

АНАЛІЗ ДИСЕРТАЦІЙНИХ ДОСЛІДЖЕНЬ З ПРОБЛЕМ ОПОДАТКУВАННЯ ДОДАНОЇ ВАРТОСТІ

Розглянуто основні положення наукової новизни дисертацій вітчизняних та зарубіжних вчених, присвячених питанням бухгалтерського обліку та контролю податку на додану вартість. Визначено основні теоретичні проблеми оподаткування доданої вартості, висвітлено напрями подальших досліджень в контексті обліку та контролю податку на додану вартість

Постановка проблеми. Із впровадженням ПДВ у податкову систему України виникло чимало дискусійних проблем, методи вирішення яких не знаходять однозначної підтримки серед науковців. Зокрема, в літературі вчені висвітлюють різні підходи до вирішення основоположних теоретичних проблем, натомість проблеми справляння ПДВ, методики їх обліку та контролю суб'єктами господарювання майже не розглядаються вченими. Тому систематизація основних теоретичних проблем щодо ПДВ, а також визначення перспектив подальших досліджень проблемних питань ПДВ є актуальним.

Мета дослідження. Аналіз основних положень дисертацій українських та російських дослідників з метою визначення актуальних теоретичних питань щодо ПДВ, а також оцінка ступеня дослідження практичних проблем, що виникають в діяльності суб'єктів господарювання.

Аналіз останніх публікацій і досліджень. Дослідженням теоретичних основ ПДВ займалися О.О. Амоша, В.В. Буряковський, В.Д. Волканов, Д.А. Дяковський, Н.М. Ущепівська. Питання обліку та контролю ПДВ займалися О.В. Адамик, О.О. Борисова, О.О. Дєєва, Д.М. Ісаєв, М.В. Попов та інші. Проте ступінь дослідження практичних проблем не було висвітлено жодним науковцем.

Викладення основного матеріалу дослідження. Динаміку дослідження проблем оподаткування доданої вартості в Україні можна прослідкувати, проаналізувавши динаміку захисту дисертацій за цим напрямом.

Перша дисертація з питань ПДВ була захищена В.В. Буряковським [4] у 2000 р. одразу після реформування системи бухгалтерського обліку і звітності в умовах трансформаційних перетворень економічної системи.

У 2004 р. було захищено ще дві дисертації з питань податку на додану вартість Д.А. Дяковським [8] та Н.М. Ущепівською [12], що супроводжувало становлення податкової системи України.

У 2005 р. захищено дисертацію О.О. Амошею на тему "Механізм оподаткування доданої вартості в Україні" [2], а у 2006 р. В.Д. Волканов захистив дисертацію за темою "Механізм справляння податку на додану вартість в Україні" [5]. Відповідно, з 2005 р. активізувалися дослідження з проблем механізму оподаткування доданої вартості.

В 2009 р. захистив дисертацію Р.С. Довбаш [7], присвячену удосконаленню методики розслідування злочинів, пов'язаних з незаконним відшкодуванням ПДВ.

Поділ дисертацій, захищених в Україні у розрізі спеціальностей наведено на рис. 1.

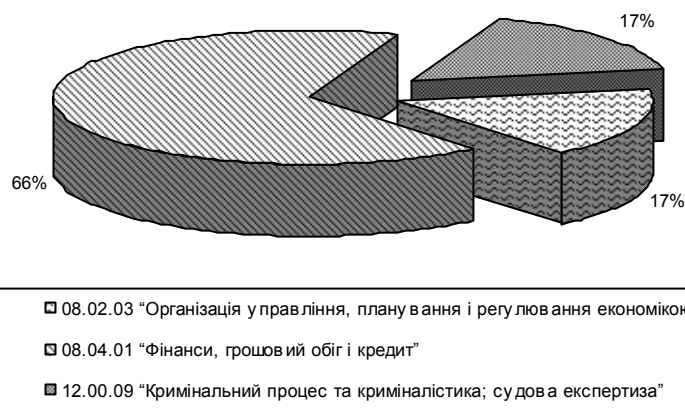


Рис. 1. Питома вага дисертацій в розрізі спеціальностей, захищених протягом 2000-2009 рр. в Україні

Як видно з рис. 1, за спеціальністю 08.04.01 "Фінанси, грошовий обіг і кредит" захищено 4 дисертації, що свідчить про наявність проблем в механізмі функціонування ПДВ. По одній дисертації захищено за спеціальностями 08.02.03 "Організація управління, планування і регулювання економікою" та 12.00.09 "Кримінальний процес та криміналістика; судова експертиза", що є свідченням актуальності вирішення проблем незаконного відшкодування ПДВ з бюджету.

Цікавим є те, що в Україні не захищено жодної дисертації з питань відображення податку на додану вартість в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності, а також з питань контролю чи аудиту, хоча саме бухгалтерський облік надає інформацію, необхідну для справляння цього податку. Лише в одній дисертації (О.В. Адамик [1]) в одному з розділів приділяється увага проблемним аспектам обліку розрахунків за ПДВ, проте основна увага зосереджена на вдосконаленні методики бухгалтерського обліку податку на прибуток.

Однією з причин недостатньої уваги бухгалтерського обліку і контролю ПДВ є висока динамічність податкового законодавства. Відповідно, напрями подальших досліджень повинні враховувати потребу в удосконаленні відображення в бухгалтерському обліку інформації про визнані податкові зобов'язання та податкові кредити з метою уникнення помилок, запобігання вимиванню коштів з господарської діяльності підприємців, а також запобігання шахрайських дій з метою незаконного відшкодування сум ПДВ з бюджету.

Значна кількість досліджень ПДВ за спеціальністю 08.04.01 "Фінанси, грошовий обіг і кредит" свідчить про те, що в Україні цей податок здебільшого розглядається у фінансовій площині та підкреслюється його значення як важливого джерела наповнення державного бюджету. Таке явище, на нашу думку, не є позитивним, оскільки функціонування ПДВ зводиться більше до фінансової функції, проте основним його призначенням є виконання стимулюючої функції для відновлення економічної

стабільності після кризи через стимулювання експорту та обмеження внутрішнього споживання.

Таким чином, наукові дослідження в Україні здебільшого стосуються питань вдосконалення механізму обкладання податком на додану вартість.

Вивченням наукових праць Російської Федерації свідчить про більшу різносторонність досліджень з оподаткування доданої вартості.

Серед захищених в Російській Федерації дисертацій з питань податку на додану вартість (рис. 2) найбільша кількість робіт (71 %) виконано за спеціальністю 08.00.10 "Фінанси, грошовий обіг і кредит".

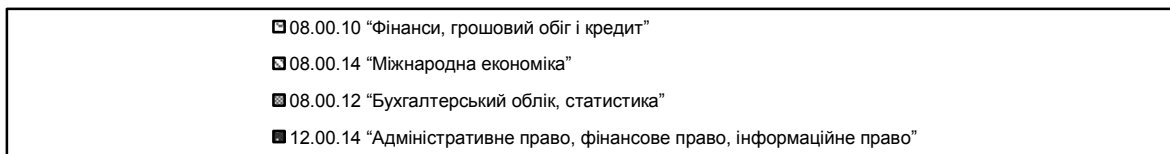
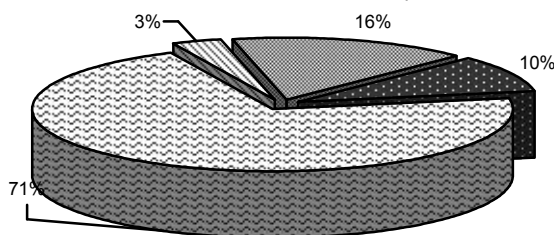


Рис. 2. Питома вага дисертацій в розрізі спеціальностей, захищених протягом 1998-2010 рр. в Російській Федерації

Слід зазначити, що 16% дисертацій з питань ПДВ захищені за спеціальністю 08.00.12 "Бухгалтерський облік, статистика", 10% – за спеціальністю 12.00.14 "Адміністративне право, фінансове право, інформаційне право", а також 3% – за спеціальністю 08.00.14 "Міжнародна економіка". Відповідно, ПДВ досліджується комплексно, а

результати та пропозиції науковців є більш пристосованими до практичних вимог.

Динаміка захисту дисертацій в Україні та Російській Федерації за 1998-2010 рр. з питань оподаткування доданої вартості є наступною (рис. 3).

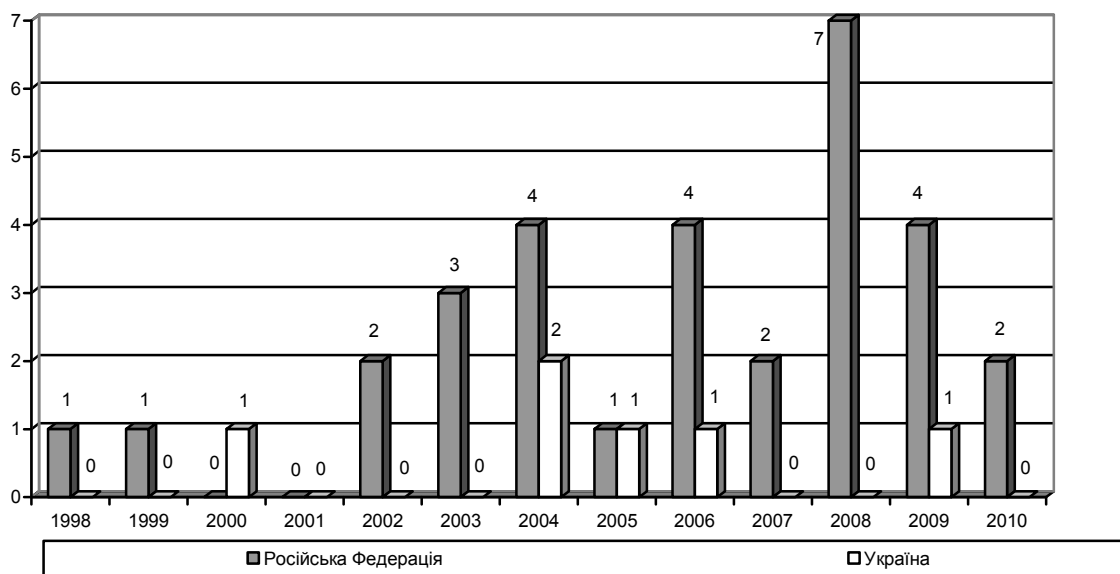


Рис. 3. Динаміка захищених дисертацій з проблем податку на додану вартість в Україні та Російській Федерації за 1998-2010 рр.

В Україні з 2000 року по 2009 рік захищено лише 6 дисертацій з питань удосконалення оподаткування доданої вартості. Натомість у Російській Федерації за 1998-2010 рр. захищено 31 дисертацію, при чому дві з них – на здобуття ступеня доктора економічних наук за спеціальністю 08.00.10 "Фінанси, грошовий обіг і кредит".

В Російській Федерації захищено ряд дисертацій за спеціальністю 08.00.12 "Бухгалтерський облік, статистика". Зокрема, за цим напрямом виконано дисертацію Д.М. Ісаєвим на тему "Внутрішній контроль податку на додану вартість при експорті та імпорту товарів" [9] у 2004 році.

У ході дослідження вченим отримані такі найбільш значимі результати:

– надано авторську інтерпретацію поняття внутрішнього контролю податку на додану вартість з експорту та імпорту товарів;

– розроблена методика внутрішнього контролю ПДВ за експортом та імпортом товарів, що дозволяє визначити правильність бази оподаткування відповідно до законодавства Російської Федерації;

– визначено шляхи оптимізації податку на додану вартість, що забезпечують зниження податкових ризиків.

У 2005 році Ю.В. Сілантьєвим захищено дисертацію на тему "Методичні аспекти управлінського обліку та обліку податку на додану вартість в організаціях оптової торгівлі" [11]. У дослідженні отримано такі найбільш суттєві наукові результати:

– запропоновано систему інформаційного забезпечення управлінського обліку та обліку податку на додану вартість з уточненням порядку його роздільного обліку та формування облікової політики для потреб оподаткування в організаціях оптової торгівлі;

– розроблено методику прогнозування податку на додану вартість та модель бухгалтерського обліку з використанням субрахунків для цілей управління в оптовій торгівлі;

– розроблені моделі бюджетування, що дозволяють формувати достовірну інформацію про величину податкових вирахувань та затрат для підвищення внутрішньогосподарського контролю та досягнення конкретних фінансових результатів в оптовій торгівлі.

Відповідно, Ю.В. Сілантьєв досліджував не лише питання бухгалтерського обліку, але й внутрішньогосподарського контролю, що свідчить про комплексний характер дослідження.

Наступна дисертація з проблематики ПДВ захищена у 2006 році О.О. Борисовою на тему “Облік і контроль податку на додану вартість” [3]. В науковій роботі новизна дисертаційного дослідження автором, нажаль, не конкретизується, тому на нашу думку, найсуттєвіші результати полягають в наступному:

– обґрунтовано необхідність адаптації в рамках обліку і контролю податку на додану вартість поняття “недобросовісного” платника податків;

– розроблено напрями податкового контролю за податком на додану вартість в частині визначення шляхів ухилення від обкладання ПДВ.

У 2007 році О.О. Дєєва захистила дисертацію на тему “Теоретичні та методичні аспекти формування системи податкового аудиту податку на додану вартість” [6].

Науковцем отримані такі найбільш значні результати:

– сформульовано авторське визначення податкового аудиту, співвіднесено поняття “податковий аудит” та “аудит бухгалтерської звітності”;

– запропоновані методичні підходи до оцінки аудиторського ризику при проведенні податкового аудиту ПДВ;

– розроблена комплексна методика аудиторської перевірки ПДВ, відмінною особливістю якої є проведення інвентаризації дебіторської та кредиторської заборгованості для правильності формування бази оподаткування та податкових вирахувань.

Слід зазначити, що дослідження О.О. Дєєвої є першим, в якому піднімаються питання зовнішнього контролю ПДВ.

Продовжив дослідження питань зовнішнього контролю ПДВ М.В. Попов, який у 2010 р. захистив дисертацію на тему “Аудит розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість в організаціях, що суміщають податкові режими” [10]. По суті, дана дисертація є продовженням дослідження О.О. Дєєвої, проте спрямована саме на ті суб'єкти господарювання, що суміщають податкові режими. Найбільш суттєві результати дослідження М.В. Попова полягають у тому, що автором виявлено особливості аудиту розрахунків з бюджетом за ПДВ в організаціях, що суміщають податкові режими. Це дало змогу науковцю удосконалити методику аудиторської перевірки ПДВ в організаціях, що суміщають податкові режими.

Можна зробити висновок, що в Російській Федерації науковці досліджували проблеми макrorівня (функціонування та справляння ПДВ, відшкодування ПДВ тощо) та мікрорівня, зокрема бухгалтерського обліку розрахунків за ПДВ і контролю (внутрішнього та зовнішнього). Натомість вітчизняні вчені присвятили свої праці здебільшого вирішенню проблем макро рівня, які можна об'єднати у дві групи:

1. Удосконалення механізму функціонування та справляння ПДВ, його фіскальної та стимулюючої функцій;

2. Удосконалення методології виявлення ознак незаконного відшкодування ПДВ.

Для вирішення проблем мікрорівня сформульовано лише окремі рекомендації, які не можуть бути використані суб'єктами господарювання, оскільки передбачають внесення змін, перш за все, на законодавчому рівні:

– запропоновано об'єднати товарну та податкову накладну, а також усунути рахунки 643 “Податкові зобов'язання” і 644 “Податковий кредит” шляхом закріплення дати визнання ПДВ лише в момент відвантаження (оприбуткування) (автор – О.В. Адамик);

– розроблено форму звітності з податку на додану вартість для сільськогосподарських товаровиробників (автор – Н.М. Ущапівська).

Вітчизняними дослідниками не надано суттєвих рекомендацій щодо удосконалення бухгалтерського обліку та контролю розрахунків за ПДВ для застосування суб'єктами господарювання без внесення відповідних змін на законодавчому рівні. Проте запропоновані шляхи вирішення проблем є обґрунтованими та доцільними, а тому – цінними для розвитку наукових підходів та розробки практичних рекомендацій щодо удосконалення бухгалтерського обліку та контролю розрахунків за ПДВ. Подальші дослідження мають бути спрямовані на вирішення практичних проблем суб'єктів господарювання.

Список використаної літератури:

1. Адамик О.В. Податкові розрахунки і звітність у системі бухгалтерського обліку: організація та методика здійснення (на прикладі торговельних підприємств західного регіону України): автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / О.В. Адамик. – Тернопіль, 2003. – 20 с.
2. Амоша О.О. Механізм оподаткування доданої вартості в Україні: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня к.е.н. за спец. 08.04.01 “Фінанси, грошовий обіг і кредит” / Олена Олександрівна Амоша. – Київ, 2005. – 20 с.
3. Борисова Елена Олеговна. Учет и контроль налога на добавленную стоимость : Дис. канд. экон. наук: 08.00.12 Орел, 2006 – 177 с.
4. Буряковский В.В. Механизм адаптации податку на додану вартість до ринкових перетворень: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня к.е.н.: 08.02.03 “Организация управления, планирования и регулирования экономикой” / В.В. Буряковский. – Д., 2000. – 20 с.
5. Волканов В.Д. Механизм справляння податку на додану вартість в Україні: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня к.е.н. за спец. 08.04.01 “Фінанси, грошовий обіг і кредит” / Валентин Дмитрович Волканов. – Одеса, 2006. – 22 с.
6. Деева Елена Александровна. Теоретические и методические аспекты формирования системы налогового аудита налога на добавленную стоимость : диссертация кандидата экономических наук : 08.00.12 Воронеж, 2007 – 187 с.
7. Довбаш Р.С. Методика розслідування злочинів, пов'язаних з незаконним відшкодуванням податку на додану вартість: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня к.ю.н. за спец. 12.00.09 “Кримінальний процес та криміналістика; судова експертиза” / Роман Сергійович Довбаш. – Київ, 2009. – 20 с.
8. Дяковский Д.А. Оподаткування доданої вартості в Україні: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня к.е.н.: спец. 08.04.01 “Фінанси, грошовий обіг і кредит” / Дмитро Анатолійович Дяковский. – Ірпінь, 2004. – 18 с.
9. Исаев Дмитрий Николаевич. Внутренний контроль налога на добавленную стоимость при экспорте и импорте товаров : Дис. канд. экон. наук: 08.00.12 : Москва, 2004 228 с.
10. Попов М.В. Аудит расчетов с бюджетом по налогу на добавленную стоимость в организациях, совмещающих налоговые режимы: диссертация кандидата экономических наук: 08.00.12 / Попов Михаил Владимирович. – Краснодар, 2010. – 214 с.
11. Силантьев Юрий Владимирович. Методические аспекты управленческого учета и учета налога на добавленную стоимость в организациях оптовой торговли: Дис. канд. экон. наук: 08.00.12 Москва, 2005 186 с.
12. Ущапівська Н.М. Функціонування податку на додану вартість в сільському господарстві: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня к.е.н. за спец. 08.04.01 “Фінанси, грошовий обіг і кредит” / Надія Миколаївка Ущапівська. – Київ, 2004. – 18 с.

УЛЛУБІЄВА Каріна Касумбеківна – аспірант Житомирського державного технологічного університету