



Марія Михайлівна ШИГУН

д.е.н., професор, зав. кафедри, Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана

ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-1660-9534>

e-mail: shygun@ukr.net



Андрій Анатолійович ЖУРАВЕЛЬ

аспірант, Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана

ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-6731-1637>

e-mail: zhuravelandrii@gmail.com

НОРМАТИВНІ ТА АНАЛІТИЧНІ ЗМІНИ У БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ З ПДВ

Статтю присвячено моделюванню аналітичного обліку операцій з податком на додану вартість (ПДВ). Авторами досліджено суперечності нормативних вимог чинних документів у частині використання субрахунків з обліку податкового кредиту та зобов'язань. Запропоновано застосування дефініції «ПДВ незареєстрований» замість «ПДВ неідтверджений» у визначених випадках. Обґрунтовано критерії, за якими слід створювати систему аналітичних рахунків для обліку ПДВ під час операцій з оптових продажів, продажів у магазині та Інтернет-продажів, з імпорту послуг у нерезидента неплатника ПДВ. Застосування на практиці наведених пропозицій забезпечує системну інтеграцію бухгалтерського обліку ПДВ з дотриманням чинних положень Податкового кодексу України.

Ключові слова: ПДВ, розрахунки за ПДВ, податковий кредит, податкові зобов'язання, ПКУ, облік ПДВ, субрахунок

ВСТУП

Відповідно до п. 1 ст. 181 Податкового кодексу України (далі – ПКУ) [1] платником податку на додану вартість (далі – ПДВ) є особа, в якій сукупний обсяг операцій постачання товарів/послуг протягом останніх 12-ти міс. перевищує 1 млн грн (без врахування ПДВ). Станом на вересень 2021 р. в Україні налічується 187 880 платників ПДВ згідно з даними електронного кабінету [2]. У більшості з них облік пов'язаних із ПДВ операцій потребує значної уваги та зусиль не лише бухгалтерів, але й представників інших відділів підприємства.

Серед представників бізнесу поширена думка, що оперативне формування податкових документів та їх вчасна реєстрація залежать від функціональних можливостей облікової системи. У такому контексті облікові системи, якими часто користуються малі та середні компанії, забезпечують зручні та стандартні вбудовані можливості з обліку розрахунків за ПДВ. Водночас великі компанії вимушені користуватися потужними ERP-системами, щоб забезпечити надійне оброблення даних в умовах величезної кількості транзакцій, зокрема їх належне відображення в бухгалтерському та податковому обліку.

Однією з особливостей ERP-систем є відсутність єдиного шаблону, який може бути масштабований на кожну нову компанію. Усі бізнес-процеси налаштовуються «з нуля» відповідно до побажань бізнесу, бухгалтерії, рекомендацій аудиторів і технічних можливостей та специфіки самої ERP-системи. Серед проблем, що виникають у налаштуванні ERP-системи та в її подальшій експлуатації, має місце проблема відсутності чітких рекомендацій з відкриття субрахунків до

типових рахунків для пов'язаних із ПДВ операцій.

Щобільше, Міністерство фінансів України у листі-роз'ясненні «Щодо втрати чинності Інструкції з бухгалтерського обліку податку на додану вартість» радить підприємствам вводити субрахунки до синтетичних рахунків «виходячи з потреб управління, контролю, аналізу та звітності» [3].

Така ситуація призводить до існування власної системи рахунків та субрахунків на великих підприємствах, що підвищує ризик випадкових помилок внаслідок людського чинника, ускладнює аудиторські процедури та їх автоматизацію. Змінити поточні налаштування продуктивної ERP-системи найчастіше складно та ризиковано, тому невдало продумана логіка відкриття субрахунків фактично на весь час використання такої системи суттєво ускладнює оперативне формування звітних та податкових показників.

Зважаючи на відсутність інструкцій з ведення бухгалтерського обліку податку на додану вартість, а також важливість уніфікації та автоматизації облікових процесів, необхідно дослідити можливість формування рекомендацій з розвитку структури рахунків у частині обліку пов'язаних із ПДВ операцій.

Питання аналітичного забезпечення розрахунків із ПДВ є предметом досліджень та дискусій багатьох вітчизняних дослідників.

Так О.В. Бурдюк [4], А.В. Бурковська [5, с. 1197] та В.Я. Плаксієнко [6, с. 7] звертають увагу на невідповідність назви субрахунків 643 та 644 суті операцій, що відображаються на них. Водночас О.А. Коцан [7, с. 263] та О.С. Дубинська [8, с. 6] пропонують відмовитись від використання субрахунків 643 та 644

завдяки скасуванню «першої події» визначеної ст. 201 п.10 ПКУ [1]. Т.В. Білобровенко [9, с. 124] вважає за доцільне використовувати вказані субрахунки не лише для обліку ПДВ.

А.В. Бурковська слушно відмічає транзитний характер субрахунків 643 та 644, але обмежує їх використання лише для обліку авансових платежів [5, с. 1197]. З такими твердженнями погоджується Т.В. Білобровенко, аналізуючи проблеми, що виникають в обліку ПДВ [9, с. 121-122]. О.В. Будько [4] також передбачає використання субрахунку 644 для обліку авансів із відкриттям субрахунків 6441 «Підтверджений податковий кредит» та 6442 «Непідтверджений податковий кредит». Останній пропонується також використовувати у кореспонденції із кредитом рахунку 631 за відсутності попередньої оплати. Погоджуючись із необхідністю поділу рахунків ПДВ на «підтверджений» та «непідтверджений», важко прийняти можливість використання рахунку 6441 «Підтверджений податковий кредит» з кредиту в умовах відображення виданих авансів та рахунок 641 у кореспонденції з Кт 631 у випадку попередньої оплати.

Н.В. Овчарова пропонує в межах субрахунку 644 відкривати аналітичні рахунки: 6441 для обліку податкового кредиту непідтвердженого та 6442 «Податковий кредит транзитний рахунок» для використання у проведенні виданих авансів [10, с. 105]. З такою ідеєю погоджується Т.В. Білобровенко, застосовуючи їх у прикладах розрахунків за ПДВ [9, с. 123].

О.В. Фомина [11] та В.І. Бачинський, В.М. Помулева [12, с. 177] пропонують використовувати рахунки: 6441 для обліку податкового кредиту за передплатами за Кт в авансах виданих та за Дт у відповідній прибутковій накладній; а рахунок 6442 для обліку непідтвердженого податкового кредиту.

Розкриваючи проблематику використання рахунків для обліку ПДВ в авансах, О.А. Подолянчук пропонує виділяти субрахунки 643/1 «Податкове зобов'язання з ПДВ підтвержене» для «обліку за оподатковуваними операціями, пов'язаними з передплатою в разі реєстрації податкової накладної у ЄРПН» та 644/1 «Податковий кредит із ПДВ підтверджений» для «для обліку податкового кредиту в разі перерахування передплати за товари (роботи, послуги) та отриманні податкової накладної від контрагента, зареєстрованої в ЄРПН». Не наводячи прикладів бухгалтерських проведення, дані формулювання не дають чіткої відповіді, як використовувати такі субрахунки 643/1 та 644/1. Варто звернути увагу на той факт, що О.А. Подолянчук пропонує використання субрахунків 643/2 «Податкове зобов'язання з ПДВ непідтвержене» та 643/3 «Податкове зобов'язання, що підлягає коригуванню» [13].

Ідею використання аналітичного рахунку 6433 значно розвивають В.І. Бачинський та В.М. Помулева, наводячи бухгалтерські проведення за цим рахунком та обґрунтовано пропонуючи відкрити додаткові рахунки 64331 та 64332 [12, с. 178-180].

Критичний огляд наукових праць з обліково-аналітичного забезпечення розрахунків за ПДВ свідчить про високу увагу науковців до вирішення проблеми застосування субрахунків 643 та 644. І хоча в окремих аспектах науковці наближаються до обґрунтованого та зручного використання рахунків для відоб-

раження в обліку розрахунків за ПДВ, проте оптимальна модель, яка працюватиме для всіх підприємств та передбачатиме різні випадки, все ще не створена. Наукового дослідження потребує не лише питання пошуку нових, зручних для використання субрахунків та аналітичних рахунків, але й аналіз коректності використовуваних дефініцій стосовно субрахунків 643 та 644.

МЕТА роботи полягає у формуванні рекомендацій з розвитку системи рахунків з обліку пов'язаних із ПДВ операцій, ґрунтуючись на поєднанні практичного досвіду відображення таких операцій вітчизняними підприємствами та приймаючи до уваги наукові напрацювання. Задля досягнення поставленої мети, нами поставлено такі завдання:

- дослідити коректність формулювань Інструкції № 291 до субрахунків 643 «Податкові зобов'язання» та 644 «Податковий кредит»;
- обґрунтувати методику відображення операцій з імпорту послуг у нерезидента неплательника ПДВ;
- запропонувати рахунки вищих порядків до субрахунків 643 «Податкові зобов'язання», 644 «Податковий кредит» та до рахунків, пов'язаних із ПДВ зобов'язаннями операцій (333, 361, 681, 702, 704, 902 тощо), що полегшуватимуть виконання облікових процедур та формування звітних показників.

МЕТОДИ ДОСЛІДЖЕННЯ

Це дослідження базується на практичному досвіді впровадження ERP-системи SAP на підприємствах різних галузей, напрацюваннях вітчизняних науковців та чинному нормативно-правовому забезпеченні. Завдяки методу аналізу вивчено поточні проблеми нормативного та аналітичного забезпечення обліку операцій із ПДВ. Завдяки методу індукції та дедукції досліджено вплив таких проблем на організацію обліку та формування звітних показників, а у поєднанні з методом синтезу сформовано рекомендації стосовно зміни методичного забезпечення обліку розрахунків за ПДВ та запропоновано аналітичні рахунки до субрахунків 643 «Податкові зобов'язання», 644 «Податковий кредит». Шляхом моделювання процесу відображення пов'язаних із ПДВ операцій в обліку, доведено ефективність запропонованих змін.

Базуючись на результатах дослідження, сформовано гіпотезу, що застосування рекомендацій у частині змін у нормативному забезпеченні, використання запропонованих рахунків та підходів до розуміння суті операцій із ПДВ, розкритих у цьому дослідженні, дозволить підприємствам України оптимізувати модель бухгалтерського обліку, зменшити витрати ресурсів на оброблення й перевірку операцій в інформаційній системі та пришвидшити формування звітних показників з ПДВ.

РЕЗУЛЬТАТИ

Ключові вимоги до ведення бухгалтерського обліку у частині розрахунків із ПДВ визначаються ПКУ та бухгалтерськими стандартами (П(с)БО чи МСФЗ). Окремі питання обліку ПДВ у частині використання рахунків передбачені Інструкцією № 291, зокрема, для обліку ПДВ відкриваються такі субрахунки: 315 «Спеціальні рахунки в національній валюті», 641 «Розра-

хунки за податками», 643 «Податкові зобов'язання» та 644 «Податковий кредит» [14].

Діюча нормативно-правова база не забезпечує чітких правил відображення в бухгалтерському обліку розрахунків з ПДВ. Скасована у 2019 р. Інструкція з бухгалтерського обліку податку на додану вартість (Інструкція № 141) також не вирішувала спірних та проблемних питань, як слушно зауважують В.І. Бачинський та В.М. Помулева [12, с. 176]. Тому слідуючи Листу-роз'ясненню від МФУ [3], дослідимо перспективи розкриття аналітичних рахунків до субрахунків 643 та 644.

Відповідно до Інструкції № 291 [14], на субрахунок 644 ведеться «облік суми податку на додану вартість, на яку підприємство набуло право зменшити податкове зобов'язання». Таке формулювання чітко обмежує використання субрахунку 644 для обліку операцій відповідно до V Розділу ПКУ у частині податкового кредиту за ПДВ, а отже, зокрема й у випадку «першої події». Відповідно до ст. 201 п.10 ПКУ покупець має право на податковий кредит лише у разі реєстрації продавцем відповідної податкової накладної. Тому саме таке визначення Інструкції № 291 до субрахунку 644 визначає його використання за дебетом у випадку включення кредиту з ПДВ до звітної декларації та породжує проблему пошуку кореспондуючого рахунку з кредиту. Це суперечить поточній практиці ведення бухгалтерського обліку та рекомендаціям вітчизняних науковців із застосування субрахунку 644 (операції № 1–2, табл. 4). Тому вважаємо, що у визначенні субрахунку 644 доречно було б змінити слово «набуло» на «може набути».

Стосовно субрахунку 643 він застосовується в обліку:

- а) «суми податку на додану вартість»;
- б) «визначену, виходячи із суми одержаних авансів (попередньої оплати) за готову продукцію, товари, інші матеріальні цінності»;
- в) «та нематеріальні активи, роботи, послуги, що підлягають відвантаженню (виконанню)» [14].

Так, наведене формулювання цілком забезпечує виконання правил ПКУ у веденні бухгалтерського обліку. Зокрема, умовна частина (а) вказує на те, що бухгалтерські проведення на субрахунок 643 можуть виникнути лише у випадку обліку ПДВ. Частина (б) та (в), окрім надання деталізації з визначення суми ПДВ, дозволяють уникнути непорозуміння з відображення сум ПДВ в обліку «першої події» відповідно до п.1 ст. 187 ПКУ.

У наукових працях суми на субрахунках 643 та 644 автори також називають «ПДВ непідтверджений» [10, с. 105; 12, с. 177, 179, 180; 13]. Щоб унормувати назви рахунків вищих порядків до субрахунку 643, пропонуємо застосовувати, де це доречно, визначення «ПДВ незареєстрований».

Якщо у випадку субрахунку 644 під назвою «ПДВ непідтверджений» мають на увазі, що він не підтверджений як податковими органами (відповідно до ПКУ), так і підприємством-покупцем до моменту включення до податкового кредиту з ПДВ, то у випадку субрахунку 643 жодного підтвердження не потрібно: відповідно до п. 10 ст. 201 ПКУ «відсутність факту реєстрації платником податку – продавцем товарів/послуг податкових накладних в Єдиному реєстрі податкових

накладних... не звільняє продавця від обов'язку включення суми податку на додану вартість, вказаної у податковій накладній, до суми податкових зобов'язань за відповідний звітний період». Тобто кредитовий залишок на субрахунок 643 відображає не ПДВ «непідтверджений», а натомість вказує на факт відсутності зареєстрованої податкової накладної. Остання, на нашу думку, не має на меті підтвердити зобов'язання з ПДВ (які виникають у продавця), а є лише об'єктом процесу адміністрування ПДВ та дозволяє скласти коректну податкову звітність, у зворотньому випадку – обумовлює штрафні санкції.

Відповідно до наведеного вище формулювання зі п. 10 ст. 201 ПКУ зобов'язання з ПДВ потенційно можна відображати відразу на субрахунок 641. Проте перевагою використання субрахунку 643 є його транзитивність, що дозволяє виконувати ряд перевірочних процедур, основною з яких є наявність нульового сальдо в кінці звітного періоду.

У випадку роздрібних продаж, у кінці періоду на субрахунок 643 зазвичай виникає сальдо «з заокругленням» через різний підхід до розрахунку суми ПДВ в облікових та податкових документах (табл. 2). Іншою причиною наявності сальдо на субрахунок 643 є розрив між датою повернення товару та датою повернення коштів у розрахунках із кінцевим споживачем. Відповідно до п. 10 ст. 192 ПКУ зменшення суми податкових зобов'язань у розрахунках із неплатниками ПДВ можливе «лише при поверненні раніше поставлених товарів у власність постачальника з наданням отримувачу повної грошової компенсації їх вартості». Якщо у разі продажу у магазині кошти за повернутий товар віддають відразу, то у разі інтернет-продажу це неможливо.

З наведених вище формулювань слідує, що для субрахунку 643 потрібно передбачати рахунки вищих порядків не лише для обліку першої події, але й залежно від напрямку бізнесу. Водночас також варто врахувати наступні моменти:

- розрахунки за авансами можливі як в оптових продажах, так і в роздрібних (подарункові сер тифікати, оплата на сайті);
- для зручної звірки бухгалтерських показників та формування зовнішньої і внутрішньої звітності, рахунки вищих порядків слід застосовувати також для субрахунків 333, 361, 681, 702, 703, 704 та 902 (далі – рахунки пов'язаних із ПДВ-зобов'язаннями операцій);
- існуюча практика застосування аналітичних рахунків 6431 та 6432, коли один із них застосовується для відображення ПДВ в отриманих авансах.

В.І. Бачинський та В.М. Помулева пропонують застосовувати рахунки 6431 та 6432 за аналогією із 6441 та 6442 [12, с. 178]. На практиці це зручно як з позиції користувача, так і з позиції технічного забезпечення облікових процедур. Вважаємо за недоцільне змінювати усталену практику, тому подальші пропозиції з відкриття рахунків вищого порядку здійснюватимемо з урахуванням поширеного застосування рахунків 6431 – для обліку ПДВ при авансах отриманих, та 6432 для обліку зобов'язань із ПДВ незареєстрованого.

Беручи до уваги 2-ге та 3-тє формулювання, доцільно відкривати аналітичні рахунки до рахунків, пов'язаних із ПДВ-зобов'язаннями операцій за типом

PPP2X, де PPP – субрахунки пов'язаних із ПДВ-зобов'язанням операцій; 2 – аналітичний рахунок першого порядку для відображення операцій, пов'язаних із ПДВ, X – аналітичний рахунок другого порядку.

В обліку доходу від продажу товарів за договором комісії для рахунку 70 доцільно відкривати аналітичні рахунки 3-го порядку за типом PPP2XK, що дозволить ефективніше контролювати такі операції та розраховувати належну комітенту суму коштів.

Аналітичні рахунки за типом PPP1 можна використовувати для обліку операцій, що ніяк не пов'язані з ПДВ. Наприклад, нарахування клієнтських бонусів (Дт 7021 – Кт 69); списання до витрат ТЗВ, що не вда-

лось ідентифіковано віднести до конкретної партії товару (Дт 9021 – Кт 28/ТЗВ); переведення авансу, що виник під час продажу подарункової карти, з кінцевого споживача на юридичну особу тощо.

З метою зручного переходу на нову схему усі незакриті розрахунки з дебіторами рекомендуємо залишити на діючих рахунках, тобто на аналітичних рахунках 64310, 64320 та рахунках за типом PPP0 для рахунків, пов'язаних з обліком ПДВ-зобов'язань; нові операції з початком нового звітного періоду вести на рахунках за розрахунками з ПДВ відповідно до табл. 1 та на рахунках, пов'язаних з ПДВ-зобов'язаннями операцій за типом PPP2X (табл. 2 з прикладами).

Таблиця 1 – Запропоновані аналітичні рахунки до рахунку 64 «Розрахунки за податками та платежами» для обліку податкових зобов'язань із ПДВ [власна розробка авторів]

Рахунок	Назва
64311	Розрахунки за ПДВ при авансі в оптових продажах
64321	Розрахунки за ПДВ незареєстрованим в оптових продажах
64312	Розрахунки за ПДВ при авансі в роздрібних продажах
64322	Розрахунки за ПДВ незареєстрованим у роздрібних продажах
64313	Розрахунки за ПДВ при авансі в інтернет-продажах
64323	Розрахунки за ПДВ незареєстрованим в інтернет-продажах

Таблиця 2 – Приклад відображення пов'язаних із ПДВ операцій при оптових та роздрібних продажах [власна розробка авторів]

№	Дата	Зміст операції	Оптові продажі			Роздрібні продажі в магазині			Інтернет-продажі		
			Дт	Кт	Сума, грн	Дт	Кт	Сума, грн	Дт	Кт	Сума, грн
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
1.1	01.10.20YY	Отримано передню оплату від покупця	311	68121	3999.96	33322	68122	4000.00	33323	68123	4000.00
1.2		Відображено податкові зобов'язання за ПДВ незареєстрованим	64311	64321	666.66	64312	64322	666.66	64313	64323	666.66
2	01.10.20YY	Зареєстровано вихідну податкову накладну	64321	6412	666.66	64322	6412	666.67	64323	6412	666.67
3.1	15.10.20YY	Відображено дохід від реалізації				36122	70222	3333.34	36123	70223	3333.34
3.2		Відображено податкові зобов'язання за ПДВ незареєстрованим				36122	64322	666.66	36123	64323	666.66
4	15.10.20YY	Відображено собівартість реалізованих товарів у торгівлі				90222	281	3600.00	90223	281	3000.00
5.1	15.10.20YY	Здійснено взаємозалік авансу та дебіторської заборгованості				68122	36122	4000.00	68123	36123	4000.00
5.2		Відображено закриття рахунку "Розрахунки за ПДВ при авансах..."				64322	64312	666.66	64323	64313	666.66
6	31.10.20YY	Донарахування ПДВ до мінімальної бази оподаткування				949	6412	53.33			
7	31.10.20YY	Списання до витрат результату заокруглень				949	64322	0.01	949	64323	0.01
8.1	04.11.20YY	Відображено заборгованість під час повернення товару покупцем				70422	36122	3333.34	70423	36123	3333.34
8.2		Відображено незареєстровані податкові зобов'язання з ПДВ, що підлягають коригуванню				64322	36122	666.66	64323	36123	666.66
9	04.11.20YY	Повернуто кошти кінцевому споживачеві				36122	33322	4000.00			

Продовження табл. 2

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
10	04.11.20YY	Зареєстровано розрахунок коригування				6412	64322	666.67			
11	30.11.20YY	Списано в дохід результат заокруглень				64322	719	0.01			
12	01.12.20YY	Повернуто кошти кінцевому споживачеві							36123	33323	4000.00
13	01.12.20YY	Зареєстровано розрахунок коригування							6412	64323	666.67
14	31.12.20YY	Списано в дохід результат заокруглень							64323	719	0.01

На прикладах, відображених у табл. 2, розглянемо переваги, які надає такий підхід до відкриття аналітичних рахунків. Уточнимо, що для операції № 1 (табл. 2) у роздрібних продажах у магазині реалізовано два подарункові сертифікати номіналом 2000.00 грн, а в Інтернет-продажах отримано два аванси, кожен за одну одиницю товару А, роздрібна ціна якого становить 2000.00 грн. Варто також врахувати, що у роздрібній торгівлі ціноутворення здійснюється від бруттозначення. Тому хоч у відображенні окремого авансу й отримуємо ПДВ у сумі 333.33 грн (2000 грн/6), але у підсумкових податкових накладних (за кожним напрямом) отримуємо рядок із ціною 1666.666667 грн, кількістю 2 шт. та ПДВ 666.667 грн, що обумовить реєстрацію таких накладних на суму ПДВ 666.67 грн. кожна.

У кінці 10-го звітного місяця маємо такі результати:

– сальдо на рахунку 64321 рівне нулю, що означає реєстрацію всіх можливих податкових документів у сегменті оптових продаж. Водночас на кожному із рахунків 64322 та 64323 має місце дебетове сальдо в сумі 0.01 грн, що виникло після реєстрації зведеної податкової накладної за щоденними підсумками операцій (операція № 2 табл. 2). Базуючись на практичному досвіді, таке сальдо рекомендовано списати у витрати (операція № 7 табл. 2).

– дебетове сальдо на рахунку 64311, що свідчить про відкриті аванси в сегменті оптових продаж, до яких очікується відвантаження. Водночас на рахунках 64312 та 64313 сальдо відсутнє, а отже на звітну дату відкриті аванси відсутні для відповідних напрямків бізнесу.

– бухгалтерський прибуток в оптових продажах відсутній. Тоді як при аналізі зведеної Оборотно-сальдової відомості (далі – ОСВ) по рахунках 70223 та 90223 має місце кредитове сальдо, яке становить 333.34 грн, а оже в сегменті інтернет-продаж наявний прибуток на таку ж суму. При аналізі зведеної ОСВ по рахунках 70222 та 90222 можна отримати інформацію про збиток у сумі 266.66 грн, та про наявність додаткових податкових зобов'язань із ПДВ у сумі 53.33 грн (відповідно до ст. 188.1 ПКУ) у випадку, якщо на підприємстві запаси списуються згідно з оцінкою вивбуття за методом FIFO або ідентифікованої собівартості (операція № 6, табл. 2).

У кінці 11-го звітного місяця (табл. 2) маємо такі результати:

– взаєморозрахунки з кінцевим споживачем у сегменті роздрібних продаж у магазині закриті в нуль (ОСВ за рахунками 36123 та 68123). Кредитове сальдо

на рахунку 64322 списано в дохід (операція № 11, табл. 2).

– на рахунку 64323 наявне дебетове сальдо на суму 666.66 грн (операція № 8.2, табл. 2), що відповідає 1/6 від суми незакритих повернень у сегменті Інтернет-продажів.

Як бачимо з табл. 2, лише після повернення коштів кінцевому споживачеві (операція № 12) сальдо на рахунку 64323 прямує до закриття.

Як свідчить операція № 3, ми не слідуюмо загальнопоширеній практиці застосування за Кт рахунку 6431 «Розрахунки за ПДВ при авансі». На наш погляд, це суперечить як назві відповідного рахунку, так і принципу послідовності в бухгалтерському обліку, адже кожна операція у моделі бухгалтерського обліку повинна мати єдино-прийнятний спосіб відображення, зокрема завдяки бухгалтерським рахункам. Водночас закриття рахунку 6431 «Розрахунки за ПДВ при авансі» у кореспонденції із дебетом рахунку 6432 «Розрахунки за ПДВ незареєстрованим» (операція № 5.2, табл. 2) під час закриття авансу також дозволяє забезпечити принцип превалювання сутності над формою. Іншою перевагою закриття рахунку 6431 саме в такий спосіб, одночасно із закриттям авансу, є підвищення надійності простої перевірки: сальдо на рахунку 6431 повинно бути рівним 1/6 від сальдо на субрахунку 681.

Використання такої моделі рахунків (табл. 1, 2) сприятиме формуванню коректної звітності та оптимізуватиме роботу бухгалтерів. Наприклад, сформувавши ОСВ за рахунком 6432, отримуємо інформацію з всього незареєстрованого ПДВ, а вибравши лише рахунок 64321 – з ПДВ, незареєстрованого у сегменті оптових продаж. Такі прості процедури важче виконати, якби аналітичний рахунок першого порядку відповідав би за напрям, а аналітичний рахунок другого порядку – за відображення ПДВ за «першої події».

Підтримуємо думки багатьох вчених з доцільності поділу субрахунку 644 на аналітичні рахунки 6441 «ПДВ при авансах виданих» та 6442 «ПДВ кредит непідтверджений». Проте такої деталізації недостатньо з позиції забезпечення звітних показників.

Відповідно до форми Декларації з ПДВ таблиці 2.1 та 2.2 Додатку 1 мають позицію «придбання (будівництво, спорудження, створення) необоротних активів» [15], в якій слід відображати для:

– таблиці 2.1 всі кредитові обороти рахунку 6442 із субрахунком 641 у частині операцій із придбання необоротних активів;

– таблиці 2.2 всі обороти рахунку 6442 із субрахунком 641 у частині коригування податкового кредиту з придбання необоротних активів. Зазвичай, це

коригування податкового кредиту в бік зменшення, що відповідає дебетовим оборотам рахунку 6442.

Варто додати, що відповідно до МСБО 16 рекомендовано у балансі відображати авансові платежі на придбання необоротних активів у складі капітальних інвестицій [16, п. 6]. У такому випадку доречно відображати не всю суму авансу, а лише ту її частину, що пізніше відобразиться за дебетом рахунку 15 «Капітальні інвестиції», дебетове сальдо зведеної ОСВ за рахунками 371 та 6441 в частині авансових платежів за поставки необоротних активів.

Виходячи з цілей податкового та бухгалтерського обліку, пропонуємо в межах субрахунку 644 застосувати додаткові аналітичні рахунки відповідно до табл. 3.

Таблиця 3 – Запропоновані аналітичні рахунки до рахунку 64 «Розрахунки за податками і платежами» для обліку непідтвердженого податкового кредиту з ПДВ [власна розробка авторів]

Рахунок	Назва
64411	ПДВ при авансах виданих за постачання необоротних активів
64412	ПДВ при авансах виданих за постачання інших активів та послуг
64421	Вхідний ПДВ непідтверджений при постачанні необоротних активів
64422	Вхідний ПДВ непідтверджений при постачанні інших активів та послуг

Таблиця 4 – Приклад відображення операцій, пов'язаних із визнанням податкового кредиту з ПДВ [власна розробка авторів]

№	Дата	Подія	Операції, пов'язані з придбанням необоротних активів			Операції, пов'язані з придбанням інших активів/послуг		
			Дт	Кт	Сума, грн	Дт	Кт	Сума, грн
1.1	01.10.20YY	Отримано послуги від постачальника				92	6851	1200.00
1.2		Відображено непідтверджений податковий кредит				64422	6851	200.00
2.1	02.10.20YY	Перераховано кошти постачальнику в порядку попередньої оплати за товари, що підлягають постачанню (зокрема ПДВ)	3711	311	600.00	3712	311	1800.00
2.2		Відображено непідтверджений податковий кредит	64421	64411	100.00	64422	64412	300.00
3	02.10.20YY	Підтвердження кредиту з ПДВ (до операції № 2)	6412	64421	100.00	6412	64422	300.00
4.1	03.11.20YY	Отримано необоротний актив від постачальника	15	6851	900.00			
4.2		Відображено непідтверджений податковий кредит	64421	6851	150.00			
5.1	03.11.20YY	Взаємозалік заборгованостей	6851	3711	600.00			
5.2		Відображено закриття рахунку «Розрахунки за ПДВ при авансах...»	64411	64421	100.00			
6	03.11.20YY	Підтвердження кредиту з ПДВ (до операції № 4)	6412	64421	50.00			
7	05.11.20YY	Підтвердження кредиту з ПДВ (до операції № 1, інші активи/послуги)				6412	64422	200.00

У формуванні Податкової декларації з ПДВ за 10-ий звітний період загальний податковий кредит становитиме 400.00 грн (відповідно до операцій № 3 табл. 4), з яких до звітного рядка «придбання (будівництво, спорудження, створення) необоротних активів» табл. 2.1 Податкової декларації з ПДВ потрапить 100.00 грн, що можна прослідкувати за загальним кредитовим оборотом рахунку 64421 у кореспонденції з рахунком 6412.

На кінець 10-го періоду зведена ОСВ за рахунками 3711 та 64411 відображає суму майбутніх необоротних активів у розмірі 500.00 грн. Водночас в разі відобра-

ження в обліку відповідної прибуткової накладної (операції № 4, табл. 4), така сума переноситься на рахунок капітальних інвестицій із закриттям кредиторської заборгованості у частині авансу (операція № 5, табл. 4).

З прикладів табл. 4 також видно, що на рахунок 64422 існує дебетове сальдо на суму 200.00 грн, що свідчить про наявність відображених в обліку первинних документів, стосовно яких не проведено податкові документи. Така ситуація можлива відповідно до абзаців 4 та 5 ст. 198.6 ПКУ, норми яких є одними з

причин «дезінтеграції» бухгалтерського та податкового обліку у частині ПДВ.

Дійсно, у відображенні операцій з придбання, що оподатковуються ПДВ, зобов'язання підприємства у частині ПДВ зменшуються відповідно до даних бухгалтерського обліку, тоді як відповідно до ПКУ право на зменшення зобов'язання перед бюджетом за розрахунками з ПДВ виникне у разі здійснення процедур адміністрування ПДВ, що обумовить закриття транзитного рахунку 6442. Якщо кредит за ПДВ можна відкласти на майбутні звітні періоди, то його коригування в бік зменшення, відповідно до ст. 191.1.1 ПКУ, потрібно відображати в податковому періоді, коли отримано відповідний зареєстрований розрахунок коригування.

Враховуючи такі положення ПКУ, рекомендуємо в бухгалтерському обліку відкривати рахунки 64421 та 64422 в розрізі контрагент/договір, що дозволить швидше проводити звірку та формувати звітні показники.

У разі необхідності нараховувати «компенсуючі» зобов'язання з ПДВ згідно ст. 198.5 та 199.1 ПКУ, для рахунку 6442 доцільно відкривати також рахунки вищого порядку за типом:

– 6442A1 – «Вхідний ПДВ непідтверджений при постачанні...», ст. 198.5»,

– 6442A2 – «Вхідний ПДВ непідтверджений при постачанні...», ст. 199.1»,

де А – аналітичний рахунок 2-го порядку для обліку кредиту з ПДВ для необоротних та інших активів, послуг відповідно до табл. 3.

Такий підхід дозволить у кінці періоду оперативно ідентифікувати операції, що підпадають під дію ст. 198.5 та 199.1 ПКУ й обумовлюють нараховування «компенсуючих» зобов'язань, які згідно дослідження В.І. Бачинського та В.М. Помулевої слід відображати в обліку з використанням рахунків 64331 «Податкові зобов'язання, що підлягають коригуванню за п. 198.5»

та 64332 «Податкові зобов'язання, що підлягають коригуванню за п. 199.1» [12, с. 178–180].

В операціях з імпорту послуг у нерезидента неплательника ПДВ (далі – імпорт послуг), підприємство зобов'язане оформити вихідну податкову накладну, яка водночас дає право й на податковий кредит [1, ст.ст. 198.1, 208]. Дослідницька аналітика свідчить, що деякі компанії для відображення в обліку операцій з імпорту послуг формують лише одне бухгалтерське проведення: Дт 93 – Кт 632 або Дт 371 – Кт 312. На нашу думку, такий підхід порушує принцип превалювання сутності над формою, адже в бухгалтерському обліку взагалі не відображаються операції з ПДВ, що передбачені чинним законодавством та відображаються у податковій звітності.

Поряд із ситуаціями невідображення ПДВ на практиці також мають місце випадки відображення як зобов'язання (операція 2 табл. 5), так і кредиту (операція 3 табл. 5) за ПДВ, після чого слідує операція взаємного закриття субрахунків 643 (з кредиту) та 644 (з дебету) [17]. Вважаємо, що таке бухгалтерське проведення (Дт 644 – Кт 643) слід відображати під час внесення до обліку даних Актів виконаних робіт (послуг) або оплати (залежно від того, яка операція відбувалась раніше відповідно до ст.198.2 ПКУ).

Продовжуючи думку В.І. Бачинського та В.М. Помулевої [12, ст. 180], пропонуємо відкривати рахунок 64333 «Розрахунки за ПДВ незареєстрованим при імпорті послуг». Стосовно непідтвердженого ПДВ, то зважаючи на особливості операції імпорту послуг та враховуючи вище запропоновані аналітичні рахунки (табл. 3) й аргументацію стосовно них, рекомендуємо відкривати рахунок 6443 «Вхідний ПДВ непідтверджений при імпорті послуг». Заразом наявність сальдо на одному із рахунків свідчатиме про незареєстровану податкову накладну. Порядок використання рахунків 64333 та 6443 наведено у табл. 5.

Таблиця 5 – Приклад операцій, пов'язаних з імпортом послуг у нерезидента-неплательника ПДВ [власна розробка авторів]

№	Дата	Операція	Операції, пов'язані з імпортом послуг			
			Дт	Кт	Сума, EUR	Сума, грн
1.1	28.10.20YY	Перераховано кошти постачальнику у порядку попередньої оплати за товари, що підлягають постачанню	371	312	100	3170,00
1.2		Відображено незареєстроване зобов'язання з ПДВ та непідтверджений кредит із ПДВ	6443	64333	—	634,00
2.	28.10.20YY	Зареєстровано вихідну податкову накладну	64333	6412	—	634,00
3.	28.10.20YY	Відображення податкового кредиту з ПДВ (згідно зі ст. 208.2 ПКУ)	6412	6443	—	634,00
4	17.11.20YY	Отримано послуги від постачальника-нерезидента	93	632	100	3170,00
5	17.11.20YY	Проведено взаємозалік заборгованостей	632	371	100	3170,00

Відповідно до даних табл. 5 першою подією під час імпорту послуг була попередня оплата (операція № 1.1), що обумовила виникнення непідтвердженого кредиту з ПДВ та (незарєєстрованого) зобов'язання з ПДВ (операція № 1.2). Такий підхід до відображення в обліку змінює суть операції та наближає її до норм ПКУ.

У відображенні у бухгалтерському обліку зарєєстрованої вихідної податкової накладної закривається транзитний рахунок 64333 «Розрахунки за ПДВ незареєстрованим при імпорті послуг» (операція № 2, табл. 5). Окремим документом у системі закривається також рахунок 6443 «Вхідний ПДВ непідтверджений

при імпорті послуг» (операція № 3, табл.5). Відображення акту виконаних послуг (операція № 4, табл. 5) чи взаємозалік заборгованостей (операція № 5, табл. 5) вже не супроводжуються проведеннями за ПДВ.

ВИСНОВКИ

У статті викладено існуючу практику та напрацювання вітчизняних науковців у частині обліково-аналітичного забезпечення розрахунків за ПДВ. Враховуючи особливості облікового відображення таких операцій у системі рахунків та діючи норми ПКУ у частині ПДВ, запропоновано вдосконалити систему аналітичного обліку операцій із ПДВ у цілях приведення її до вимог податкового законодавства, зокрема:

- доведено відповідність роз'яснення Інструкції № 291 до субрахунку 643 «Податкові зобов'язання»;
- сформовано рекомендації щодо заміни слова «набуло» на «може набути» у формулюванні Інструкції 291 до субрахунку 644 «Податковий кредит»;
- спростовано доцільність використання поняття «ПДВ непідтверджений» та обґрунтовано використання поняття «ПДВ незареєстрований» до субрахунку 643 «Податкові зобов'язання» та аналітичних рахунків вищих порядків.

Для зручності обліку зобов'язань із ПДВ, обґрунтовано необхідність відкриття таких аналітичних рахунків:

- 64311 «Розрахунки за ПДВ при авансі в оптових продажах»;
- 64321 «Розрахунки за ПДВ незареєстрованим в оптових продажах»;
- 64312 «Розрахунки за ПДВ при авансі в роздрібних продажах»;
- 64322 «Розрахунки за ПДВ незареєстрованим у роздрібних продажах»;
- 64313 «Розрахунки за ПДВ при авансі в інтернет-продажах»;
- 64323 «Розрахунки за ПДВ незареєстрованим в інтернет-продажах».

На прикладах (табл. 2) для рахунків, пов'язаних із ПДВ-зобов'язаннями операцій доведено доцільність відкриття аналітичних рахунків за типом РРР2Х, де РРР – субрахунки пов'язаних із ПДВ-зобов'язаннями

операцій; 2 – аналітичний рахунок першого порядку для відображення операцій, пов'язаних із ПДВ, Х – аналітичний рахунок другого порядку.

Враховуючи особливості складання податкової звітності та звітності за МСФЗ у частині необоротних активів, запропоновано відкриття таких аналітичних рахунків для обліку податкового кредиту за ПДВ:

- 64411 «ПДВ при авансах виданих за постачання необоротних активів»;
- 64412 «ПДВ при авансах виданих за постачання інших активів та послуг»;
- 64421 «Вхідний ПДВ непідтверджений при постачанні необоротних активів»;
- 64422 «Вхідний ПДВ непідтверджений при постачанні інших активів та послуг».

У разі застосування на підприємстві ст. 198.5 та/або ст. 199.1 ПКУ, до останніх двох аналітичних рахунків (64421 та 64422) запропоновано відкривати рахунки вищих порядків за типом:

- 6442A1 – «Вхідний ПДВ непідтверджений при постачанні..., ст. 198.5»;
- 6442A2 – «Вхідний ПДВ непідтверджений при постачанні..., ст. 199.1»;

де А – аналітичний рахунок 2-го порядку для обліку кредиту за ПДВ для необоротних та інших активів, послуг відповідно до табл. 3.

Для відображення в обліку операцій з імпорту послуг, обґрунтовано застосування аналітичного рахунку 64333 «Розрахунки за ПДВ незареєстрованим при імпорті послуг» за кредитом та рахунку 6443 «Вхідний ПДВ непідтверджений при імпорті послуг» за дебетом у відображенні в обліку першої з двох подій: попередньої оплати або надання (імпортних) послуг. Закриття таких рахунків (64333 та 6443) відбувається під час реєстрації вихідної податкової накладної з типом причини 14.

Перспективними для подальших досліджень є питання використання субрахунку 315 «Спеціальні рахунки в національній валюті» та 641 «Розрахунки за податками», що також пов'язані з обліком та адмініструванням ПДВ.

Список використаних джерел

1. Податковий кодекс України: Закон від 02.12.2010 р. № 2755–VI. База даних «Законодавство України». ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
2. Електронний кабінет. Державна податкова служба України. URL: <https://cabinet.tax.gov.ua/registers/pdv>
3. Щодо втрати чинності Інструкції з бухгалтерського обліку податку на додану вартість: роз'яснення МФ України від 06.08.2019 р. «Загальні роз'яснення». МФ України. URL: https://mof.gov.ua/uk/zagalni-roz_jasnennja
4. Будько О.В. Особливості нарахування та сплати податку на додану вартість у бухгалтерському обліку згідно Податкового кодексу України. *Ефективна економіка*. 2011. № 11. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=811&p=1>
5. Бурковська А.В., Ходикіна А.А. Актуальні тенденції обліку розрахунків із податку на додану вартість. *Глобальні та національні проблеми економіки*: ел. наукове фахове видання. 2015. № 6 (8), С. 1196–1199. URL: <http://global-national.in.ua/archive/8-2015/251.pdf>
6. Плаксієнко В.Я. Облік податку на додану вартість у системі електронного адміністрування: аспекти наукової дискусії. *Інвестиції: практика та досвід*. 2016. № 19. С. 5–8. URL: http://www.investplan.com.ua/pdf/19_2016/3.pdf
7. Коцан О.П. Порядок удосконалення облікового відображення розрахунків із бюджетом за податком на додану вартість. *Науково-інформаційний вісник Івано-Франківського університету права імені Короля Данила Галицького. Серія: Право*. 2014. № 9. С. 263–270. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nivif_2014_9_41
8. Дубинська О.С., Костюченко О.О. Проблеми й напрями вдосконалення обліку розрахунків із податку на додану вартість на підприємствах України. *Науковий вісник Ужгородського університету. Серія: Міжнародні економічні відносини та світове господарство: наукове фахове видання*. 2019. № 24. Ч. 2. С. 5–8. URL: http://www.visnyk-ekonom.uzhnu.uz.ua/archive/24_2_2019ua/3.pdf
9. Білобровенко Т.В. Проблеми відображення розрахунків за ПДВ та шляхи їх вирішення. *Бізнес-навігатор*: Науково-

- виробничий журнал. 2018. № 3–2(46). С. 120–124. URL: http://business-navigator.ks.ua/journals/2018/46_2_2018/46_2_2018.pdf
10. Овчарова Н.В. Облікова політика в частині відображення ПДВ: основні аспекти. *Інфраструктура ринку: електронний фаховий науково-практичний журнал*. 2017. № 9. С.102–107. URL: http://www.market-infr.od.ua/journals/2017/9_2017_ukr/19.pdf
11. Фоміна О.В. Облікове забезпечення управління розрахунками з бюджетом за ПДВ. *Ефективна економіка*. 2018. № 9. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/9_2018/5.pdf
12. Бачинський В.І., Помулева В.М. Актуальні аспекти обліку ПДВ при придбанні товарів. *Інноваційна економіка: науково-виробничий журнал*. 2020. № 3–4(83). С. 175–181. URL: <http://inneco.org/index.php/innecoua/article/view/579/644>
13. Подольчак О.А. Облікове забезпечення розрахунків із податку на додану вартість. *Ефективна економіка: електронний журнал*. 2020. № 2. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/2_2020/78.pdf
14. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: документ згідно наказу МФ України № 291 від 30.11.1999. *База даних «Законодавство України»*. ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text>
15. Про внесення змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України: наказ МФ України № 734 від 02.12.2020. *База даних «Законодавство України»*. ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0100-21#Text>
16. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 (МСБО 16). Основні засоби. «Переклад міжнародних стандартів фінансової звітності 2021 року». МФ України. URL: <https://mof.gov.ua/uk/msfz>
17. Сліпченко Г.М. Особливості нарахування ПДВ по операціях з імпорту послуг у 2015 році. *Ефективна економіка: електронний журнал*. 2015. № 8. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=4265>

References

- The Tax Code of Ukraine: The Law since 02.12.2010 № 2755-VI. *Legislation of Ukraine: database of Verkhovna Rada of Ukraine*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> [in Ukrainian].
- Electronic office. State Tax Service Ukraine. URL: <https://cabinet.tax.gov.ua/registers/pdv> [in Ukrainian].
- Regarding the expiration of the Instruction on accounting of value added tax: explanation of the Ministry of Finance of Ukraine dated August 6, 2019. “General clarifications”. *Ministry of finance of Ukraine*. URL: <https://mof.gov.ua/uk/zagalni-roz-jasnennja> [in Ukrainian].
- Budko O. Features of accrual and payment of value added tax in accounting according to the Tax code of Ukraine. *Efficient economics*. 2011. № 11. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=811&p=1> [in Ukrainian].
- Burkovska A., Khodykina A. Current trends accounting of settlements with VAT. *Global and national problems of economics*. № 6 (8), 2015. 1196–1199 p. URL: <http://global-national.in.ua/archive/8-2015/251.pdf> [in Ukrainian].
- Plakiienko V. Accounting of the value added tax in system of electronic administration: aspects of the scientific discussion. *Investments: practice and experience*. 2016. № 19, pp. 5–8. URL: http://www.investplan.com.ua/pdf/19_2016/3.pdf [in Ukrainian].
- Kotsan O. The order of perfecting reflected in accounting payments to the budget for value added tax. *The Scientific and Informational Bulletin of Ivano-Frankivsk University of Law Named after King Danylo Halytskyi*. № 9, 2014. pp. 263–270. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nivif_2014_9_41 [in Ukrainian].
- Dubinska O., Kostiuchenko O. Problems and directions for improvement of calculation accounts at the tax on added costs on enterprises of Ukraine. *Uzhorod National University Herald. International Economic Relations And World Economy*. 2019. № 24. Part. 2, pp. 5–8. URL: http://www.visnyk-econom.uzhnu.uz.ua/archive/24_2_2019ua/3.pdf [in Ukrainian].
- Bilobrovenko T. The problems of reflecting VAT settlements and ways to solve them. *Business navigator*. 2018. № 3–2(46). pp. 120–124. URL: http://business-navigator.ks.ua/journals/2018/46_2_2018/46_2_2018.pdf [in Ukrainian].
- Ovcharova N. Accounting policy in terms of VAT reflection: basic aspects. *Market Infrastructure*. 2017. № 9. pp. 102–107. URL: http://www.market-infr.od.ua/journals/2017/9_2017_ukr/19.pdf [in Ukrainian].
- Fomina O. Accountancy management of calculations with budget for VAT. *Efficient economics*. 2018. № 9. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/9_2018/5.pdf [in Ukrainian].
- Bachynskiy V., Pomulieva V. Actual aspects of VAT accounting for the purchase of goods. *Innovative economy*. 2020. № 3–4(83). pp. 175–181. URL: <http://inneco.org/index.php/innecoua/article/view/579/644> [in Ukrainian].
- Podolanchuk O. Accounting for value added tax. *Efficient economics*. 2020. № 2. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/2_2020/78.pdf [in Ukrainian].
- Instructions on the application of the Chart of Accounts for accounting of assets, capital, liabilities and business operations of enterprises and organizations: document according to the order of the Ministry of Finance of Ukraine № 291 dated 30.11.1999. *Database “Legislation of Ukraine”*. *Verkhovna rada of Ukraine*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text> [in Ukrainian].
- On amendments to some normative legal acts of the Ministry of Finance of Ukraine: the order of the Ministry of Finance of Ukraine № 734 dated 02.12.2020. *Database “Legislation of Ukraine”*. *Verkhovna rada of Ukraine*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0100-21#Text> [in Ukrainian].
- IAS 16 Property, Plant and Equipment. “Translation of International Financial Reporting Standards 2021”. URL: <https://mof.gov.ua/uk/msfz> [in Ukrainian].
- Slipchenko H. Features charging VAT on transactions imports of services in 2015. *Efficient economics*. 2015. № 8, URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=4265> [in Ukrainian].

Maria SHYHUN

Doctor of Economics, Professor, Head of department, Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman

ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-1660-9534>

e-mail: shygun@ukr.net

Andrii ZHURAVEL

postgraduate student, Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman

ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-6731-1637>

e-mail: zhuravelandrii@gmail.com

REGULATORY AND ANALYTICAL CHANGES IN THE ACCOUNTING OF VAT TRANSACTIONS

In order to comply with the norms of the Tax Code of Ukraine in terms of VAT, companies open subaccounts in the chart of accounts to reflect VAT transactions in the accounting. Practice research has shown that there is currently no single acceptable model for using subaccounts to reflect VAT and related transactions in accounting. A critical analysis of the research of domestic scientists also confirms the lack of consensus on the name of subaccounts to account 64 "Calculations for taxes and fees" and on their applying in the reflection of VAT-related transactions.

The presented paper examines the compliance of the provisions of Instruction 291 on subaccounts 643 "Tax liabilities" and 644 "Tax credit" with their essence, practice of use and the current provisions of the Tax Code of Ukraine. The expediency of using the definition of "VAT unconfirmed" in relation to tax liabilities and VAT credit is analyzed and the definition of "VAT unregistered" is proposed to be used in certain cases. The criteria for opening higher-order accounts to subaccount 643 and accounts related to VAT liabilities of transactions are substantiated. The examples of reflection in the accounting of wholesale sales, in-store sales and online sales, demonstrate the benefits of using the proposed subaccounts.

Taking into account the peculiarities of the formation of the VAT reporting indicators and reporting under IAS, a list of subaccounts for accounting tax credit for VAT is proposed and examples of their using in the accounting of relevant transactions are given. Particular attention is paid to the issue of accounting for VAT liabilities and VAT credit arising during transactions for the import of services at a non-resident non-payer of VAT.

The practical application of research results contributes to the systematic integration of accounting in compliance with the current provisions of the Tax Code of Ukraine in terms of VAT.

Keywords: VAT, VAT calculations, tax credit, tax liabilities, Tax Code of Ukraine, accounting of VAT, subaccount