

## ОСОБЛИВОСТІ ПОДАТКОВОГО ОБЛІКУ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

Григоренко Ю.В.

Харківський національний економічний університет  
імені Семена Кузнеця

Досліджено особливості податкового обліку як елементу податкового менеджменту та основні характеристики даного процесу щодо податку на додану вартість. Аналізуючи, систематизуючи і узагальнюючи підходи науковців щодо трактування поняття «податковий облік», запропоновано власне бачення сутності даного поняття та виділено основні складові цього процесу. Проаналізовано структуру надходжень основних бюджетоутворюючих податків до Державного бюджету України. У результаті досліджень визначено основні складові податкового обліку з ПДВ. Встановлено, що для України питання ефективного здійснення податкового обліку з податку на додану вартість має актуальне і принципове значення, оскільки ПДВ – є одним із основних бюджетоутворюючих податків та відіграє фіскально-бюджетну роль. Обґрунтована необхідність щодо забезпечення якісного здійснення податкового обліку з податку на додану вартість. Перспективами подальших досліджень у даному напрямі є розробка механізмів удосконалення системи податкового обліку з податку на додану вартість як одного з основних складових надходжень Державного бюджету.

**Ключові слова:** податковий облік, податок на додану вартість, податкові надходження, складові податкового обліку, Державний бюджет.

**Постановка проблеми.** На сьогоднішній день однією з основних передумов розвитку економіки України та забезпечення її стабільності є ефективне функціонування податкової системи, оскільки мобілізація податкових платежів до бюджету країни дає можливість органам державної виконавчої влади здійснювати реалізацію внутрішньої та зовнішньої політики, фінансування соціальних заходів. Проте позитивний ефект може бути досягнутим лише за умов ефективної податкової політики, стабільності податкового законодавства та належного функціонування податкової системи. Важливу роль у забезпеченні надходжень до бюджету податків відіграє податковий облік через додержання умов якого держава забезпечує правильні і точні розрахунки податкових зобов'язань.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Проблеми організації податкового обліку пов'язані зі створенням національної податкової системи, а тому є частиною наукових інтересів вітчизняних дослідників, серед яких слід назвати академіка Вишневецького В.П. [2, с. 29-39], відомих дослідників Таузенда Дж. [6, с. 30-31], Чацкіса Е.Д. [7, с. 7-10], Михайлової Т.П. та Миловицкої Ю.І. [4, с. 72-77], Гейера Е.С. [3, с. 39-41] та інших.

Незважаючи на наявність достатньої кількості публікацій щодо організації податкового обліку як елементу податкового менеджменту, в українському законодавстві визначення поняття «податковий облік» є відсутнім.

**Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми.** Відсутність чіткого визначення поняття «податковий облік» в українському законодавстві; особливості фіскальної ефективності податку на додану вартість (далі – ПДВ); система податкового обліку податку на додану вартість; виникнення обов'язкової вимоги реєстрації податкових накладних в системі електронного адміністрування як однієї із складових податкового обліку.

**Мета статті.** Головною метою цієї роботи є формулювання авторського бачення сутності поняття «податковий облік» на основі аналізу існуючих в економічній літературі підходів до трак-

тування даного поняття. Визначення економічної доцільності здійснення податкового обліку з податку на додану вартість – як одного з основних бюджетоутворюючих податків України.

Виклад основного матеріалу. З прийняттям у 2010 році Податкового кодексу України (далі – ПКУ) проблеми ведення податкового обліку були деякою мірою вирішені [1]. Проте недоліком існуючого податкового законодавства України є відсутність у ньому чіткого визначення поняття «податковий облік».

Існують різні точки зору науковців щодо трактування поняття «податковий облік». Отже, кращому розумінню сутності податкового обліку сприятиме аналіз існуючих підходів щодо визначення даного терміну з точки зору різних авторів (табл. 1).

Отже, враховуючи підходи до трактування поняття «податковий облік» різними авторами, можна зазначити, що податковий облік – це система економіко-правових відносин, яка передбачає певну послідовність дій щодо: реєстрації, перереєстрації чи зняття з реєстрації осіб, які підлягають податковому обліку; збору, фіксації, обробки, узагальнення та передачі інформації, необхідної для визначення суми податкових зобов'язань платника щодо відповідного податку чи збору на основі первинних документів, податкових реєстрів та наданій податковій звітності, а також особливості виконання платником податків податкового обов'язку.

На основі аналізу існуючих підходів щодо трактування поняття «податковий облік» можна виділити найважливіші складові даного терміну (рис. 1).

Податковий облік безумовно пов'язаний з податковим обов'язком. Згідно ПКУ під податковим обов'язком слід розуміти обов'язок платника податку обчислити, задекларувати та/або сплатити суму податку та збору в порядку і строки, визначені Податковим кодексом України, законами з питань митної справи. Виконанням податкового обов'язку визнається сплата в повному обсязі платником відповідних сум податкових зобов'язань у встановлений податковим законодавством строк [1].

В умовах становлення ринкової економіки податки є регулюючим та стимулюючим фактором економічного розвитку країни. Вагому роль в даному процесі відіграє податок на додану вартість (далі ПДВ), його облік та звітність. Для України питання стягнення і відшкодування ПДВ має актуальне і принципове значення: він є стратегічно необхідним, оскільки має потужний податковий потенціал, відіграє фіскально-бюджетну роль і є одним із основних бюджетоутворюючих податків (табл. 2).

Аналізуючи частку кожного з наведених в табл. 2 податків можна простежити, що доля ПДВ за аналізований період є найвищою.

Тому можна свідчити про економічну доцільність даного податку для економіки України.

Відповідно до даних табл. 2 можна стверджувати, що в цілому сума податку на додану вартість має тенденцію до зростання (рис. 2). При цьому частка ПДВ найбільшою була у 2009 році на рівні 56,8%. На основі даного показника можна свідчити про те, що фіскальна ефективність ПДВ у різні роки відрізнялась на декілька відсотків, тому протягом 2007–2015 року динаміка надходжень ПДВ коливалась в межах 59,38 млрд грн – 178,45 млрд грн (43,6% – 56,8%) (рис. 2).

Під фіскальною ефективністю податку на додану вартість слід вважати спроможність даного податку щодо забезпечення своєчасного наповнення бюджету держави на відповідному рівні, враховуючи при цьому співвідношення надходжень ПДВ

Таблиця 1

**Визначення поняття «податковий облік» з точки зору різних авторів**

Автор	Сутність поняття
Брызгалін А.В.	Система збору, фіксації та обробки господарської інформації необхідної для правильного обчислення податкових зобов'язань платника податку
Бухгалтерська енциклопедія	Система узагальнення інформації для визначення податкової бази з конкретного податку на основі даних первинних документів, згідно з порядком, встановленим відповідними главами Податкового кодексу
Гейер Е.С.	Система збору, реєстрації, узагальнення, зберігання та передачі інформації для визначення податкової бази з податків за правилами, встановленими податковим законодавством, виконує функції нарахування та сплати податків
Гусакова О.С.	Підсистема бухгалтерського обліку, яка за певними правилами, затвердженими державою, виконує функції нарахування та сплати податків відповідним державним органам
Загородній А.Г., Вознюк Г.Л.	1) система обов'язкових форм і методів відображення платниками податків результатів господарської діяльності або інших об'єктів, пов'язаних із визначенням податкового зобов'язання з певних податків; 2) облік у податкових органах платників податків та стану їхніх розрахунків із бюджетом
Іванов Ю.Б., Крисоватий А.І., Кізіма А.Я., Карпова В.В.	Впорядкована система збору, реєстрації та узагальнення зберігання й передачі інформації для визначення податкової бази для податку на основі даних первинних документів, згрупованих відповідно до порядку, передбаченого чинним податковим законодавством
Коцупатрий М.М., Ковач С.І., Мельничук В.В.	Підсистема бухгалтерського обліку, яка за встановленими державою правилами формує інформацію про нарахування та сплату податків і зборів відповідним державним органам, основним завданням якого є контроль за правильністю, своєчасністю і повнотою нарахування та сплати податків і зборів (обов'язкових платежів)
Крисоватий А.І., Кізіма А.Я.	Процес реєстрації одних і цілеспрямований підбір інших інформативних показників, які необхідні для аналізу, планування і прийняття управлінських рішень, пов'язаних з оподаткуванням діяльності підприємства
Максімова В.Ф., Артюх О.В.	Система збору і обробки інформації для визначення бази оподаткування підприємства відповідно до вимог податкового законодавства
Началов А.В.	Комплексний облік податкових платежів та надходжень платників податків, здійснюваний на рівні підприємств, організацій та податкових органів
Онисько С.М., Тофан І.М., Грицина О.В.	Облік валових доходів і валових витрат для визначення оподатковуваного прибутку
Палей С.Б.	Система збору, фіксації та обробки інформації, необхідної для правильного обчислення податкових зобов'язань платника
Податковий кодекс Російської Федерації	Система узагальнення інформації для визначення податкової бази з податку на основі даних первинних документів, згрупованих відповідно з діючим порядком, передбаченим Податковим кодексом Російської Федерації
Фінансовий словник	Комплексний облік податкових платежів всіх зареєстрованих і не зареєстрованих платників податків, що здійснюється на рівні юридичних осіб
Фінансово-кредитний енциклопедичний словник	Система збору, фіксації та узагальнення інформації для визначення податкової бази з податків на основі первинних документів, згрупованих відповідно до порядку, передбаченого податковим законодавством
Храбров А.О.	Встановлена податковим законодавством послідовність дій контролюючих органів по здійсненню реєстрації, перереєстрації або зняття з реєстрації осіб, що підлягають податковому обліку, а також діяльність контролюючих органів по веденню Єдиного державного реєстру платників податків
Чернелевський Л.М., Редзюк Т.Ю.	Система групування інформації для визначення податкової бази за податками на підставі первинних документів, згрупованих у відповідності з порядком передбаченим діючим податковим законодавством

Джерело: розроблено автором

до витрат, що спрямовуються на адміністрування даного податку. Конкретними характеристиками фіскальної ефективності є абсолютні обсяги надходжень ПДВ та питома вага даного податку у валовому внутрішньому продукті країни, доходах Державного бюджету; ефективна ставка податку, що передбачає співвідношення надходжень ПДВ до споживчих витрат домогосподарств; коефіцієнт продуктивності (відношення частки ПДВ у ВВП до стандартної ставки податку) [5, с. 63].

В цілому на основі проведеного аналізу надходжень ПДВ до Державного бюджету за

2007–2015 рр. можна зазначити, що загалом спостерігається тенденція до зростання надходжень даного податку і як наслідок, зростання рівня фіскальної ефективності у майбутньому.

Виходячи з ролі ПДВ у формуванні Державного бюджету розглянемо більш детально порядок організації податкового обліку зобов'язань з цього податку. Згідно з діючим податковим законодавством основні складові податкового обліку ПДВ наведено на рис. 3.

Податковим кодексом України передбачено особливі вимоги щодо реєстрації осіб як платників



Рис. 1. Складові поняття «податковий облік»

Джерело: розроблено автором

Таблиця 2

**Податкові надходження до Державного бюджету України у розрізі основних бюджетоутворюючих податків за 2007–2015 рр.**

Період	Одиниця виміру	Податкові надходження (всього)	ПДВ	Податок на прибуток	Акцизний податок	Мито	Інші
2007	млрд. грн	116,67	59,38	33,96	10,49	10,04	0,36
	%	100,00	50,90	29,11	8,99	8,60	0,31
2008	млрд. грн	167,88	92,08	47,46	12,68	12,30	0,42
	%	100,00	54,85	28,27	7,55	7,33	0,25
2009	млрд. грн	148,92	84,59	32,57	21,27	6,93	0,46
	%	100,00	56,80	21,87	14,28	4,65	0,31
2010	млрд. грн	166,87	86,32	39,97	27,62	9,07	0,59
	%	100,00	51,73	23,95	16,55	5,44	0,35
2011	млрд. грн	261,60	130,09	54,74	33,01	11,77	2,77
	%	100,00	49,73	20,93	12,62	4,50	1,06
2012	млрд. грн	274,72	138,83	55,35	37,19	13,19	3,19
	%	100,00	50,54	20,15	13,54	4,80	1,16
2013	млрд. грн	262,78	128,27	54,32	35,31	13,34	4,41
	%	100,00	48,81	20,67	13,44	5,08	1,68
2014	млрд. грн	280,18	139,02	39,94	41,94	12,61	5,99
	%	100,00	49,62	14,26	14,97	4,50	2,14
2015	млрд. грн	409,42	178,45	34,78	63,11	40,30	0,67
	%	100,00	43,59	8,49	15,41	9,84	0,16

Джерело: розроблено автором за даними Державної казначейської служби [8]

податків. Основною вимогою щодо реєстрації осіб як платників податку на додану вартість є наступна умова: у разі якщо загальна сума від здійснення операцій з постачання товарів/послуг, що підлягають оподаткуванню, у тому числі з використанням локальної або глобальної комп'ютерної мережі, нарахована (сплачена) такій особі протягом останніх 12 календарних місяців, сукупно перевищує 1000000 гривень (без урахування ПДВ), така особа зобов'язана зареєструватися як платник податку у контролюючому органі за своїм місцезнаходженням (місцем проживання). Реєстрація платником ПДВ може бути здійснена в обов'язковому порядку, а також на добровільних підставах. Якщо особа не є платником податку у зв'язку з тим, що обсяги оподатковуваних операцій відсутні або є меншими від 1000000 гривень, вважає за доцільне добровільно зареєструватися як платник податку, така реєстрація здійснюється за її заявою. Реєстрація проводиться шляхом внесення відомостей до Реєстру платників податку. Центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику, веде реєстр платників податку, в якому міститься інформація про осіб, зареєстрованих як платники податку [1].

Якісне ведення податкового обліку, в першу чергу, вимагає особливий порядок ведення податкової документації, а саме: складання в електронному вигляді податкових накладних, їх реєстрація у Єдиному реєстрі податкових накладних (далі – ЄРПН) та складання податкової декларації за відповідний податковий період виключно на підставі зареєстрованих податкових накладних.

Податкова накладна – податковий документ, що підтверджує виникнення податкового зобов'язання у платника податку в зв'язку з продажем товарів, робіт, послуг і одночасно підтверджує

право на податковий кредит у покупця – платника податку у зв'язку з придбанням таких товарів, робіт, послуг.

Податкова накладна складається у день виникнення податкових зобов'язань продавця та складається на кожне повне або часткове постачання товарів/послуг, а також на суму коштів, що надійшли на поточний рахунок як попередня оплата (аванс).

Відносно новим у податковому обліку є вимога обов'язкової реєстрації податкових накладних із застосуванням електронного адміністрування податку. Сутність такого адміністрування полягає в тому, що платникам податку автоматично відкриваються рахунки в системі електронного адміністрування податку на додану вартість. Платник податку має право зареєструвати податкові накладні та/або розрахунки коригування в ЄРПН на суму податку (SHакл), обчислену за наступною формулою:

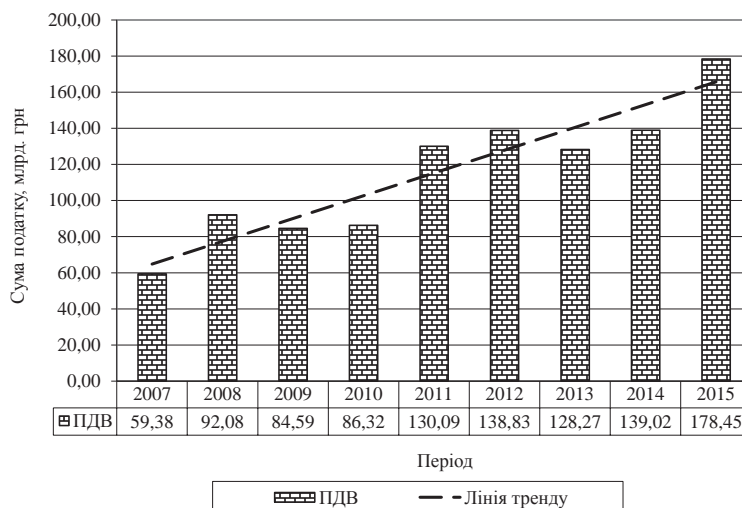


Рис. 2. Надходження ПДВ до Державного бюджету за 2007–2015 рр.

Джерело: розроблено автором за даними Державної казначейської служби [8]

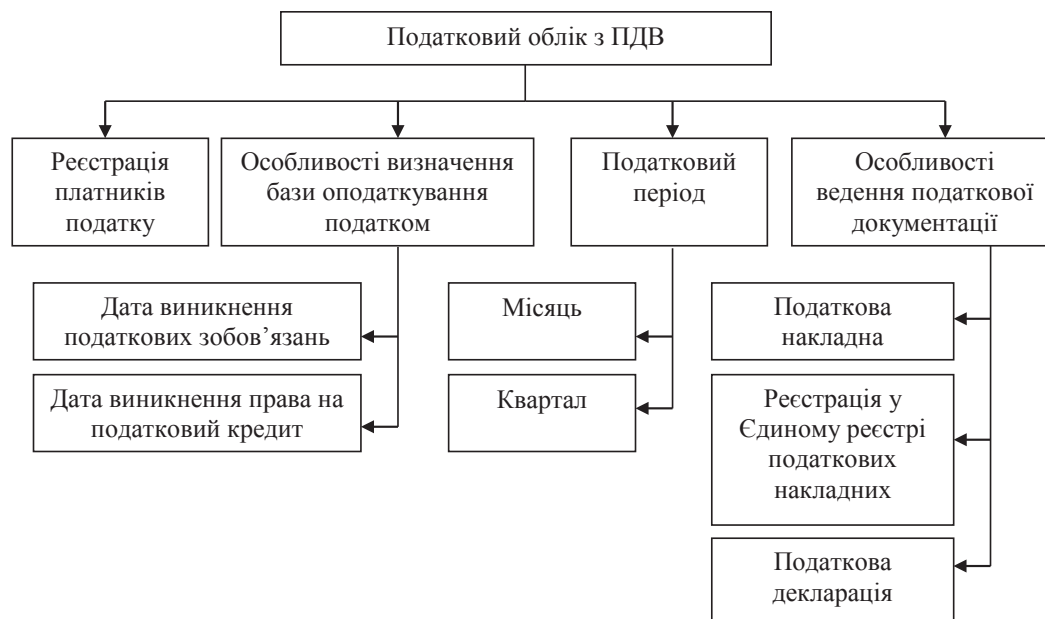


Рис. 3. Система податкового обліку з податку на додану вартість

Джерело: розроблено автором за даними [1]



$$S_{\text{Накл}} = S_{\text{НаклОтр}} + S_{\text{Митн}} + S_{\text{ПопПах}} + S_{\text{Овердрафт}} - S_{\text{НаклВид}} - S_{\text{Відшкод}} - S_{\text{Перевищ}}, \quad (1)$$

де,  $S_{\text{НаклОтр}}$  – загальна сума податку за отриманими платником податковими накладними, зареєстрованими в ЄРПН, податковими накладними, складеними платником податку та зареєстрованими в ЄРПН, та розрахунками коригування до таких податкових накладних, зареєстрованими в ЄРПН;

$S_{\text{Митн}}$  – загальна сума податку, сплаченого платником при ввезенні товарів на митну територію України;

$S_{\text{ПопПах}}$  – загальна сума поповнення з поточного рахунку платника податку рахунку в системі електронного адміністрування податку;

$S_{\text{Овердрафт}}$  – сума середньомісячного розміру сум податку, які за останніх 12 звітних (податкових) місяців були задекларовані платником до сплати до бюджету та погашені чи розстрочені або відстрочені;

$S_{\text{НаклВид}}$  – загальна сума податку за виданими платником податковими накладними, зареєстрованими в ЄРПН та розрахунками коригування до таких податкових накладних, зареєстрованими в ЄРПН;

$S_{\text{Відшкод}}$  – загальна сума податку, заявленої платником до бюджетного відшкодування з урахуванням сум коригувань, проведених за результатами перевірок;

$S_{\text{Перевищ}}$  – загальна сума перевищення податкових зобов'язань, зазначених платником у поданих податкових деклараціях з урахуванням поданих уточнюючих розрахунків до них, над сумою податку, що міститься в складених таким платником податкових накладних та розрахунках коригування до таких податкових накладних, зареєстрованих в ЄРПН.

Показники даної формули обраховуються з 1 липня 2015 року [1].

Електронне адміністрування податку на додану вартість має позитивне значення для забезпечення надходжень до бюджету, проте негативна його складова не має права бути виключеною. Нововведення обмежують суму ПДВ, на яку можна зареєструвати податкову накладну в ЄРПН. Оформлення податкової накладної необхідно здійснювати на всю суму операції, проте інколи виникають проблеми із її реєстрацією в ЄРПН. При цьому в будь-якому випадку постачальник товарів (послуг) повинен відобразити податкові зобов'язання в декларації з ПДВ. За даної ситуації проблеми, що виникають із реєстрацією податкових накладних може бути негативним фактором для покупця товарів (послуг), оскільки від моменту проведення реєстрації податкових накладних в ЄРПН залежить право покупця на віднесення відповідних сум до податкового кредиту.

Особливості ведення податкової документації як елемента податкового обліку з ПДВ пе-

редбачають подання платником податку податкової декларації.

Податкова декларація з ПДВ подається за базовий звітний (податковий період), що дорівнює календарному місяцю, протягом 20 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) місяця.

Сума податкового зобов'язання (сума коштів, яку платник податків, у тому числі податковий агент, повинен сплатити до відповідного бюджету як податок або збір на підставі, в порядку та строки, визначені податковим законодавством), зазначена платником податку в поданій ним податковій декларації, підлягає сплаті протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем відповідного граничного строку для подання податкової декларації.

Висновки і пропозиції. Отже, на основі проведеного дослідження можна стверджувати про наступне: податковий облік ведеться з метою формування повної та достовірної інформації про господарські операції, що були проведені платником протягом звітного періоду з метою оподаткування, а також забезпечення інформацією внутрішніх та зовнішніх користувачів для контролю за правильністю нарахування, повнотою та своєчасністю перерахування податків до відповідних бюджетів. Податковий облік – важливий елемент податкового менеджменту, через додержання умов якого, держава забезпечує правильні і точні розрахунки податкових зобов'язань; один із головних елементів податкового обов'язку, його незамінний атрибут, без якого неможлива подальша сплата податків та надання звітності.

Враховуючи структуру податкових надходжень до Державного бюджету, встановлено, що одним з основних бюджетоутворюючих податків в Україні є податок на додану вартість, а тому необхідною умовою забезпечення стабільності надходжень ПДВ до Державного бюджету має бути якісне здійснення податкового обліку щодо даного податку. Податковий облік з податку на додану вартість – процес, що потребує достатніх знань, умінь для правильної обробки первинного документа і на його основі створення податкової звітності.

Подальші напрями досліджень особливостей податкового обліку податку на додану вартість мають бути спрямовані перш за все, на закріплення на законодавчому рівні поняття «податковий облік», а також принципів і функцій його здійснення, що дозволить більшою мірою проводити розмежування процесів бухгалтерського та податкового обліку. Не менш важливим завданням є також удосконалення норм щодо порядку реєстрації податкових накладних в системі електронного адміністрування ПДВ, зокрема, що стосується терміну реєстрації податкових накладних у Єдиному реєстрі податкових накладних.

## Список літератури:

1. Податковий кодекс України: Закон України: від 2 грудня 2010 р., № 2755-VI. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
2. Вишневецький В. П. Взаємозв'язок оподаткування підприємств і бухгалтерського обліку / В. П. Вишневецький // *Фінанси України*. – 1999. – № 6. – С. 29–39.

3. Гейер Э. С. Проблемы сближения бухгалтерского и налогового учета / Э. С. Гейер // Финансы, учет, банки: сб. науч. тр. – Донецк: ДонНУ, 2002. – Вып. 8. – Ч. 2. – С. 39–41.
4. Михайлова Т. П. Гармонизация бухгалтерского и налогового учета / Т. П. Михайлова, Ю. И. Миловидова // Финансы, учет, банки: сб. науч. тр. – Донецк: ДонНУ, 2002. – Вып. 8. – Ч. 2. – С. 72–77.
5. Озерчук О. В. Фіскальна ефективність непрямих податків в Україні / О. В. Озерчук / Наукові праці НДФІ, 2014. – № 2 (67).
6. Таузенд Дж. Соотношение между налоговой и финансовой отчетностью / Дж. Таузенд // Бухгалтерский учет и аудит. – 1994. – № 12. – С. 30–31.
7. Чацкис Е. Д. Еще раз об интеграции налогового и бухгалтерского учета / Е. Д. Чацкис // Финансы, учет, банки: сб. науч. тр. – Донецк: ДонНУ, 2002. – Вып. 8. – Ч. 2. – С. 7–10.
8. Офіційний сайт Державної казначейської служби України. [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://treasury.gov.ua/main/uk/index>

**Григоренко Ю.В.**

Харьковский национальный экономический университет  
имени Семена Кузнеця

## ОСОБЕННОСТИ НАЛОГОВОГО УЧЕТА НАЛОГА НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ

### Аннотация

Исследованы особенности налогового учета как элемента налогового менеджмента и основные характеристики данного процесса по налогу на добавленную стоимость. Анализируя, систематизируя и обобщая подходы ученых к трактовке понятия «налоговый учет», предложено собственное видение сущности данного понятия и выделены основные составляющие этого процесса. Проанализирована структура поступлений основных бюджетобразующих налогов в Государственный бюджет Украины. В результате исследований определены основные составляющие налогового учета по НДС. Установлено, что для Украины вопрос эффективного осуществления налогового учета по налогу на добавленную стоимость имеет актуальное и важное значение, поскольку НДС – один из основных бюджетобразующих налогов и играет фискально-бюджетную роль. Обоснована необходимость по обеспечению качественного ведения налогового учета по налогу на добавленную стоимость. Перспективами дальнейших исследований в данном направлении является разработка механизмов совершенствования системы налогового учета по налогу на добавленную стоимость как одного из основных составляющих поступлений Государственного бюджета.

**Ключевые слова:** налоговый учет, налог на добавленную стоимость, налоговые поступления, составляющие налогового учета, Государственный бюджет.

**Hryhorenko Yu.V.**

Simon Kuznets Kharkiv National University of Economics

## FEATURES OF TAX ACCOUNTING VAT

### Summary

The features of tax accounting as part of tax management and main characteristics of this process on VAT. Analyzing, summarizing and systematizing of scientific approaches regarding the interpretation of the term «tax consequences» are offered his vision of the essence of this concept and highlights the main components of this process. It's defined the structure of fixed income budget-taxes to the State Budget of Ukraine. The studies identified the main components of taxation VAT. Established that for Ukraine the question of effective implementation of the taxation of the value added tax is relevant and essential as VAT – one of the main budget-forming taxes and fiscal and budget plays a role. It's given the necessity to ensure the quality of tax accounting of VAT. Prospects for further research in this direction are the development of mechanisms to improve the system of taxation of value added tax as one of the main components of revenues the state budget.

**Keywords:** tax accounting, VAT, income tax, the tax accounting, state budget.