

УДК 657.2
ББК65.052.9(4УКР)2-14

В. К. ОРЛОВА,
профессор, кандидат экономических наук,
завкафедрой,
С. М. КАФКА,
кандидат экономических наук,
доцент

*Кафедра учета и аудита Ивано-Франковского национального
технического университета нефти и газа*

УЧЕТ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ДОБАВЛЕННОЙ СТОИМОСТИ

Обоснована целесообразность накопления информации о добавленной стоимости в бухгалтерском учете и отражения ее в отчетности предприятия. Рассмотрены составляющие добавленной стоимости и порядок ее распределения. Учтен такой основной недостаток НДС, как его возвратный характер, предложено два налога – НДС и налог на прибыль – заменить налогом на добавленную стоимость, при этом порядок определения объекта налогообложения также должен измениться (главное отличие – отсутствие возвратного характера НДС).

Ключевые слова: добавленная стоимость, перенесенная стоимость, распределение добавленной стоимости, валовой внутренний продукт, налог на добавленную стоимость, налог на прибыль.

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-Frankovsk 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.

Орлова Валентина Кузьминична (Orlova Valentina Kuz'minichna) – e-mail: orlovav@ukr.net;
Кафка Софія Михайлівна (Kafka Sofiya Mikhailovna) – e-mail: kafka@i.ua.

В современном бухгалтерском учете нет информации о добавленной стоимости, создаваемой на предприятии. С целью налогообложения налог на добавленную стоимость рассчитывают как разницу между налоговыми обязательствами предприятия и его налоговым кредитом. Наличие такого метода расчета НДС сделало его наиболее криминальным, потому что в силу возвратного характера НДС из бюджета путем мошенничества изымаются значительные средства.

Фискальная служба не может четко контролировать этот процесс ввиду отсутствия в бухгалтерском учете и отчетности информации о добавленной стоимости. К тому же из-за того, что прибыль является составляющей добавленной стоимости, она облагается налогом и отдельно как прибыль, и в составе добавленной стоимости. Такой подход нуждается в дополнительном исследовании и совершенствовании как бухгалтерского учета, так и системы налогообложения.

Следовательно, с целью повышения информативности и достоверности бухгалтерского учета необходимо обеспечить возможность и предложить методические подходы к учету добавленной стоимости, созданной на предприятии, представить предложения по совершенствованию существующей системы налогов с целью устранения возвратного характера НДС.

Анализ последних исследований и публикаций свидетельствует, что ученые в своих работах обращают внимание на несовершенство бухгалтерского учета и отчетности с точки зрения недостаточности их информационной ценности и достоверности. Одни ученые делают попытки гармонизировать бухгалтерский учет и требования фискальных органов в части определения объектов налогообложения [1], другие – предлагают создать парадигму бухгалтерского учета на базе добавленной стоимости [2; 3].

В последнее время ученые-учетчики обращают внимание на то, что информация о добавленной стоимости отсутствует в финансовой отчетности предприятий Украины [2; 3]. В декларации о налоге на нее объект налогообложения, то есть добавленная стоимость, рассчитывается как разница между выручкой от реализации товаров, работ, услуг и стоимостью приобретенных товарно-материальных ценностей (она включается в себестоимость произведенной продукции или предоставляемых услуг) *. Возвратный характер НДС сделал его, как было указано, наиболее криминальным налогом, поэтому фискальные органы применяют такие меры, как налоговые накладные, их регистрация, электронное администрирование НДС, проверки фискальных органов и др. Это существенно увеличило нагрузку на бухгалтерские службы, что порой не оправдывает полученные результаты.

НДС вошел в состав налоговых систем почти всех европейских стран еще в середине прошлого века. В настоящее время он действует почти во всех промышленно развитых странах мира, кроме США и Японии. НДС имеет ряд положительных характеристик, таких как сдерживание кризиса перепроизводства, ускоренное вытеснение с рынка слабых производителей, “встроенный” механизм взаимной сверки плательщиками налоговых обязательств и др. [4]. Но в нынешних условиях, когда в Украине нет кризиса перепроизводства и потребности вытеснить с рынка слабых производителей, а сам механизм требует трудоемкого электронного администрирования, положительные черты НДС не могут быть определяющими.

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

НДС в современном идейном виде был введен в 1997 г. *. Таким образом, Украина получила возможность использовать уже накопленный в Европе опыт. Однако современные экономические и политические условия привели к появлению схем избежания уплаты НДС и, что особенно плохо, к незаконному получению бюджетного возмещения. В отдельные годы в некоторых регионах поступления в бюджет от НДС были меньше, чем возмещение из бюджета. Во избежание таких негативных явлений в Украине ввели электронное администрирование НДС, которое должно существенно изменить ситуацию. Но отсутствие необходимых условий (соответствующих техники и программного обеспечения) создает много проблем для беспрепятственного функционирования этой системы. Остановимся на некоторых из них.

Во-первых, единого программного обеспечения нет. Существуют программы разных разработчиков, но они не стыкуются между собой. Есть бесплатная программа ГФС, но она маломощна и не позволяет налогоплательщикам своевременно и без сбоев выполнять необходимые действия по регистрации налоговых накладных. Безусловно, программа должна быть единой, разработанной по заказу ГФС и бесплатной для налогоплательщиков.

Во-вторых, в современных условиях бухгалтеры много времени тратят на все действия, связанные с электронным администрированием. В научной литературе [5] приведены следующие данные по расходованию времени:

- оформление налоговой накладной и направление ее в Единый реестр, получение квитанции – 5 мин.;
- регистрация клиента и отправка электронной налоговой накладной клиенту, получение подтверждения – 4 мин.;
- получение электронной налоговой накладной от контрагента – 2 мин.;
- оформление выдержки из Единого реестра и направление ее в орган фискальной службы – 4 мин.;
- подтверждение из органа фискальной службы о внесении в Единый реестр – 5 мин.

Такие показатели возможны только на крупных предприятиях, где есть мощное и дорогое программное и техническое обеспечение, высококвалифицированные бухгалтеры. На остальных предприятиях, а их большинство, эти процедуры занимают в 3–4 раза больше времени. Умножив приведенные данные на количество налоговых накладных, получим "цену вопроса". Если использовать классический подход к определению добавленной стоимости, тогда схематически ее содержание, составляющие и распределение можно представить в виде схемы (рис.).

Добавленная стоимость определяет вклад каждого предприятия в создание продукта или услуги. Часть ее государство изымает в виде налогов и обязательных платежей, в том числе таких, как налог на добавленную стоимость и налог на прибыль, размер которых обусловлен результатами деятельности предприятий, прежде всего – объемами реализации. Многие другие налоги зависят уже от размера разного рода ресурсов, которыми владеет предприятие, поэтому называются ресурсными, и в данном случае мы их не рассматриваем. Более детально проанализируем налог на добавленную стоимость и налог на прибыль.

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

Доход (выручка) от реализации товаров, работ, услуг					
Материальные расходы и оплата услуг другим предприятиям (перенесенная стоимость)	Расходы на персонал (вместе со страхованием)	Амортизация	Финансовые расходы	Все налоги	Прибыль
Текущие расходы		Превышение выручки над текущими расходами			
Стоимость, созданная на предыдущих стадиях. Перечисляется поставщикам	Добавленная стоимость				

Распределение добавленной стоимости

Выплаты персоналу	Выплаты государству (налоги)	Выплаты банкам и другим финансовым учреждениям (финансовые выплаты)	Остается на предприятии
-------------------	------------------------------	---	-------------------------

Компенсация расходов на основные средства и нематериальные активы	Создание резервов	Дивиденды	Используется в деятельности как нераспределенная прибыль
---	-------------------	-----------	--

Состав и распределение добавленной стоимости

Разработано авторами.

В данном исследовании все теоретические проблемы, касающиеся определения добавленной стоимости, не рассматриваются. Остановимся на общепринятом подходе к этой экономической категории, что позволит изучить порядок учета и отражения в отчетности добавленной стоимости. Итак, для определения добавленной стоимости необходимо иметь информацию об объемах всех доходов на предприятии и стоимости, перенесенной на реализованную продукцию (товары, работы, услуги), созданной не на предприятии (далее – перенесенная стоимость). Что касается объема доходов, то с этим проблем нет. Данная информация есть в бухучете (седьмой класс счетов) и приводится в отчетности (форма 2 “Отчет о финансовых результатах (Отчет о совокупном доходе)”, строка 2000). С информацией о перенесенной стоимости есть проблемы. Во-первых, в бухучете нет

данных о перенесенной на реализованную продукцию стоимости, а есть только об использованной перенесенной стоимости в процессе деятельности предприятия, так как часть использованных ресурсов находится в остатках незавершенного производства и готовой, но еще не реализованной продукции. Во-вторых, в отчете формы 2 приводится информация об элементах операционных расходов, где расходы на материалы, в которых учтена не вся перенесенная стоимость, обособлены. Услуги других предприятий (транспортные, коммунальные и т. д.) показываются вместе с другими расходами (налогами, штрафами, командировочными и др.), теми, которые не являются перенесенными. Однако эта информация полезна, особенно для фискальных органов при администрировании НДС. В масштабе страны органы статистики рассчитывают ВВП путем добавления этого показателя по отраслям и производствам. В таблице 1 приведены данные по ВВП, НДС и налогу на прибыль в Украине за 2009–2014 гг.

ВВП, НДС и налог на прибыль в Украине *

Таблица 1

(млрд. грн.)

Годы	ВВП	НДС	Налог на прибыль	НДС (% к ВВП)	НДС + налог на прибыль (% к ВВП)
2009	913,3	84,6	32,6	9,3	12,8
2010	1082,6	86,3	39,9	8,0	11,7
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
Итого	7743,0	806,1	286,7	10,4	14,1

* Рассчитано по данным Госстата Украины [Электронный ресурс]. — Режим доступа : <http://www.ukrstat.gov.ua>.

Итак, НДС в процентах к ВВП за анализируемый период составил в среднем 10,4%. В отдельные годы он колебался в пределах от 8% до 12,5%, хотя, согласно Налоговому кодексу Украины, обязательная ставка НДС равна 20%. Разница, возможно, связана с методикой расчета ВВП, но одна из причин — в возвратном характере НДС, что является одним из его существенных недостатков. Поэтому, на наш взгляд, данную проблему необходимо ликвидировать.

Это можно сделать путем налогообложения добавленной стоимости, созданной на предприятии, а не через налоговое обязательство и налоговый кредит. Для этого в учете следует накапливать информацию о размере добавленной стоимости, созданной на предприятии. Один из вариантов решения этого вопроса в рамках существующих в Плане счетов — применение счетов восьмого класса. Так, счет 80 следует использовать для учета не только расходов на материалы, но и других расходов, за которые предприятие рассчитывается с поставщиками, то есть нужно учитывать перенесенные расходы. Возможно, для учета таких расходов целесообразно открыть отдельный субсчет, например 86. Это позволит персонализировать другие операционные расходы (счет 84), а в строке “Другие операционные расходы” в “Отчете о финансовых результатах (Отчете о совокупном доходе)” не будет указываться сумма, которая в настоящее время бывает больше, чем по таким основным экономическим элементам, как материалы или оплата труда. Одним из правил построения статистических группировок является следующее:

в “других” не должно быть значительных сумм, в противном случае такая группировка определяется как неинформативная и подлежит перегруппированию. Это также служит аргументом в пользу того, чтобы рядом с материальными расходами в отчетности приводилась информация о других (кроме материальных) перенесенных расходах. К тому же подсчет созданной на предприятии добавленной стоимости за отчетный период требует корректировки учетных данных о расходах, перенесенных в остатки незавершенного производства и готовой продукции на складе.

Замена налогового кредита и налогового обязательства налогом на добавленную стоимость, созданную на предприятии, выведет НДС из разряда криминальных. Это сделает лишними налоговые накладные, сократит затраты труда бухгалтеров, существенно упростит процесс администрирования данного налога. Но в этом случае нелогичным становится налог на прибыль, поскольку прибыль — это часть добавленной стоимости, поэтому нельзя дважды облагать налогом прибыль (сначала в составе добавленной стоимости, а затем отдельно).

Профессор С.Ф. Голов обосновал целесообразность замены прибыли как показателя, оценивающего деятельность предприятия, добавленной стоимостью. В этой связи он предложил новую парадигму бухгалтерского учета [2]. Поддерживая такую точку зрения, предлагаем изъять налог на прибыль из существующей системы налогов, а чтобы не уменьшать поступления в бюджет, при расчете ставки НДС нужно учитывать нынешние поступления в бюджет в виде налога на прибыль.

В таблице 2 приведены данные четырех вариантов структуры расходов на производство: 1) материалоемкое, 2) трудоемкое, 3) фондоемкое, 4) с одинаковыми уровнями материальных и трудовых расходов и амортизации. Для каждого из вариантов рассчитаны добавленная стоимость, НДС и налог на прибыль при существующей системе налогообложения и показаны эти величины в процентах к добавленной стоимости по каждому из вариантов.

Таблица 2

Ставка нового налога на добавленную стоимость

(условные ед.)

Показатели	Варианты			
	I	II	III	IV
Материалы и услуги (без НДС) (перенесенные расходы)	70	10	20	30
Налоговый кредит (20%).....	14	2	4	6
Выплаты работникам из ЕСВ.....	10	70	25	30
Амортизация.....	5	5	40	30
Налоговый кредит (20%).....	1	1	8	6
Другие расходы (финансовые расходы, командировки, штрафы и т. д.).....	15	15	15	10
Себестоимость.....	100	100	100	100

Окончание таблицы

Прибыль.....	20	20	20	20
Налог на прибыль....	3,6	3,6	3,6	3,6
Цена реализации:				
– без ПДВ.....	120	120	120	120
– с ПДВ.....	144	144	144	144
Добавленная стоимость.....	$144 - 70 = 74$	$144 - 10 = 134$	$144 - 20 = 124$	$144 - 30 = 114$
ПДВ + налог на прибыль:				
– абсолютная сумма НДС.....	$(24 - 14 - 1) + 3,6 = 12,6$	$(24 - 2 - 1) + 3,6 = 24,6$	$(24 - 4 - 8) + 3,6 = 15,6$	$(24 - 6 - 6) + 3,6 = 15,6$
– % к добавленной стоимости.....	$12,6/74 = 17,0$	$24,6/134 = 18,3$	$15,6/124 = 12,6$	$15,6/114 = 13,7$

Полученные результаты свидетельствуют, что при замене двух налогов (современных НДС и налога на прибыль) одним новым налогом на добавленную стоимость, который не будет носить возвратный характер, ставка налога, в зависимости от структуры расходов на производство, может колебаться (при условии, что поступления в бюджет останутся теми же) от 12,6% до 18,3%. Это достаточно существенная разница, требующая дальнейшего исследования для обоснования ставки налогообложения.

Выводы

Поддерживая предложение С.Ф. Голова о целесообразности перехода к парадигме учета добавленной стоимости, предлагаем:

1. Расходы на перенесенную стоимость (кроме материальных расходов) учитывать на отдельном субсчете. Это позволит отделить их от других операционных расходов и получить информацию о перенесенной стоимости.

2. Добавленную стоимость рассчитывать как разницу между доходом предприятия и суммой перенесенной стоимости, откорректировав с учетом изменения последней в остатках незавершенного производства и готовой продукции на складе.

3. Добавить в “Отчет о финансовых результатах (Отчет о совокупном доходе)” информацию о размере добавленной стоимости, созданной на предприятии за отчетный период.

4. Сосредоточить дальнейшие исследования на целесообразности замены двух существующих налогов – НДС и налога на прибыль – одним налогом на добавленную стоимость, который не будет иметь возвратного характера.

Список использованной литературы

1. Ловінська Л.Г., Білоусова О.С. Облік податкових різниць у системі реєстрів 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 доступа : <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. *Opodatkovannya 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-opodatkovannya-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].

Статья поступила в редакцию 30 июня 2015 г.
