

DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2018-19-200>

УДК 657.2:336.226.322

## Особливості первинного та аналітичного обліку ПДВ у сучасних умовах господарської діяльності українських підприємств

**Сокольська Р.Б.**

кандидат економічних наук, доцент,  
доцент кафедри обліку і аудиту  
Національної металургійної академії України

**Зелікман В.Д.**

кандидат технічних наук, доцент,  
завідувач кафедри обліку і аудиту  
Національної металургійної академії України

**Абрамян О.А.**

магістрант  
Національної металургійної академії України

У статті розглянуто проблеми ведення первинного та аналітичного обліку ПДВ, а також проаналізовано шляхи їх вирішення. Запропоновано зміни форм первинних документів з відображення ПДВ та впровадження додаткових аналітичних субрахунків, що дасть можливість підвищити якість інформації щодо розрахунків з ПДВ на підприємстві.

**Ключові слова:** податковий облік, ПДВ, податковий кредит, податкове зобов'язання, первинні документи, аналітичні субрахунки.

Сокольская Р.Б., Зелікман В.Д., Абрамян О.А. ОСОБЕННОСТИ ПЕРВИЧНОГО И АНАЛИТИЧЕСКОГО УЧЕТА НДС В СОВРЕМЕННЫХ УСЛОВИЯХ ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ УКРАИНСКИХ ПРЕДПРИЯТИЙ

В статье рассмотрены проблемы ведения первичного и аналитического учета НДС, а также проанализированы пути их решения. Предложены изменения форм первичных документов по отображению НДС и внедрение дополнительных аналитических субсчетов, что даст возможность повысить качество информации о расчетах по НДС на предприятии.

**Ключевые слова:** налоговый учет, НДС, налоговый кредит, налоговое обязательство, первичные документы, аналитические субсчета.

Sokol's'ka R.B., Zelikman V.D., Abramian O.A. FEATURES OF PRIMARY AND ANALYTICAL ACCOUNTING OF VAT IN MODERN CONDITIONS OF ECONOMIC ACTIVITIES OF UKRAINIAN ENTERPRISES

The problems of conducting primary and analytical accounting of VAT have been considered and the ways of their solution have been analyzed. The changes to the initial documents forms for displaying VAT and the implementation of additional analytical subaccounts have been proposed, that will provide the opportunities to improve the quality of information on VAT calculations at the enterprise.

**Keywords:** tax accounting, VAT, tax credit, tax liability, initial documents, analytical subaccounts.

**Постановка проблеми у загальному вигляді.** Податок на додану вартість (ПДВ) є одним з основних податків, за рахунок якого формується значна частина державного бюджету України. Водночас ПДВ – це податок, який викликає труднощі в розрахунку, відображенні та сплаті перш за все через неузгодженість законодавчих актів та чисельні зміни в них. Крім того, недосконалість організації обліку, звітності та контролю за нарахуванням та сплатою ПДВ приводить до великих трудовитрат, пов'язаних з обліком ПДВ на під-

приємствах. Це вимагає розроблення заходів поліпшення системи обліку та контролю ПДВ, удосконалення синтетичного та аналітичного обліку, підвищення інформативності первинних документів з обліку ПДВ.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Вивчення теоретичних положень, нормативних документів, опублікованих праць вітчизняних та зарубіжних вчених свідчить про те, що облік ПДВ є досить складним, а низка проблем негативно впливає на процес ведення бухгалтерського та податкового обліку щодо

нарахування та сплати ПДВ. До кола таких проблем можна віднести різні підходи до ведення бухгалтерського та податкового обліку ПДВ, що викликає потребу ведення паралельного обліку ПДВ.

Вагомий внесок у розроблення теоретичних основ та методологічних підходів до проблеми обліку й контролю ПДВ зробили провідні вчені, зокрема Л.М. Кондратюк, О.О. Амоша, П.М. Михалевич, В.Г. Козак, С.А. Супруненко, Г.М. Сліпченко, Т.О. Пасько, І.М. Горюк, І.О. Павлюк, Г.І. Кузьменко.

**Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми.** Однак всі ці наукові дослідження були проведені до введення та початку функціонування системи блокування податкових накладних, яка почала працювати в тестовому режимі 1 квітня 2017 року, а повноцінно працює з 20 червня 2017 року. Нині діє Постанова КМУ «Про затвердження порядків з питань зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних» від 21 лютого 2018 року № 117 [1]. У цій Постанові розроблено критерії ризиковості, згідно з якими Державна фіскальна служба України може блокувати податкові накладні. Отже, ціла низка аспектів обліку ПДВ на вітчизняних підприємствах у сучасних умовах дії системи блокування податкових накладних зазнала змін, що зумовлює актуальність та важливість дослідження.

**Формулювання цілей статті (постановка завдання).** Метою статті є вдосконалення обліку ПДВ на вітчизняних підприємствах.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Основним первинним документом для відображення ПДВ в обліку є податкова накладна. Відповідно до статті 201 Податкового кодексу України [2] підставою нарахування сум ПДВ, що належать до податкового кредиту, є податкові накладні або розрахунки коригування до податкових накладних, зареєстрованих в Єдиному реєстрі податкових накладних (ЄРПН). Податкова накладна складається з урахуванням вимог статті 201 розділу V Податкового кодексу України [2] та Наказу Міністерства фінансів України від 31 грудня 2015 року № 1307 [3]. Крім того, згідно із Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо удосконалення адміністрування податку на додану вартість» від 16 липня 2015 року № 643-VIII [4] внесені зміни щодо реквізитів податкової накладної. Так, виключено з переліку обов'язкових такі реквізити податкової

накладної, як «Місцезнаходження (податкова адреса продавця)» та «Вид цивільно-правового договору». Податкова накладна випикується на дату виникнення податкових зобов'язань, яка визначається відповідно до статті 187 Податкового кодексу України [2] за правилом «першої події». Отже, податкова накладна випикується:

- на дату зарахування коштів від покупця на банківський рахунок або в касу;
- на дату відвантаження товарів, а для послуг – на дату оформлення документа, що засвідчує факт надання послуг (акт виконаних робіт).

Реєстрації в ЄРПН з 1 лютого 2015 року підлягають усі податкові накладні та розрахунки коригування до податкових накладних незалежно від розміру податку на додану вартість в одній податковій накладній [2]. Платник податку має право зареєструвати податкову накладну та розрахунок коригування в ЄРПН, в якій загальна сума податку не перевищує суму, обчислену відповідно до пункту 2001.3 Податкового кодексу України [2].

Слід зазначити, що відсутність факту реєстрації податкової накладної в ЄРПН не звільняє продавця від обов'язку включення суми податку на додану вартість, вказаної в такій податковій накладній, до суми податкових зобов'язань за відповідний звітний період. Віднесення до податкового кредиту сум податку на додану вартість суб'єктом господарювання, тобто платником податку, згідно зі статтею 198 Податкового кодексу України, є можливим лише за умови вчасно зареєстрованої податкової накладної.

Податкові накладні, отримані з Єдиного державного реєстру податкових накладних, є для отримувача товарів/послуг/робіт підставою нарахування сум податку, що належать до податкового кредиту.

Податкова накладна, що містить помилки в обов'язкових реквізитах, які не заважають ідентифікувати здійснену господарську операцію, її зміст, період, сторони та суму податкових зобов'язань, є підставою віднесення покупцем сум податку до податкового кредиту. Покупцю товарів податкова накладна надається виключно в електронній формі з дотриманням вимог законодавства щодо електронного документообігу та електронного цифрового підпису [2].

13 червня 2017 року в Україні введена система блокування податкових накладних. Державна фіскальна служба України розробила критерії ризикованості [1], згідно з якими

податкова накладна може бути заблокована. Якщо податкова накладна отримує статус заблокованої, покупець не має права відобразити її в податковому кредиті, при цьому податкове зобов'язання, яке виникає під час блокування такої накладної, відображається як зазвичай. Під час ведення бухгалтерського обліку з податкового кредиту важливо розуміти, яка податкова накладна була заблокована, а яка не виписана. Отже, доцільно рахунок 6442 «Непідтверджений податковий кредит» розділити на два аналітичні субрахунки:

- 6442.1 «Невиписані податкові накладні»;
- 6442.2 «Заблоковані податкові накладні».

Діюча та запропонована кореспонденція рахунків з обліку податкового кредиту представлена в табл. 1, з якої видно, що відстежити невиписану податкову накладну можна за допомогою субрахунку 6442, адже сальдо за дебетом 6442 показує, що підприємство не має права використати цей податковий кредит, оскільки постачальник не виписав на адресу підприємства податкову накладну. Введені аналітичні субрахунки рахунку 6442 «Непідтверджений податковий кредит» мають суттєво полегшити роботу бухгалтера, оскільки облік невиписаних та заблокованих податко-

вих накладних можна буде вести окремо один від одного.

Слід відзначити, що 1 січня 2017 року введено обов'язкове кодування товарів та послуг, яке раніше стосувалось лише імпортих та підакцизних товарів [2]. При цьому змінилась форма податкової накладної, але форми інших первинних документів, пов'язаних з ПДВ, які визначаються на підприємствах самостійно, залишилися незмінними. Отже, доцільно вдосконалити на підприємствах низку первинних документів, а саме видаткову накладну, акт виконаних робіт, рахунок-фактуру та специфікації до договору, додавши в них стовбець «Код згідно з Українською класифікацією товарів зовнішньоекономічної діяльності». Взаємозв'язок вказаних первинних документів відображено на рис. 1.

Доповнення зазначених первинних документів необхідно для того, щоби вже на етапі закупівлі покупець отримував інформацію про те, за яким кодом буде виписана податкова накладна, оскільки якщо буде зазначено помилковий код, то «інформаційний ланцюг» щодо цього товару буде розірвано, а це може привести до позапланової перевірки Державною фіскальною службою України.

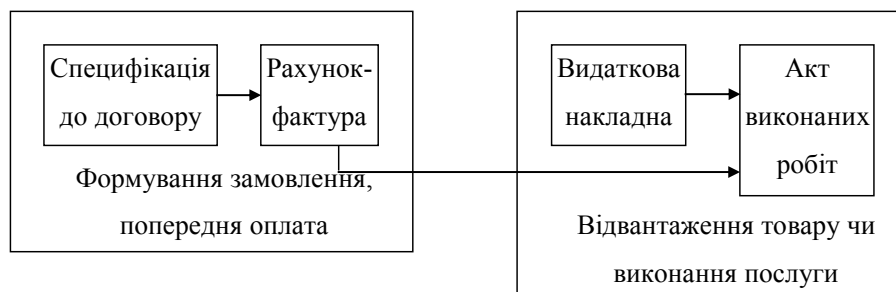
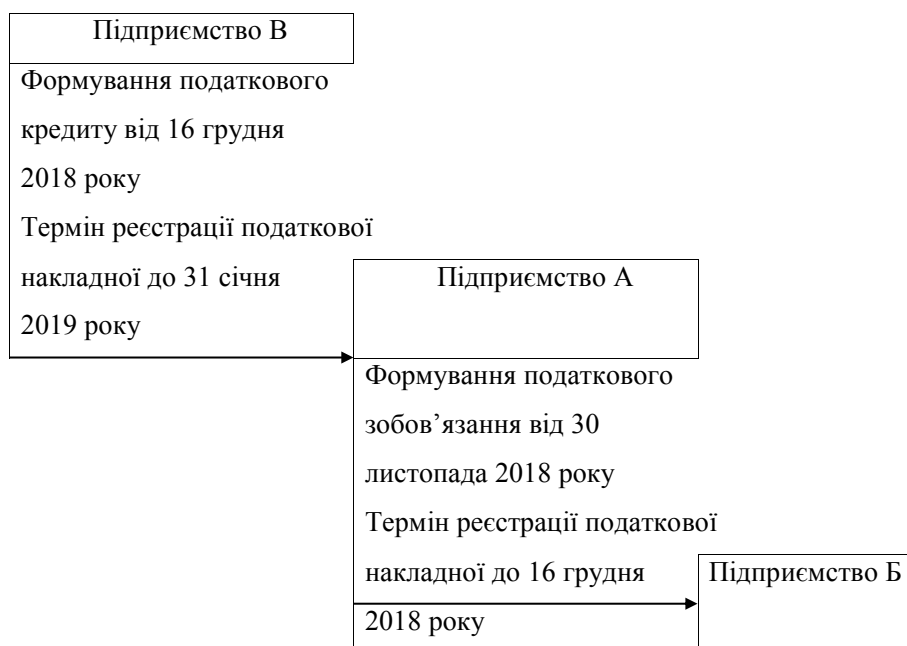


Рис. 1. Взаємозв'язок первинних документів

Таблиця 1

**Чинна та запропонована кореспонденція рахунків з обліку податкового кредиту**

Зміст операції	Кореспонденція рахунків			
	чинна		запропонована	
	дебет	кредит	дебет	кредит
<i>Перша подія – відвантаження товару (виконання послуги)</i>				
Нарахований податковий кредит	6442	631	6442.1	631
Отримана заблокована ПН	–	–	6442.2	6442.1
Відображення податкового кредиту	6415	6442	6415	6442.2
<i>Перша подія – оплата</i>				
Нарахований податковий кредит	6442	6441	6442.1	6441
Отримана заблокована ПН	–	–	6442.2	6442.1
Відображення податкового кредиту	6415	6442	6415	6442.2
Відображення ПДВ	6441	631	6441	631



**Рис. 2. Схема формування податкового кредиту та податкового зобов'язання**

<b>Постачальник</b>	Товариство з обмеженою відповідальністю "АГРОБУДІНЖІНІРІНГ"					
	ЄДРПОУ 39834670, тел. 0952345530					
	Р/р 26004000112534 в Ідея Банк МФО 336310					
	ІПН 398346704618, номер свідоцтва					
	Є платником податку на прибуток на загальних підставах					
	Адреса вул.Новомосковська,буд.1,офіс 1-60,м Дніпропетровськ					
<b>Одержувач</b>	ТОВ "ТОРРЕ"					
	тел.					
<b>Платник</b>	той самий					
<b>Замовлення</b>	Рахунок-фактура № СФ-802 від 01.03.17					
<b>Умова продажу:</b>	Безготівковий розрахунок					
<b>Видаткова накладна № РН-4/03</b>						
<b>від 1 Березня 2017 р.</b>						
№	Товар	Код згідно УКТ ЗЕД	Од.	Кількість	Ціна без ПДВ	Сума без ПДВ
1	Альфакон Антикор	2505	т	0,013	28333,33	374,00
2	Альфакон СТ	2505	т	0,004	47500,00	209,00
3	Суміш Альфакон Ремонт Плюс	2505	т	2,640	29166,67	77000,01
<b>Разом без ПДВ:</b>						<b>77583,01</b>
<b>ПДВ:</b>						<b>15516,60</b>
<b>Всього з ПДВ:</b>						<b>93099,61</b>
Всього на суму:						
<b>Дев'яносто три тисячі дев'яносто дев'ять гривень 61 копійка</b>						
ПДВ: 15516.60 грн.						
Місце складання:						
Від постачальника*				Отримав(ла)		
за дов. № від . . .						
<small>* Відповідальний за здійснення господарської операції і правильність її оформлення</small>						

**Рис. 3. Запропонована форма видаткової накладної**

Схему формування податкового кредиту та податкового зобов'язання зображено на рис. 2 для прикладу, якщо підприємство А отримало 30 листопада 2018 року попередню оплату від підприємства Б за товар (код 8483 або 7307 згідно з Українською класифікацією товарів зовнішньоекономічної діяльності), а підприємство А продає цей товар 16 грудня 2018 року підприємству В.

З рис. 2 видно, що підприємство А має випустити податкову накладну раніше, ніж отримає її від постачальника. Тоді під час використання запропонованих форм первинних документів можна значно скоротити час, витрачений на реєстрацію податкової накладної, оскільки всі коди вже будуть вказані постачальником під час випускання документів.

Запропонована форма видаткової накладної представлена на рис. 3.

**Висновки з цього дослідження.** Таким чином, задля вдосконалення обліку ПДВ на вітчизняних підприємствах з урахуванням вимог чинного законодавства запропоновано розділити рахунок 6442 «Неодержані податкові накладні» на два аналітичні рахунки, такі як 6442.1 «Заблоковані податкові накладні» та 6442.2 «Невиписані податкові накладні», а також змінити форму первинних документів з ПДВ, зокрема видаткової накладної, додавши в них інформацію щодо коду згідно з УКТ ЗЕД.

Реалізація вказаних пропозицій має знизити трудовитрати, пов'язані з обліком ПДВ на підприємствах, збільшити інформативність первинних документів з обліку ПДВ та підвищити ефективність системи обліку й контролю розрахунків та сплати ПДВ на підприємстві загалом.

#### ЛІТЕРАТУРА:

1. Про затвердження порядків з питань зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних: Постанова Кабінету Міністрів України від 21 лютого 2018 року № 117 із змінами. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/117-2018-p>.
2. Податковий кодекс України із змінами. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
3. Про затвердження форми податкової накладної та Порядку заповнення податкової накладної: Наказ Міністерства фінансів України від 31 грудня 2015 року № 1307 із змінами. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0137-16>.
4. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо удосконалення адміністрування податку на додану вартість: Закон України від 16 липня 2015 року № 643-VIII. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/643-19>.

#### REFERENCES:

1. Postanova Kabinetu Ministriv Ukrainy vid 21.02.2018 № 117 "Pro zatverdzhennia poriadkiv z pytan zupynennia reiestratsii podatkovoi nakladnoi/rozrakhunku koryhuvannia v Yedynomu reiestri podatkovykh nakladnykh" iz zminamy [Resolution of Cabinet of Ministers of Ukraine "On approval of procedures for the suspension of registration of a tax bill/calculation of adjustment in the Unified Register of Tax Bills", as amended]. <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/117-2018-p>.
2. Podatkovyi kodeks Ukrainy iz zminamy [Tax Code of Ukraine, as amended]. <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
3. Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 31.12.2015 № 1307 "Pro zatverdzhennia formy podatkovoi nakladnoi ta Poriadku zapovnennia podatkovoi nakladnoi" iz zminamy [Order of the Ministry of Finance of Ukraine "On approval of the tax bill form and the Procedure for filling in the tax bill", as amended]. <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0137-16>.
4. Zakon Ukrainy vid 16.07.2015 № 643-VIII "Pro vnesennia zmin do Podatkovooho kodeksu Ukrainy shchodo udoskonalennia administruvannia podatku na dodanu vartist" [Law of Ukraine "On Amendments to the Tax Code of Ukraine on the Improvement of the Administration of Value Added Tax"]. <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/643-19>.