

УДК 657.2
ББК65.052.9(4УКР)2-14

В. К. ОРЛОВА,
*професор, кандидат економічних наук,
завкафедрою,
С. М. КАФКА,*
*кандидат економічних наук,
доцент*

*Кафедра обліку та аудиту Івано-Франківського національного
технічного університету нафти і газу*

ОБЛІК І ОПОДАТКУВАННЯ ДОДАНОЇ ВАРТОСТІ

Обґрунтовано доцільність накопичення інформації про додану вартість у бухгалтерському обліку та відображення її у звітності підприємства. Розглянуто складові доданої вартості та порядок її розподілу. Враховано такий основний недолік ПДВ, як його поворотний характер, запропоновано два податки — ПДВ і податок на прибуток — замінити податком на додану вартість, при цьому порядок визначення об'єкта оподаткування також має змінитися (головна відмінність — відсутність поворотного характеру ПДВ).

Ключові слова: додана вартість, перенесена вартість, розподіл доданої вартості, валовий внутрішній продукт, податок на додану вартість, податок на прибуток.

V. K. ORLOVA,
*Professor, Cand. Econ. Sci.,
Head of the Chair,
S. M. KAFKA,*
*Cand. Econ. Sci.,
Assoc. Professor*

*Chair of Account and Audit of the Ivano-Frankivsk National
Technical Oil-Gas University*

ACCOUNT FOR AND TAXATION OF ADDED VALUE

The expediency to accumulate the information about the added value in a bookkeeping and its representation in the records of an enterprise is substantiated. The components of the added value and the order of its distribution are considered. A basic shortcoming of the value-added tax (VAT) such as its reversible character is taken into account, and it is proposed to replace two taxes — VAT and the tax on profits — by VAT. In this case, the order of determination of a taxation object should be changed (main difference consists in the absence of the reversible character of VAT).

Keywords: added value, postponed value, added value distribution, gross domestic, value-added tax, tax on profits.

У сучасному бухгалтерському обліку немає інформації щодо доданої вартості, яка створюється на підприємстві. З метою оподаткування податок на додану

Орлова Валентина Кузьмівна (Orlova Valentyna Kuz'mivna) — e-mail: orlovav@ukr.net;
Кафка Софія Михайлівна (Kafka Sofiya Mykhailivna) — e-mail: kafka@i.ua.

вартість розраховують як різницю між податковими зобов'язаннями підприємства та його податковим кредитом. Наявність такого методу розрахунку ПДВ зробила його найбільш кримінальним, тому що внаслідок поворотного характеру ПДВ з бюджету шляхом шахрайства вилучаються значні кошти.

Фіскальна служба не може чітко контролювати цей процес у зв'язку з відсутністю в бухгалтерському обліку і звітності інформації щодо доданої вартості. До того ж через те, що прибуток є складовою доданої вартості, він оподатковується і окремо як прибуток, і у складі доданої вартості. Такий підхід потребує додаткового дослідження та вдосконалення як бухгалтерського обліку, так і системи оподаткування.

Отже, з метою підвищення інформативності й достовірності бухгалтерського обліку необхідно забезпечити можливість і запропонувати методичні підходи до обліку доданої вартості, створеної на підприємстві, надати пропозиції щодо вдосконалення існуючої системи податків з метою усунення поворотного характеру ПДВ.

Аналіз останніх досліджень і публікацій свідчить, що науковці у своїх працях звертають увагу на недосконалість бухгалтерського обліку та звітності з точки зору недостатності їх інформаційної цінності і достовірності. Одні вчені роблять спроби гармонізувати бухгалтерський облік і вимоги фіскальних органів у частині визначення об'єктів оподаткування [1], інші – пропонують створити парадигму бухгалтерського обліку на базі доданої вартості [2; 3].

Останнім часом учені-обліковці звертають увагу на те, що інформація про додану вартість відсутня у фінансовій звітності підприємств України [2; 3]. У декларації про податок на неї об'єкт оподаткування, тобто додана вартість, розраховується як різниця між виручкою від реалізації товарів, робіт, послуг і вартістю придбаних товарно-матеріальних цінностей (вона включається в собівартість виробленої продукції або наданих послуг) *. Поворотний характер ПДВ зробив його, як було зазначено, найбільш кримінальним податком, тому фіскальні органи застосовують такі заходи, як податкові накладні, їх реєстрація, електронне адміністрування ПДВ, перевірки фіскальних органів та ін. Це істотно збільшило навантаження на бухгалтерські служби, що інколи не виправдовує отриманих результатів.

ПДВ увійшов до складу податкових систем майже всіх європейських країн ще у середині минулого століття. Нині він діє майже в усіх промислово розвинутих країнах світу, крім США та Японії. ПДВ має ряд позитивних характеристик, таких як стримування кризи надвиробництва, прискорене витіснення з ринку слабких виробників, "вбудований" механізм взаємної зв'язки платниками податкових зобов'язань та ін. [4]. Але в нинішніх умовах, коли в Україні немає кризи надвиробництва і потреби витіснити з ринку слабких виробників, а сам механізм потребує трудомісткого електронного адміністрування, позитивні риси ПДВ не можуть бути визначальними.

ПДВ у сучасному ідейному вигляді був запроваджений у 1997 р. **. Таким чином, Україна отримала можливість використати вже накопичений в Європі

* Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

** Про податок на додану вартість : Закон України від 03.04.1997 р. № 168/97-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/168/97-%D0%B2%D1%80>.

досвід. Проте сучасні економічні та політичні умови призвели до появи схем уникнення сплати ПДВ і, що особливо погано, до незаконного отримання бюджетного відшкодування. В окремі роки в деяких регіонах надходження до бюджету від ПДВ були меншими, ніж відшкодування з бюджету. Для уникнення таких негативних явищ в Україні ввели електронне адміністрування ПДВ, яке повинне істотно змінити ситуацію. Але відсутність необхідних умов (відповідних техніки та програмного забезпечення) створює багато проблем для безперешкодного функціонування цієї системи. Зупинимося на деяких з них.

По-перше, єдиного програмного забезпечення немає. Існують програми різних розробників, але вони не стикуються між собою. Є безкоштовна програма ДФС, але вона малопотужна і не дозволяє платникам податків своєчасно і без збоїв виконувати необхідні дії з реєстрації податкових накладних. Безумовно, програма має бути єдиною, розробленою на замовлення ДФС і безкоштовною для платників податків.

По-друге, в сучасних умовах бухгалтери багато часу витрачають на всі дії, пов'язані з електронним адмініструванням. У науковій літературі [5] наведено такі дані з витрат часу:

- оформлення податкової накладної та направлення її до Єдиного реєстру, отримання квитанції — 5 хв.;
- реєстрація клієнта і відправка електронної податкової накладної клієнту, отримання підтвердження — 4 хв.;
- отримання електронної податкової накладної від контрагента — 2 хв.;
- оформлення витягу з Єдиного реєстру та направлення його до органу фіскальної служби — 4 хв.;
- підтвердження з органу фіскальної служби щодо внесення до Єдиного реєстру — 5 хв.

Такі показники є можливими тільки на великих підприємствах, де є потужне і дороге програмне та технічне забезпечення, висококваліфіковані бухгалтери. На решті підприємствах, а їх більшість, ці процедури займають у 3–4 рази більше часу. Помноживши наведені дані на кількість податкових накладних, отримуємо "ціну питання". Якщо використати класичний підхід до визначення доданої вартості, то схематично її зміст, складові та розподіл можна подати у вигляді схеми (рис.).

Додана вартість визначає вклад кожного підприємства у створення продукту або послуги. Частину її держава вилучає у вигляді податків та обов'язкових платежів, у тому числі таких, як податок на додану вартість і податок на прибуток, розмір яких зумовлений результатами діяльності підприємств, перш за все — обсягом реалізації. Багато інших податків залежать уже від розміру різного роду ресурсів, якими володіє підприємство, тому називаються ресурсними, і в даному випадку ми їх не розглядаємо. Більш детально проаналізуємо податок на додану вартість і податок на прибуток.

У даному дослідженні всі теоретичні проблеми, які стосуються визначення доданої вартості, не розглядаються. Зупинимося на загальноприйнятому підході до цієї економічної категорії, що дозволить вивчити порядок обліку і відображення у звітності доданої вартості. Отже, для визначення доданої вартості необхідно мати інформацію про обсяги всіх доходів на підприємстві і вартість, пере-

несену на реалізовану продукцію (товари, роботи, послуги), створену не на підприємстві (далі – перенесена вартість). Що стосується обсягу доходів, то з цим проблем немає. Дана інформація є в бухгалтерському обліку (сьомий клас рахунків) і наводиться у звітності (форма 2 “Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)”, рядок 2000). З інформацією щодо перенесеної вартості є проблеми. По-перше, в бухгалтерському обліку немає даних про перенесену на реалізовану продукцію вартість, а є тільки про використану перенесену вартість у процесі діяльності підприємства, тому що частина використаних ресурсів знаходиться в залишках незавершеного виробництва і готової, але ще не реалізованої продукції. По-друге, у звіті форми 2 наводиться інформація про елементи операційних витрат, де витрати на матеріали, в яких враховано не всю перенесену вартість, відокремлено. Послуги інших підприємств (транспортні, комунальні тощо) показуються разом з іншими витратами (податками, штрафами, відрядними та ін.), тими, які не є перенесеними. Однак ця інформація є корисною, особливо для фіскальних органів при адмініструванні ПДВ. У масштабі країни органи статистики розраховують ВВП шляхом додавання цього показника за галузями і виробництвами. У таблиці 1 наведено дані щодо ВВП, ПДВ і податку на прибуток в Україні за 2009–2014 рр.

Отже, ПДВ у процентах до ВВП за аналізований період становив у середньому 10,4%. В окремі роки він коливався в межах від 8% до 12,5%, хоча, згідно з Податковим кодексом України, обов’язкова ставка ПДВ дорівнює 20%. Різниця, можливо, пов’язана з методикою розрахунку ВВП, але одна з причин – у поворотному характері ПДВ, що є одним з його істотних недоліків. Тому, на наш погляд, дану проблему необхідно ліквідувати.

Це можна зробити шляхом оподаткування доданої вартості, створеної на підприємстві, а не через податкове зобов’язання і податковий кредит. Для цього в обліку слід накопичувати інформацію про розмір доданої вартості, створеної на підприємстві. Один з варіантів вирішення цього питання в межах існуючих у Плані рахунків – застосування рахунків восьмого класу. Так, рахунок 80 слід використовувати для обліку не тільки витрат на матеріали, а й інших витрат, за які підприємство розраховується з постачальниками, тобто потрібно обліковувати перенесені витрати. Можливо, для обліку таких витрат доцільно відкрити окремий субрахунок, наприклад 86. Це дозволить персоніфікувати інші операційні витрати (рахунок 84), а в рядку “Інші операційні витрати” у “Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід)” не вказуватиметься сума, яка нині буває більшою, ніж за такими основними економічними елементами, як матеріали або оплата праці. Одним з правил побудови статистичних групувань є таке: в “інших” не повинно бути значних сум, в іншому випадку таке групування визначається як неінформативне і підлягає перегрупуванню. Це також слугує аргументом на користь того, щоб поруч з матеріальними витратами у звітності наводилась інформація про інші (крім матеріальних) перенесені витрати. До того ж підрахунок створеної на підприємстві доданої вартості за звітний період потребує коригування облікових даних про витрати, перенесені в залишки незавершеного виробництва і готової продукції на складі.

Заміна податкового кредиту та податкового зобов’язання податком на додану вартість, створену на підприємстві, виведе ПДВ з розряду кримінальних. Це

зробить зайвими податкові накладні, скоротить затрати праці бухгалтерів, істотно спростить процес адміністрування даного податку. Але в цьому випадку нелогічним стає податок на прибуток, оскільки прибуток — це частина доданої вартості, тому не можна двічі оподатковувати прибуток (спочатку у складі доданої вартості, а потім окремо).

| |
|---|
| Дохід (виручка) від реалізації товарів, робіт, послуг |
|---|

| | | | | | |
|--|---|---|-------------------|-------------|----------|
| Матеріальні витрати та оплата послуг іншим підприємствам (перенесена вартість) | Витрати на персонал (разом із страхуванням) | Амортизація | Фінансові витрати | Усі податки | Прибуток |
| Поточні витрати | | Перевищення виручки над поточними витратами | | | |
| Вартість, створена на попередніх стадіях. Перераховується постачальникам | Додана вартість | | | | |

| |
|---------------------------|
| Розподіл доданої вартості |
|---------------------------|

| | | | |
|-------------------|---------------------------|--|-----------------------------|
| Виплати персоналу | Виплати державі (податки) | Виплати банкам та іншим фінансовим установам (фінансові виплати) | Залишається на підприємстві |
|-------------------|---------------------------|--|-----------------------------|

| | | | |
|--|--------------------|-----------|--|
| Компенсація витрат на основні засоби та нематеріальні активи | Створення резервів | Дивіденди | Використовується в діяльності як нерозподілений прибуток |
|--|--------------------|-----------|--|

Склад і розподіл доданої вартості

Розроблено авторами.

ВВП, ПДВ і податок на прибуток в Україні *

Таблиця 1

(млрд. грн.)

| Роки | ВВП | ПДВ | Податок на прибуток | ПДВ (% до ВВП) | ПДВ + податок на прибуток (% до ВВП) |
|------|--------|------|---------------------|----------------|--------------------------------------|
| 2009 | 913,3 | 84,6 | 32,6 | 9,3 | 12,8 |
| 2010 | 1082,6 | 86,3 | 39,9 | 8,0 | 11,7 |

Закінчення таблиці

| | | | | | |
|---------|--------|-------|-------|------|------|
| 2011 | 1316,6 | 130,1 | 54,7 | 9,9 | 14,0 |
| 2012 | 1408,9 | 138,8 | 55,3 | 9,9 | 13,8 |
| 2013 | 1454,9 | 181,7 | 54,9 | 12,5 | 16,3 |
| 2014 | 1566,7 | 184,6 | 49,3 | 11,8 | 14,9 |
| Загалом | 7743,0 | 806,1 | 286,7 | 10,4 | 14,1 |

* Розраховано за даними Держстату України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua>.

Професор С.Ф. Голов обґрунтував доцільність заміни прибутку як показника, який оцінює діяльність підприємства, доданою вартістю. У цьому зв'язку він запропонував нову парадигму бухгалтерського обліку [2]. Підтримуючи таку точку зору, пропонуємо вилучити податок на прибуток з існуючої системи податків, а щоб не зменшувати надходження до бюджету, при розрахунку ставки ПДВ потрібно враховувати теперішні надходження до бюджету у вигляді податку на прибуток.

У таблиці 2 наведено дані чотирьох варіантів структури витрат на виробництво: 1) матеріаломістке, 2) трудомістке, 3) фондомістке, 4) з однаковими рівнями матеріальних і трудових витрат та амортизації. Для кожного з варіантів розраховано додану вартість, ПДВ і податок на прибуток за існуючої системи оподаткування та показано ці величини у процентах до доданої вартості за кожним з варіантів.

Таблиця 2

Ставка нового податку на додану вартість

(умовні од.)

| Показники | Варіанти | | | |
|--|----------|-----|-----|-----|
| | I | II | III | IV |
| Матеріали і послуги (без ПДВ) (перенесені витрати)..... | 70 | 10 | 20 | 30 |
| Податковий кредит (20%)..... | 14 | 2 | 4 | 6 |
| Виплати працівникам з ЄСВ..... | 10 | 70 | 25 | 30 |
| Амортизація..... | 5 | 5 | 40 | 30 |
| Податковий кредит (20%)..... | 1 | 1 | 8 | 6 |
| Інші витрати (фінансові витрати, відрахування, штрафи тощо)..... | 15 | 15 | 15 | 10 |
| Собівартість..... | 100 | 100 | 100 | 100 |
| Прибуток..... | 20 | 20 | 20 | 20 |
| Податок на прибуток | 3,6 | 3,6 | 3,6 | 3,6 |
| Ціна реалізації: | | | | |
| – без ПДВ..... | 120 | 120 | 120 | 120 |
| – з ПДВ..... | 144 | 144 | 144 | 144 |

Закінчення таблиці

| | | | | |
|------------------------------|-------------------|-------------------|-------------------|-------------------|
| Додана вартість..... | $144 - 70 = 74$ | $144 - 10 = 134$ | $144 - 20 = 124$ | $144 - 30 = 114$ |
| ПДВ + податок на прибуток: | | | | |
| – абсолютна сума | $(24 - 14 - 1) +$ | $(24 - 2 - 1) +$ | $(24 - 4 - 8) +$ | $(24 - 6 - 6) +$ |
| ПДВ..... | $+ 3,6 = 12,6$ | $+ 3,6 = 24,6$ | $+ 3,6 = 15,6$ | $+ 3,6 = 15,6$ |
| – % до доданої вартості..... | $12,6/74 = 17,0$ | $24,6/134 = 18,3$ | $15,6/124 = 12,6$ | $15,6/114 = 13,7$ |

Отримані результати свідчать, що при заміні двох податків (сучасних ПДВ і податку на прибуток) одним новим податком на додану вартість, який не матиме поворотного характеру, ставка податку, залежно від структури витрат на виробництво, може коливатися (за умови, що надходження до бюджету залишаться тими самими) від 12,6% до 18,3%. Це досить істотна різниця, яка потребує подальшого дослідження для обґрунтування ставки оподаткування.

Висновки

Підтримуючи пропозицію С.Ф. Голова щодо доцільності переходу до парадигми обліку доданої вартості, пропонуємо:

1. Витрати на перенесену вартість (крім матеріальних витрат) обліковувати на окремому субрахунку. Це дозволить відокремити їх від інших операційних витрат і отримати інформацію щодо перенесеної вартості.
2. Додану вартість розраховувати як різницю між доходом підприємства і сумою перенесеної вартості, відкоригувавши з урахуванням зміни останньої в залишках незавершеного виробництва і готової продукції на складі.
3. Додати у "Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)" інформацію про розмір доданої вартості, створеної на підприємстві за звітний період.
4. Зосередити подальші дослідження на доцільності заміни двох існуючих податків – ПДВ і податку на прибуток – одним податком на додану вартість, який не матиме поворотного характеру.

Список використаної літератури

1. Ловінська Л.Г., Білоусова О.С. Облік податкових різниць у системі регістрів журнальної форми // Бухгалтерський облік і аудит. — 2004. — № 4. — С. 7–25.
2. Голов С.Ф. Футурологія бухгалтерського обліку // Вісник Національного університету "Львівська політехніка". — 2014. — № 794. — С. 153–157.
3. Панков Д.А., Кухно Ю.Ю. Бухгалтерский учет по добавленной стоимости. — Минск : БГАТУ, 2012. — 118 с.
4. Стужук Т.М., Джуравець М.В. Оподаткування ПДВ в Україні: позитивні та негативні сторони [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://intkonf.org/stuzhuk-t-m-dzhuravets-mv-opodatkovannya-pdv-v-ukrayini-pozitivni-ta-negativni-storoni/>.
5. Шемяткін О. Система електронного адміністрування ПДВ — ціна питання? [Електронний ресурс]. — Режим доступу : http://wts.ua/ua/?s=шемяткін&posts_per_page=10.

References

1. Lovins'ka L.G., Bilousova O.S. *Oblik podatkovykh riznyts' u systemi registriv zhurnal'noi formy* [Account of tax differences in the system of ledgers of the journal form]. *Bukhgal. Oblik i Audyt – Account. and Audit*, 2004, No. 4, pp. 7–25 [in Ukrainian].
2. Golov S.F. *Futurologiya bukhgalters'kogo obliku* [Futurology of the accounting]. *Visn. Nats. Univ. "L'viv. Polit." – Bull. Nat. Univ. "L'viv. Polit."*, 2014, No. 794, pp. 153–157 [in Ukrainian].
3. Pankov D.A., Kukhno Yu.Yu. *Bukhgalterskii Uchet po Dobavlennoi Stoimosti* [Accounting by Added Value]. Minsk, BGATU, 2012 [in Russian].
4. Stuzhuk T.M., Dzhuravets' M.V. *Opodatkuvannya PDV v Ukraini: pozytyvni ta negatyvni storony* [Taxation of VAT in Ukraine: positive and negative sides], available at: <http://intkonf.org/stuzhuk-t-m-dzhuravets-mv-opodatkuvannya-pdv-v-ukrayini-pozitivni-ta-negativni-storoni/> [in Ukrainian].
5. Shemyatkin O. *Systema elektronnoho administruvannya PDV – tsina pytannya?* [The system of electronic administration of VAT – which is the question cost?], available at: http://wts.ua/ua/?s=шемяткін&posts_per_page=10 [in Ukrainian].

Стаття надійшла до редакції 30 червня 2015 р.
