

УДК 657:336

DOI: 10.31891/2307-5740-2018-260-4-106-110

ЛОПАТОВСЬКИЙ В. Г.,
ПОДОКОПНА О. Я.
Хмельницький національний університет

ОСОБЛИВОСТІ ПЕРЕВІРКИ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ ПІД ЧАС ЗАСТОСУВАННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ КАСОВОГО МЕТОДУ ПОДАТКОВОГО ОБЛІКУ

В статті розглянуто особливості обліку податку на додану вартість за касовим методом у вітчизняних господарюючих суб'єктів. Розроблено методіку перевірки обліку податку на додану вартість та алгоритм дій щодо перевірки правомірності та повноти визначення податкового зобов'язання і податкового кредиту з податку на додану вартість підприємствами, що застосовують касовий метод обліку ПДВ. Авторами також запропоновані робочі документи для перевірки повноти нарахування податкових зобов'язань та правильності віднесення сум податку до податкового кредиту відповідно до розроблених алгоритмів перевірки.

Ключові слова: податок на додану вартість, касовий метод, перевірка, податкове зобов'язання, податковий кредит.

LOPATOVSKYI V.,
PODOKOPNA O.
Khmelnitsky National University

FEATURES OF CHECKING THE VALUE ADDED TAX IN APPLYING BY THE BUSINESS OF CASH METHOD OF TAX ACCOUNTING

The aim of the research – development of a unified method of checking the accounting of value added tax when applying at the enterprise cash method of tax accounting. This approach should take into account all the peculiarities of the entity's business, which uses the cash accounting method of the VAT and minimize the risk of non-detection of errors and the risk of future mistakes. In the article deals with the features of accounting for value added tax by cash method in domestic business entities. Distinguished and systematized economic activities and transactions in which entities are obliged or entitled to keep records of the VAT on a cash basis method. It developed the method of checking the accounting of the value added tax and considered the main tasks of verification for the achievement of its purpose - determination of completeness of accrual and payment of the VAT to the state budget. It allocated the main stages of the check which include: acquaintance with the business entity's activity, determination of the required regulatory framework for checking the conformity of payments with VAT, planning the verification of value added tax and outline the main issues, requesting documents necessary for the verification of payments with VAT, conduct verification of calculations for value added tax and preparation of conclusions of the inspection. It described in detail the algorithm of actions to check the legality and completeness of the calculation of a tax liability and a tax credit for value-added tax by enterprises applying a cash accounting method of the VAT. Also, it proposed working documents for checking the completeness of the calculation of tax liabilities and the correctness of assigning amounts of tax to the tax credit in accordance with the developed verification algorithms. The proposed method of verification of value added tax, which is accounted by the cash method, will allow investigating the correctness, timeliness and legality of tax accounting of economic entities. This method will also allow to detect inconsistencies and violations of the Internal Revenue Code and provide reasoned conclusions as a result of the inspection. The results obtained can be used by employees of the State Tax Service, external and internal auditors during the control of operations in national economic entities, in which there are tax liabilities or the right to a tax credit from value added tax.

Keywords: value added tax, cash method of tax accounting, verification, tax liability, tax credit.

Вступ. Одним із найбільш вживаних податків у господарських операцій більшості вітчизняних підприємств та складних у методиці відображення в обліку і проведення контролю є податок на додану вартість (ПДВ). Для податку на додану вартість основними елементами механізму його справляння є: об'єкт оподаткування, база оподаткування, метод розрахунку податкових зобов'язань, принцип утримання податку, метод визначення дати виникнення податкових зобов'язань і дати виникнення права на податковий кредит, ставки податку, система пільг. Таким чином при перевірці правильності та повноти відображення розрахунків з бюджетом щодо податку на додану вартість необхідно буде врахувати чимало особливостей розрахунку цього податку, а сама методика перевірки буде залежати від методу обліку ПДВ. В Україні Податковим кодексом передбачене використання при обліку розрахунків з ПДВ метода першої події, за яким датою виникнення податкових зобов'язань та права на податковий кредит визначається або дата зарахування коштів на рахунок продавця (покупця), або дата відвантаження товару, та касового методу, згідно з яким виникнення податкових зобов'язань і права на податковий кредит пов'язане з оплатою товарів та послуг.

Аналіз останніх досліджень. Особливості обліку та перевірки розрахунків з бюджетом щодо ПДВ були висвітлені в роботах таких економістів, як В. Андрущенко, Т. Білобровенко, Ф. Бугинець, Г. Давидов, М. Кітченко, Д. Кравченко, Т. Меліхова, Н. Петренко та ін. Однак в більшості робіт досліджуються окремо аспекти обліку ПДВ за касовим методом та загальні аспекти перевірки розрахунків з податку на додану вартість, залишаючи при цьому поза увагою методичні аспекти перевірки розрахунків з ПДВ залежно від методу його обліку на підприємстві.

Метою дослідження є розробка єдиної методики перевірки обліку податку на додану вартість при застосуванні на підприємстві касового методу.

Виклад основного матеріалу дослідження. Податок на додану вартість – це непрямий податок, що входить до ціни товару чи послуги та є частиною новоствореної вартості. Податкова перевірка розрахунків з податку на додану вартість проводиться органами Державної фіскальної служби та має на меті визначення повноти нарахування і сплати ПДВ до державного бюджету.

Можна виділити такі основні завдання при перевірці розрахунків з податку на додану вартість:

- встановлення правильності застосування ставок, визначення бази оподаткування та дати виникнення податкового зобов'язання з ПДВ;
- встановлення правомірності та правильності визнання і визначення податкового кредиту з ПДВ;
- перевірка законності і обґрунтованості пільг з нарахування податку і платежів до бюджету;
- оцінка стану бухгалтерського обліку на синтетичних рахунках та субрахунках різних порядків, а також аналітичних рахунків, що використовуються на підприємстві для обліку розрахунків з ПДВ;
- контроль за правильністю відображення розрахунків з ПДВ в податковій звітності.

Податковим кодексом України чітко визначені види економічної діяльності та операції, за якими суб'єкти господарювання зобов'язані або мають право вести облік податку на додану вартість за касовим методом (табл. 1).

Таблиця 1

Види операцій, до яких застосовується касовий метод обліку ПДВ

Норма ПКУ	Види операцій	Особливості застосування касового методу
Стаття 187 п. 10	Постачання теплової енергії природного газу (крім скрапленого), надання послуг з транспортування та/або розподілу природного газу, водопостачання, водовідведення чи послуг, вартість яких включається до складу квартирної плати чи плати за утримання житла. При цьому дані послуги мають бути поставлені наступному колу осіб: - фізичним особам; - бюджетним установам; - житлово-експлуатаційним конторам, квартирно-експлуатаційним частинам, об'єднанням співвласників багатоквартирних будинків; - іншим платникам податку, які здійснюють збір коштів від зазначених покупців з метою подальшого їх перерахування продавцям таких товарів та послуг у рахунок компенсації їх вартості	Обов'язкове застосування касового методу при визначенні податкових зобов'язань та податкового кредиту по операціях в межах даної норми. При здійсненні підприємством інших операцій слід застосовувати правило «першої події» як при визначенні податкового зобов'язання, так і податкового кредиту, що виник при купівлі товарів та послуг не пов'язаних зі здійсненням операцій визначених статтею 187.10 ПКУ
Стаття 187 п. 1	Суб'єкти підприємницької діяльності, що виконують підрядні будівельні роботи за договором будівельного підряду	Не обов'язкове застосування касового методу обліку ПДВ, виключно за рішенням суб'єкта підприємницької діяльності, що має бути обумовлено договором підряду
Стаття 187 п. 7	Постачання суб'єктами господарювання – платниками ПДВ товарів або послуг з оплатою за рахунок бюджетних коштів	Обов'язкове застосування касового методу при визначенні податкових зобов'язань з ПДВ, при цьому податковий кредит визнається за правилом «першої події»
Пункт 44 підрозд. 2 розд. XX	Здійснення платниками податку: - постачання (у тому числі оптового), передачі, розподілу електричної та/або теплової енергії; постачання вугілля та/або продуктів його збагачення товарних позицій 2701, 2702, 2703000000, 270400 згідно з УКТ ЗЕД; - надання послуг із централізованого водопостачання і водовідведення	Обов'язкове застосування касового методу при визначенні податкового зобов'язання при здійсненні даних операцій до 1 січня 2019 року. Податковий кредит отриманий від придбання товарів та послуг пов'язаних зі здійсненням таких операцій також визнається за касовим методом. За іншими операціями, на які не поширюється дана норма, податкове зобов'язання і кредит визначаються за правилом «першої події»

Згідно з пунктом 14.1.266 ПКУ, при застосуванні касового методу обліку ПДВ, датою виникнення податкового зобов'язання в платника податку на додану вартість є:

- дата зарахування коштів на банківський рахунок чи їх отримання в касу платника податку;
- дата отримання інших видів компенсацій вартості поставлених (або тих, що підлягають поставці) ним товарів чи послуг [5].

Відповідно дата віднесення сум податку до податкового кредиту платника, за касовим методом, є:

- дата списання коштів з банківського рахунку або їх видачі з каси платника податку;
- дата надання інших видів компенсацій вартості поставлених (або тих, що підлягають поставці) йому товарів чи послуг [5].

Загалом перевірка розрахунків з податку на додану вартість складається з підготовчого етапу, що

включає попереднє ознайомлення з об'єктом перевірки, планування, формування нормативно-правової бази та проведення запитів документів, етапу власне перевірки та заключного етапу з підготовкою висновку (акту) перевірки (рис. 1).

Методика податкової перевірки правильності розрахунків з податку на додану вартість суб'єктами господарювання, що ведуть облік за касовим методом має свої особливості в частині нарахування податкового зобов'язання та визнання податкового кредиту, тому потребує розроблення відповідних алгоритмів перевірки правильності визначення податкового зобов'язання та кредиту з податку на додану вартість.



Рис. 1. Етапи проведення перевірки розрахунків з податку на додану вартість

Послідовність перевірки правильності визначення та реєстрації податкового зобов'язання з ПДВ включатиме наступні дії:

1. Визначення правомірності застосування касового методу розрахунку податкових зобов'язань з податку на додану вартість. Включає вивчення договорів з покупцями на предмет відповідності видів постачання товарів і послуг за ними нормам передбаченими ПКУ щодо застосування касового метода, а також наявність інших особливостей обліку ПДВ, обумовлених договором (наприклад, складання зведених податкових накладних при ритмічних поставках).

2. Встановлення рахунків синтетичного обліку, на яких на підприємстві обліковуються операції з покупцями. Проведення вибіркової перевірки відповідності відображення розрахунків з найбільшими покупцями на рахунках обліку на основі отриманих реєстрів синтетичного обліку, актів звірки, виписок банку, видаткових накладних, актів наданих послуг та інших первинних документів.

3. Визначення сум податкових зобов'язань, належних до реєстрації в податкових накладних та коригуваннях до них за звітні періоди, що перевіряються, на основі оборотно-сальдових відомостей за щоденними підсумками за рахунками обліку 36, 37 та 681. При цьому за договорами, згідно з якими здійснювані операції були ідентифіковані як такі, що підпадають під касовий метод обліку ПДВ, податкові зобов'язання необхідно визначати за касовим методом, а всі інші операції за методом першої події.

4. Проведення звірки отриманих під час перевірки сум податкових зобов'язань із зареєстрованим суб'єктом господарювання податковими накладними та розрахунками коригувань до них в Єдиному реєстрі податкових накладних. При цьому встановлюється відповідність нормам податкового законодавства як розрахунку бази оподаткування, так і визначення дати виникнення податкових зобов'язань (табл. 2).

5. Встановлення повноти відображення платником податку податкового зобов'язання, визначеного перевіркою, в податковій звітності з податку на додану вартість за звітний період, в якому воно виникло.

Таблиця 2

Робочий документ перевірки правильності відображення податкового зобов'язання з ПДВ

Контр-агент	За даними суб'єкта господарювання (отриманих з ЄРПН)			Відмітка про застосування касового методу при визначенні податкових зобов'язань	За даними встановленими перевіркою			Розбіжності в сумі податкового зобов'язання з ПДВ	Коментар
	Дата ПН	Сума з ПДВ, грн.	Сума ПДВ, грн.		Дата ПН	Сума з ПДВ, грн.	Сума ПДВ, грн.		

Перевірка правильності визначення податкового кредиту з ПДВ та його відображення у звітності включатиме наступні етапи:

1. Визначення особливостей обрахунку сум податкового кредиту з податку на додану вартість, що базуватиметься на вивченні договорів та видів отримуваних товарів та послуг за ними, для вирішення наступних питань:

- визначення методу визначення постачальником дати виникнення податкового зобов'язання для нього та відповідно реєстрації ним податкових накладних та розрахунків коригувань в ЄРПН;

- встановлення того, чи придбані товари або послуги використовуються для здійснення «касових» постачань та податковий кредит за ними потрібно визначати за касовим методом, чи вони використовуються для здійснення інших операцій і суми сплаченого ПДВ слід включати до податкового кредиту за методом першої події.

2. Встановлення рахунків синтетичного обліку, на яких на підприємстві обліковуються операції з постачальниками. Проведення вибіркової перевірки відповідності відображення розрахунків з найбільшими постачальниками на рахунках обліку на основі отриманих реєстрів синтетичного обліку, актів звірки, виписок банку, видаткових накладних, актів наданих послуг та інших первинних документів.

3. Перевірка відповідності та своєчасності отриманих від постачальників зареєстрованих податкових накладних та розрахунків коригувань в ЄРПН, оскільки підставою для віднесення сум податку до податкового кредиту є вірно складена та своєчасно зареєстрована в ЄРПН податкова накладна. Така перевірка проводиться на основі реєстрів отриманих податкових накладних та розрахунків коригувань за звітні періоди, що перевіряються та оборотно-сальдових відомостей і карток рахунків по розрахунках з постачальниками (63, 371, 68) за відповідні звітні періоди окремо за кожним договором.

4. Розрахунок суми податку на додану вартість, що підлягає включенню до податкового кредиту, виходячи з встановленого на попередньому етапі перевірки права на його включення та методу розрахунку податкового кредиту.

5. Співставлення розрахованого перевіркою податкового кредиту з даними Декларації з ПДВ за відповідні періоди, встановлення розбіжностей, виявлення причин та наслідків таких розбіжностей.

Результати описаної послідовності перевірки визначення податкового кредиту з ПДВ можна відобразити в робочому документі перевірки, представленою в таблиці 3.

Таблиця 3

Робочий документ перевірки правильності відображення податкового кредиту з ПДВ

Контр-агент	Реєстр отриманих податкових накладних з ЄРПН			Відмітка про відповідність реєстрації ПН нормам ПКУ	Відмітка про застосування касового методу при визначенні податкового кредиту	Сума погашення зобов'язань перед постачальником	Сума ПДВ, що підлягає включенню до податкового кредиту	Сума податкового кредиту за даними Декларації з ПДВ	Встановлені розбіжності	Коментар
	Дата ПН	Сума з ПДВ, грн.	Сума ПДВ, грн.							

Такий підхід до проведення перевірки обліку ПДВ дозволяє врахувати усі особливості діяльності суб'єкта господарювання, який використовує касовий метод обліку ПДВ та звести до мінімуму ризик невиявлення помилок та ризик виникнення помилок у майбутньому.

Висновки. Запропонована методика проведення перевірки податку на додану вартість, що обліковується за касовим методом обліку, дозволить дослідити правильність, своєчасність та законність відображення в обліку суб'єктів господарювання, що застосовують касовий метод, податку на додану вартість, виявити невідповідності та порушення норм Податкового кодексу, а також надати аргументовані висновки за результатом проведеної перевірки. Отримані результати можуть бути використані працівниками Державної фіскальної служби, зовнішніми та внутрішніми аудиторами під час проведення контролю у вітчизняних господарюючих суб'єктів у сфері операцій, при яких виникають податкові зобов'язання або право на податковий кредит з податку на додану вартість.

Література

1. Білобровенко Т.В. Методи визначення податкових зобов'язань та податкового кредиту з ПДВ: вітчизняний та зарубіжний досвід [Електронний ресурс] / Т.В. Білобровенко, М.І. Кітченко // Інтелект ХХІ. Національна економіка. – 2017. – № 4. – С. 48–52. – Режим доступу : http://www.intellect21.nuft.org.ua/journal/2017/2017_4/8.pdf.
2. Кравченко Д. Касовий метод з ПДВ [Електронний ресурс] / Д. Кравченко // Бухгалтерський тиждень. – 2017. – № 33. – Режим доступу : <https://i.factor.ua/ukr/journals/bn/2017/august/issue-33/article-29720.html>.
3. Меліхова Т.О. Розробка програми аудиту податку на додану вартість для підвищення фінансової безпеки підприємства [Електронний ресурс] / Т.О. Меліхова, М.Ю. Бойко // Інвестиції: практика та досвід. – 2017. – № 1. – С. 34–39. – Режим доступу : http://www.investplan.com.ua/pdf/1_2017/8.pdf.
4. Петренко Н.І. Методичні підходи контролю операцій з ПДВ / Н.І. Петренко // Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки. – 2015. – № 5. – Т. 1. – С. 221–224.
5. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI (зі змінами і доп.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

References

1. Bilobrovenko T.V. Metody vyznachennia podatkovykh zoboviazan ta podatkovoho kredytu z PDV: vitchyzniani ta zarubizhnyi dosvid [Elektronnyi resurs] / T.V. Bilobrovenko, M.I. Kitchenko // Intellect KhKhI. Natsionalna ekonomika. – 2017. – № 4. – S. 48–52. – Rezhym dostupu : http://www.intellect21.nuft.org.ua/journal/2017/2017_4/8.pdf.
2. Kravchenko D. Kasovyi metod z PDV [Elektronnyi resurs] / D. Kravchenko // Bukhhalterskyi tyzhden. – 2017. – № 33. – Rezhym dostupu : <https://i.factor.ua/ukr/journals/bn/2017/august/issue-33/article-29720.html>.
3. Melikhova T.O. Rozrobka prohramy audytu podatku na dodanu vartist dlia pidvyshchennia finansovoi bezpeky pidpriemstva [Elektronnyi resurs] / T.O. Melikhova, M.Iu. Boiko // Investysii: praktyka ta dosvid. – 2017. – № 1. – S. 34–39. – Rezhym dostupu : http://www.investplan.com.ua/pdf/1_2017/8.pdf.
4. Petrenko N.I. Metodichni pidkhody kontroliu operatsii z PDV / N.I. Petrenko // Visnyk Khmelnytskoho natsionalnoho universytetu. Ekonomichni nauky. – 2015. – № 5. – T. 1. – S. 221–224.
5. Podatkovyi kodeks Ukrainy vid 02.12.2010 № 2755-VI (zi zminamy i dop.) [Elektronnyi resurs]. – Rezhym dostupu : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

Рецензія/Peer review : 11.07.2018

Надрукована/Printed : 06.09.2018

Рецензент: д. е. н., проф. Войнаренко М. П.