

Дубинська О. С.
кандидат економічних наук,
доцент кафедри «Облік, оподаткування та економічна безпека»
Донбаської державної машинобудівної академії
Костюченко О. О.
студент
Донбаської державної машинобудівної академії

Dubinska Olena
PhD in Economics,
Associate Professor of the Department
“Accounting, Taxation and Economic Security”
Donbas State Machine-Building Academy
Kostyuchenko Oleksey
Student
Donbas State Machine-Building Academy

ПРОБЛЕМИ І НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ РОЗРАХУНКІВ ІЗ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ НА ПІДПРИЄМСТВАХ УКРАЇНИ

Анотація. У статті проведено визначення проблем обліку розрахунків підприємств України з податку на додану вартість в умовах застосування МСФЗ 15 «Виручка в договорах з покупцями» та Податкового кодексу України, а також можливих напрямів його вдосконалення в контексті останніх змін та доповнень до чинного законодавства. У статті доведено, що обґрунтованим та доречним буде визнання дати виникнення податкових зобов'язань та кредиту з ПДВ у момент фактичного отримання товарно-матеріальних цінностей, а не за датою «першої події», а операції з отримання або видачі авансу не призводять до виникнення податкового зобов'язання й податкового кредиту за ПДВ відповідно. При цьому потрібно ввести відповідні зміни до ПКУ для скасування застосування в обліку методу «першої події» під час нарахування ПДВ. Розглянуто систему електронного адміністрування, а також практичне її застосування для скорочення витрат підприємства.

Ключові слова: облік, облікова політика, податкова накладна, податкове зобов'язання, податковий кредит, податок на додану вартість.

Вступ та постановка проблеми. В Україні податок на додану вартість (далі ПДВ) впродовж багатьох років залишається одним головним податком для наповнення Державного бюджету. Своєчасне та правильне ведення бухгалтерського та податкового обліку, нарахування податкового зобов'язання, визначення податкового кредиту покладене на бухгалтерів підприємств України та на Державну фіскальну службу України (далі – ГФСУ). Тільки виконуючи норми чинного законодавства, підприємства зможуть уникнути штрафних санкцій з боку контролюючих органів, а держава – отримати наповнення бюджету за розрахунками з ПДВ.

У 2019 р. відбулися зміни у законодавстві, у податковому та бухгалтерському обліку, з'явилися нові нормативні та правові акти та інші законотворчі документи, які спрямовані на отримання розрахунків із ПДВ. Окрім того, досі виникають питання щодо визначення дат виникнення податкового зобов'язання та податкового кредиту у податковому законодавстві та у бухгалтерському обліку, які приводять до перевірок платників податку з ПДВ з боку контролюючих органів, а також впливають на підприємницьку діяльність. Саме це актуалізує необхідність пошуку мінімізації ризиків з боку платників цього податку, викладення єдиного підходу під час облікового відображення ПДВ та методів його нарахування тощо.

Також після запровадження системи електронного адміністрування ПДВ (далі – СЕА ПДВ) підприємствам України здебільшого бракує оборотних коштів для реєстрації податкових накладних / розрахунків корегування (далі – ПН / РК). Це зумовлює пошук варіантів управління формулою у СЕА ПДВ.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Основна проблематика нарахування податку на додану вартість, відбиття розрахунків із бюджетом у обліку, а також перспективність вивчення цього питання викладена у працях А. Мазаракі, Б. Маслова, Г. Нашкерської, О. Оксєнюк [1], Т. Реви, Н. Ривак, О. Світового [2], Н. Ткаченко, П. Хомина, А. Чирви [3] та ін.

Метою дослідження є визначення проблем обліку розрахунків підприємств в Україні з податку на додану вартість в умовах застосування МСФЗ 15 «Виручка в договорах з покупцями» (далі МСФЗ 15) та Податкового кодексу України (далі ПКУ), а також встановлення можливих напрямів його вдосконалення в контексті останніх змін та доповнень до чинного законодавства; розкриття системи електронного адміністрування, а також практичне його застосування для скорочення витрат підприємства.

Результати дослідження. ПДВ є непрямим податком, оскільки податок сплачується уряду продавцем (підприємством), а не особою, яка в кінцевому підсумку несе економічний тягар податку (споживачем).

Показник доданої вартості – це різниця між ціною продукту або послуги та вартістю її виробництва.

Основні законодавчі та нормативно-правові акти, які регулюють нарахування та сплату ПДВ, відображені в обліку, це Податковий кодекс України (далі – ПКУ) [4], Інструкція з бухгалтерського обліку податку на додану вартість [5].

З 1 січня 2019 року за міжнародними стандартами фінансової звітності (далі МСФЗ) повинні звітувати, у тому числі, підприємства загальнодержавного значення [6], які належать до великих підприємств [7].

Під час застосування МСФЗ 15 виникають розбіжності у часі за відбиттям факту визначення виручки від реалізації продукції та часу визнання податкового кредиту і зобов'язання. Також виникають розбіжності у порядку застосування Інструкції з бухгалтерського обліку податку на додану вартість.

Згідно з цією Інструкцією суми податкових зобов'язань із податку на додану вартість кореспондуються за кредитом субрахунку «Розрахунки за податками» 641 з дебетом рахунків 70, 71, 74 під час реалізації товарно-матеріальних цінностей, послуг, необоротних активів, за які підприємство ще не одержало кошти, та з субрахунком «податкові зобов'язання» 643 у разі отримання передоплати за наступне постачання товарно-матеріальних цінностей, надання послуг тощо.

Сутність підходу з МСФЗ 15 полягає у такому.

Виручка визнається, коли покупець отримує контроль над активом.

Для визначення моменту часу передачі контролю потрібно брати до уваги індикатори передачі контролю: у організації є право на оплату активу; у покупця є право власності на актив; організація передала право фізичного володіння активом; покупець схильний до значних ризиків і вигод, пов'язаних із правом власності на актив; покупець визнав актив [8].

Таким чином, за Інструкцією підприємство повинно застосовувати рахунок 70 «Доходи від реалізації» тільки за умов наявності індикаторів передачі контролю. Тобто згідно з МСФЗ 15 з моменту фізичного руху товару до передачі контролю над ним покупцеві необхідно відкрити субрахунок до рахунку 28 (Товари в дорозі).

Отже, на основі викладеного податок на додану вартість у момент фізичного руху товару по кредиту субрахунку 641 не повинен відбиватися у бухгалтерського обліку до моменту виникнення кореспондуючого рахунку з реалізації 70.

Проте Державна фіскальна служба України не вбачає взаємозв'язку між датою визначення доходу від його реалізації та датою виникнення податкових зобов'язань із постачання товарів, керуючись правилом «першої події» згідно з ПКУ. При цьому дата, на яку покупець має право на податковий кредит, визначається моментом набуття права власності за договором.

Отже, якщо визначити податкові зобов'язання за правилом першої події, необхідно на початку фізичного руху товару кореспондувати дебет субрахунку 643 з кредитом субрахунку 641, що суперечить Інструкції з бухгалтерського обліку податку на додану вартість.

За такого обліку у фінансовій звітності також змінюється структура пасиву на величину сальдо по кредиту 641 рахунку, при цьому структура активу змінюється тільки за рахунок дебетового сальдо 643 рахунку, без зміни у самій сутності активу у розумінні МСФЗ.

На нашу думку, більш раціональним буде визнання дати виникнення податкових зобов'язань та кредиту з ПДВ у момент фактичного отримання товарно-матеріальних цінностей, а не за датою «першої події». Також для виключення записів за субрахунками 643 та 644 за отриманими коштами як передоплатою не повинно виникати ні яких податкових розрахунків з ПДВ. При цьому на законодавчому рівні необхідно у ПКУ залишити тільки одну дату виникнення податкових зобов'язань із ПДВ.

Ця зміна зменшить записи на субрахунках 643 та 644, які застосовуються лише для відображення податкового кредиту, та зобов'язання за виданими / отриманими авансами. Це дасть змогу виключити помилки під час враху-

вання цих рахунків під час відвантаження, а також зменшити навантаження на бухгалтерів підприємств України з обліку передплат за звітний місяць [9].

Такі зміни у податковому та бухгалтерському обліку забезпечать для підприємств:

- скорочення помилок фахівців бухгалтерії під час подання податкової звітності з ПДВ;
- єдиний підхід під час визначенні дати подій у бухгалтерському і податковому обліку на підставі первинних документів;
- спрощення форми та порядку складання податкової декларації з ПДВ;
- відповідність статей фінансової звітності критеріям щодо їх визнання;
- відсутність розбіжностей у деклараціях, наданих до контролюючих органів продавцем та покупцем, та відсутність додаткових перевірок із боку ДФСУ.

Під час реалізації зазначених питань необхідно дотримуватися вимог чинного законодавства та нормативних актів.

Ще одна важлива зміна в обліку ПДВ відбулася 1 липня 2017 року: на постійній основі була запущена Система електронного адміністрування ПДВ (далі СЕА ПДВ).

Тепер основною умовою реєстрації податкових накладних стала сума, достатня для реєстрації ПН / РК у Єдиному реєстрі податкових накладних (далі ЄРНН), яка розраховується за формулою:

$$\Sigma \text{Накл} = \Sigma \text{НаклОтр} + \Sigma \text{Митн} + \Sigma \text{ПопРах} + \Sigma \text{Овердрафт} - \Sigma \text{НаклВид} - \Sigma \text{Відшкод} - \Sigma \text{Перевищ}; [4]$$

де:

$\Sigma \text{накл. отр}$ – загальна сума податкових накладних, зареєстрованих продавцем у ЄРНН;

$\Sigma \text{митн}$ – загальна сума, сплачена під час імпорту підприємством;

$\Sigma \text{поп. рах.}$ – сума, на яку платник податку поповнив електронний рахунок;

$\Sigma \text{накл. вид.}$ – сума, на яку платник податку зареєстрував ПН / РК в ЄРНН;

$\Sigma \text{відшкод.}$ – сума податку, заявлена платником до відшкодування;

$\Sigma \text{перевищ.}$ – сума розбіжностей за поданою податковою декларацією та зареєстрованими податковими накладними в ЄРНН.

Таким чином, на підприємствах, які у структурі собівартості мають незначну частку витрат, повинні поповнювати електронний рахунок. Тобто чим менше показник $\Sigma \text{накл. отр}$ під час отримання товарів, робіт і послуг підприємств, які можуть видати податкову накладну, тим більша вірогідність не отримати позитивного значення суми, дозволеної для реєстрації. За такої умови строк реєстрації податкової накладної може перевищувати установлений законодавчо. Але перевищення строку реєстрації податкової накладної приводить до застосування адміністративних санкцій, які зростають від кількості днів прострочення реєстрації.

На нашу думку, для своєчасної реєстрації ПН / РК у ЄРНН необхідно постійно аналізувати стан показників у формулі та прогнозувати їхню зміну у часі. Далі нами будуть наведені основні напрями роботи з показниками формули у СЕА ПДВ.

На основі сформованого в бухгалтерському обліку рахунку Дт644 можна спрогнозувати суму ПДВ по $\Sigma \text{НаклОтр}$, а також термін реєстрації цих ПН з урахуванням строків реєстрації визначених ПКУ. Також термін реєстрації ПН можна закріпити в договорах. Таким чином, можна заздалегідь спрогнозувати, на яку суму

необхідно поповнити електронний рахунок для своєчасної реєстрації ПН.

Під час імпорту ТМЦ підприємство має право за відсутності потреби зберігати їх на митному складі. За нестачі суми для реєстрації ПН підприємство може перерахувати грошові кошти не на електронний рахунок, відкритий органами ДФС, а на митницю для розмитнення ТМЦ. Таким чином, підприємство отримає додаткову суму на формулі $\Sigma_{\text{Митн}}$ та уникне відтоку грошових коштів на електронний рахунок.

Під час визначення бюджетного відшкодування у законодавчо встановленому порядку платник сам вирішує, заявляти чи не заявляти бюджетне відшкодування далі БВ[4], заявляти увесь оплачений «мінус» чи тільки його частину. Тобто під час визначення суми БВ підприємство повинно провести аналіз діяльності наступного податкового періоду, тому що сума БВ зменшує реєстраційний ліміт $\Sigma_{\text{Відшк.}}$. Отже, якщо планується на наступний податковий період збільшення продажу та зменшення закупівель, необхідно на цю суму зменшити БВ у податковій декларації та зарахувати цю суму до складу податкового кредиту наступного звітного періоду.

Тепер необхідно розглянути основний показник, який відображає діяльність підприємства, а саме $\Sigma_{\text{НаклВид}}$. Цей показник визначає ПДВ з проданого товару підприємства та наданих послуг. Якщо підприємство не буде реєструвати ПН, його контрагенти будуть позбавлені права на податковий кредит. Та органами ДФС під час перевірки буде нарахований штраф за ст. 120 ПКУ; обов'язковість реєстрації ПН знову ж таки зі штрафом.

Розглянемо, що можна зробити, якщо сума на реєстраційному ліміті недостатня для реєстрації усіх податкових накладних, які мають граничний термін реєстрації згідно з ПКУ:

- необхідно перерахувати с поточного рахунку на електронний рахунок в СЕА ПДВ показник $\Sigma_{\text{ПопРах}}$;
- необхідно зв'язатися з контрагентами з проханням зареєструвати ПН за операціями закупки/отримання послуг – показник $\Sigma_{\text{НаклОтр}}$;
- розмитнити імпортний ТМЦ – показник $\Sigma_{\text{Митн}}$;
- якщо натепер неможливо скористатися першими трьома способами, і ви очікуєте після спливу строку реєстрації ПН встановленого законодавчо поповнення формули, тоді необхідно:
 - зв'язатися з контрагентом з метою узгодження суми ПН, яка буде зареєстрована в ЄРПН;
 - розділити суму ліміту на всі незареєстровані податкові накладні та відправити їх на реєстрацію. Це дасть можливість уникнути штрафів за відсутності реєстрації податкової накладної. При цьому у декларації з ПДВ необхідно відобразити усю суму зобов'язань (це не дасть

заниження податкового зобов'язання та дасть змогу уникнути необхідності подавати уточнюючу податкову декларацію та сплачувати штраф, але також змінить формулу у бік зниження – показник $\Sigma_{\text{Перевищ}}$;

– після надходження на реєстраційний ліміт суми, достатньої для реєстрації всієї суми, яка не була зареєстрована в ЄРПН, необхідно згідно зі ст. 192 ПКУ направити на реєстрацію розрахунок корегування, при цьому суму збільшення податкових зобов'язань не потрібно включати до звітної податкової декларації (для корегування показника $\Sigma_{\text{Перевищ}}$).

На наш погляд у цьому разі ст. 192 ПКУ можна використовувати тому, що вона містить пряму норму на складання розрахунку коригування у разі виправлення помилок під час складання ПН.

Таким чином, за відсутності суми, достатньої для реєстрації всіх податкових накладних, постачальник за домовленістю з покупцем може зареєструвати частину цієї суми. Це дасть можливість уникнути штрафів за ст. 120 ПКУ. За ст. 192 ПКУ скласти розрахунок корегування до податкових накладних на збільшення податкових зобов'язань у СЕА ПДВ.

Недоліком цієї схеми є те, що покупець не зможе своєчасно отримати збільшення ліміту на СЕА ПДВ, а також скористатися податковим кредитом під час розрахунку показників у декларації. Ця норма також закріплена у ПКУ.

Тому вважаємо, що такий підхід можливий лише за добрих відносин між покупцем та продавцем.

Висновки. Постійні зміни у законодавстві України визначають необхідність пошуку методів уникнення штрафів під час ведення податкового та бухгалтерського обліку. Зміни у порядку ведення фінансової звітності потребують єдиного підходу у формуванні бухгалтерського обліку та податкової звітності на підставі первинних документів. Це дасть змогу своєчасно та в повному обсязі нараховувати та розраховуватися підприємствам із бюджетом за ПДВ.

Результати проведеного дослідження дають підстави дійти висновків про те, що доцільною є необхідність скасування в ПКУ метод «першої події» та приведення його у відповідність із бухгалтерським обліком тощо та уникнення записів на субрахунках 643 та 644 щодо виданих та отриманих авансів. Завдяки цьому на вітчизняних підприємствах будуть створені необхідні передумови для чіткої регламентації обліково-аналітичного забезпечення розрахунків підприємств із бюджетом за ПДВ. Також підприємствам України які є платниками податку на додану вартість, необхідно проводити постійний аналіз показників формули в СЕА ПДВ для уникнення штрафних санкцій з боку контролюючих органів.

Список використаних джерел:

1. Оксенюк О. І. Фіскальна ефективність податку на додану вартість в економіці України: дис. канд. екон. наук: 08.00.08. Львів, 2015. 231 с.
2. Світовий О.М. Економічна сутність та функції податку на додану вартість у зернопродуктовому підкомплексі України. Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету. 2014. № 1(25). С. 213–216.
3. Сидоренко Р.В. Визначення сутності податку на додану вартість та перспективи його розвитку. Економічні науки. Серія «Облік і фінанси». 2014. Вип. 11 (1). Ч. 1. С. 234–240.
4. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
5. Інструкція з бухгалтерського обліку податку на додану вартість: затверджена Наказом Міністерства фінансів України від 01.07.1997р. № 141. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0284-97>
6. Постанови Кабінету Міністрів України від 11 липня 2018 р. № 547 «Про внесення змін до Порядку подання фінансової звітності». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/547-2018-%D0%BF>
7. Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

8. KPMG. МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам покупателями». Серия «Первый опыт применения» (редакция 2016 г.) URL: <https://home.kpmg/content/dam/kpmg/ru/pdf/2017/01/ru-ru-revenue-from-contracts-IFRS15-apr2016.pdf>
9. Шот А. Проблеми та напрями вдосконалення обліку розрахунків за податком на додану вартість. Економічний часопис Східноєвропейського національного університету ім. Лесі Українки. 2018. № 2 (14): Бухгалтерський облік, аналіз, статистика та математичні методи й інформаційні технології в економіці. С. 151–158.

ПРОБЛЕМЫ И НАПРАВЛЕНИЯ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ УЧЕТА РАСЧЕТОВ ПО НАЛОГУ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ НА ПРЕДПРИЯТИЯХ УКРАИНЫ

Аннотация. В работе проведено определение проблем учета расчетов предприятий Украины по налогу на добавленную стоимость в условиях применения МСФО 15 «Выручка в договорах с покупателями» и Налогового кодекса Украины, а также возможных направлений его совершенствования в контексте последних изменений и дополнений в действующем законодательстве. В работе доказано, что обоснованным и уместным будет признание даты возникновения налоговых обязательств и кредита по НДС в момент фактического получения товарно-материальных ценностей, а не по дате «первого события», а операции по получению или выдачи аванса не приводят к возникновению налогового обязательства и налогового кредита по НДС соответственно. При этом нужно ввести соответствующие изменения в НКУ для отмены применения в учете метода «первого события» при начислении НДС. Рассмотрена система электронного администрирования, а также практическое ее применение для сокращения расходов предприятия.

Ключевые слова: учет, учетная политика, налоговая накладная, налоговое обязательство, налоговый кредит, налог на добавленную стоимость.

PROBLEMS AND DIRECTIONS FOR IMPROVEMENT OF CALCULATION ACCOUNTS AT THE TAX ON ADDED COSTS ON ENTERPRISES OF UKRAINE

Summary. In 2019 considerable changes were done in a tax and registration law, normatively-legal acts and instructional documents that regulate the question of calculations after a tax value-added. Except that, there are numerous defects and contradictory questions in relation to the date of determination of tax credit and tax obligation in a tax law and in a record-keeping, that in totality negatively affect results of activity of subjects of menage and fiscal organs. Determination of problems of account of calculations of enterprises is in-process conducted in Ukraine from a tax value-added in the context of the last updates and adding to the current legislation. The limit of records offered on sub-accounts 643 and 644, that related to the given out and got advances, accrued tax liabilities and tax credit from VAT only from sums pre-pay of commodities, that were not shipped and got by the state on the end of month. Such approach for domestic enterprises will provide reduction of errors of specialists of book-keeping at presentation of the tax accounting from VAT, forming of only approach at determination of date of origin of tax credit, obligation, unitization of primary documents of book-keeping and tax account, simplification of form and order of stowage of tax return from VAT, reliable reflection of information about the calculations of enterprises with a budget after VAT on the accounts of record-keeping, accordance of the article financial reporting criterion in relation to their confession, absence divergence in declaration given to supervisory organ salesman and customer, and absence additional verification from the side of government fiscal service Ukraine. Also that are the enterprises of Ukraine the payers of tax value-added it is necessary to conduct the permanent analysis of indexes of formula in the system of electronic administration of VAT for avoidance of penalty approvals from the side of supervisory organs. Now a sum became the basic condition of registration of tax invoices sufficient for registration of the tax superimposed / calculations of корегування in the Single register of tax invoices.

Key words: accounting, accounting policy, tax bill, tax liability, tax credit, value added tax.