

Електронне наукове фахове видання "Ефективна економіка" включено до переліку наукових фахових видань України з питань економіки (Категорія «Б», Наказ Міністерства освіти і науки України від 11.07.2019 № 975) www.economy.nauka.com.ua | № 2, 2020 | 27.02.2020 р.

DOI: [10.32702/2307-2105-2020.2.76](https://doi.org/10.32702/2307-2105-2020.2.76)

УДК 336.226.322:657.447

О. А. Подолянчук,
к. е. н., доцент,
завідувач кафедри обліку та оподаткування в галузях економіки,
Вінницький національний аграрний університет
ORCID: 0000-0003-0234-8943

ОБЛІКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ РОЗРАХУНКІВ З ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

O. Podolyanchuk
PhD in Economics, associate professor,
Head of Accounting and Taxation Department in Economics
Vinnitsia National Agrarian University

ACCOUNTING FOR VALUE ADDED TAX

У статті вивчено наукові думки щодо сутності поняття податок на додану вартість та його нормативне обґрунтування. Визначено, що облікове формулювання податку на додану вартість є мало дослідженим. Запропоновано авторський підхід до визначення змісту податку на додану вартість як облікової дефініції та зауважено про усі його елементи. Відзначено про основи формування податкових накладних та їх вагомність при визначенні податкового кредиту щодо ПДВ. Акцентовано на проблемних аспектах обліку розрахунків з податку на додану вартість. Запропоновано використання субрахунків та аналітичних рахунків для систематизації оподатковуваних операцій податком на додану вартість. Досліджено позиції науковців та висловлено власну думку про сучасну систему обліку розрахунків з податку на додану вартість. Виокремлено основні завдання обліку розрахунків з податку на додану вартість.

Value added tax is defined as one of the main budget-forming taxes for its entire historical existence. The article examines the scientific opinions on the concept essence of the value added tax and its normative justification. It is confirmed that the instability of the tax legislation is the reason for the complexity of the mechanism of VAT administration, accounting and control. It is determined that the accounting formulation of value added tax is poorly understood. The author defines its content as an accounting definition: value added tax is an indirect nationwide tax, which is a component of the price of goods (services) and includes tax obligations for the supply of goods (services), tax credit for the supply of goods (services) and payments with VAT budget. This approach exposes all elements of the tax. The basics of forming tax invoices and their importance in determining the tax credit for VAT are noted. It focuses on the problematic aspects of accounting for value added tax calculations. It is suggested to use subaccounts and analytical accounts to systematize taxable transactions with value added tax. The positions of scientists have been researched and the opinion of the modern system of accounting of calculations from value added tax has been expressed. It is noticed that the use of subaccounts 643 and 644 makes it possible to compare the confirmed and unconfirmed VAT, to control

the generated and received tax invoices, to check the authenticity of the credentials. The scientific opinion regarding the autonomy of the existence of parallel accounting for value added tax and tax calculations is critically evaluated. It has been argued that accounting, as the main one for determining state payments, payments and payments to the budget, should be the only one for the information support of the management system. The main tasks of accounting for calculations of value added tax are distinguished: correct and timely formation of tax invoices; analysis of registered and unregistered tax invoices in a single register of tax invoices; objective display in the system of calculations with VAT "substitutes" of tax invoices; authentic and true representation of taxable VAT transactions in the accounting system; timely formation of registers of synthetic and analytical accounting and tax reporting. The need to find ways to improve the presentation of value added tax in the accounting system is substantiated.

Ключові слова: податок на додану вартість; облікове забезпечення; податковий кредит; податкове зобов'язання; податкова накладна.

Keywords: value added tax; security; tax credit; tax liability; tax invoice.

Постановка проблеми. Податок на додану вартість (ПДВ) визначено одним з основних бюджетоутворюючих податків за період усього його історичного існування. ПДВ доволі складний податок, методика розрахунку, адміністрування та відшкодування якого підлягає постійним змінам, нововведенням, удосконаленням і який є об'єктом зловживань як суб'єктів господарювання, так і фіскальних органів. Недосконалість організації обліку та звітності, взаєморозрахунків між платниками і неплатниками ПДВ призводять до порушень норм податкового законодавства. Запровадження системи електронного адміністрування ПДВ стало одним із напрямків мінімізації маніпуляцій та корупційних схем. Але брак коштів для реєстрації податкових накладних (розрахунків коригування) зумовлює пошук варіантів управління формулою системи електронного адміністрування ПДВ. Тому досконала система обліку розрахунків з ПДВ має вагоме значення як для економіки підприємства, так і держави.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. В наукових публікаціях багато уваги приділяється питанням функціонування ПДВ, його ефективності застосування, впливу на господарську діяльність. Вагомими є дослідження проблем обліку, адміністрування та контролю ПДВ. Білобровенко Т.В. [1], досліджуючи питання обліку та контролю розрахунків з бюджетом за ПДВ, стверджує, що даний податок має право на існування при подальшому удосконаленні його адміністрування, обліку і контролю. Бурковська А.В. [12] вивчивши стан обліку розрахунків з ПДВ визначає напрями його удосконалення. Дубинська О.С. [2] доводить необхідність введення змін до ПКУ для скасування застосування в обліку методу «першої події» під час нарахування ПДВ. Коцан О.П. [5] обґрунтовує за необхідне для обліку ПДВ використовувати метод «нарахувань».

Однак, часті зміни податкового законодавства, введення моніторингу реєстрації (відміни реєстрації) податкових накладних, відміна дії Інструкції з бухгалтерського обліку ПДВ, варіації методики відшкодування ПДВ окремими суб'єктами господарювання зумовлюють значної уваги та праці бухгалтерів. Залишаються відсутніми ефективні методики облікового відображення розрахунків з ПДВ.

Мета дослідження є розкриття змісту ПДВ як бухгалтерської категорії та обґрунтування системи облікового забезпечення розрахунків з ПДВ у нинішніх законодавчих умовах.

Виклад основного матеріалу. Податковим кодексом України (ПКУ) акцентується увага на тому, що ПДВ непрямий податок, який нараховується та сплачується відповідно до норм розділу V ПКУ. Тобто, цей податок сплачується не виробниками, а кінцевим споживачем продукції (товарів, робіт, послуг) і є свого роду надбавкою до ціни продукції (товарів, робіт, послуг), які споживаються на митній території України, він є частиною новоствореної вартості продукції (товарів, робіт, послуг). Таке лаконічне визначення не розкриває економічну сутність досліджуваного поняття і, тим паче, не визначає зміст ПДВ в цілях бухгалтерського обліку.

В наукових публікаціях вчених зустрічаються різні думки щодо змісту даного податку та приводяться різні його визначення, які в більшості випадків дублюються за тлумаченням ПКУ і підтверджується його економічний зміст.

На думку Науменко М.А., податок на додану вартість – це найбільш складна форма універсальних акцизів. Це наймолодший універсальний акциз, однак на сьогодні цей податок є дуже поширеним і справляється більше ніж у 135 державах світу. Платниками ПДВ, як й інших універсальних акцизів, є продавці товарів (послуг), які повинні збільшити ціну товару на суму податку, отримати від покупця гроші та перерахувати ПДВ до бюджету. Податок стягується багаторазово на всіх етапах просування продукції до споживача, але об'єктом оподаткування є не обсяг продажу, а додана вартість [6, с. 10].

Заслугуює на увагу думка Оксенюк О.І., яка пропонує у Податковому кодексі визначити ПДВ як податок на споживання, який стягується із доданої вартості, що створюється на кожному етапі виробництва, сплачується кінцевим споживачем та вноситься до бюджету продавцем, за винятком випадків здійснення операцій за участі

нерезидентів [7, с. 5]. Однак, таке твердження не характеризує облікову суть ПДВ, лише дещо в ширшому розумінні формулює ПДВ як універсальний акциз.

Вдалим є трактування змісту ПДВ як обліково-аналітичного поняття Білобровенко Т.В., яка зазначає «... ПДВ представляє собою непрямий податок, що надходить у складі виручки від реалізованої продукції, товарів (робіт, послуг) чи сплачується при придбанні продукції, товарів (робіт, послуг) постачальникам. Сума ПДВ підлягає сплаті до бюджету при позитивній різниці між податковими зобов'язаннями (вхідне ПДВ) і податковим кредитом (вихідне ПДВ) та відшкодуванню з бюджету – в разі від'ємного результату» [1, с. 50]. Даним визначенням автор чітко підкреслює, що ПДВ є частиною ціни товарів при їх купівлі чи продажі. Однак, не завжди суб'єкти господарювання в системі рахунків можуть відображати суми ПДВ при придбанні продукції, товарів (робіт, послуг) постачальникам. Це зумовлено розрахунками з різними господарюючими суб'єктами, які можуть бути як платниками так і неплатниками ПДВ.

Погоджуємося з думкою науковців [11, с. 242], що більш зрозумілою вважатиметься назва «з доданої вартості», а не «на додану вартість». Така незначна редакційна правка дозволить краще засвоїти його зміст, оскільки в Україні податок нараховується не на додану вартість, а лише з неї сплачується.

Вважаємо, що облікова дефініція ПДВ повинна враховувати об'єкт обліку – розрахунки підприємств з ПДВ. Тому пропонується удосконалене трактування змісту досліджуваного поняття, яке було запропоновано нами у попередніх дослідженнях [9, с. 85; 10]: податок з доданої вартості – це непрямий загальнодержавний податок, який є складовою ціни товарів (послуг) та включає податкові зобов'язання щодо постачання товарів (послуг), податковий кредит щодо постачання товарів (послуг) і розрахунки з бюджетом з ПДВ. Такий підхід розкриває усі складові ПДВ, які відображаються в системі бухгалтерського обліку і, які впливають на здійснення податкових розрахунків та формування звітності. При постачанні товарів (послуг) між контрагентами виникають господарські взаємовідносини, факт досягнення яких фіксується за допомогою первинних документів (в даному випадку ми оминули договірні взаємовідносини і укладання договорів купівлі-продажу). Визначається об'єкт і база оподаткування, а також аргументуються пільги і ставка податку. Одночасно, підтвердження розрахунків з ПДВ супроводжується складанням податкової накладної платниками ПДВ. В продавця виникає податкове зобов'язання щодо ПДВ, а в покупця відповідно – податковий кредит. І на завершення кожен платник ПДВ за відповідний звітний період узагальнює у податковій звітності (Декларації) дані із податкових накладних.

Зауважимо, що податкова накладна виписується на дату виникнення податкових зобов'язань, яка визначається відповідно до статті 187 ПКУ за правилом «першої події» [8]:

- на дату зарахування коштів від покупця на банківський рахунок або в касу;

- на дату відвантаження товарів, а для послуг – на дату оформлення документа, що засвідчує факт надання послуг (акт виконаних робіт).

З цього приводу науковці та дослідники вважають [2, с. 6], що більш раціональним буде визнання дати виникнення податкових зобов'язань та кредиту з ПДВ у момент фактичного отримання товарно-матеріальних цінностей, а не за датою «першої події». Таким чином автори вважають, що операції з отримання або видачі авансу не призводитимуть до виникнення податкового зобов'язання й податкового кредиту за ПДВ відповідно. При цьому на законодавчому рівні необхідно у ПКУ залишити тільки одну дату виникнення податкових зобов'язань із ПДВ.

Справедливою є думка Білобровенко Т.В. [1, с. 109], що «правило першої події», облік розрахунків з бюджетом з ПДВ є досить складною процедурою, дані якого можуть бути недостовірними через помилки бухгалтерського обліку, даних фінансової і податкової звітності з ПДВ.

Однак зазначимо, що будь-яка операція що підлягає оподаткуванню ПДВ супроводжується обов'язковим формуванням податкових накладних та їх реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних (ЄРПН) з урахуванням граничних термін [8]:

- для податкових накладних (розрахунків коригування до податкових накладних), складених з 1 по 15 календарний день (включно) календарного місяця, – до останнього дня (включно) календарного місяця, в якому вони складені;

- для податкових накладних (розрахунків коригування до податкових накладних), складених з 16 по останній календарний день (включно) календарного місяця, – до 15 календарного дня (включно) календарного місяця, наступного за місяцем, в якому вони складені.

Не завжди в ці терміни податкові накладні можуть бути доставлені від одного контрагента до другого через систему електронного адміністрування, адже можуть мати статус заблокованих за результатами моніторингу суб'єктами адміністрування ПДВ.

Підтвердженням реєстрації податкової накладної в ЄРПН, і навпаки – неприйняття податкових накладних (блокування), є квитанція в електронному вигляді у текстовому форматі, яка надсилається протягом операційного дня платникам податку. Якщо протягом операційного дня продавець товарів (послуг) не отримав квитанцію про прийняття або неприйняття, або зупинення реєстрації податкової накладної, така податкова накладна вважається зареєстрованою в ЄРПН. При цьому, відсутність факту реєстрації податкової накладної в ЄРПН не звільняє продавця від обов'язку включення суми ПДВ, вказаної в такій податковій накладній, до суми податкових зобов'язань за відповідний звітний період.

Податкові накладні, отримані з ЄРПН, для покупця (отримувача) товарів (послуг) є підставою нарахування сум податку, що належать до податкового кредиту. З метою отримання податкової накладної, яка зареєстрована в ЄРПН, покупець надсилає в електронному вигляді запит до ЄРПН, за яким отримує в електронному вигляді повідомлення про реєстрацію податкової накладної. Такі податкова накладна вважається зареєстрованою в ЄРПН

та отриманою покупцем.

Також варто звернути увагу на документування і фіксацію податкового кредиту з ПДВ без податкової накладної – у випадках використання так званих «замінників податкової накладної», визначених п. 201.11 ст. 201 ПКУ.

У зв'язку із цим виникає проблема обліку розрахунків з ПДВ у суб'єктів господарювання, які взаємопов'язані між собою господарськими взаємовідносинами. Так, блокування податкових накладних та перехід дати реєстрації з одного місяця на інший, спричиняє викривлення достовірності даних та можливість маніпулювання розрахунків з ПДВ.

Вище охарактеризоване свідчить про необхідність належної організації бухгалтерського обліку не лише з метою уникнення порушень податкового законодавства, а й об'єктивності і повноти відображення інформації у звітності, збереження ділової репутації суб'єктів господарювання.

Зауважимо, що облікове забезпечення розрахунків з ПДВ на сьогодні регулюється тільки Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій (Інструкція № 291) [4], оскільки Інструкція з бухгалтерського обліку податку на додану вартість № 141 (затверджена Наказом Міністерства Фінансів України від 1 липня 1997 року) [3] втратила чинність у червні 2019 року (Інструкція № 141).

Слід зауважити, що для бухгалтерського обліку податку на додану вартість у Інструкції № 291 передбачені такі субрахунки:

- 641 «Розрахунки за податками»;
- 643 «Податкові зобов'язання»;
- 644 «Податковий кредит».

Варто відзначити, що рекомендації Інструкції № 141 були доволі корисними для методики облікового відображення розрахунків з податку на додану вартість. Тому суб'єкти господарювання можуть використовувати рекомендації Інструкції № 141 і позиції програмного продукту «1 С: Підприємство» для організації обліку розрахунків з ПДВ, передбачивши основи в обліковій політиці (табл. 1).

Таблиця 1.

Характеристика субрахунків та аналітичних рахунків для обліку розрахунків з ПДВ

Рахунок, субрахунок, аналітичний рахунок	Характеристика
Розрахунки з ПДВ	
641/1 або 641/5 «Розрахунки з ПДВ»	призначено для ведення обліку податку на додану вартість
641/2 «Розрахунки з ПДВ в системі електронного адміністрування ПДВ»	для відображення суми ПДВ, перерахованої до бюджету Казначейством
641/3 «Розрахунки з ПДВ за операціями з бюджетного дотування»	для аналітичного обліку зобов'язань і податкового кредиту з ПДВ за «дотаційними» операціями, в сфері сільського господарства
Податкове зобов'язання	
643 «Податкові зобов'язання»	для обліку суми ПДВ, визначену, виходячи із суми одержаних авансів (попередньої оплати) за готову продукцію, товари, інші матеріальні цінності та нематеріальні активи, роботи, послуги, що підлягають відвантаженню (виконанню)
643/1 «Податкове зобов'язання з ПДВ підтвержене»	використовується для обліку за оподатковуваними операціями, пов'язаними з передоплатою у разі реєстрації податкової накладної у ЄРПН
643/2 «Податкове зобов'язання з ПДВ непідтвержене»	використовується для обліку за оподатковуваними операціями, пов'язаними з передоплатою в момент виникнення зобов'язання за первинними документами або у разі блокування податкової накладної
643/3 «Податкове зобов'язання, що підлягає коригуванню»	для відображення нарахування податкових зобов'язань на вартість придбання товарів, робіт, послуг, необоротних активів, які будуть використовуватися в операціях, що не оподатковуються ПДВ, або в негосподарській діяльності
Податковий кредит	
644 «Податковий кредит»	для обліку суми ПДВ, на яку підприємство набуло право зменшити податкове зобов'язання
644/1 «Податковий кредит з ПДВ підтверджений»	для обліку податкового кредиту в разі перерахування передоплати за товари, роботи, послуги та отриманні податкової накладної від контрагента, зареєстрованої в ЄРПН
644/2 «Податковий кредит з ПДВ непідтверджений»	для облік сум вхідного ПДВ на підставі первинних документів, які не підтвержені податковими накладними зареєстрованими в ЄРПН, або у випадку блокування чи неотримання податкових накладних

Джерело: сформовано за [10] і доповнено

До запропонованих субрахунків та аналітичних рахунків у частині обліку розрахунків за «дотаційними операціями» можна відкривати рахунки третього, четвертого чи навіть п'ятого порядку.

У зв'язку із наявністю такої кількості рахунків і субрахунків щодо обліку розрахунків з ПДВ одні дослідники [2, с. 6] висловлюють думку про необхідність виключення записів за субрахунками 643 «Податкові зобов'язання» та 644 «Податковий кредит», що не виникатиме ніяких податкових розрахунків з ПДВ за авансовими розрахунками по передоплаті. Обґрунтовують [12, с. 1198] доцільність спрощення записів на субрахунках 643 та 644, що пов'язані з виданими та отриманими авансами нарахованими податковими зобов'язаннями та податковим кредитом з ПДВ лише від сум передоплат товарів, які не були відвантажені та отримані за станом на кінець місяця. На думку дослідників [12, с. 1198] це дасть змогу виключити із субрахунків 643 та 644 численні записи, пов'язані з обліком кожної часткової передоплати протягом звітного місяця.

Інші [1, с. 158] зазначають, що субрахунки 643 та 644 доречно використовувати не лише при здійсненні авансових платежів (попередньої оплати), а й інших господарських операцій.

Також в наукових публікаціях зазначається, що назви субрахунків 643 і 644 невдалі та не відповідають своєму економічному змісту і не дають чіткого уявлення про те, що саме на них обліковується. Тим більше, що Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку, теж не прояснює ситуації. Зокрема, в ній зазначено: «на субрахунку 644 «Податковий кредит» ведеться облік суми ПДВ, на яку підприємство набуло права зменшити податкове зобов'язання». Однак, річ у тім, що сума ПДВ, на яку підприємство зменшує податкове зобов'язання, відображається за дебетом субрахунку 641 «Розрахунки за податками», а конкретніше – за дебетом аналітичного рахунка «Розрахунки з податку на додану вартість» [12, с. 1197].

Також дослідники відзначають, що дебетове сальдо субрахунків 643 «Податкові зобов'язання», 644 «Податковий кредит» відображається в статті «Інші оборотні активи» II розділу активу Балансу (Звіту про фінансовий стан), а кредитове сальдо зазначених субрахунків – «Інші поточні зобов'язання» III розділу пасиву цього звіту. За такого підходу статті в частині відображених у них залишків за субрахунками 643 «Податкові зобов'язання» й 644 «Податковий кредит» відповідають лише критерію достовірного визначення оцінки їх сум. При цьому ні вибуття, ні надходження майбутніх економічних вигод за ними не прогнозується. Зазначене призводить до відображення в Балансі таких статей, значення яких певним чином не узгоджується з вимогами, тобто критеріями щодо їх відображення у фінансовій звітності [5, с. 267].

Виникнення податкових зобов'язань з ПДВ відображається за кредитом субрахунку 641 / «Розрахунки з ПДВ», а сума податкового кредиту з ПДВ та суми ПДВ, сплачені до бюджету – за дебетом субрахунку 641. На цьому рахунку визначається сума ПДВ, що підлягає сплаті до бюджету як різниця між його дебетовим та кредитовим оборотом, за виключенням суми ПДВ (відображеної за дебетом) щодо сплати податку за попередній звітний період. Основним принципом, який діє при податковому обліку ПДВ, є порівняння податкового зобов'язання та податкового кредиту за звітний період і визначення позитивного або від'ємного значення між сумою податкового зобов'язання й сумою податкового кредиту звітного періоду. У випадку виникнення позитивного значення суб'єкт господарювання зобов'язаний сплатити податок на додану вартість до бюджету, у випадку виникнення від'ємного значення суб'єкт господарювання має право на бюджетне відшкодування вказаного податку.

Таким чином справедливо відзначити, що суми відображені на субрахунках 643 і 644, не беруть участі при визначенні ПДВ, що підлягає сплаті до бюджету у звітному періоді. Вони є транзитними. Субрахунки 643 і 644 використовують, наприклад, у випадках, коли податковий кредит або податкові зобов'язання з ПДВ відображені в податкових розрахунках в одному звітному періоді, а отримання товарів (послуг) або їх відвантаження (виконання) відбувається в інших звітних періодах. Також, субрахунок 644 застосовують, якщо підприємство не отримало зареєстровану в ЄРПН податкову накладну (644/2 «Податковий кредит з ПДВ непідтверджений»), а субрахунок 643 – при блокуванні податкових накладних під час їх моніторингу (643/2 «Податкове зобов'язання з ПДВ непідтвержене»).

Ми підтримуємо думку науковців та практиків щодо складності облікового відображення розрахунків з ПДВ та формування звітних даних. Однак, використання субрахунків 643 і 644 дає можливість здійснювати порівняння підтвердженого і непідтвердженого ПДВ, контролювати сформовані та отримані податкові накладні, перевіряти достовірність облікових даних. Так, сальдо субрахунку 644/2 «Податковий кредит з ПДВ непідтверджений» на кінець періоду показує суму вхідного ПДВ із податкових накладних (у розрізі контрагентів), іще не зареєстрованих у ЄРПН. А залишок за субрахунком 643/2 «Податкове зобов'язання з ПДВ непідтвержене» засвідчить, що є постачання товарів (послуг) у звітному періоді, за якими податкові накладні ще не складені або не зареєстровані.

Варто зазначити, що в наукових дослідженнях [1, с. 121] існує думка про те, що сьогодні на практиці використовуються дві паралельні моделі обліку ПДВ, які стосуються фінансового обліку ПДВ і податкових розрахунків за ПДВ (рис. 1).

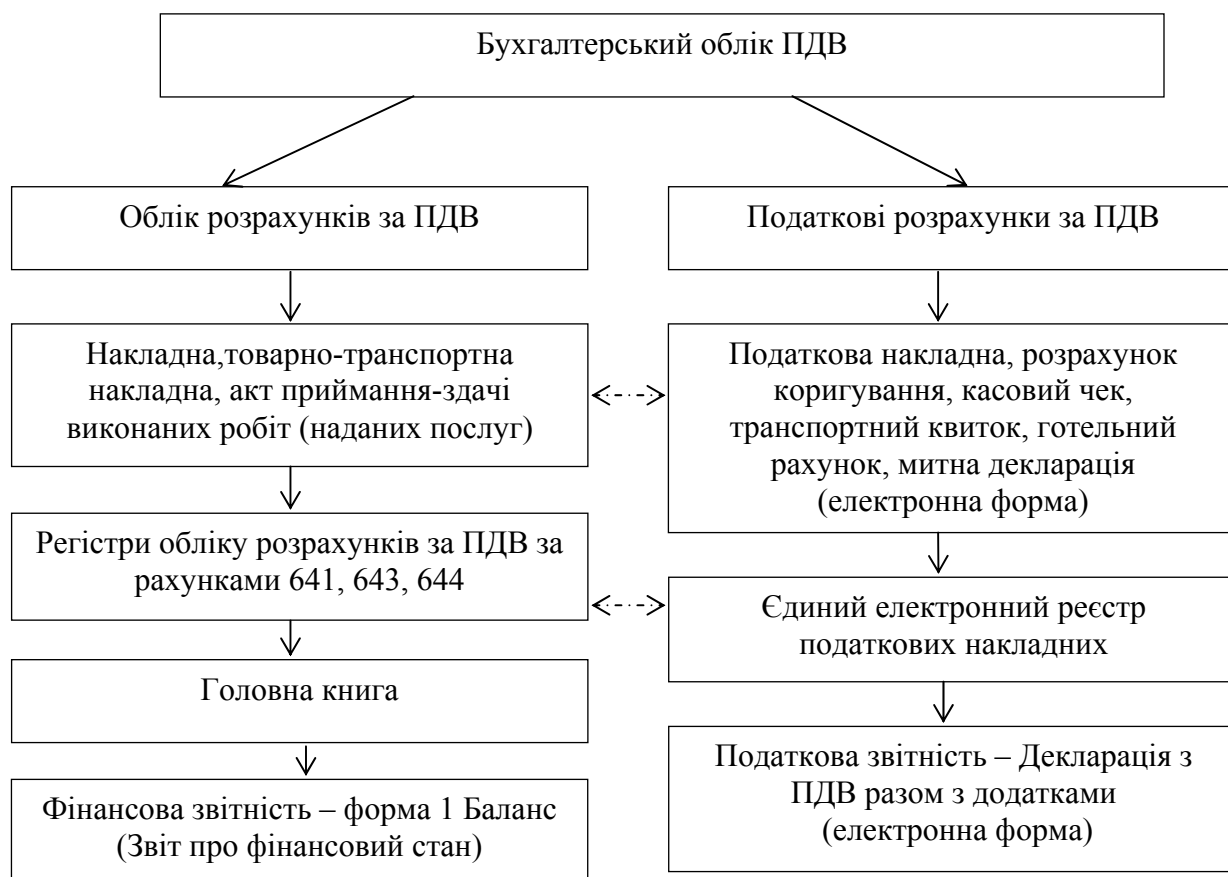


Рис. 1. Схема паралельної моделі фінансового та податкового обліку ПДВ

Джерело: [1, с. 122]

Вважається, що виникає необхідність максимального наближення даних фінансового та податкового обліку ПДВ. Нами висловлюється судження про те, що поділ обліку на його підсистеми (управлінський, фінансовий, податковий, статистичний) є умовним. Усі вхідні інформаційні потоки узагальнюються за допомогою елементів методу бухгалтерського обліку і забезпечують підсистеми управління підприємства і формування вихідної інформації для різних груп користувачів. Бухгалтерський облік, як основний для визначення розрахунків з державою, платежів і відрахувань до бюджету повинен бути єдиним. Основною причиною розбіжностей у податковій та бухгалтерській звітності щодо податкових зобов'язань та податкового кредиту є момент їх виникнення. Однак з використанням субрахунків 643 та 644 ситуацію можна аналізувати.

Вище викладений матеріал підтверджує важливість системи обліку розрахунків з ПДВ. Тому, серед основних завдань обліку розрахунків з ПДВ варто виокремити:

- правильне та своєчасне формування податкових накладних;
- аналіз зареєстрованих та незареєстрованих податкових накладних в ЄРПН;
- об'єктивне відображення в системі розрахунків з ПДВ «замінників» податкових накладних;
- достовірне та правдиве відображення оподатковуваних операцій з ПДВ в системі рахунків обліку;
- своєчасне формування реєстрів синтетичного та аналітичного обліку та податкової звітності.

Висновки. Проведене дослідження свідчать про критичну оцінку діючої системи обліку розрахунків з ПДВ, що дає змогу виявити ряд проблем, які насамперед не задовольняють інтереси суб'єктів господарювання. Визначено, що існують дискусійні питання щодо об'єктивності ведення транзитних рахунків 643 та 644. Набувають гостроти питання через наявні тіньові схеми у розрахунках, коригуванні та механізмі відшкодування ПДВ. На організацію обліку розрахунків з ПДВ впливають різні фактори. Перш за все, це часті зміни в податковому законодавстві, які мають як позитивний, так і негативний характер. У більшості вони стосуються аналітичного обліку, що пов'язано із специфікою обліку окремих господарських операцій. Тому метою подальших досліджень повинно стати чітке обґрунтування методики обліку розрахунків з ПДВ та врегулювання окремих питань на законодавчому рівні.

Список літератури.

1. Білобровенко Т.В. Бухгалтерський облік і контроль розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.08 / Київ, ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана», 2018. 280 с.
2. Дубинська О.О., Костюченко О.О. Проблеми і напрями вдосконалення розрахунків із податку на додану

вартість на підприємствах України. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Міжнародні економічні відносини та світове господарство*. 2019. Вип.24, Ч.2. С. 5-8. URL: <http://nbuv.gov.ua/UJRN/> (дата звернення 17.01.2020).

3. Інструкція з бухгалтерського обліку податку на додану вартість: Наказ Міністерства Фінансів України від 1 липня 1997 р. № 141. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0284-97> (дата звернення 17.01.2020).

4. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Міністерства Фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99> (дата звернення 17.01.2020).

5. Коцан О.П. Порядок удосконалення облікового відображення розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість. *Науково-інформаційний вісник «Економіка»*. 2014. № 9. С. 263-270, URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nivif_2014_9_41 (дата звернення 17.01.2020).

6. Науменко М.А. Універсальні акцизи на сучасному етапі економічного розвитку: автореф. дис. ... канд. екон. наук: спец. 08.04.01 / Ірпінь, 2006. 19 с.,

7. Оксенюк О.І. Фіскальна ефективність податку на додану вартість в економіці України: дис. ... канд. екон. наук: 08.00.08 / Львів, 2015. 231 с.

8. Податковий кодекс України: Закон України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення 17.01.2020).

9. Подолянчук О.А. Податок на додану вартість: сутність та стан первинного обліку. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2017. №1. С. 82-102.

10. Подолянчук О.А., Домбровська В.В. Облік та звітність за податком на додану вартість. *Ефективна економіка*. 2018. № 5. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=6337> (дата звернення 17.01.2020).

11. Синчак В.П. Еволюція наукової думки в оподаткуванні та її реалізація в податкових системах: монографія. Київ-Хмельницький: Вид-во ХУУП, 2006. 294 с.

12. Ходикіна А.А., Бурковська А.В. Актуальні тенденції обліку розрахунків з податку на додану вартість. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2015. Вип. 8. С. 1196-1199. URL: <http://global-national.in.ua/archive/8-2015/251.pdf> (дата звернення 17.01.2020).

References.

1. Bilobrovenko, T.V. (2018), "Accounting and control of value added tax budget calculations", Abstract of Ph.D. dissertation, 08.00.08, DVNZ «Kyivskiy natsionalnyi ekonomichnyi universytet imeni Vadyma Hetmana», Kyiv, Ukraine, P. 280.

2. Dubynska, O.O. and Kostiuchenko, O.O. (2019), "Problems and directions of improvement of value added tax calculations at Ukrainian enterprises", *Naukovyi visnyk Uzhhorodskoho natsionalnoho universytetu. Seriya: Mizhnarodni ekonomichni vidnosyny ta svitove hospodarstvo*, vol.24, issue 2, pp. 5-8, [Online], available at: <http://nbuv.gov.ua/UJRN/> (Accessed 17 Jan 2020).

3. Ministry of Finance of Ukraine (1997), Order of the Ministry of Finance of Ukraine "Instruction on accounting of value added tax", available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0284-97> (Accessed 17 Jan 2020).

4. Ministry of Finance of Ukraine (1997), Order of the Ministry of Finance of Ukraine "Instruction on the Application of the Plan of Accounts for the Accounting of Assets, Capital, Liabilities and Business Transactions of Enterprises and Organizations", available at: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99> (Accessed 17 Jan 2020).

5. Kotsan, O.P. (2014), "The procedure for improving the accounting of value added tax calculations", *Naukovo-informatsiyniy visnyk «Ekononika»*, vol. 9, pp. 263-270, [Online], available at: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nivif_2014_9_41 (Accessed 17 Jan 2020).

6. Naumenko, M.A. (2006), "Universal excise taxes at the present stage of economic development", Ph.D. Thesis, 08.04.01, Irpin, Ukraine, P. 19.

7. Okseniuk, O.I. (2015), "Fiscal Efficiency of Value Added Tax in the Economy of Ukraine", Abstract of Ph.D. dissertation, 08.00.08, Lviv, Ukraine, P. 231.

8. The Verkhovna Rada of Ukraine (2010), The Law of Ukraine "Tax Code of Ukraine", available at: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (Accessed 17 Jan 2020).

9. Podolianchuk, O.A. (2017), "Value added tax: nature and condition of primary accounting", *Ekononika. Finansy. Menedzhment: aktualni pytannia nauky i praktyky*, vol. 1, pp. 82-102.

10. Podolianchuk, O. A. and Dombrovska, V. V. (2018), "Value added tax accounting and reporting", *Efektyvna ekonomika*, [Online], vol. 5, available at: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=6337> (Accessed 17 Jan 2020).

11. Synchak, V.P. (2006), *Evolutsiia naukovoi dumky v opodatkuванні ta yii realizatsiia v podatkovykh systemakh* [The evolution of scientific thought in taxation and its implementation in tax systems], Vyd-vo KhUUP, Kyiv-Khmelnyskyi, Ukraine, P. 294.

12. Khodykina, A.A. and Burkovska, A.V. (2015), "Current trends in accounting for value added tax calculations", *Hlobalni ta natsionalni problemy ekonomiky*, vol. 8, pp. 1196-1199, [Online], available at: <http://global-national.in.ua/archive/8-2015/251.pdf> (Accessed 17 Jan 2020).