

УДК 657.44

В. Я. Плаксієнко,  
д. е. н., професор, Полтавська державна аграрна академія

## ОБЛІК ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ У СИСТЕМІ ЕЛЕКТРОННОГО АДМІНІСТРУВАННЯ: АСПЕКТИ НАУКОВОЇ ДИСКУСІЇ

V. Plaksienko,  
doctor of economics, professor, Poltava State Agrarian Academy

ACCOUNTING OF THE VALUE ADDED TAX IN SYSTEM OF ELECTRONIC ADMINISTRATION: ASPECTS OF THE SCIENTIFIC DISCUSSION

**Розглянуто напрями розвитку наукової дискусії щодо модифікації облікового забезпечення справляння податку на додану вартість у системі його електронного адміністрування. Акцентовано на проблемних аспектах побудови раціональної кореспонденції рахунків синтетичного обліку податку на додану вартість. Обґрунтовано необхідність деталізації рахунків та видозміни окремих реєстрів для підвищення достовірності та посилення аналітичної цінності облікової інформації.**

**The directions of development of a scientific discussion concerning modification of accounting providing tax withholding on value added in system of its electronic administration are considered. Problem aspects of creation of rational correspondence of accounts of synthetic accounting of the value added tax are accented. Need of disaggregation of accounts and modification of separate registers for increase in reliability and strengthening of analytical value of accounting information is proved.**

*Ключові слова: податок на додану вартість, електронне адміністрування, єдиний рахунок, податковий кредит, податкове зобов'язання, ліміт реєстрації.*

*Key words: value added tax, electronic administration, single account, tax credit, tax liability, registration limit.*

### ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Податок на додану вартість як непрямий є одним з головних регуляторів перерозподілу суспільних благ у сучасній економічній системі України.

З 2013 року надходження сум податку на додану вартість складають понад третину усіх доходів зведеного бюджету України. Зокрема у 2014 році за даними Міністерства фінансів України рівень показника сягнув 35,4% дохідної частини бюджету [7].

Простота накопичення сум податку на додану вартість забезпечується універсальною зручністю справляння за місцем і часом та відсутністю примусового характеру внаслідок належності його до непрямих.

Аналіз схем розрахунків, обліку і звітності з податку на додану вартість у колишніх радянських республіках — Російській Федерації, Республіці Білорусь, Республіці Казахстан та Естонії виявив їх тотожність у всіх суттєвих аспектах до національної моделі [5].

Однак національна модель відрізняється ступенем складності облікових процедур та деталями документування наслідків фактів господарського життя. Крім того, очевидними є й інші недоліки системи справляння та обліку податку на додану вартість: нестабільність законодавства створює сприятливе середовище для неправомірного лоббі економічних інтересів великих бізнес-структур переважно через пільги; спостерігається регресивний вплив на малозабезпечені верстви на-

селення; необґрунтоване збільшення сум експортного відшкодування на фоні падіння сумового виразу сальдо по експорту та інші випадки ухилення від оподаткування.

Сьогодні від раціонально організованого та правдивого ведення обліку податків, зборів, платежів залежить податкова безпека підприємства та і, у великій мірі, його економічна безпека. Ці аргументи поживляють наукову дискусію щодо облікового відображення податкових розрахунків, особливо в умовах електронного середовища генерації та обробки економічної інформації.

### АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Систематизація наукових позицій провідних вітчизняних вчених стосовно функціонування та облікового забезпечення справляння податку на додану вартість дозволяє виокремити кілька напрямів розвитку дискусії:

— відповідність існуючого податкового механізму постулатам економічної теорії та умовам створення правових основ ринкової економіки (Бородкін А., Бутинець Ф.Ф., Задорожній З., Малишкін О.І., Новицький А., Сопко В., Швабій К.І.);

— функціонування спеціальних режимів оподаткування ПДВ, зокрема у аграрному секторі економіки (Гайдуцький П.І., Дем'яненко М.Я., Дема Д.І., Дробяз-

ко С.І., Жук В.М., Кваша С.М., Лайко П.А., Саблук П.Т., Синчак В.П., Тулуш Л.Д.);

— мінімізація можливостей зловживань у сфері податкових розрахунків та усунення схем уникнення оподаткування (Дорош Н.І., Дрозд І.К., Кобилянський А.К., Кулаковська Л.П., Пантелєєв В., Петренко Н., Петрик О., Пилипенко І., Редько О., Шевчук В.);

— облікове забезпечення нарахування і стягнення сум податку на додану вартість (Безверхий К., Бурковська А.В., Жук В.М., Коцупатрий М.М., Огійчук М.Ф., Семенко Т.М., Ткаченко Н.М., Чирва А.А.);

— побудова системи електронного адміністрування податку на додану вартість та відповідна модифікація облікових записів за цих умов (Білоус І., Безверхий К., Горковенко І.В., Дядюра І., Огійчук М.Ф., Помулева В.М., Сколотій І.В., Тимченко О.М.).

Ряд вчених досліджують співіснування фінансового та податкового обліку. Вони констатують неможливість повної уніфікації правил оподаткування й обліку за методологією бухгалтерських стандартів та релевантність податкового обліку як окремого виду [5].

Актуальність якісних змін систем адміністрування податків пояснюється прагненням суб'єктів господарювання до зниження фіскального тиску у будь-який спосіб як основного мотиваційного чинника діяльності підприємства в умовах кризи.

Експансія електронних технологій та електронного середовища економічних даних зумовлює системні зміни державного управління та податкового механізму серед його домінуючих складових. Саме на цю вигоду часу з 1 січня 2015 року почала функціонувати система електронного адміністрування податку на додану вартість.

## ВИДІЛЕННЯ НЕ ВИРІШЕНИХ РАНІШЕ ЧАСТИН ЗАГАЛЬНОЇ ПРОБЛЕМИ

Запровадження електронного адміністрування податку на додану вартість, безумовно, є якісно новою моделлю, яка базується на автоматизації процесів збору та аналізу інформації про реєстрацію та рух сум податку у розрізі контрагентів, що має надходити як від суб'єктів господарювання, так і від банківських установ та органів Державного казначейства України [8].

Основна перевага її вбачається у мінімізації дії суб'єктивного "людського фактора" та наданні можливостей оперативного формування й використання достовірної та повної інформації про усі ланки механізму справляння податку на додану вартість.

Систематизація економічних наслідків запровадження системи електронного адміністрування ПДВ виявила і суттєвий недолік цього механізму, що проявлятиметься навіть на макрорівні: відволікання і "замороження" на ПДВ-рахунках значних сум обігових коштів з відповідними ризиками неплатежів та загальним зниженням показників ліквідності й платоспроможності підприємств. Цей показник за розрахунками науковців може сягнути 15% місячного обороту [8].

Крім того, фактор нормативного обмеження часового регламенту реєстрації у електронній системі зумовлює посилення ризику втрати права на податковий кредит покупцем (п. 198.6 ПКУ). Якщо продавцем не зареєстровано своєчасно (15 днів) податкову накладну, то в

обліку покупця вона відображається у періоді складання. Визнання наслідку, з огляду на реєстрацію, можливе не пізніше 180 днів при практиці правила "першої події" та 60 днів — при використанні "касового методу".

Нормативний порядок електронних коригувань також переслідують виключно фіскальні цілі (у разі збільшення суми компенсації вартості товарів спочатку продавець збільшує податкові зобов'язання, а вже потім покупець збільшує податковий кредит; аналогічно — передують зменшення сум податкового кредиту у разі зменшення сум компенсації вартості товарів).

Система електронного адміністрування обумовила функціонування ПДВ-рахунку як нового об'єкта обліку, що потребує належного опрацювання щодо побудови відповідної кореспонденції рахунків й участі у розрахунках з використанням інструментарію фінансового аналізу (ліквідність підприємства, ліквідність балансу, фінансова стійкість, платоспроможність тощо).

Так, і з суто технічних міркувань, існуюча інноваційна інформаційна система адміністрування ПДВ потребує доопрацювання алгоритмів функціонування: обґрунтованої економічної класифікації платників податку за групами ризику; узгодження інформаційних потоків з різних баз даних і програмних продуктів ("1С:", "Медок", "Бест-Звіт", електронних систем митниці, центрів сертифікації ключів електронних підписів та інше).

## МЕТА СТАТТІ

Метою дослідження, результати якого представлені у цій публікації, є критичний аналіз процедурних аспектів запровадження системи електронного адміністрування ПДВ та систематизація наукових позицій щодо облікового забезпечення справляння податку на додану вартість в умовах нової економічної реальності.

## РЕЗУЛЬТАТИ ДОСЛІДЖЕНЬ

Синтетичний облік процесів справляння податку на додану вартість в умовах існуючих національних правових колізій та автономно функціонуючих видів обліку ускладнений.

Характерними відмінностями фінансового та обліку для цілей оподаткування ПДВ є правила виникнення та фіксації податкових наслідків фактів господарського життя: касовий метод або правило першої події).

Очевидним є існування ряду операцій, відображення яких у фінансовому обліку існує виключно з огляду на дотримання вимог Податкового кодексу: донарахування ПДВ унаслідок застосування звичайної ціни; зобов'язання на вартість безоплатно отриманих активів; самостійне донарахування податкового зобов'язання на балансову вартість активів, які ліквідуються за рішенням платника податку. Це явище також свідчить про наявність негативних рис "автономізації" обліку податку на додану вартість для цілей складання фінансової звітності та для цілей оподаткування.

Синтетичний облік усіх податків здійснюється з використанням субрахунку 641 "Розрахунки за податками", що априорі вимагає ускладнення деталізацією четвертим, а інколи, і навіть п'ятим порядком цифр, враховуючи широку номенклатуру існуючих податків та розмаїття особливостей механізму їх нарахування та сплати.

**Таблиця 1. Пропозиції вчених щодо застосування синтетичних рахунків обліку ПДВ у системі електронного адміністрування**

Автор	Рахунки, що пропонуються	Аргументація запровадження
Огійчук М.Ф., Горковенко І.В., Сколотій І.В. [6]	32 «Спеціальний рахунок ПДВ»	«...використовувати кошти з цього рахунку можна лише для перерахування податкових зобов'язань до бюджету або на спеціальний рахунок сільгоспідприємства»
Інструкція про застосування плану рахунків	315 «Спеціальні рахунки в національній валюті»	«призначений для обліку коштів на рахунку у системі електронного адміністрування податку на додану вартість, відкритому платнику податку в Казначействі, а також на інших спеціальних рахунках, відкритих у банку та/або органі Казначейства відповідно до законодавства, тощо»
Карпова В. [4]	645 «Електронний рахунок з ПДВ»	«підлягає впровадженню як новий субрахунок рахунка 64...»
Безверхий К. [1]	336 «Електронний рахунок»	«...від синтетичного рахунку 33 «Інші кошти» не варто відмовлятися, адже у нас з'явився інший рахунок, щоправда не у банку, а в Казначействі»
Дядюра І. [2]	64121 «Розрахунки по ПДВ у системі ЕА ПДВ» 377121 «Розрахунки з казначейством в системі ЕА ПДВ»	«Сальдо по счету 64121 «Расчеты по НДС в системе ЭА НДС» будет показывать сумму денежных средств, на которые можно было зарегистрировать налоговые накладные в отчетном периоде. Почему расчеты с Госказначейством следует вынести на счет расчетов с прочими дебиторами? Объяснение этому простое: перечисленные деньги на счет в системе ЭА НДС нельзя признать денежными средствами предприятия».

Використання правила "першої події" при визначенні наслідків щодо податку на додану вартість обумовлює застосування у бухгалтерських записах субрахунків 643 "Податкове зобов'язання" та 644 "Податковий кредит". При цьому назва таких субрахунків за формою ніяк не вказує на сутність операцій, у яких вони використовуються. Крім того, практики та дослідники теоретичних аспектів функціонування систем оподаткування відзначають ще і невідповідність економічного змісту операцій на субрахунках 643 та 644 у формулюваннях положень Інструкції із застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку: "на субрахунку 644 ведеться облік суми податку на додану вартість, на яку підприємство набуло право зменшити податкове зобов'язання". Це пояснення актуальне й щодо формування дебетового обороту субрахунка 641, що викликає плутанину у практиці, особливо для початківців та фізичних осіб-підприємців, що планують вести облік самостійно.

Система електронного адміністрування ПДВ "породжує" два нові об'єкти обліку щодо раціонального відображення яких триває жвава наукова дискусія (табл. 1):

- електронний ПДВ-рахунок;
- сума заборгованості органів Держказначейства (як розпорядників електронного рахунку) перед платниками податку, що виникла внаслідок перевищення перерахованих коштів над сумами узгоджених зобов'язань.

Застосовувані записи з використанням нормативно закріпленого у Плані рахунків субрахунка 315 є суперечливими, бо означений рахунок не відкривається у банківській установі, як передбачає назва та сутність рахунка 31 "Рахунки у банках".

Стосовно використання рахунків 32 та 33, слід зазначити, що кошти на рахунку системи електронного адміністрування за особливостями використання не є коштами підприємства, як такі, що ним не контролюються. Рух коштів на таких рахунках забезпечується органами Держказначейства.

Тому найбільш обґрунтованим з позиції постулатів економічної теорії є визнання окремого субрахунка ПДВ у системі електронного адміністрування на субрахунку 6412 та віднесення коштів на електронному рахунку СЕА до складу дебіторської заборгованості (кошти відволікаються з господарського обороту).

Четвертий та навіть п'ятий порядок деталізації субрахунків обліку ПДВ у системі електронного адміністрування не надто ускладнюватиме формування кореспонденції рахунків, бо понад у 90% випадків такі записи генерує спеціальний програмний продукт автоматизації обліку. Тому процедурно буде потрібно лише додавання відповідного субрахунку до Робочого плану рахунків підприємства, установи, організації з прив'язкою ІТ-працівниками до шаблонів форм первинних документів.

Крім того, запровадження спеціального рахунку з обліку ПДВ супроводжується рядом нормативно не врегульованих організаційних аспектів: періодичність випсок банку, вартість послуг за обслуговування, доступ до інформації по рахунку, строки внесення податків за бартерними розрахунками, відповідальність банків за порушення дисципліни розрахунків та інші [6].

Удосконалення облікового забезпечення справляння ПДВ має відбуватися починаючи з рівня внутрішньої регламентації організації обліку. Так, слушною є пропозиція А.А. Чирви щодо включення до наказу про облікову політику розділу "Організація обліку податкових платежів" та формування внутрішнього положення про податковий облік на підприємстві [12].

Для посилення дієвості внутрішнього та зовнішнього контролю документального забезпечення обліку ПДВ О.І. Малишкін обґрунтовано пропонує удосконалення Реєстру виданих та отриманих податкових накладних засобами внесення у форму додаткових граф щодо найменування придбаних товарів, робіт, послуг та напрямів їх подальшого використання. Ця інформація сприятиме оперативній ідентифікації ключового податкового чинника — належності/не належності придбань до основної діяльності платника податку [5].

### **ВИСНОВКИ З ДАНОГО ДОСЛІДЖЕННЯ І ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ РОЗВІДОК У ДАНОМУ НАПРЯМІ**

Сучасні практики-обліковці та дослідники проблематики фаху вимушені працювати в умовах надто динамічних змін нормативних актів, численних правових колізій, що ускладнюють облікове супроводження функціонування податкової системи України. При цьому порушується фундаментальний принцип дієвості чинного законодавства — стабільність.

Запровадження системи електронного адміністрування податку на додану вартість — новітній безконтактний метод оподаткування, що діє у напрямі мінімізації зловживань у податковій сфері. Однак, ця новація має і ряд негативних наслідків. Серед них: відволікання близько 15% місячних сум оборотних засобів з подальшим "заморожуванням" на ПДВ-рахунках; посилення дії факторів ризику втрати покупцем права на податковий кредит; збільшення фіскального тиску на учасників обороту, що породжують додану вартість; технічні неузгодженості співіснування електронних баз обробки даних та програмних продуктів ведення обліку, що є "сировиною" для подальшої обробки у СЕА. Електронне адміністрування згенерувало і нові об'єкти обліку: електронний ПДВ-рахунок; сума заборгованості органів Держказначейства (як розпорядників електронного рахунку) перед платниками податку, що виникла внаслідок перевищення перерахованих коштів над сумами узгоджених зобов'язань.

Підсумовуючи обговорення у наукових колах стосовно синтетичного обліку нововведень, можна стверджувати, що найбільш обґрунтованим з позиції постулатів економічної теорії є визнання окремого субрахунка ПДВ у системі електронного адміністрування на субрахунку 6412 та віднесення коштів на електронному рахунку СЕА до складу дебіторської заборгованості (кошти відволікаються з господарського обороту).

#### Література:

1. Безверхий К. Особливості обліку та звітності за податком на додану вартість в контексті законодавчих інновацій / К. Безверхий // Бухгалтерський облік і аудит. — 2015. — № 1. — С. 26—33.
2. Дядюра И. Бухгалтерские проводки НДС до 01.02.2015 и после / И. Дядюра [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://buhgalter911.com/ShowArticle.aspx?a=164897>
3. Жук В. М. Стан та розвиток спеціальних режимів оподаткування аграрного бізнесу / В. М. Жук // Фінанси України. — 2011. — № 7. — С. 33—42.
4. Карпова В. ПДВ-рахунки в бухгалтерському обліку / В. Карпова // Бухгалтерський тиждень. — 2015. — № 6. — С. 47—48.
5. Малишкін О.І. Облік і аудит податків в Україні: теорія, методологія, практика: монографія / О.І. Малишкін; Міжгалуз. акад. упр. — К.: Центр учбової літератури, 2013. — 375 с.
6. Огічук М.Ф. Електронне оподаткування в системі обліку податку на додану вартість / Огічук М. Ф., Горковенко І.В., Сколотій І.В. // Проблеми економіки. — 2014. — № 4. — С. 376—381.
7. Помулева В.М. Вектори удосконалення обліку ПДВ в системі електронного адміністрування / В.М. Помулева, К.О. Подзолова // Сталій розвиток економіки. — 2015. — № 2. — С. 262—270.
8. Тимченко О.М. Облік і контроль у системі адміністрування ПДВ: взаємозв'язок, напрями вдосконалення / О.М. Тимченко, А.В. Пислиця // Фінанси України. — 2007. — № 8. — С. 91—99.
9. Тулуш Л.Д. Оподаткування сільськогосподарських товаро-виробників: стан та перспективи розвитку: [посібник] / Л.Д. Тулуш, В.І. Проніна, Н.В. Сеперович;

Ін-т розв. аграр. ринків {Київ}. — К.; Л.: Укр. технології, 2009. — 295 с.

10. Тулуш Л.Д. Функціонування податку на додану вартість у сфері агропромислового виробництва: монографія / Л.Д. Тулуш, О.Т. Прокопчук. — К.: ННЦ ІАЕ, 2011. — 278 с.

11. Ходикіна А.А. Актуальні тенденції обліку розрахунків з податку на додану вартість / А.А. Ходикіна, А.В. Бурковська // Вісник Миколаївського національного університету імені В.О. Сухомлинського. — 2015. — Вип. 8. — С. 1196—1198.

12. Чирва А.А. Удосконалення облікової політики підприємства у частині обліку ПДВ / А.А. Чирва // Accounting and Finance. — 2015. — № 4 (70). — С. 67—71.

#### References:

1. Bezverkhyj, K. (2015), "Features of account and accounting after a tax value-added in the context of legislative innovations", *Bukhhalters'kyj oblik i audyt*, vol. 1, pp. 26—33.
2. Diadiura, I. (2015), "Book-keeping wirings of VAT in 1.02.2015 to and after", available at: <http://buhgalter911.com/ShowArticle.aspx?a=164897> (Accessed 20 Sept 2016).
3. Zhuk, V. M. (2011), "State and development of the dedicated modes of taxation of agrarian business", *Finansy Ukrainy*, vol. 7, pp. 33—42.
4. Karpova, V. (2015), "Vats-accounts are in a record-keeping", *Bukhhalters'kyj tyzhden'*, vol. 6, pp. 47—48.
5. Malyshkin, O. I. (2013), *Oblik i audyt podatkov v Ukraini: teoriia, metodolohiia, praktyka* An account and audit of taxes is in Ukraine: theory, methodology, practice, *Tsentr uchbovoi literatury*, Kyiv, Ukraine.
6. Ohijchuk, M. F. (2014), "Electronic taxation is in the system of account of tax value-added", *Problemy ekonomiky*, vol. 7, pp. 376—381.
7. Pomulieva, V. M. (2015), "Vectors of improvement of account of VAT are in the system of electronic administration", *Stalij rozvytok ekonomiky*, vol. 2, pp. 262—270.
8. Tymchenko, O. M. (2007), "Account and control in the system of administration of VAT: intercommunication, directions of perfection", *Finansy Ukrainy*, vol. 8, pp. 91—99.
9. Tulush, L. D. (2009), *Opodatkuvannia sil'skohospodars'kykh tovarov-vyrobnikiv: stan ta perspektyvy rozvytku* [Taxation of agricultural tovaro-producers: state and prospects of development], *Ukr. tekhnolohii*, Kyiv, Ukraine.
10. Tulush, L. D. and Prokopchuk, O. T. (2011), *Funktsionuvannia podatku na dodanu vartist' u sferi ahropromysloвого vyrobnystva*, There is functioning of tax value-added in the field of agroindustrial production, *NNTs IAE*, Kyiv, Ukraine.
11. Khodykina, A. A. (2015), "Actual tendencies of account of calculations are from a tax value-added", *Visnyk Mykolaivs'koho natsional'noho universytetu imeni V. O. Sukhomlyns'koho*, vol. 8, pp. 1196—1198.
12. Chyrva, A. A. (2015), "An improvement of registration policy of enterprise is in part of account of VAT", *Accounting and Finance*, vol. 4 (70), pp. 67—71.

Стаття надійшла до редакції 06.10.2016 р.