вартості продукції, незавершеного виробництва, рентабельності та визначення цін продаж. . [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://dspace.nuft.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/9552/1/11.pdf

8. Бондаренко Н.М., Устименко А.К. Собівартість продукції та її види. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://ej.kherson.ua/journal/economic_11/54.pdf

9. Скрипник М.І. Визначення сутності понять «витрати» та «затрати». [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://eztuir.ztu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/5011/1/40.pdf

10. Сопко В.В. Бухгалтерський облік: навч. посібник. / В.В. Сопко. –3-тє вид., перероб. і доп. – К.: КНЕУ, 2000. –578 с.

11. Врублевский Н.Д. Управленческий учет издержек производства и себестоимости продукции вотраслях экономики: учеб. пособие / Врублевский Н.Д. – М., 2004. –376 с.

12. Каверина О.Д. Управленческий учет: системы, методы, процедуры. – М.: Финансы и статистика, 2003. –352 с.

13. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський управлінський облік: підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів / Ф.Ф. Бутинець, Т.В. Давидюк, Н.М. Малюга, Л.В. Чижевська; за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. –2-ге вид., перероб. і доп. – Житомир: Рута, 2002. –480 с.

14. Завгородний В.П. Бухгалтерский учет в Украине: учеб. пособие для студентов вузов. –5-е изд., доп. и перераб. – К.: Издательство А.С.К., 2003. – 847 с.

ПОДАТОК НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ – ОБЛІКОВА ПРАКТИКА
VALUE ADDED TAX – ACCOUNTING PRACTICE

УДК 336.221

Осадча Г.Г.
к.е.н., доцент кафедри обліку і аудиту
Національний університет харчових технологій
Кудерська Н.В.
магістр
Національний університет харчових технологій

Стаття присвячена висвітленню економічної сутності податку на додану вартість та таких понять, як база оподаткування, об'єкт оподаткування та ставки ПДВ. Проаналізовано методи обчислення суми ПДВ: прямий (балансовий), непрямий адитивний, прямого вирахування та непрямий метод віднімання. На основі даних методів розглянуто умовні приклади їх розрахунку. Найдоцільнішим для обрахунку обрано непрямий метод віднімання, який не викривлює економічної сутності податку на додану вартість.
Ключові слова: *податок на додану вартість (ПДВ), база оподаткування, об'єкт оподаткування, ставка ПДВ, методи розрахунку суми ПДВ.*

Статья посвящена освещению экономической сущности налога на добавленную стоимость и таких понятий, как база налогообложения, объект налогообложения и ставки НДС. Проанализированы методы вычисления суммы НДС: прямой (балансовый), косвенный аддитивный, прямого вычитания и косвенный метод вычитания. На основе данных методов рассмотрены условные примеры их расчета. Наиболее целесообразным для расчета избран косвенный метод вычитания, который не искажает экономической сущности налога на добавленную стоимость.
Ключевые слова: *налог на добавленную стоимость (НДС), база налогообложения, объект налогообложения, ставка НДС, методы расчета суммы НДС.*

The article is devoted to the economic substance of value added tax and such concepts as the tax base, the object of taxation and tax rates. Analyzed the methods of calculating the amount of VAT: direct (balance), indirect additive, direct deduction and indirect method of subtraction. Based on these methods were considered conditional examples of the calculation. Most expedient for calculating was chosen indirect method of subtraction, which does not distort the economic substance of value added tax.
Key words: *value added tax (VAT), tax base, object of taxation, tax rate, methods of calculating the amount of VAT.*

Постановка проблеми. Для сучасного етапу економічного розвитку країн світу характерна проблема своєчасного наповнення державного бюджету грошовими коштами. Дана проблема вирішується шляхом оподаткування. Податок на додану вартість є одним із найбільш розповсюджених податків, який має широке застосування не тільки в Україні, але і в багатьох країнах світу, тому дослідження його економічної сутності, основних складових та методів розрахунку суми ПДВ займає вагоме місце в діяльності економічних служб підприємства.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідження і аналіз сутності, призначення ПДВ висвітлюються в роботах вчених Д. Бодіна, Д. Кунея, Д. Стігліца, В. Андрущенка, П. Мельника, А. Соколовської, Т. Єфименка. Вивченням методів розрахунку зобов'язань по ПДВ займались Б.Г. Маслов, Т.М. Рева, І.О. Соколов.

Метою дослідження є аналіз податку на додану вартість як економічної категорії, дослідження основних категорій, які характеризують податок, порівняння ставок податку з деякими країнами світу та методи обчислення суми ПДВ на сучасному етапі розвитку економіки України.

Виклад основного матеріалу дослідження. Згідно Податкового кодексу України – податок

на додану вартість – непрямий податок, який нараховується та сплачується відповідно до його норм. Загалом, податок на додану вартість являє собою надбавку до ціни товарів (робіт, послуг), які споживаються на митній території держави, тобто є частиною новоствореної вартості товарів (робіт, послуг) і сплачується кінцевим споживачем. [1, ст. 14 п. 1.178, ПКУ]

ПДВ вперше запроваджено у Франції у 1954 році співробітником податкового департаменту Франції Морісом Лоре, який описав схему дії ПДВ та обґрунтував його переваги перед податком з обігу. Такою перевагою, перш за все, було усунення каскадного ефекту при сплаті ПДВ. Податок на додану вартість стягується в більш, ніж 150 країн світу, але існують і опоненти даного податку, найвідомішою країною з яких є Сполучені Штати Америки, які використовують і досі податок з обігу. На даний момент багато країн знаходяться у процесі реформування ПДВ щодо встановлення нижчих ставок ПДВ на товари першої необхідності, спрощення адміністрування та сплати ПДВ тощо. ПКУ навпаки ж ускладнює процес оподаткування та сплати ПДВ, створюючи труднощі для суб'єктів бізнесу.

Основними категоріями, які характеризують податок на додану вартість є база оподаткування, об'єкт оподаткування та діючі ставки податку, завдяки яким можна надати вдалу економічну характеристику податку в цілому.

База оподаткування обраховується, виходячи із договірної вартості, шляхом урахування акцизного збору, ввізного мита та інших загальнодержавних податків та зборів, що включаються до ціни товару. Розглянемо як змінюється база оподаткування в залежності від того, чи товари (роботи, послуги) виготовлені на митній території України чи за її межами, що показано на рис. 1. [2]

Об'єктом оподаткування ПДВ є додана вартість, яка включає в себе наступні елементи:

– матеріальні витрати (вартість сировини та матеріалів, які витрачені у виробництві, послуги виробничого характеру);

– заробітна плата та інші заохочувальні і компенсаційні виплати;

– відрахування на соціальні заходи;

– амортизація (сума нарахованих амортизаційних відрахувань основних засобів, які безпосередньо беруть участь в процесі виробництва товарів, робіт та послуг).

Згідно Податкового кодексу України об'єктом оподаткування є операції платників податку з:

а) постачання товарів, місце постачання яких розташоване на митній території України;

б) постачання послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України;

в) ввезення товарів на митну територію України;

г) вивезення товарів за межі митної території України;

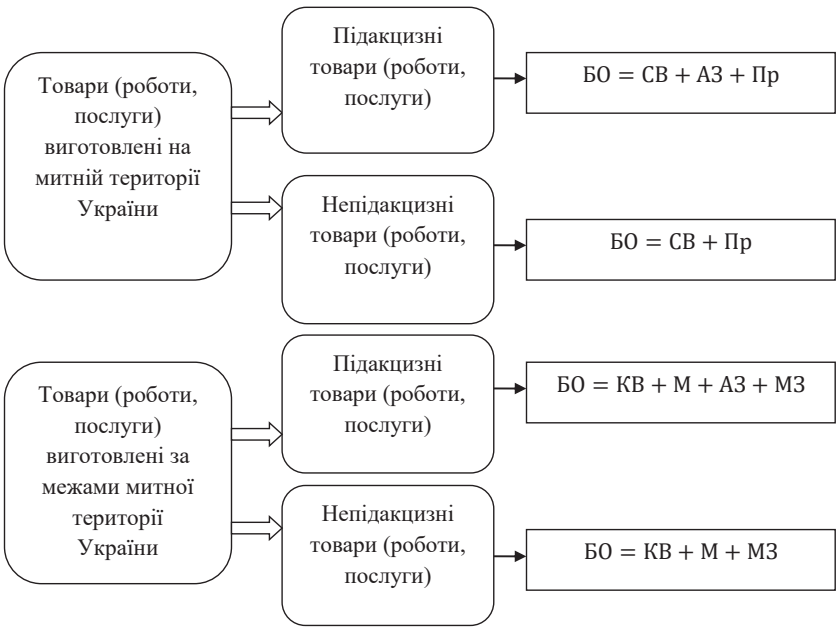
е) постачання послуг з міжнародних перевезень пасажирів і багажу та вантажів залізничним, автомобільним, морським і річковим та авіаційним транспортом. [1, ст. 185, ПКУ]

В Україні діють ставки податку на додану вартість в трьох розмірах: 20 відсотків, 0 відсотків та 7 відсотків.

Оподаткування операцій з продажу товарів, надання послуг, виконання робіт здійснюється за ставкою 20%.

Нульова ставка застосовується до таких операції, як експорт товарів; постачання товарів для заправки або забезпечення морських, повітряних суден, космічних кораблів, космічних ракетних носіїв або супутників Землі, наземного військового транспорту чи іншого спеціального контингенту Збройних Сил України, постачання товарів магазинами безмитної торгівлі; міжнародні перевезення пасажирів і багажу та вантажів залізницею, автомобільним, морським, річковим та авіаційним транспортом, послуги з обслуговування повітряних суден, що виконують міжнародні рейси. [1, ст. 195, ПКУ]

За ставкою 7% згідно ПКУ оподатковуються операції з:



де: БО – база оподаткування; СВ – собівартість; АЗ – акцизний збір; Пр – прибуток; КВ – контрактна вартість; М – мито; МЗ – митний збір

Рис. 1. Схема розрахунку бази оподаткування податку на додану вартість

– постачання на митній території України та ввезення на її територію лікарських засобів, дозволених для виробництва і застосування в Україні та внесених до Державного реєстру лікарських засобів а також медичних виробів за переліком, затвердженим Кабінетом Міністрів України;

– постачання на митній території України та ввезення на митну територію України лікарських засобів, медичних виробів та/або медичного обладнання, дозволених для застосування у межах клінічних випробувань, дозвіл на проведення яких надано центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної політики у сфері охорони здоров'я». [1, ст. 193, ПКУ]

Аналізуючи зарубіжну практику, можемо зробити висновок, що податок на додану вартість є основним непрямим податком в розвинутих країнах світу, а ставки податку є диференційованими. Так, наприклад, ставка податку в Данії встановлена на рівні 25%, а медицина, освіта, пасажирський транспорт звільнені від оподаткування, тобто спостерігаємо схожість в даному сегменті із законодавством України, але дещо збільшену ставку самого податку. Базова ставка податку на додану вартість в Швеції становить 25%, занижена ставка у розмірі 12% надається для продуктів харчування та туризму, а низька (6%) відповідно по газетним виданням. В розвинутих країнах Європи встановлюються знижені ставки податку на продовольчі товари, товари першої необхідності. Знижені ставки ПДВ на продовольчі товари діють у Федеративній республіці Німеччини – 7%, Італії – 4%, Іспанії – 7% і 4%, Греції – 8%, Франції – 5,5%, Нідерландах – 6%. Польщі – 7%. Незважаючи на те, що ПДВ відіграє важливу роль в наповненні державного бюджету країн, можемо звернути увагу на ставки податку в одних із самих процвітаючих країнах світу, таких як Сінгапур, в якого існує лише одна ставка ПДВ на рівні 7%, Японія із ставкою 8% та Швейцарія із базовою ставкою в розмірі 7,6% та зниженими ставками 3,6% або 2,4% [3, с.313].

Для забезпечення соціальної захищеності населення та зменшення тягаря від податків країни ЄС встановлюють ставки податку на зниженому рівні на більшість продовольчих товарів, особливо повсякденного попиту, на продукцію сільського господарства, на ліки, книги, друковану підписну продукцію. Не зважаючи на те, що Україна входить до європейського простору і планує вступити до Європейського Союзі, податковим законодавством не передбачено пільгових ставок ПДВ на дані види товарів, лише дитяче харчування не підлягає оподаткуванню.

Після огляду бази оподаткування, об'єктів оподаткування та ставок податку на додану вартість доцільно розглянути методику розрахунку податку.

Розрахунок суми ПДВ наведено на рис. 2.

Згідно з дослідженнями К.Ф. Ковальчук та Т.М. Реви виділяють такі методи розрахунку ПДВ:

1) прямий (балансовий), який полягає в обчисленні суми доданої вартості, а потім застосування до її величини певної ставки податку:

$$\sum ПДВ = ДВ \times СП, \quad (1)$$

де ДВ – додана вартість; СП – ставка податку на додану вартість

2) адитивний, який полягає у застосуванні ставки податку до кожної складової доданої вартості окремо, а потім додаванням отриманих результатів:

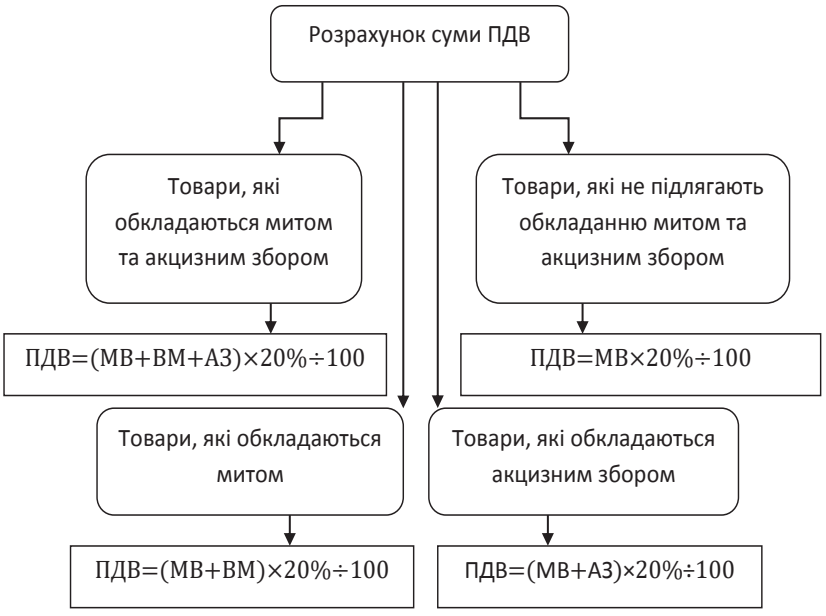
$$\sum ПДВ = (ЗП \times СП) + (ПВ \times СП) + (ПК \times СП) + (П \times СП) + (ПК \times СП) + (П \times СП) + (А \times СП), \quad (2)$$

де ЗП – заробітна плата разом із нарахуваннями; ПВ – податки, що відносяться до витрат підприємства; ПК – плата за користування капіталом; П – прибуток; А – амортизаційні відрахування; І – інші витрати, що збільшують додану вартість підприємства.

3) метод заліку (відшкодування), за яким сума ПДВ визначається як різниця між податковим зобов'язанням та податковим кредитом:

$$\sum ПДВ = (В – М) \times СП, \quad (3)$$

де В – виручка від реалізації товарів (робіт, послуг); М – матеріальні витрати; СП – ставка податку [4, с.124–130]



де: МВ – митна вартість; ВМ – сума ввізного мита; АЗ – сума акцизного збору.

Рис. 2. Модель ПДВ

Б.Г. Маслов, крім даних методів, розглянув непрямий метод віднімання, який обраховується наступним чином [5, с. 62–68]:

$$\sum ПДВ = В \times СП – М \times СП, \quad (4)$$

де В – виручка від реалізації товарів (робіт, послуг); М – матеріальні витрати; СП – ставка податку

Розглянемо порядок обчислення суми ПДВ за чотирма методами на умовному прикладі (Табл. 1).

Приклад 1. Для виробництва продукції підприємство "А" придбало сировину та матеріали у підприємства "Б" на суму 2000,00 грн. (без ПДВ). У процесі виробництва була нарахована заробітна плата працівникам і відрахування з неї у сумі 600,00 грн. та понесені інші витрати, що пов'язані з виробництвом та збутом продукції у сумі 400,00 грн. Після оприбуткування готової продукції на склад підприємство "А" реалізувало її підприємству "В" на суму 3600,00 грн. (без ПДВ). Прибуток підприємства становить 600,00 грн. Залишків незавершеного виробництва немає. У процесі виробництва всі виробничі запаси спожиті повністю.

Отже, бачимо, що нарахована сума ПДВ за всіма чотирма способами розрахунку буде однаковою. Однак дана ситуація можлива тільки в тому випадку, коли придбані матеріальні цінності були повністю використані у виробничому циклі.

Розглянемо інший приклад розрахунку ПДВ (табл. 2), коли придбані виробничі запаси спожиті не повністю у процесі виробництва, а готова продукція реалізована частково.

Приклад 2. Для виробництва продукції підприємство "А" придбало сировину та матеріали у підприємства "Б" на суму 2000,00 грн. (без ПДВ). У процесі виробництва було використано виробничих запасів у сумі 1600,00 грн., нарахована заробітна плата працівникам та відрахування з неї

Таблиця 1

Порядок обчислення суми ПДВ за чотирма методами за прикладом 1

№ з/п	Метод розрахунку	Порядок обчислення ПДВ	Сума ПДВ, грн
1	Прямий (балансовий)	ДВ = 600,00 + 400,00 + 600,00 = 1600,00 ПДВ = 1600,00 × 20% = 320,00	320, 00
2	Непрямий адитивний	ПДВ = (600,00 × 20%) + (400,00 × 20%) + (600,00 × 20%) = 320,00	320, 00
3	Прямого вирахування (метод заліку)	ПДВ = (3600,00 – 2000,00) × 20% = 320,00	320, 00
4	Непрямий метод віднімання	ПДВ = (3600,00 × 20%) – (2000,00 × 20%) = 320,00	320, 00

Таблиця 2

Порядок обчислення суми ПДВ за чотирма методами за прикладом 2

№ з/п	Метод розрахунку	Порядок обчислення ПДВ	Сума ПДВ до сплати в бюджет, грн.	Сума ПДВ до відшкодування з бюджету, грн.
1	Прямий (балансовий)	ДВ = 1000,00 × 50% + 500,00 = 1000,00 ПДВ = 1000,00 × 20% = 200,00	200	–
2	Непрямий адитивний	ПДВ = (1000,00 × 20%) × × 0,5 + (500,00 × 20%) = 200,00	200	–
3	Прямого вирахування (метод заліку)	ПДВ = (1600,00 – 2000,00) × 20% = –40,00	–	–40,00
4	Непрямий метод віднімання	ПДВ = (1600,00 × 20%) – (2000,00 × 20%) = –40,00	–	–40,00

Таблиця 3

Порядок обчислення суми ПДВ за чотирма методами за прикладом 3

№ з/п	Метод розрахунку	Порядок обчислення ПДВ	Сума ПДВ до сплати в бюджет, грн.	Сума ПДВ загальна, грн.
1	Прямий (балансовий)	ДВ = 1000,00 × 50% + 200,00 + 500,00 = 1200,00 ПДВ = 1200,00 × 20% = 240,00	240,00	240+20= 440,00
2	Непрямий адитивний	ПДВ = (1000,00 × 20%) × × 0,5 + (200,00 × 20%) + (500,00 × 20%) = 240,00		240+20= 440,00
3	Прямого вирахування (метод заліку)	ПДВ = 2400,00 × 20% = 480,00	480,00.	480–40= 440,00
4	Непрямий метод віднімання	ПДВ = 2400,00 × 20% = 480,00	480,00	480–40= 440,00

у сумі 1000,00 грн. Після оприбуткування готової продукції на склад (незавершене виробництво складає 50%), підприємство "А" реалізувало її підприємству "В" на суму 2000,00 грн. (без ПДВ). Прибуток підприємства становить 500,00 грн.

Таким чином, при застосуванні адитивних методів (прямого та непрямого) підприємство сплачує податок безпосередньо зі створеної доданої вартості у сумі 200,00 грн., а при застосуванні методів вирахувань, підприємство має податковий кредит у сумі 20,00 грн. Проте у наступному звітному періоді (коли буде реалізована інша половина продукції) така диспропорція зникне, оскільки не буде повторно враховуватися податковий кредит за придбані матеріали, у зв'язку з чим збільшиться сума податкового зобов'язання (Табл. 3)

Приклад 3. Підприємство "А" в наступному звітному періоді (приклад 2) оприбуткувало з виробництва залишок готової продукції. Окрім того, у процесі виробництва було відпущено додатково сировини на суму 400,00 грн., нарахована заробітна плата працівникам та здійснено відрахування на соціальні заходи у сумі 200,00 грн. Після оприбуткування готової продукції, підприємство "А" реалізувало її підприємству "В" на суму 2400,00 грн. (без ПДВ). Прибуток підприємства становить 500,00 грн. Залишків незавершеного виробництва немає.

За даними розрахунку при застосуванні адитивних методів відсутній податковий кредит, у зв'язку з чим на бюджет не покладається обов'язок відшкодування сум ПДВ. За методами відшкодування може виникнути така ситуація, коли податковий кредит перевищує податкове зобов'язання, тоді держава має відшкодувати підприємству надмірно сплачену суму ПДВ.

В Україні для розрахунку суми ПДВ використовується непрямий метод віднімання завдяки якому не викривлюється економічна суть податку.

Згідно ПКУ сума податку, що підлягає сплаті (перерахуванню) до Державного бюджету України або бюджетному відшкодуванню, визначається як різниця між сумою податкового зобов'язання звітного періоду та сумою податкового кредиту такого звітного періоду [1, ст. 200 ПКУ]. Податковим зобов'язанням є загальна сума податку, нарахована платником податку в звітному (податковому) періоді, а податковий кредит є сумою, на яку платник податку має право зменшити податкове зобов'язання звітного періоду.

Висновки з проведеного дослідження. За результатами проведеного дослідження податку на додану вартість можемо зробити висновок, що даний податок відіграє вагому роль в господарській діяльності держави. ПДВ являє собою надбавку до ціни товарів (робіт, послуг), які споживаються на митній території України, а основними складовими завдяки яким можна розкрити економічну сутність податку є база оподаткування, об'єкт оподаткування та діючі ставки оподаткування. Дослідивши методи розрахунку суми ПДВ бачимо, що в Україні використовується кредитний метод розрахунку, завдяки якому не викривлюється економічна суть податку.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI (редакція від 15.04.2017). – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755–17

2. Семенко Т.М. Податок на додану вартість як економічна категорія [Електронний ресурс]/ Т.М. Семенко //Ефективна економіка. –2011. № 4. – Режим доступу: http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=527

3. Залунін В.Ф., Кононова О.Є. Аналіз тенденцій та питання удосконалення механізму непрямого оподаткування, виходячи з міжнародного досвіду [Електронний ресурс] / В.Ф. Залунін, О.Є. Кононова// Бухгалтерський облік, аналіз та аудит – 2016. – Вип. 2. – с. 309–314. – Режим доступу: http://market-infr.od.ua/journals/2016/2_2016_ukr/63.pdf

4. Ковальчук К.Ф. ПДВ: ефективність і проблеми справляння [Електронний ресурс] / К.Ф. Ковальчук, Т.М. Рева // Вісник Академії митної служби України / Економіка. – 2009. –№ 1–Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/vamsue_2009_1_19

5. Маслов Б.Г. Система налогообложения добавленной стоимости в Российской Федерации / Б.Г. Маслов // Управленческий учет. – 2008. –№ 8. – С. 62–68.