

**ДОДАНА ВАРТІСТЬ ЯК ОБ'ЄКТ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА
БАЗА ОБКЛАДАННЯ ПДВ**

Розглянуто бухгалтерський облік доданої вартості через її складові, визначено об'єкт та базу обкладання ПДВ та їх взаємозв'язок безпосередньо із доданою вартістю, що створюється на підприємстві

Постановка проблеми. На сьогодні податок на додану вартість визнано одним із найскладніших з точки зору його адміністрування. Це пов'язано з тим, що при визначенні розміру податку на додану вартість (далі – ПДВ) визначається не об'єкт оподаткування, а база оподаткування, у зв'язку з чим виникають певні методологічні труднощі в розумінні та справлянні цього податку, а також формуванні необхідної для управління інформації в системі бухгалтерського обліку.

Метою дослідження є визначення порядку співвідношення основних елементів доданої вартості як об'єкта оподаткування та бази оподаткування ПДВ з точки зору формування необхідної для цілей оподаткування інформації в системі бухгалтерського обліку.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Додану вартість у взаємозв'язку із об'єктом та базою обкладання ПДВ досліджували такі вчені, як В.Л. Андрущенко, В.А. Дадалко, А.М. Соколовська, В.М. Суторміна, В.М. Федосов, М.В. Шпилько. Проте даний аспект не був розглянутий з точки зору саме бухгалтерського обліку.

Виклад основного матеріалу. На сьогодні у літературі відсутній єдиний підхід до розуміння об'єкта оподаткування. Аналіз поглядів науковців на сутність

даного поняття розглядав М.П. Кучерявенко, який погодився із думкою вчених, що об'єкт оподаткування – це те, що підлягає оподаткуванню [5, с. 146]. Оскільки в самій назві податку зазначено "на додану вартість", логічно, що додана вартість має виступати об'єктом оподаткування ПДВ. До того ж, у вітчизняному законодавстві закріплено, що додана вартість є одним з об'єктів оподаткування [3, ст. 6], що дає підстави стверджувати, що додана вартість може виступати об'єктом оподаткування податком на додану вартість.

На основі розгляду підходів до трактування доданої вартості визначено, що додана вартість – це вартість, що створюється всередині підприємства внаслідок дії над засобами праці та предметами праці і включає в себе додаткову вартість [6, с.172]. Іншими словами – це вартість, яка створюється у процесі виробництва та реалізації продукції внаслідок взаємодії чотирьох груп економічних агентів: працівників, уряду, постачальників капіталу та безпосередньо підприємства.

Перераховані твердження дозволяють виокремити основні складові доданої вартості, які знаходять свої відображення на рахунках бухгалтерського обліку (рис. 1).

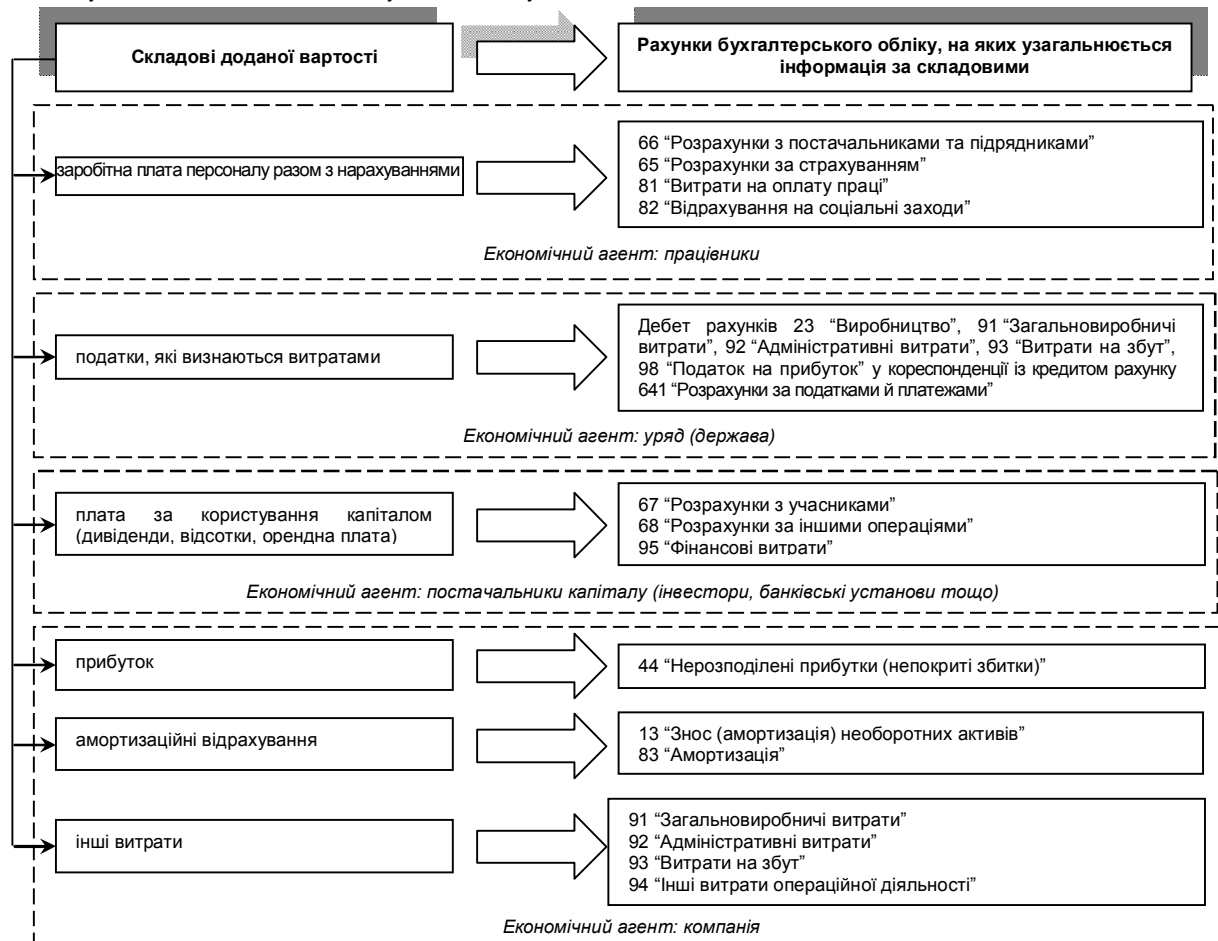


Рис. 1. Основні складові доданої вартості

Тобто, як видно з рис.1, додана вартість – це вартість, яка додається до вартості придбаних запасів під час виробництва та реалізації продукції (товарів, робіт, послуг). Проте із даних, що містяться у фінансовій

звітності підприємства обчислити величину доданої вартості виходячи з її складових неможливо без знання особливостей діяльності підприємства (табл. 1).

Таблиця 1. Відображення інформації про складові доданої вартості у звітності підприємства

№ з/п	Складові доданої вартості	Джерело інформації	
		Звітність (форма)	Рядки
1	Витрати на оплату праці	Звіт про фінансові результати (ф. № 2)	240
2	Відрахування із заробітної плати	Звіт про фінансові результати (ф. № 2)	250
3	Податки	Розкриття такої інформації не передбачено	–
4	Дивіденди до сплати	Баланс (ф. № 1)	590
5	Відсотки до сплати	Примітки до річної фінансової звітності (ф. № 5)	540
6	Інша плата за капітал (орендна плата тощо)	Примітки до річної фінансової звітності (ф. № 5)	440, 490, 550, 560, 630
7	Прибуток	Звіт про фінансові результати (ф. № 2)	220
8	Амортизація	Звіт про фінансові результати (ф. № 2)	260
9	Вартість придбаних запасів, використаних для виробництва реалізованої продукції	Звіт про фінансові результати (ф. № 2)	230

Французький варіант обчислення доданої вартості, за яким її величина визначається не через складові, а як сума виручки від реалізації, запасів та незавершеного

виробництва за мінусом вартості придбаних ресурсів, також не може бути застосований виходячи з інформації, що міститься у фінансовій звітності (табл. 2).

Таблиця 2. Інформаційне забезпечення обчислення доданої вартості непрямим методом

№ з/п	Складові доданої вартості	Джерело інформації	
		Звітність (форма)	Рядки
1	Виручка від реалізації	Звіт про фінансові результати (ф. № 2)	010
2	Залишок запасів	Примітки до річної фінансової звітності (ф. № 5)	920
3	Незавершене виробництво		
4	Вартість придбаних ресурсів	Розкриття такої інформації не передбачено	–

Тобто, за жодним із існуючих на сьогодні методів обчислення доданої вартості, не один із них не може бути універсальним до застосування в Україні з даних, що розкриває фінансова звітність підприємства.

Проте, така ситуація не перешкоджає справляти податок на додану вартість, оскільки у Законі України “Про податок на додану вартість” заперечується можливість доданої вартості виступати у якості об’єкта оподаткування ПДВ: “Об’єктом оподаткування є операції платників податку з: поставки товарів та послуг, місце поставки яких знаходиться на митній території України...; ввезення товарів (супутніх послуг) у митному режимі імпорту...; поставка (вивезення, пересилання) товарів (супутніх

послуг) у митному режимі експорту...” [2, ст. 3, п. 3.1]. Таким чином, відповідно до вітчизняного законодавства додана вартість не є об’єктом оподаткування податком на додану вартість.

Окрім того, у Законі України “Про податок на додану вартість” прописана база оподаткування ПДВ. В загальному, під базою оподаткування розуміють розмір об’єкта оподаткування, до якого застосовуються ставка оподаткування, в результаті чого знаходиться сума податку. В більшості випадків базою оподаткування ПДВ є договірна (контрактна) вартість поставлених товарів (послуг). Тобто, виручка від реалізації, яка є однією із складових доданої вартості (рис. 2).

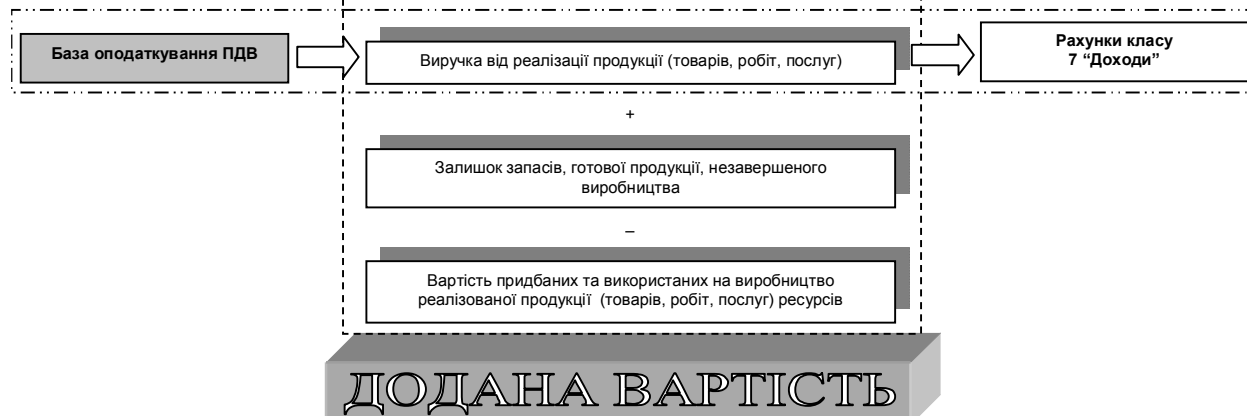


Рис. 2. Взаємозв’язок доданої вартості з базою оподаткування ПДВ

Як зазначають К.Ф. Ковальчук та Т.М. Рева, теоретично метод заліку (відшкодування) [4]. Розберемо особливості існує три різних методи розрахунку ПДВ: прямий, адитивний і кожного методу детальніше (табл. 3).

Таблиця 3. Методи обчислення ПДВ

№ з/п	Метод обрахунку	Характеристика методу
1	Прямий (балансовий)	Спочатку обчислюється сума доданої вартості, а потім до її величини застосовується певна ставка податку
2	Адитивний	Ставка податку застосовується до кожної складової доданої вартості окремо, а потім отримані результати підсумовуються
3	Метод заліку (відшкодування, вирахувань, інвойсовий або непрямий)	Передбачає визначення суми ПДВ до сплати в бюджет як різниці між податковим зобов’язанням та податковим кредитом

Отже, як видно з табл. 3, прямий та адитивний методи розрахунку ПДВ безпосередньо базуються на обчисленні доданої вартості. Натомість останній метод не передбачає її обчислення. При використанні методу заліку, як вказує В.М. Єнбаєв, підприємці подають декларацію до податкових органів, в якій поряд з іншою обов’язковою інформацією, повідомляють два головних для розрахунку ПДВ показники: загальна вартість реалізованої продукції і зальна вартість придбаних товарів і послуг [1]. Дане

твердження підтверджує нашу думку, що за методом відшкодування оподатковується не додана вартість, а лише одна її складова, оскільки за непрямого методу обчислення доданої вартості до загальної вартості реалізованої продукції слід додати ще вартість незавершеного виробництва та запасів, а лише після цього відняти вартість придбаних запасів. Таким чином, додана вартість у повній сумі не оподатковується.

Проте за методом відшкодувань передбачається виникнення не тільки податкового зобов'язання, а й податкового кредиту, що у свою чергу приводить у відповідність економічну природу податку: сума податкового зобов'язання зменшується на суму податкового кредиту, внаслідок чого сума, необхідна до перерахування в бюджет, буде дорівнювати тій самій сумі, яка виникла б у разі застосування ставки оподаткування до всієї величини створеної доданої вартості¹.

Розглянемо приклад. Нехай підприємство А реалізувало підприємству Б виробничі запаси за 10 000 грн., крім того ПДВ – 2 000,00 грн. У процесі діяльності підприємство Б створило додану вартість на суму 5 000,00 грн. і реалізувало підприємству В готову продукцію (виготовлену із придбаних у підприємства А виробничих запасів) за 15 000,00 грн., крім того ПДВ – 3 000,00 грн. У свою чергу, підприємство В додало до продукції створену нову вартість у сумі 3 000,00 грн. і реалізувало кінцевому споживачу готову продукцію на суму 18 000,00 грн., крім того ПДВ – 3 600,00 грн. (рис. 3).

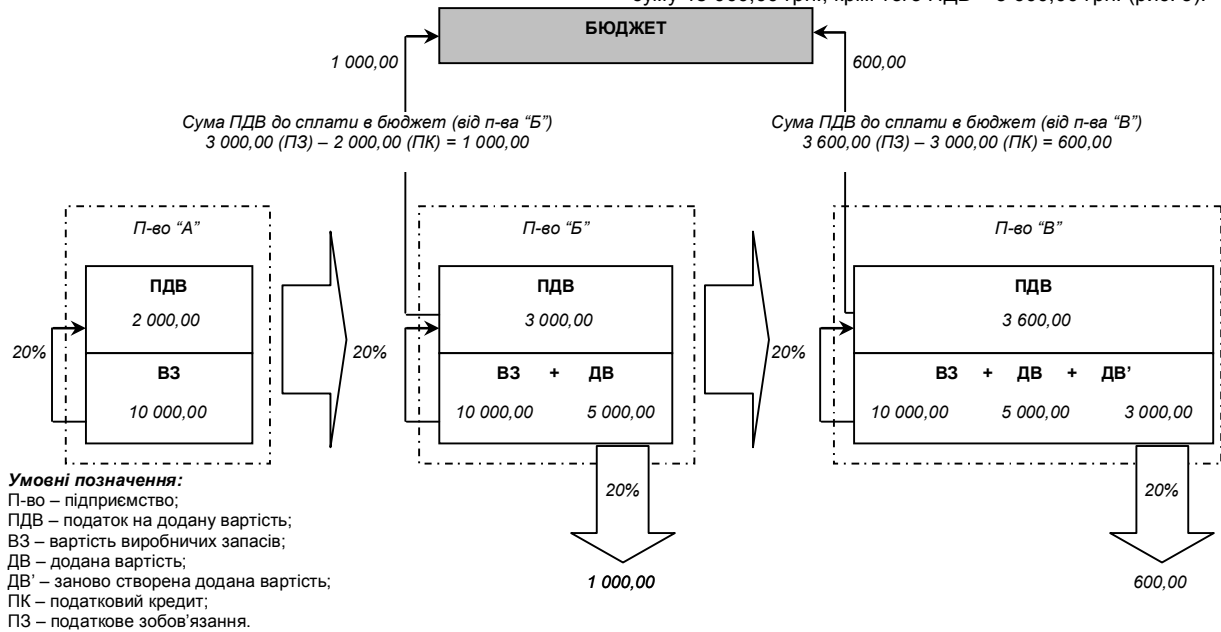


Рис. 3. Процес виникнення та сплати податку на додану вартість у підприємств-платників ПДВ на загальних засадах

Отже, як видно з рис. 3, обчислення ПДВ до сплати в бюджет за прямим та непрямим методом дає однаковий результат.

Розглянемо й іншу ситуацію, коли підприємства є платниками ПДВ на загальних засадах, проте здійснюють операції, що звільнені від оподаткування.

Приклад. Нехай підприємство А (платник ПДВ на загальних засадах) реалізувало підприємству Б (платник ПДВ на загальних засадах) виробничі запаси за 10 000 грн.,

крім того ПДВ – 2 000,00 грн. У процесі діяльності підприємство Б створило додану вартість на суму 5 000,00 грн. і реалізувало підприємству В готову продукцію (книжку, виготовлену з придбаних у підприємства А виробничих запасів) за 15 000,00 грн. (операція звільнена від оподаткування). У свою чергу, підприємство В додало до продукції створену нову вартість у сумі 3 000,00 грн. і реалізувало кінцевому споживачу готову продукцію на суму 18 000,00 грн. (рис. 4).

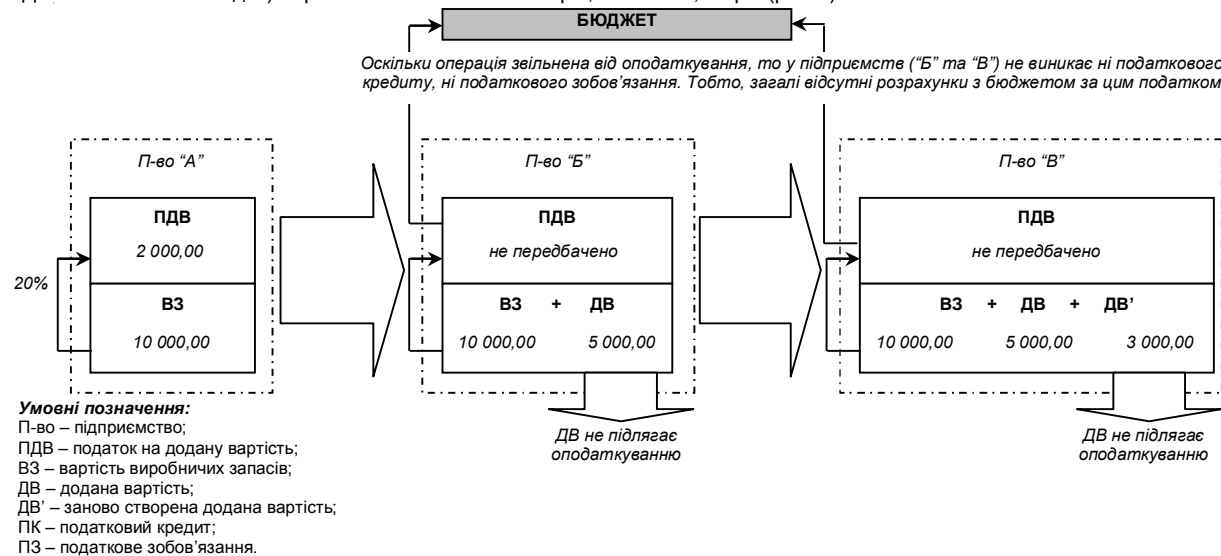


Рис. 4. Процес виникнення та сплати податку на додану вартість у підприємств-платників ПДВ за операціями, що звільнені від оподаткування

¹ Дана рівність виконуватиметься, якщо підприємство-постачальник та підприємство-покупець є платниками ПДВ на загальних засадах за ставкою 20 %.

Як видно з рис. 4, до бюджету не надходять жодні суми податку, оскільки додана вартість в даному випадку не оподатковується.

Проте є й інша ситуація, коли виникає податковий кредит, а податкове зобов'язання не виникає, внаслідок чого суму податку на додану вартість відшкодовує держава (у випадку, коли операція оподатковується за ставкою 0 %).

Розглянемо приклад. Нехай підприємство А (платник ПДВ на загальних засадах) реалізувало підприємству Б (платник ПДВ на загальних засадах) виробничі запаси за 10 000 грн., крім того ПДВ – 2 000,00 грн. У процесі діяльності підприємство Б створило додану вартість на суму 5 000,00 грн. і реалізувало іноземному підприємству В, що знаходиться за межами митної території України, готову продукцію (виготовлену з придбаних у підприємства А виробничих запасів) за 15 000,00 грн. (операція оподатковується за ставкою 0 %) (рис. 5).

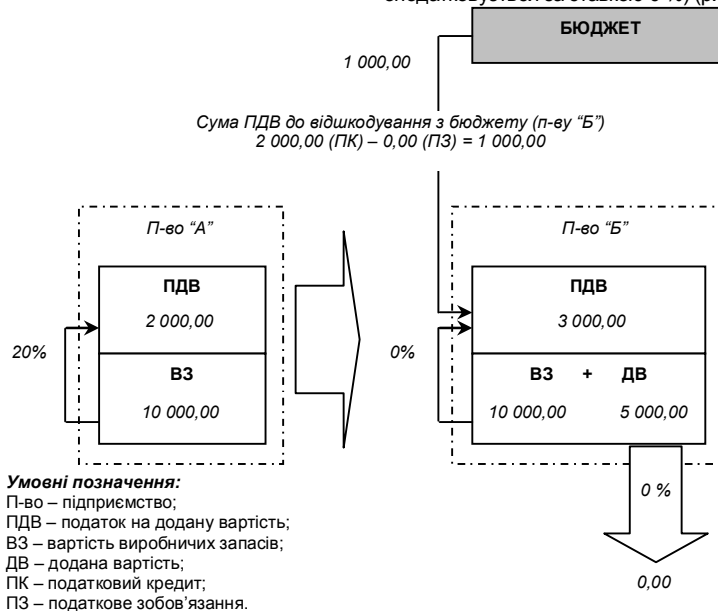


Рис. 5. Процес виникнення та сплати податку на додану вартість у підприємств-платників ПДВ за операціями, що оподатковуються за ставкою 0 %

З рис. 5 видно, що через особливості оподаткування експортних операцій сума податку на додану вартість за прямим методом справляння ПДВ завжди дорівнюватиме нулю, натомість як здійснюється реальне відшкодування з бюджету. Така невідповідність пов'язана з існуванням

податкового кредиту та відсутності податкового зобов'язання. В усіх інших проаналізованих випадках додана вартість пов'язана не стільки із сумою податку на додану вартість, скільки із сумою, що підлягає до перерахуванню в бюджет. Таким чином, можемо констатувати наступну рівність:

$$ДВ \times \%ПДВ = ПК - ПЗ = ПДВ \text{ до сплати в бюджет} \quad (1)$$

- де ДВ – додана вартість;
- % ПДВ – ставка податку на додану вартість;
- ПК – податковий кредит;
- ПЗ – податкове зобов'язання.

Звідси впливає взаємозв'язок між величиною доданої вартості та сумою ПДВ, що підлягає сплаті в бюджет. Якби через фінансову звітність можна було б розрахувати додану вартість підприємства, то можна було б проконтролювати повноту сплати ПДВ до бюджету та уникнути помилок в обліку.

Висновки та перспективи подальших досліджень.

Отже, між величиною доданої вартості та суми ПДВ, що підлягає сплаті до бюджету, існує тісний взаємозв'язок, хоча відповідно до законодавства додана вартість не є об'єктом оподаткування ПДВ та не використовується при обчисленні бази оподаткування цим податком.

Задля реалізації запропонованого варіанту контролю пропонуємо до форми фінансової звітності № 2 "Звіт про фінансові результати" додати розділ IV "Додана вартість", на основі якого можна буде оцінити внесок кожного економічного агента у створення доданої вартості на підприємстві, а також визначити правильність визначення суми ПДВ, що підлягає сплаті у бюджет.

Напрямами подальших досліджень мають бути спрямовані на пошук раціонального методичного підходу до формування інформації про додану вартість у фінансовій звітності підприємства.

Список використаної літератури:

1. Єнбаєв В.М. ПДВ – "не - повітря...". Історія та сучасність / В'ячеслав Миколайович Єнбаєв // Львівська пошта – 2009 р. – № 20 (758) від 24 лютого [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.lvivpost.net/content/view/3433/227>.
2. Закон України "Про податок на додану вартість" від 3 квітня 1997 року № 168/97-ВР.
3. Закон України "Про систему оподаткування" від 25 червня 1991 року № 1251-ХІІ.
4. Ковальчук К.Ф. ПДВ: ефективність і проблеми справляння / К.Ф. Ковальчук, Т.М. Рева // Вісник Академії митної служби України / Економіка. – 2009. – № 1 [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Vamsu/Ekonomika/2009_1/Reva,%20Kovalchuk/Reva,%20Kovalchuk.ht.
5. Кучерявенко Н.П. Налоговое право [учебник] / Николай Петрович Кучерявенко. – Харьков: Консум, 1997. – 432 с.
6. Уллубієва К.К. Добавлена та додана вартість: сутність та взаємозв'язок понять в бухгалтерському обліку / К.К. Уллубієва // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Економічні науки. – Житомир: ЖДТУ, 2009. – № 4 (50). – С. 170-173.

УЛЛУБІЄВА Каріна Касумбеківна – аспірант кафедри бухгалтерського обліку Житомирського державного технологічного університету