities of legislative consolidation in modern conditions", *Ekonomichniy analiz*, vol. 10, part. 2, pp. 219-222.
3. The Verkhovna Rada of Ukraine (2010), The Law of Ukraine " Tax Code of Ukraine" dated 02.12.2010 №2755-VI, [Online], available at: <http://zakon3.rada.gov.ua>.
4. Sydorenko, R.V. (2014), "Determination of the essence of the value-added tax and prospects for its development", *Ekonomichni nauky. Seriya «Oblik i finansy»*, vol. 11 (1), part. 1, pp. 234-240, [Online], available at: <http://nbuv.gov.ua>.
5. Semenko, T.M. (2011), "Value Added Tax as an Economic Category", *Efektivna ekonomika*, vol. 4, [Online], available at: <http://www.economy.nayka.com.ua>.
6. Svitoyi, O.M. (2014), "The economic essence and function of the value added tax in grain products under the complex of Ukraine", *Zbirnyk naukovykh prats Tavriiskoho derzhavnoho ahrotekhnolohichnoho universytetu*, vol.1(25), pp. 213-216.
7. Lesko, M.V. (2014), "VAT and its influence on economic activity of business entities", Thesis, 08.00.08 «Hroshi, finansy i kredyt», Kyiv, Ukraine, p. 21.
8. Chyrva, A.A. (2015), "Improvement of accounting policy of the enterprise in the part of accounting of VAT", *Oblik i finansy*, vol. 4 (70), pp. 67-71.
9. Instruction on the application of the Plan of Accounts of Assets, Capital, Commitments and Business Operations of Enterprises and Organizations dated 12.12.2017 No. 1019, [Online], available at: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.
10. Instruction on VAT accounting [Electronic resource]: Order of the Ministry of Finance of Ukraine dated 01.07.1997, number 141 (as amended on December 24, 2004, No. 818), [Online], available at: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0284-97>

Стаття надійшла до редакції 20.05.2018 р.