

ОСОБЛИВОСТІ ПДВ В ФІНАНСОВОМУ ТА ПОДАТКОВОМУ ОБЛІКУ

У даний час непрямі податки мають вирішальний вплив у формуванні податкової політики держави та створення правових основ ринкової економіки. У їх складі податок на додану вартість виступає одним з регуляторів перерозподілу суспільних благ і є одним з основних й стабільних джерел надходження доходів у державний бюджет України, а також способом розподілу податкового тягаря, що дозволяє дотримуватися економічної та юридичної рівності платників податків. Податок на додану вартість є непрямим загальнодержавним податком і основним бюджетоутворюючим податком. На сучасному етапі частка ПДВ в структурі податкових надходжень Державного бюджету України складає близько 50 % [4, 27].

Дослідженням теоретичних основ ПДВ в Україні займалися О. Амоша, В. Буряковський, В. Волканов, Д. Дяковський, Н. Ущипівська та інші. Питання організації та методики обліку і контролю ПДВ з навчальною метою висвітлені в посібниках М. Войнаренко, М. Коцупатрого, О. Малишкіна, Г. Пухальської, В. Сердюк та інших науковців і практиків. Можна відзначити кілька наукових статей в періодичних виданнях, в яких висвітлено питання переважно фінансового обліку ПДВ, зокрема, авторів П. Павлюк, Т. Семенко, В. Юрчак та ін. Якщо практики і експерти основну увагу приділяють податковим аспектам проблем, то науковців здебільше цікавить бухгалтерський аспект ПДВ. У результаті бракує наукових досліджень з комплексного аналізу методик первинного, аналітичного та зведеного податкового обліку ПДВ, варіантів (моделей) його зв'язку з фінансовим обліком. Проте методологічні аспекти облікових процесів у сукупності двох видів обліку недостатньо досліджено в наукових працях, що негативно впливає на стан не лише теоретичних, а й практичних передумов ефективної організації адміністрування податку на додану вартість [3].

Особливий порядок документування і відображення складових ПДВ у податковій звітності вперше було унормовано Законом України «Про податок на додану вартість» у 1997 р. З того часу ПДВ складається з двох частин: податкових зобов'язань та податкового кредиту. Позитивна різниця між сумою першої і другої підлягає сплаті до бюджету, негативна – погашенню в наступних періодах або відшкодуванню з бюджету [4, 28].

Малишко О. виділяє такі характерні риси податкового обліку ПДВ на сучасному етапі його розвитку:

- окремі правила виникнення й обліку податкового зобов'язання та податкового кредиту – за правилом першої події або за касовим методом (для окремих операцій платника податку);

- окремий первинний документ, за яким оформлюють операції постачання товарів (робіт, послуг) – податкова накладна, розрахунок коригувань до податкової накладної (на внутрішні операції), митна декларація (на імпорт і експорт). Важливо наголосити, що порядок виписки і сфера застосування податкової накладної не прив'язані до правил ведення бухгалтерського обліку і регулюються виключно нормами ПКУ та відповідними наказами податкового органу;

- окремі правила коригування (зменшення та відновлення) сум ПЗ та ПК – за окремим первинним документом (розрахунок коригувань до податкової накладної);

- окремий реєстр аналітичного обліку у формі Реєстру виданих та отриманих податкових накладних. З 2011 р. додатково введено Єдиний реєстр податкових накладних, в якому кожен платник ПДВ при здійсненні оподатковуваних операцій на території України більш ніж на 10 000 грн зобов'язаний зареєструвати свою податкову накладну на постачання товарів (робіт, послуг), тобто державній реєстрації підлягають накладні лише продавців;

- окрема форма декларації та додатки до неї (застосовується чотири форми декларації для різних режимів оподаткування) [4, 28].

Документальною підставою фінансового обліку слугують товарні документи – товарні накладні, акти виконаних робіт тощо. Їх виписують і застосовують незалежно від наявності (відсутності) податкових документів, адже не завжди підприємство може бути платником ПДВ. Зазначені документи можуть певною мірою дублювати показники податкових накладних, проте товарні документи не підміняють одні одних. В практиці постачальник виписує, як правило, комплект документів, який включає товарний документ (накладну, акт виконаних робіт) [3].

Основні відмінності фінансового обліку:

- фінансовий облік реєструє факти і господарські операції, які відбулися;
- фінансовий облік чітко регламентований за змістом і формами подання даних;
- в фінансовому обліку зосереджується увага на всьому підприємстві в цілому [3].

Специфікою податкового обліку відображення операцій з ПДВ є те, що не можна включати до податкового кредиту будь-які витрати, не підтвержені податковими накладними (електронний документ, який складається платником податку на додану вартість відповідно до вимог Податкового кодексу України в електронній формі у затвердженому в установленому порядку форматі (стандарті) та надсилається для реєстрації в Єдиному реєстрі) чи митними деклараціями (документ, що оголошуються громадянами за встановленою формою у разі переміщення ними через митний кордон України товарів та інших предметів" і в якому містяться відомості про товари, транспортні засоби та інші предмети, що переміщуються громадянами через митний кордон України). У фінансовому обліку цієї заборони немає. Така ситуація призводить до тимчасового або постійного розриву у відображенні сум податкового кредиту з ПДВ у різних видах обліку. Відповідно, це відбивається й на загальній сумі ПДВ до сплати, оскільки покупець може визнати суму податкового кредиту лише за наявності податкової накладної, яка в свою чергу може затримуватись у продавця або ж не надаватися останнім [3].

Отже, характерними рисами податкового обліку ПДВ на сучасному етапі відповідно до норм податкового законодавства виступають застосування окремих від бухгалтерського обліку правил відображення податкового зобов'язання та податкового кредиту (за правилом першої події або касовим методом), окремого первинного документа (податкова накладна, розрахунок коригувань), окремих аналітичних реєстрів, правил коригування сум зобов'язань і кредиту. Проте законодавчо такий статус його не закріплений.

Список використаних джерел

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17&p=1325929236848879>
2. Про затвердження форми податкової накладної та Порядку заповнення податкової накладної: наказ Мінфіну України від 01.11.2011 р. № 1379.
3. Відомості фінансового обліку. – Режим доступу до ресурсу: https://pidruchniki.com/11510409/pravo/osnovni_pryami_nepryami_podatki_opodatkuvannya_dodanoi_vartosti.
4. Малишкін О. ПДВ в системах фінансового і податкового обліку: аспекти взаємодії / О. Малишкін // Бухгалтерський облік і аудит. – 2013. - № 11. – С. 27 – 41.