



УДК 336.226.322.336.225

## ПОДАТОК НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ: ПИТАННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ТА МЕТОДИКИ ОБЛІКУ

Лілія Тарасенко; Катерина Павлоцька

*Донецький національний університет імені Василя Стуса,  
Вінниця, Україна*

**Резюме.** Швидкий процес реформування та удосконалення податкової системи сприяє появі нових об'єктів для наукових досліджень у сфері економічної діяльності. Введення електронного реєстру податкових накладних, системи електронного адміністрування ПДВ зумовило потребу змін у здійсненні облікових процедур, ходу процесів нарахування та сплати податку, складання та реєстрації податкових накладних, розрахунків з бюджетом. Зазначене потребує дослідження задля визначення особливостей ПДВ-обліку, систематизації окремих етапів його проведення.

У роботі відображено позицію платника податку як постійного користувача системи електронного адміністрування. Досліджено процес документування залежно від сутності господарських операцій і позиції суб'єктів господарювання, особливостей первинного обліку за податком на додану вартість, подальшого узагальнення за таким видом розрахунків та звітування. Схематично наведено процес формування ПДВ-обліку, який використовується в Україні з уведенням технологічного забезпечення. Наведено підхід до відображення в обліку податкового кредиту та податкового зобов'язання з ПДВ залежно від умов оплати та з урахуванням потреб в організації аналітичного обліку, що пов'язано з можливістю реєстрації податкової накладної датою, відмінною від дати її складання. Розглянуто особливості ведення обліку за об'єктом дослідження. Відображено деталізацію за веденням розрахунку ПДВ при підготовці формування податкової звітності. Відстежено умови ведення розрахунків погашення податкового зобов'язання та податкового кредиту з податку на додану вартість після подачі податкової декларації, а також відображення таких операцій в обліку. Результатом проведеної роботи систематизовано етапи процесу обліку, звітності за ПДВ та його сплати, а також висловлення думки з облікової точки зору щодо ефективності автоматизації податкового обліку за податками та його впливу на податкову систему, ведення фінансового обліку на підприємствах, а також формування невирішених питань перед законодавством щодо забезпечення високого рівня функціонування даної системи.

**Ключові слова:** ПДВ, організація розрахунків, система електронного адміністрування, податкове зобов'язання, податковий кредит, облік податків.

[https://doi.org/10.33108/galicianvisnyk\\_tntu2022.01.053](https://doi.org/10.33108/galicianvisnyk_tntu2022.01.053)

Отримано 17.12.2021

UDC 336.226.322.336.225

## VALUE ADDED TAX: ISSUES OF THE ORGANIZATION AND METHODS OF ACCOUNTING CALCULATIONS

Liliia Tarasenko; Kateryna Pavlotska

*Vasyl' Stus Donetsk National University, Vinnytsia, Ukraine*

**Summary.** The rapid process of reforming and improving the tax system contributes to the emergence of new objects for scientific research. The introduction of the electronic register of tax invoices, the electronic administration system of VAT led to the need for changes in the implementation of accounting procedures, the

*accrual and payment of tax, drawing up and registration of tax invoices, settlements with the budget. The abovementioned requires a study to determine specific features of VAT accounting, systematization of individual stages of its implementation.*

*The position of the taxpayer as a permanent user of the electronic administration system at the time of financial accounting is reflected. The process of documentation depending on the essence of economic operations and the position of business entities, the features of primary accounting for the tax on value added and subsequent generalization in such a type of calculation is investigated. The process of forming VAT-accounting, which is used in Ukraine with the introduction of technological support is presented schematically. An approach to accounting for a tax credit and a tax liability for VAT is given, depending on the terms of payment and taking into account the needs of the organization of analytical accounting, which is associated with the possibility of registering a tax invoice with a date different from the date of its preparation. The features of accounting for the object of research are considered. Displayed detailing on the maintenance of VAT calculation when preparing the formation of tax reporting. The conditions for calculating the repayment of the tax liability and the value-added tax credit after the filing of the tax return were tracked. As a result of the work carried out, the stages of the process of accounting, reporting on VAT and its payment were systematized, as well as the expression of an opinion from an accounting point of view regarding the effectiveness of automation of tax accounting for taxes and its impact on the tax system, financial accounting at enterprises, as well as the formation of unresolved issues before legislation to ensure a high level of functioning of this system.*

**Key words:** VAT, organization of settlements, electronic administration system, tax liability, tax credit, accounting of taxes.

[https://doi.org/10.33108/galicianvisnyk\\_tntu2022.01.053](https://doi.org/10.33108/galicianvisnyk_tntu2022.01.053)

Received 17.12.2021

**Постановка проблеми.** Податок на додану вартість є одним із найскладніших і проблемних податків, а також характеризується основою формування бюджету. Нормативно-правова база постійно зазнає змін, коригувань і нововведень. З усіма змінами та методами вдосконалення 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, а також процесу визнання, нарахування та розрахунку за даним видом податку для підприємств.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** У багатьох наукових роботах увага приділялася проблематиці обліку податку на додану вартість, а також його відображенню у звітності. Вагомий внесок у дослідження внесли такі вчені, як Грачова Р. М., Лобкарьова М. К., Каблова О. В. і Хоменко Г. Ю. та інші. На сучасному етапі з введенням системи електронного адміністрування з'явилися нові проблеми та неузгодженості з нарахування та сплати ПДВ, які детально розглядалися у працях Подолянчук О. А., Євсюкової В. В і Дутової Н. В., Дугар Т. Є, Добрик Л. О та інших.

**Метою дослідження** є систематизація етапів ПДВ-обліку та звітності шляхом аналізу організаційних та методичних особливостей обліку ПДВ, що полягають у необхідності введення та використання відповідних аналітичних рахунків, здійсненні розрахунків з бюджетом із використанням системи електронного адміністрування.

**Постановка завдання.** Для досягнення поставленої мети визначено такі наукові завдання: розкрити сутність використання системи електронного адміністрування; провести аналіз автоматизованого ПДВ-обліку; визначити основні етапи циклу обігу, звітності та сплати податку на додану вартість; детально розглянути моменти виникнення податкового зобов'язання у платника на основі законодавчої бази; проаналізувати організаційний аспект з ПДВ-обліку підприємства на рахунках бухгалтерського обліку та розглянути його особливості, спираючись на систему електронного адміністрування; розглянути типові ситуації з підбиття підсумків з ПДВ та проведення подальших розрахунків з Державою; проаналізувати процес погашення податкового зобов'язання за податком на додану вартість шляхом використання електронного рахунку платника податку.

**Виклад основного матеріалу.** Враховуючи, що до облікової інформації висуваються вимоги достовірності та повноти відображення, облік податку на додану

вартість має бути організований таким чином, щоб можливо було перевірити правильність облікових даних. Облік і звітність за ПДВ мають низку характерних особливостей, які полягають у наявності різних методів визначення дати визнання податкового зобов'язання та податкового кредиту, в складанні та реєстрації податкових накладних в електронній формі в єдиному реєстрі, реалізації розрахунків з бюджетом із використанням системи електронного адміністрування.

На основі формування взаємовідносин з контрагентами будується цілісний процес відображення в податковому обліку розрахунків з ПДВ, який складається з певних етапів (рис. 1).

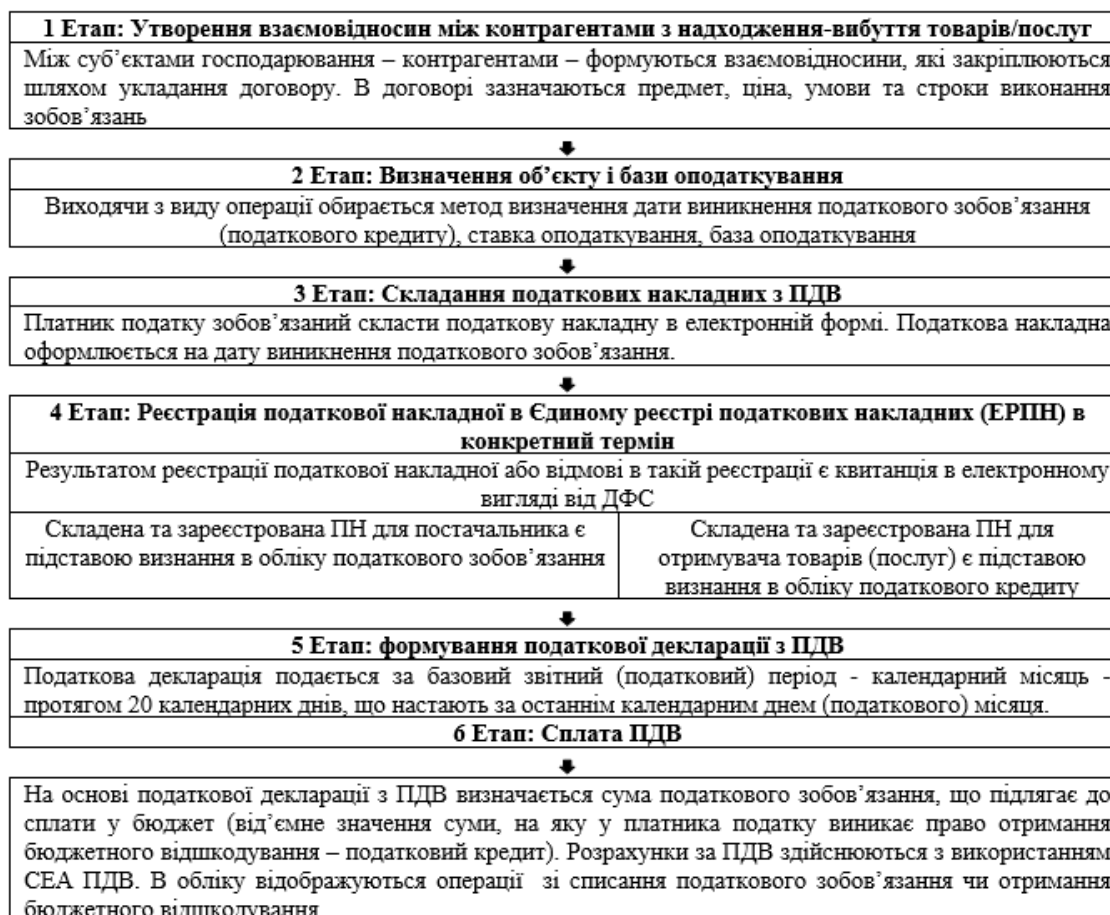


Рисунок 1. ПДВ: загальні етапи циклу обліку, звітності, сплати [1]

Figure 1. VAT: general stages of the cycle of accounting, reporting, payment [1]

Договір постачання товарів, виконання робіт, надання послуг є невід'ємною складовою правовідносин між суб'єктами господарювання. В договорі зазначаються предмет, зобов'язання та права сторін, умови й терміни поставки та оплати, реквізити. Разом з тим, зміст договору, в загальному випадку, не регулює питання обліку та справляння ПДВ.

Для цілей оподаткування ПДВ важливим є правильне визначення виду операції, ставки податку та бази оподаткування, що передбачається етапом 2, та здійснюється, виходячи зі змісту договору.

Процес складання, реєстрації податкових накладних, здійснення розрахунків характеризується наявністю низки особливостей. Податкові накладні складаються та реєструються в Єдиному реєстрі податкових накладних (ЄРПН). Складання податкової

накладної – обов’язок платника податку. Податкова накладна складається в електронній формі на дату виникнення податкових зобов’язань [8, п. 201.1].

Сформовані податкові накладні слугують базою, тобто первинним документом для складання податкової декларації.

На основі складеної податкової декларації визначаються суми податкового зобов’язання, що підлягає перерахуванню до бюджету (позитивне значення різниці між сумою податкового зобов’язання та сумою податкового кредиту поточного звітного періоду). За наявності від’ємного значення різниці між сумою податкового зобов’язання та сумою податкового кредиту поточного звітного періоду у платника податку виникає право на отримання бюджетного відшкодування. Особливістю розрахунків з бюджетом за ПДВ є використання системи електронного адміністрування (СЕА). На відміну від інших податків, які сплачуються шляхом перерахування сум зобов’язань з поточного рахунку, податкове зобов’язання з ПДВ сплачується шляхом перерахування коштів з електронного рахунку СЕА, відкритого в казначействі.

Значущим питанням є визначення дати визнання податкового зобов’язання та податкового кредиту, адже це впливає на правильність складання податкової накладної та є об’єктом прискіпливої уваги контролюючого органу. В загальному податкове зобов’язання та податковий кредит виникають на дату першої події, тобто за датою події (таблиця 1), що відбулася раніше.

**Таблиця 1.** Правило першої події: визнання в обліку податкового зобов’язання та податкового кредиту [1]

**Table 1.** Rule of first event: recognition of tax liability and tax credit [1]

<i>Виникнення податкового зобов’язання</i>	<i>Виникнення податкового кредиту</i>
1. Дата отримання на рахунок платника податку грошових коштів. 2. Дата відвантаження платником податку товарів. 3. Дата фактичного отримання об’єкта лізинго-отримувачем – для фінансового лізингу. 4. Дата фактичного отримання результатів робіт за довготерміновими договорами <i>При міжнародних операціях:</i> 1. Дата подання митної декларації для митного оформлення – імпорт	1. Дата списання коштів з банківського рахунку платника податку на оплату товарів/послуг. 2. Дата отримання платником податку товарів/послуг. 3. Дата фактичного отримання результатів робіт за довготерміновими договорами. 4. Дата фактичного отримання об’єкта лізинго-отримувачем – для фінансового лізингу <i>При міжнародних операціях:</i> 1. Дата сплати податку за ПЗ – імпорт. 2. Дата складання податкової накладної – експорт

Важливо відзначити, що не відносяться до податкового кредиту суми податку, не підтвержені зареєстрованими накладними, що є додатковою умовою визнання податкового кредиту.

Окрім правила першої події дата виникнення податкового зобов’язання та податкового кредиту може визначатися за спеціальними правилами, касовим методом. Вибір методу залежить від конкретного виду операцій. Наприклад, розподіл природного газу – операція, до якої застосовується касовий метод ПДВ-обліку.

Зазначені методи, з метою забезпечення правильності ведення обліку розрахунків з ПДВ та складання податкової накладної, мають бути закріплені **методичною частиною облікової політики, що є одним із організаційних питань обліку ПДВ.**

Іншим організаційним питанням обліку ПДВ є питання використання рахунків бухгалтерського обліку ПДВ. Інструкцією з використання плану рахунків запропоновані такі рахунки, на яких ведеться облік ПДВ:

- 641 «Розрахунки за податками»;

- 643 «Податкові зобов'язання»;
- 644 «Податковий кредит».

Відображення ПДВ на рахунках бухгалтерського обліку залежить від того, яка подія є першою (оплата чи поставка) (таблиця 2).

**Таблиця 2.** Типова кореспонденція з обліку ПДВ [2]

**Table 2.** Typical correspondence on VAT accounting [2]

№ з/п	Зміст	Дт	Кт
<b>Відображення в обліку придбання товарів/послуг та пов'язаного з цим податкового кредиту</b>			
<i>Перша подія – постачання</i>			
1	Отримано активи/товари (в наявності оформлений акт виконаних робіт, наданих послуг)	15,20, 91,92 і тд	631, 685
2	Відображено податковий кредит з ПДВ (складено податкову накладну)	6442	631,685
3	Відображено податковий кредит з ПДВ (zareєстровано податкову накладну)	641ПДВ	6442
<i>Перша подія – оплата</i>			
1	Проведено передоплату постачальнику	371	31
2	Відображено ПК з ПДВ у складі передоплати (складено постачальником податкову накладну)	6442	6441
3	Відображено податковий кредит з ПДВ (zareєстровано податкову накладну)	641ПДВ	6442
4	Отримано від постачальника активи, виконані роботи, надані послуги	15,20, 22, 28, 91, 92	631, 685
5	Відображення податкового кредиту (закриття рахунку «непідтверджений податковий кредит з ПДВ»)	6441	631, 685
<b>Відображення в обліку реалізації товарів/послуг та пов'язаного з цим податкового зобов'язання</b>			
<i>Перша подія – постачання</i>			
1	Відвантажено ТМЦ (необоротні активи), виконано роботи, надано послуги	36, 377	701,702, 703, 712
2	Відображено суму податкових зобов'язань з ПДВ (складено податкову накладну)	701, 702	6432
3	Відображено суму податкових зобов'язань з ПДВ (zareєстровано податкову накладну)	6432	641ПДВ
<i>Перша подія – оплата</i>			
1	Отримано передоплату	31	681
2	Відображено податкове зобов'язання (складено податкову накладну)	6431	6432
3	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ (zareєстровано податкову накладну)	6432	641ПДВ
4	Відображено дохід від реалізації	361	701
5	Відображення закриття розрахунків з ПДВ	701	6431

Оскільки найчастіше реєстрація податкової накладної відбувається не в день її виписування, підприємство може вводити рахунки третього порядку для обліку підтверджених та непідтверджених податкового зобов'язання та податкового кредиту. При розрахунках з покупцем на умовах передоплати, податкове зобов'язання виникає на дату отримання авансу (на підставі вхідного платіжного доручення) і вважається непідтвердженим фактом поставки. А ця господарська операція може бути відображена в обліку з використанням рахунку 6431 «Податкове зобов'язання з ПДВ не підтвержене». Це дозволяє розрізнити, яка подія є першою: аванс чи поставка, забезпечити додатковий контроль за станом формування податкових накладних.

В частині непідтвердженого податкового кредиту рекомендується використовувати рахунок 6441 «Податковий кредит з ПДВ не підтверджений».

Рахунки 6432 та 6442 рекомендується вводити для обліку податкового зобов'язання та податкового кредиту відповідно. За фактом складання податкової накладної сума ПДВ відображається в Кт 6432 (в частині податкового зобов'язання) та Дт 6441 (в частині податкового кредиту). За фактом реєстрації податкової накладної в обліку здійснюються записи: Дт 6432 Кт 641ПДВ (в частині визнання податкового зобов'язання) та Дт 641ПДВ Кт 6442 (в частині визнання податкового кредиту).

Дані податкових накладних є підставою складання податкової декларації з ПДВ та визначення загальної суми розрахунку. В основі визначення платниками податків цієї суми лежить порівняння сум податкового зобов'язання (ПЗ) та податкового кредиту (ПК).

За результатом розрахунку можуть виникнути такі ситуації:

- податкове зобов'язання перевищує податковий кредит;
- податковий кредит більше за податкове зобов'язання.

В першому випадку у платника податку виникає заборгованість перед бюджетом, в другому – право отримання відшкодування. Процес розрахунку з бюджетом на сучасному етапі зазнав автоматизації за рахунок введення у використання системи електронного адміністрування – СЕА, у зв'язку з чим в обліку почав використовуватися рахунок 315 «Спеціальні рахунки в національній валюті». Даний рахунок відкривається Державною Казначейською службою України для кожного платника податку в системі електронного адміністрування. Специфічна риса 315-го рахунку – лише облік грошових коштів за розрахунком ПДВ, і ніяк не ведення контролю за зареєстрованими сумами ПДВ (таблиця 3).

**Таблиця 3.** Типова кореспонденція з розрахунків за ПДВ [3]

**Table 3.** Typical correspondence on VAT calculations [3]

Зміст	Дт	Кт
Кредитовий оборот 641 рахунку більше дебетового		
<b>Перерахування суми ПДВ до бюджету</b>	<b>641/ПДВ</b>	<b>315</b>
Отримана сума повинна бути сплачена до бюджету. Оскільки ПДВ рахують по Податковій декларації через дані, що відображені в Єдиному реєстрі податкових накладних, то різниця за бухгалтерськими даними і та, що зазначена в ЄРПН – повинні співпадати		
Дебетовий оборот 641 рахунку більше кредитового		
<b>Надходження суми відшкодування з ПДВ</b>	<b>315</b>	<b>641/ПДВ</b>
Від'ємна сума надає повне право платнику податку подати заяву на бюджетне відшкодування. У декларації з ПДВ заповнюються відповідні рядки, які стосуються дебіторської заборгованості. Як результат – такий вид заборгованості надходить у грошовій формі на рахунок платника або зараховується для сплати інших платежів (рахунок системи електронного адміністрування – СЕА)		

На основі проведених розрахунків за податком на додану вартість, а також отриманого підсумку проводяться коригування, де в першому випадку на суму перевищення ПЗ над ПК у підприємства виникає податкове зобов'язання, яке необхідно сплатити, або ж надається заява на відшкодування за податком – для другого випадку. На основі отриманої узагальненої інформації приймається рішення платника щодо подальших дій.

Шляхом автоматичного створення електронного рахунку платника податку центральним органом виконавчої влади кожен суб'єкт господарювання забезпечений технічними засобами ведення обліку та здійсненням розрахунків з бюджетом за даним видом податку. Узагальнений процес здійснення розрахунків за податком на додану вартість представлено на рис. 2.



Рисунок 2. Послідовність погашення ПЗ з ПДВ [4]

Figure 2. Sequence of repayment of software with VAT [4]

Система електронного адміністрування забезпечує ведення всього процесу обліку та розрахунків за податком на додану вартість, у тому числі і: ведення автоматичного обліку з ПДВ, швидке реєстрування податкових накладних в ЄРПН, формування окремого рахунку для сплати податків, контроль за сумою ПДВ тощо.

**Висновки.** Розвиток інформаційних технологій та зміни податкового законодавства мають безпосередній вплив на облік податків, його організацію та методика, а також на процеси, пов'язані з розрахунками за податками, складанням та поданням податкової звітності. Облік і звітність за ПДВ мають низку особливостей. Однією із особливостей останніх років стало введення виключно автоматичного адміністрування, подання накладних і декларацій, що має певні переваги: знизився рівень документального нагромадження та зменшилося навантаження за часом проведення розрахунків. Особливістю введення СЕА є введення в облік рахунок 315 «Спеціальні рахунки в національній валюті», який відкривається Казначейством. На рахунок здійснюється облік коштів з ПДВ. Однак, незважаючи на позитивний вплив, фактори у вигляді постійних змін у законодавстві та реформуванні податкової системи можуть негативно впливати на своєчасність сплати платниками даного податку, хоч і в короткотерміновому періоді. Основною задачею наразі постає формування певної системи з обліку ПДВ та розрахунків за податковим зобов'язанням, яка б навіть при вагомих змінах могла забезпечувати легкість і достовірність зі сплати.

**Conclusions.** The development of information technology and changes in tax legislation have a direct impact on tax accounting, its organization and methodology, as well as on the processes associated with tax calculations, preparation and submission of tax returns. Accounting and reporting for VAT have a number of features. One of the peculiarities of recent years has been the introduction of exclusively automatic administration, submission of invoices and declarations, which has certain advantages: reduced the level of documentary accumulation and reduced the load on the time of settlements. The peculiarity of the introduction of the SEA is the registration of account 315 «Special accounts in national currency», which is opened by the Treasury. VAT is accounted for on the account. However, despite the positive impact, factors in the form of constant changes in legislation and reform of the tax system may adversely affect the timeliness of taxpayers' payments, albeit in the short term. The main task now is to form a system of VAT accounting and tax assessment, which could ensure ease and reliability of payment, even with significant changes.

### Список використаної літератури

1. Податковий кодекс України: Закон від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 22.12.2021).
2. Казанова М. Бухоблік ПДВ: закриваємо ПДВ-рахунки, відображаємо типові операції. Бухгалтер 911: електрон. наук. екон. журнал. 2019. № 15. URL: <https://bukhalter911.com/uk/journals/buh911/2019/april/issue-15/article-43777.html> (дата звернення: 15.10.2021).
3. Онищенко В. А. Податковий кредит з ПДВ. Голоvbух: електрон. версія журналу. 2021. URL: <https://www.golovbukh.ua/article/ru/7981-nalogovyy-kredit-po-nds> (дата звернення: 15.10.2021).
4. Про деякі питання електронного адміністрування податку на додану вартість від 16.10.2014 № 569. Постанова Кабінету Міністрів. Дата оновлення: 18.12.2021. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/569-2014-%D0%BF#Text> (дата звернення: 19.12.2021).

### References

1. Podatkovyi kodeks Ukrainy: Zakon vid 02.12.2010. No. 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (accessed: 22.12.2021). [In Ukrainian].
2. Kazanova M. Bukhoblik PDV: zakryvayemo PDV-rakhunku, vidobrazhayemo typovi operatsii. Bukhhalter 911. 2019. No. 15. URL: <https://bukhalter911.com/uk/journals/buh911/2019/april/issue-15/article-43777.html> (accessed: 15.10.2021). [In Ukrainian].
3. Onyshchenko V. A. Podatkovyi kredyt z PDV. Holovbukh. 2021. URL: <https://www.golovbukh.ua/article/ru/7981-nalogovyy-kredit-po-nds> (accessed: 15.10.2021). [In Ukrainian].
4. Pro deyaki pytannia elektronnoho administruvannia podatku na dodanu vartist vid 16.10.2014. No. 569. Postanova Kabinetu Ministriv. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/569-2014-%D0%BF#Text> (accessed: 19.12.2021). [In Ukrainian].