

DOI: <https://doi.org/10.32839/2304-5809/2020-1-77-56>

УДК 657

Коблянська О.І.¹, Парфенюк Ю.А.²

Державний вищий навчальний заклад «Університет банківської справи»

Коблянська Г.Ю.³

кандидат економічних наук, бухгалтер, м. Київ

МЕТОДИКА ОБЛІКУ, ПЕРЕВАГИ ТА НЕДОЛІКИ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ (ПДВ), ЕЛЕКТРОННОГО АДМІНІСТРУВАННЯ ПДВ

Анотація. Стаття присвячена теоретичним, методичним та практичним питанням бухгалтерського обліку податку на додану вартість (ПДВ). Розглянуто сутність податку на додану вартість – універсального непрямого податку, яким обкладається практично весь товарообіг на внутрішньому ринку і товарообіг, що складається у зовнішньоекономічній діяльності. Досліджено причини виникнення і динаміку розвитку, переваги і недоліки непрямого оподаткування, що призвели до виникнення податку на додану вартість. Висловлено пропозицію щодо встановлення оптимальних видів ставок. Дослідивши недоліки функціонування податку на додану вартість запропоновано напрямки вдосконалення механізму справляння ПДВ. Розглянуто переваги та недоліки електронного адміністрування податку на додану вартість та охарактеризовано особливості обліку розрахунків за податком на додану вартість.

Ключові слова: податок на додану вартість, ставка податку, податковий кредит, електронне адміністрування.

Koblianska Helena, Parfenyuk Julia

Higher Education Institution «Banking University»

Koblianska Galina

Accountant, PhD in Economics, Kyiv

METHODS OF ACCOUNTING, ADVANTAGES AND DISADVANTAGES OF VALUE ADDED TAX (VAT), ELECTRONIC ADMINISTRATION OF VAT

Summary. The article deals with the theoretical, methodological and practical issues of accounting for value added tax (VAT). The main purpose of the scientific work is to investigate the theoretical and practical aspects of accounting for value added tax and to develop ways to improve them. Value added tax is a universal indirect tax that covers virtually all domestic and foreign trade turnover. It is transferred to the budget revenues by all producers of goods (works, services) and sellers involved in the sale of goods (works, services). VAT is an important alternative source of direct tax revenue (for income, for personal income), especially in those countries where the size of the personal income tax withholding tax base is limited or in countries that have a steady income tax levy. According to statistics, in most countries that apply VAT to their tax systems, this tax provides up to 30% of stable state budget revenues. The introduction and widespread use of VAT have been called the most effective innovation in financial policy and practice in the last third of the twentieth century. The article analyzes the current state of indirect taxation in Ukraine on the example of the value added tax. The essence of value added tax is considered. The causes and dynamics of development, the advantages and disadvantages of indirect taxation that led to VAT were investigated. Suggesting is made for setting optimum types of bids. Exploring the shortcomings in the functioning of the value added tax, the suggestions for improving the mechanism of VAT management have been suggested. The advantages and disadvantages of electronic VAT administration are considered and features of accounting for value added tax calculations. After conducting the research, we can conclude that the current mechanism of VAT collection in Ukraine requires improvement in order to minimize its impact on the financial and economic activity of enterprises, because at a certain level of prices and aggregate solvent demand, this tax affects the formation of sales volumes of goods (works, services) and, accordingly, their production volumes.

Keywords: value added tax, rate of tax, tax credit, electronic administration.

Постановка проблеми. Податок на додану вартість (ПДВ) належить до числа непрямих податків і характеризується чітко вираженою фіскальною спрямованістю. Водночас він істотно впливає на фінансово-господарську діяльність суб'єктів підприємництва-платників ПДВ: фінансові результати та фінансовий стан. При цьому слід враховувати, що платниками ПДВ є переважна більшість підприємств виробничої сфери, торгівлі, частково сфери послуг. На сьогодні актуальною є проблема впливу ПДВ на фінансові результати та фінансовий

стан суб'єктів підприємництва, що пов'язано зі сплатою податку у процесі придбання товарно-матеріальних цінностей, оплати виконаних робіт і отриманих послуг; надходженням цього податку на рахунки суб'єктів підприємства, які реалізують товари, роботи, послуги.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вагомий внесок у дослідження проблем адміністрування податку на додану вартість зробили західні вчені, серед яких Є. Аткинсон, Дж.М. Кейнс, А. Сміт, Дж. Стігліц та інші науковці. Проблеми функціонування непрямих податків в Україні

¹ ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-7455-8539>² ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-6987-5882>³ ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-5262-6820>

досліджують учені-економісти Л. Буркова, Ю. Джигир, І. Коваленко, І. Луніна, В. Федосов, О. Ходякова, І. Чугунов та інші.

Формування цілей дослідження. Метою дослідження є поглиблення та закріплення теоретичних і практичних знань з обліку податку на додану вартість, розширення науково-методичних основ і практичних рекомендацій щодо обліку ПДВ із метою підвищення його ефективності.

Виклад основного матеріалу дослідження. Податок на додану вартість (ПДВ) – це непрямий податок, що є частиною новоствореної вартості, яка утворюється на кожному етапі виробництва або обігу, його сума входить до продажної ціни на товари (роботи, послуги) і сплачується кінцевим споживачем.

Сутність ПДВ полягає у сплаті податку продавцем (виробником, постачальником) товарів, робіт, послуг з тієї частини вартості, яку він додає до вартості своїх товарів (робіт, послуг) до стадії їх реалізації. Додана вартість створюється в процесі всього циклу виробництва і обігу товарів, починаючи із стадії їх виготовлення і закінчуючи реалізацією кінцевому споживачеві.

Кінцевий споживач оплачує товар за ціною, збільшеною на всю суму платежів ПДВ. Із прийняттям Податкового кодексу України суттєвих змін у бухгалтерському обліку податкового кредиту не відбулося. Головним недоліком застосування цього податку, як і взагалі функціонування податкової системи України, є нестабільність законодавчого підґрунтя.

Характерною рисою сплати ПДВ до бюджету в Україні є те, що не вся нарахована сума, виходячи з оборотів по реалізації, сплачується до бюджету, а лише різниця між нарахованою сумою і сумою ПДВ, яка оплачена або підлягає оплаті конкретним платником при купівлі сировини, матеріалів, товарів. Це забезпечує оподаткування не всіх оборотів, а лише величини вартості, що додається до матеріальних затрат та закупівельних цін.

Розрахунки з бюджетом бухгалтерський облік розглядає, як зобов'язання. Порядок формування та відображення у звітності інформації про зобов'язання визначає П(С)БО 11 «Зобов'язання».

Для визнання зобов'язань повинні бути дотримані дві умови:

- 1) оцінка їх може бути достовірно визначена;
- 2) існує ймовірність зменшення вигод внаслідок їх погашення.

Для здійснення достовірного обліку ПДВ необхідно чітко визначитися з об'єктом оподаткування, яким згідно з ПКУ є операції платників з:

- 1) постачання товарів, місце постачання яких розташоване на митній території України, у т.ч. операції з передачі права власності на об'єкт застави позичальнику (кредитору), на товари, що передаються на умовах товарного кредиту, а також з передачі об'єкта фінансового лізингу в користування лізингоотримувачу (орендарю);
- 2) постачання послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України;
- 3) ввезення товарів (супутніх послуг) у митному режимі експорту або реекспорту;
- 4) постачання послуг з міжнародних перевезень пасажирів і багажу та вантажу залізничним, автомобільним, морським і річковим та авіаційним транспортом.

Головна проблема, яка виникає при відображенні ПДВ в бухгалтерському обліку пов'язана з тим, що правило першої події, яке використовується для визначення ПДВ не співпадає з моментом визнання доходів та витрат в бухгалтерському і податковому обліку.

Податок на додану вартість має свої переваги та недоліки (табл. 1).

Недоліками ПДВ є значний його вплив на загальний рівень цін та регресивність, особливо щодо малозабезпечених верств населення.

Обчислення та стягнення ПДВ потребують чіткого визначення об'єкта оподаткування – доданої вартості. Вона є часткою повної вартості товару чи послуги. Повна вартість товару чи послуги має такі складові частини: по-перше, вартість сировини та матеріалів, а також послуг виробничого характеру, що відносяться на собівартість; по-друге, заробітна плата працівників, які займаються виготовленням цього товару чи наданням послуги; по-третє, прибуток. Очевидно, що перша складова частина вартості товару чи послуги не залежить від зусиль виготовлювача, вона суто арифметично включається в певну вартість товару чи послуги. У свою чергу, заробітна плата і прибуток є тими частинами повної вартості, які створюються на цьому етапі в процесі виробництва, а тому є добавленою вартістю. Обчислити її обсяг можна двома методами: перший – від повної вартості відрахувати вартість сировини матеріалів та послуг виробничого характеру; другий – скласти величини заробітної плати і прибутку.

Найручнішим, а тому найпоширенішим методом є перший, він застосовується в нашій державі. Обчислення доданої вартості на кожному етапі виробництва товарів і надання послуг дає змогу уникнути подвійного оподаткування і створює умови для рівномірного включення податку в ціни товарів та послуг на всіх, етапах їх виробництва й реалізації.

Не слід забувати, про регулюючу функцію податку на додану вартість. Щоб підвищити ступінь ділової активності економіки, податковий прес треба послабити. Якщо зменшити основну ставку податку та ввести одну-дві пільгові (крім нульової, що вже існує), то у суб'єктів господарювання можуть з'явитися додаткові стимули для збільшення обсягів виробництва. Таким чином розшириться база оподаткування, і зросте загальна сума доходів зведеного бюджету. Також через послаблення тиску ПДВ зростуть доходи населення, зросте сукупний попит.

На нашу думку, в Україні доцільно було б встановити наступні види ставок:

- основна – 17%;
- підвищені – 20% і 25%;
- знижені – 5% і 10%.

Знижені ставки доцільно застосовувати під час реалізації деяких товарів вітчизняного виробництва: продуктів харчування, ліків, дитячих товарів, товарів щоденного попиту, тощо. Що стосується підвищених ставок, то, наприклад, обороти з реалізації підакцизної продукції вітчизняного виробництва можна оподатковувати податком на додану вартість за ставкою 20%, а іноземного виробництва – за ставкою 25%.

Дослідивши недоліки функціонування податку на додану вартість вважаємо за можливе

Таблиця 1

Переваги і недоліки податку на додану вартість

Податок на додану вартість	
Переваги	
виступає фактором, що регулює розмір заробітної плати і ціни	
виступає фактором, що ліквідує зайві ланки господарського управління	
виступає фактором, що стримує кризу надвиробництва і прискореного витіснення з ринку слабких виробників	
володіє економічними і організаційно-технічними перевагами стягнення, простотою нарахування	
володіє нейтральністю по відношенню до платників, до переміщення товарів і послуг, розміщення ресурсів	
володіє механізмом взаємної зв'язки платниками податкових зобов'язань	
дає можливість отримувати кон'юнктурний прибуток, стримувати невиправданий ріст цін	
Недоліки	
виступає фактором, що стримує розвиток виробництва	
виступає фактором, що стимулює інфляцію	
виступає фактором, що негативно впливає на високотехнологічні і наукоємкі виробництва	
володіє масовим регресивним характером як моментально, так і в часі	
володіє можливістю ухилення від сплати в умовах недосконалого обліку	
потребує підготовки громадської думки, пояснювальної роботи з платниками, професійної підготовки персоналу податкових органів	

запропонувати такі напрямки вдосконалення механізму справляння ПДВ:

1) встановити диференційовані ставки податку на додану вартість;

2) обмежити перелік пільг, залишити тільки пільги, що стосуються предметів першої необхідності;

3) в аналітичному обліку до субрахунку 644 «Податковий кредит» доцільно відкрити аналітичні рахунки для підтвердженого і непідтвердженого податкового кредиту.

Слід зауважити, що в Україні з 01.07.2015 року введено систему електронного адміністрування ПДВ, що передбачає реєстрацію всіх податкових накладних в Єдиному реєстрі податкових накладних та сплату ПДВ через спеціальний рахунок. Електронне адміністрування ПДВ є суттєвим кроком на шляху до детінізації економіки, яке дає змогу державі боротися з «податковими ямами» і суттєво наповнює бюджет, а платникам податку – спрощує ведення бізнесу і уникається тиск на бізнес.

Механізм електронного адміністрування ПДВ має ряд переваг та недоліків (табл. 2).

Враховуючи наведене вище можна виділити наступні особливості обліку розрахунків з ПДВ:

1) характерні постійні зміни і доповнення в податковому регулюванні нарахування та сплати ПДВ, зокрема через наближення механізму оподаткування операцій ПДВ до європейських стандартів та його постійну автоматизацію;

2) відсутність стабільного законодавства з питань бухгалтерського обліку розрахунків за ПДВ, неоднозначність трактування його норм, що викликають проблеми під час нарахування та сплати ПДВ, що зумовлює попит на аудиторські послуги з перевірки правильності розрахунків з ПДВ;

3) правильність обчислення ПДВ, що залежить від компетенції, досвіду та професіоналізму бухгалтерів, щодо рівня якого керівники підприємств не завжди обізнані, у зв'язку з чим прагнення забезпечити підприємство від накладання штрафних санкцій зумовлює попит на аудит розрахунків за ПДВ;

4) суб'єкти господарювання здебільшого намагаються мінімізувати розмір податків, що тягне за собою усвідомлену керівниками загрозу

Таблиця 2

Переваги	Недоліки
Створення єдиної системи, яка об'єднує інформацію відносно всіх зареєстрованих податкових накладних та коригувань до них.	Контроль за правильністю складання податкової накладної – прямий обов'язок покупця.
Впровадження системи електронного адміністрування ПДВ збільшило дисципліну контрагентів щодо вчасного надання правильно оформлених податкових накладних.	Складна процедура бюджетного відшкодування ПДВ.
Скасування паперової форми податкової накладної та реєстру отриманих та виданих податкових накладних, що призвело до економії часу платників податків на адміністрування ПДВ.	Важкими для розуміння є виписки, отриманні з електронної системи адміністрування ПДВ, а також підхід до визначення реєстраційного ліміту.
Із впровадженням нової системи адміністрування ПДВ стало неможливо видати фіктивну податкову накладну, адже вона в обов'язковому порядку повинна бути зареєстрована в Єдиному електронному реєстрі та підкріплена або сумою реєстраційного ліміту, або живими коштами, перерахованими на електронний рахунок ПДВ.	Постійні зміни форм податкової звітності – податкової накладної та декларації з ПДВ.
Для кожного платника податку на безоплатній основі відкрито електронний рахунок. У будь-який момент часу платник податку може подати ряд безкоштовних запитів: запит щодо суми, на яку він може зареєструвати податкові накладні (реєстраційний ліміт), запит щодо стану рахунку.	Неможливість формування запиту для отримання податкової накладної за певний період, а лише на окрему дату.

накладання штрафних санкцій, а в деяких випадках адміністративної та кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків.

Чинний в Україні механізм стягнення ПДВ потребує удосконалення в напрямку мінімізації його впливу на фінансово-господарську діяльність підприємств, оскільки за певного рівня цін і сукупного платоспроможного попиту цей податок впливає на формування обсягів реалізації товарів (робіт, послуг), а, відповідно, й обсягів їх виробництва. Відволікання оборотних коштів, спричинене сплатою ПДВ, від обслуговування процесів виробництва та реалізації за відсутності реальних джерел їх поповнення (особливо в умовах фінансової кризи) призводить до зниження економічної активності, несвочасних розрахунків з бюджетом, банками та постачальниками, негативно впливає на обсяги виробництва і реалізації, знижує чистий прибуток та ставить підприємства на межу виживання.

Для успішної реалізації облікового процесу з податку на додану вартість необхідно враховувати складність його адміністрування та швидкі зміни в законодавстві. Тільки при нормативно-правовій стабільності можлива практична адаптація вимог законодавчих актів до реалій бухгалтерського обліку.

Результати аналізу переваг, недоліків та змін в адмініструванні ПДВ свідчать, що цей вид по-

датку є одним з найбільш ефективних фіскальних інструментів. Саме він забезпечує регулярність поповнення дохідної частини бюджету країни, має високий ступінь універсальності та найбільшу частку у структурі податкових надходжень до державного бюджету. Діюча сьогодні система оподаткування операцій ПДВ в Україні за своїм складом, структурою та методами адміністрування практично відповідає системі оподаткування країн Європейського союзу.

Висновки. Отже, у нашій державі, як і в багатьох інших країнах світу, податок на додану вартість є одним із основних джерел формування дохідної частини бюджету, а тому нормальне функціонування цього податку є важливим для економіки країни. Зазначимо, що найважливіша перевага податку на додану вартість є його потенційно висока фіскальна ефективність, так як він має широку базу оподаткування, яка включає більшість груп товарів і послуг, тобто зміни асортиментів споживання суттєво не впливають на надходження податку до бюджету. Податок повинен повністю відповідати своїй природі – у повному обсязі вилучатися на користь держави з метою виконання соціально-економічних, політичних, правових функцій, та пільги повинні бути, на нашу думку, обов'язково для підтримки розвитку слабких сфер виробництва.

Список літератури:

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/page?text=348> (дата звернення: 26.11.2019).
2. Порядок електронного адміністрування № 569 від 16.10.2014 року. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/569-2014-%D0%BF> (дата звернення: 20.11.2019).
3. Порядок заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість № 21 від 28.01.2015 р. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0159-16> (дата звернення: 28.11.2019).
4. Буркова Л.А., Коваленко І.В. Переваги та недоліки запровадження електронного обліку та адміністрування ПДВ. *Фінансовий простір*. 2019. № 1(25). С. 20–24.

References:

1. Tax Code of Ukraine (Order No. 2755-VI, 2010, December 02). Retrieved from: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/page?text=348> (accessed 26 November 2019).
2. The order of electronic administration (Order No 569 of 16.10.2014). Retrieved from: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/569-2014-%D0%BF> (accessed 20 November 2019).
3. Procedure for completing and submitting value added tax reporting (Order No 21 of 28. 01. 2015). Retrieved from: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0159-16> (accessed 28 November 2019).
4. Burkova, L.A., & Kovalenko, I.V. (2019). Perevahy ta nedoliky zaprova-dzhennia elektronnoho obliku ta administruvannia PDV [Relocations and shortcomings of electronic regional administration and admissions]. *Finansovyi prostir*, no. 1(25), pp. 20–24. (in Ukrainian)