

САЛАМАНОВИЧ О. Г., аспірант

Київський національний університет ім. Т. Шевченка.
Науковий керівник – Швець В.Г.,
доктор економічних наук, професор

ШЛЯХИ ВІДПОВІДНОСТІ ВЕДЕННЯ ПОДАТКОВОГО ОБЛІКУ З БУХГАЛТЕРСЬКИМ ОБЛІКОМ

Саламанович О. Г. Шляхи відповідності ведення податкового обліку з бухгалтерським обліком // Збірник наукових праць. Економічні науки. – Випуск 4. – Чернівці: Книги XXI, 2008. - 336 с. – С. 208-219

В статті звертається увага на проблеми облікового забезпечення податкових розрахунків, формування звітності, їх оптимізація, що є актуальним і своєчасним як з теоретичної, так і з практичної позиції.

In the article attention applies on the problems of the registration providing of tax calculations, forming of accounting, their optimization which is topically and timely both from theoretical and from practical position

Необхідною умовою становлення та розвитку економіки з ринковим механізмом господарювання, забезпечення стабілізації та прискорення темпів її росту є підприємництво.

Проблема податкового тягаря на підприємства полягає не лише у високих ставках і чисельності податків, але й у неузгодженості правил оподаткування із методикою бухгалтерського обліку. Це проявляється у фіскальному підході розрахунку доходів і витрат, котрі формують прибуток до оподаткування, відсутності регламентованої методики їх обчислення в бухгалтерському обліку.

Порядок ведення податкового обліку передбачений ст. 11 Закону України „Про оподаткування прибутку підприємств” (в редакції Закону України від 22 травня 1997 року № 238/97-ВР з усіма змінами і доповненнями у т.ч. внесеними Законом України , Про внесення змін до закону України, Про оподаткування прибутку підприємств” від 24.12.2002 року № 349-IV) [1].

Зараз податковий облік та організація податкових розрахунків перебуває на етапі розвитку та вдосконалення, тому дослідженням його методології та принципами ведення займаються майже всі обліковці.

Особливо вагомими стали роботи Ловінської Л.Г. „Методологічне, методичне та організаційне забезпечення складання податкової звітності”, [2], Герасим П.М. „Додатковий облік і звітність підприємства” [3], Сердюк В.М. „Додатковий облік” [4], Мурашко О. „Додатковий облік і його узгодженість з фінансовим обліком” [5], Адамик О.В. „Бухгалтерська і податкова інтерпретація терміну „дохід” та їх взаємозв'язок” [6], Ткаченко Н.М. „Податкові системи країн світу”.

Невід'ємним атрибутом держави, відображення її економічного, політичного, соціального стану є податкова система

Податкова система - сукупність правових норм, що регулюють розміри, форми і терміни стягнення податків і платежів, які мають податковий характер й необхідні державі для виконання її функцій.

Основними функціями податків є: фіскальна, регулююча і стимулююча.

Фіскальна полягає у тому що, держава за рахунок податкових надходжень до бюджетів різних рівнів намагається покрити загальнодержавні витрати. Саме фіскальна функція підготовлює реальні можливості для перерозподілу частини вартості національного прибутку, створює об'єктивні умови для втручання держави в економіку.

Виконання регулюючої функції передбачає участь держави у відтворювальному процесі шляхом керування інвестиційними потоками в окремі галузі.

Значення стимулюючої функції у діючій податковій системі зведено до мінімуму. Її практично немає, оскільки держава не створює умови для розширення відтворювальних процесів, а також нагромадженню капіталу в різних сферах економіки.

Дослідження призначення і ролі податків вимагає їх класифікації. Вперше, вона була здійснена Джоном Локом, за принципом перекладання податків, наприкінці XVII ст.

В основу класифікації податків України покладено ознаки: бюджетного устрою, ціноутворення, способу стягнення, об'єкта оподаткування, суб'єкта оподаткування.

З введенням в дію Закону України „Про внесення змін до закону України „Про оподаткування прибутку підприємств” з'явилося поняття податкового обліку. Податковий облік регулює взаємовідносини між платником податку і державою за обсягами та структурою обов'язкових податкових платежів.

Головна задача податкового обліку - сформувати повну та достовірну інформацію про те, як врахована для цілей оподаткування господарська операція.

Організація податкового обліку - це діяльність у межах підприємства щодо створення та постійного впорядкування і удосконалення системи податкового обліку з метою забезпечення державних податкових органів інформацією, необхідною для контролю за правильністю нарахування та сплатою податків.

Податковий облік може здійснюватись як з використанням рахунків бухгалтерського обліку та записами у системі реєстрів, так і без рахунків бухгалтерського обліку. У практиці ведення податкового обліку на підприємствах України відомі такі варіанти:

- ведення податкового обліку позасистемне;
- ведення податкового обліку на позабалансових рахунках;
- ведення податкового обліку на балансових рахунках.

Перший варіант передбачає ведення податкового обліку у журналах (книгах) реєстрації інформації або комп'ютерних файлах. При такому варіанті необхідно розробити, затвердити та використовувати систему кодів, які відповідним чином узгоджувались з кодами Декларації про прибуток підприємства. Використовуючи цей варіант господарська операція повинна реєструватися у двох різних реєстрах бухгалтерському і податковому (книга обліку валових доходів)

Другий варіант полягає у веденні податкового обліку на відповідних позабалансових рахунках.

Використовуючи третій варіант (записи виконуються на рахунках бухгалтерського обліку), потрібно відзначити, що кількість проводок значно зростає і сприйняття суті операції порушується через використання у кореспонденції транзитних

проміжних рахунків (для обліку валових доходів та валових витрат), які ще часто називають фіскальними.

Правильно організований бухгалтерський облік надає необхідні для здійснення розрахунку валових витрат з достатньою точністю, аналітичністю і простотою визначення та сприйняття.

Існують основні відмінності між бухгалтерським і податковим обліком які проявляються у:

- визначенні сум валового доходу і валових витрат не пов'язане з відображенням їх на рахунках бухгалтерського обліку у традиційному для бухгалтерів порядку.
- дати збільшення валових витрат і валового доходу з метою оподаткування в більшості випадків не збігаються з датами визначення виручки і прибутку від продажу продукції (робіт, послуг), товарів, інших товарно-матеріальних цінностей.
- величина витрат на виробництво продукції в бухгалтерському обліку не збігається із сумою валових витрат у податковому обліку.
- у податковому обліку об'єктом оподаткування є прибуток, який визначається шляхом зменшення суми скоригованого валового доходу звітного періоду на суму валових витрат і амортизаційних відрахувань, у фінансовому обліку прибуток відображається на рахунку 80 „Прибутки і збитки” як фінансовий результат від усіх видів діяльності підприємства за звітний період.

Окрім відмінностей між податковим та фінансовим обліком існують і спільні риси. Наприклад, більшість операцій, які відображаються у податковому обліку, взаємопов'язані кореспонденцією з іншими рахунками фінансового обліку, оскільки рахунки податкового обліку є складовою частиною загального Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств.

Рахунки фінансового і податкового обліку відображаються у одній Головній книзі, стосовно якої у теорії бухгалтерського обліку сформований принцип чотирьох типів змін у балансі, які, однак не впливають на рівність підсумків активу і пасиву. Цього правила не порушують записи на рахунках податкового обліку, хоча інколи можуть виникати ситуації: відображення кредиту в пасиві, а

податкових зобов'язань - в активі за субрахунками 644 та 643 відповідно.

Спільні риси податкового та фінансового обліку [8]:

- 1) підставою для ведення обох видів обліку є одні й ті ж облікові документи, що фіксують факти здійснення господарських операцій.
- 2) роботу з організації і ведення податкового обліку виконують в основному одні і ті ж працівники.
- 3) для використання даних бухгалтерського обліку в податкових розрахунках вносять зміни до порядку ведення бухгалтерського обліку деяких господарських операцій.

Відповідно до Закону України „Про оподаткування прибутку підприємств” об'єктом оподаткування є прибуток, який визначається шляхом зменшення суми скоригованого валового доходу звітного періоду на суму валових витрат платника податку та на суму амортизаційних відрахувань, нарахованих згідно цього Закону.

Валовий дохід - це сума доходу платника податку від усіх видів діяльності, отриманого (нарахованого) протягом звітного періоду в грошовій, матеріальній або нематеріальних формах як на території України, її континентальному шельфі, виключній (морській) економічній зоні, так і за її межами.

Валові втрати виробництва та обігу (далі валові витрати) - сума будь-яких витрат платника податку у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, здійснюваних як компенсація вартості товарів (робіт, послуг), які придбаваються (виготовляються) таким платником податку для їх подальшого використання у власній господарській діяльності.

До валових витрат відносяться нараховані витрати звітного періоду, тобто ті, що відносяться на витрати виробництва (обігу), які були здійснені, але по яких ще не проведені розрахунки.

Валовими витратами визнається будь-яка з операцій здійснена на підприємстві раніше:

- перерахування авансу (передоплати) за сировину, товари (роботи, послуги), що належать постачанню (виконанню);
- одержання сировини, товарів (робіт, послуг) з їх наступною оплатою.

Підприємство може самостійно обирати метод ведення обліку валових витрат:

1. Підприємство може вести облік валових витрат на рахунку „Валові витрати” з використанням подвійного запису господарських операцій і відображенням їх у відповідних журналах - ордерах. Для цього у журналах - ордерах можуть вводитись різні додаткові графи і колонки.

2. Підприємство може вести облік валових витрат у спеціальних відомостях самостійно розроблених підприємством. Це, як правило, відомості накопичувального характеру. Підставою для заповнення цих відомостей є відповідні первинні документи і розрахунки або кінцевий результат бухгалтерських проводок із відповідних журналів - ордерів. В усіх випадках суми, віднесені з метою оподаткування, виділяють або помічають літерами (ВВ).

3. Для ведення обліку валових витрат може також використовуватись Книга обліку валових витрат. Сума заборгованості, яка включена до складу валових витрат в минулому звітному періоді, відображається на початок звітного періоду. Книга обліку валових витрат ведеться за двома подіями. В Книзі обліку валових доходів робиться повне розшифрування першої події, а саме: дата виникнення; документ, на підставі якого зроблений запис; назва контрагента - постачальника; виконавця; зміст господарської операції; сума, яка включається до складу валових витрат в звітному періоді; сума ПДВ, яка зазначена постачальником в податковій накладній. Записи в Книзі обліку валових витрат здійснюються аналогічними записами як і в Книгу обліку валових доходів.

4. Податковий облік валових витрат можна здійснювати і на позабалансовому рахунку. На ньому можна накопичувати дані отримані розрахунковим шляхом і не пов'язані із способом подвійного запису. Облік витрат при даному способі може вестись в накопичувальній відомості.

Порядок складання звітності по податку на прибуток регламентується наказом ДПА України від 29.03.2003 р. № 143. Згідно з ним декларація з податку на прибуток та додатки до неї подаються платником незалежно від того, чи виникло у звітному періоді в платника зобов'язання чи ні. Дані, наведені в декларації

повинні підтверджуватися первинними документами та відповідати податковому обліку.

Достовірність даних підтверджується підписами головного бухгалтера та керівника підприємства.

Удосконалення податкового обліку

Незалежно від призначення податкового та фінансового обліку, існує необхідність співставності двох систем і виявлення причин розбіжностей, так як вони викликають ряд проблем. Наприклад, П(С)БО 17 „Податок на прибуток” вимагає виведення і відображення в бухгалтерському обліку податкових різниць, що за існуючих розбіжностей між бухгалтерським і податковим обліками зробити практично неможливо. У результаті податковий облік не вписується в П(С)БО 17 та інші вимоги міжнародних стандартів.

Виникає потреба спрощення податкового обліку, максимального наближення його показників до системи бухгалтерського обліку, що є надзвичайно важливим моментом для підвищення контролюваності господарських операцій та упередження ухилень від оподаткування. Система подвійного обліку є обтяжливою для платників податків і завищує собівартість.

Амортизацію у податковому законодавстві можна розглядати з кількох позицій. З одного боку, амортизація як будь-який елемент валових витрат амортизація повинна враховувати взаємозв'язок з виробничою сферою. З іншого боку, через механізми обчислення амортизації можна впливати на активну інвестиційну політику і забезпечувати регуляторну функцію податку. Наявність регуляторної складової в цій категорії, що впливає на інвестиційну привабливість, зумовлює певні розбіжності з бухгалтерським обліком. Єдиним напрямом у частині наближення до бухгалтерського обліку під час реформування податкової амортизації є впровадження пооб'єктного порядку обчислення амортизації.

Зважаючи на те, що система бухгалтерського обліку в Україні в сучасних умовах відповідає міжнародним стандартам, а також кореспондує з підходами до визначення об'єкта оподаткування, прийнятими у світовій практиці стосовно визнання доходів і витрат, доцільно метод першої події замінити методом

нарахування й відповідності доходів і витрат згідно зі стандартами бухгалтерського обліку.

Розбіжності у прибутку до оподаткування і в прибутку власника підприємства зумовлені існуванням податкових різниць. Зменшення її кількості не лише дало змогу спростити процедуру підготовки даних для складання декларації про прибуток підприємства, а й мало б істотний вплив на зміст і структуру самої декларації.

Форма (зміст) декларації потребує спрощення. Необхідність спрощення форми та змісту декларації зумовлено необхідністю переробки її показників за централізованою схемою, потребою запровадження і використання електронної версії форм декларацій та інших процедур, пов'язаних з їх обробкою.

На практиці особливо при вирішенні спірних питань, негативного значення набула розбіжність у визначенні терміну „звичайна вартість”, який наводиться в Законі „Про податок з доходів фізичних осіб” з іншими законодавчими актами, де використовується термін „звичайна ціна”.

Існує ряд проблем пов'язаних безпосередньо з текстом законів.

Так, Закон України від 01.07.2004 р. № 1958- IV „Про внесення змін до Закону України „Про податок з доходів фізичних осіб” має ряд статей з подвійним тлумаченням, які створюють незручності у нарахуванні даного виду податків. Наприклад, відповідно до пункту 4.2.10 „б”, до місячного оподаткування доходу включаються неустойки, штрафи або пені, отримані платником, „крім відсотків, отриманих від боржника внаслідок прострочення виконання ним грошового зобов'язання в розмірі прямо встановленому цивільним законодавством, якщо інший розмір не встановлений таким цивільно - правовим договором”.

А відповідно до ст. 214 Цивільного кодексу, штраф становить 3% суми боргу з урахуванням індексу інфляції.

Для розкриття недоліку формулювання цього пункту Закону доцільно розглянути ситуацію, коли у договорі позики було вказано штраф у розмірі 200% суми боргу. З цього випливає, що боржник повернув потроєну суму.

Відповідно до ст. 214 Цивільного кодексу, штраф становить 3% суми боргу з урахуванням індексу інфляції.

Обкладання в кредитора такого надлишку податком на доход можна розглядати в двох аспектах, оскільки вона залежить від читання п.4.2.10, „б”. Наприклад, якщо читати фразу („якщо інший розмір не встановлений таким цивільно - правовим договором”) відносити до слів „в розмірі прямо встановленому цивільним законодавством”, то кредитор уникне податку на всю суму штрафу.

Але якщо читати останню фразу як заперечення до „крім відсотків, отриманих від боржника внаслідок прострочення виконання в розмірі”, то в оподатковуваний дохід потрапить вся сума штрафу. Оскільки в договорі передбачено саме „інший розмір відсотку”.

Неузгодженість п.3.2., 1.3, 1.20.3. з п.9.3.4., 9.11.3.

Приклад: якщо іноземний інвестор вклав кошти в діяльність української компанії він має право на одержання дивідендів. Утримання з інвестора податку на отримуваним ним дивіденди залежить від читання Закону.

Аспект 1: у п.3.2. зазначено, що об'єктом оподаткування нерезидента є дохід із джерелом походження з України. У п. 1.3. сказано: до доходів українського походження, зокрема належить „дивіденди, нараховані резидентом - емітентом корпоративних прав”. Але у п. 1.20.3. вказано: „у разі якщо в даному законі використовуються терміни „резидент” або „нерезидент” у відповідних відмінках, під цими термінами відповідно розуміються „фізична особа - резидент” або „фізична особа - нерезидент”. А тому отримані дивіденди від українських юридичних осіб не належить до доходів українського походження і не входить в об'єкт оподаткування.

Аспект2: але п.9.3.4. говорить „Дивіденди, сплачувані платнику податку емітентом корпоративних прав - резидентом, котрий є фізичною чи юридичною особою, підлягають оподаткуванню за ставкою, визначеною пунктом 7.1. статті 7 даного закону”. П.9.11.3.: „При нарахуванні на користь нерезидента доходів у вигляді відсотків, дивідендів або роялті застосовується відповідна ставка податку для нарахування таких доходів резиденту”. Виходячи з даних норм Закону з отриманих дивідендів інвестором стягується у відповідному порядку податок з доходів.

Починаючи з 01.01.2007 р. змінами, внесеними Законом України „Про внесення змін до Закону України, Про оподаткування прибутку підприємства” від 30.11.2006 р. № 398 - V, абзац п'ятий підпункту 4.2.15 викладено в такій редакції: „Основні фонди, що отримуються у випадках, передбачених цим підпунктом, приймаються на баланс за ринковою (оціночною) вартістю і з метою оподаткування не підлягають амортизації”. Але, за яким методом визначити ринкову вартість та хто саме повинен проводити оцінку, не уточнюється.

Через суперечності в Законі України „Про оподаткування прибутку підприємств” не врегульованим є питання сплати податку на дивіденди, що є одним з видів податку на прибуток.

Згідно з положенням ст. 6 Закону України „Про податок на додану вартість” операції з експорту нематеріальних активів оподатковуються за нульовою ставкою. Причому під експортом розуміють надання послуг, що призначені для використання та споживання за межами митної території України, для нерезидентів.

Можна виділити два критерії віднесення таких операцій до експортних, що призводить до невизначеності при оподаткуванні операцій з передачі та придбання прав на нематеріальні об'єкти, а також до порушення в деяких випадках принципу призначення при оподаткуванні таких операцій ПДВ: місце споживання послуг; резидентність особи, яка споживатиме послуги. Отож, поняття „місце вчинення операцій, що підлягають оподаткуванню” взагалі не використовується у даному законодавчому акті.

Відсутність у чинному законодавстві України чіткості стосовно визначення місця вчинення операцій з нематеріальними активами дає можливість безпідставно відносити такі операції до експортних, що призводитиме до надлишкового витрачання бюджетних коштів, пов'язаного з виплатою відшкодування з бюджету технологій. І навпаки - необгрунтоване звуження бази оподаткування, зумовлене не віднесенням тих чи інших операцій з передачі прав на нематеріальні активи до операцій з надання послуг на території України, призведе до зменшення надходжень до бюджету. Абзац 5 підпункту 3.2.8. Закону України „Про податок на додану вартість” визначання передання товарів, робіт та послуг на баланс платника податку для здійснення спільної діяльності як

їхній продаж. Однак як показує досвід операція передачі майна в цьому випадку не спричиняє передачі права власності на нього платнику податку. Таким чином, ця норма не відповідає визначенню „продаж товарів”, викладеному в пункті 4 статті 1 цього ж Закону України і даний абзац необхідно виключити з підпункту 3.2.8.

Аналіз чинної системи оподаткування дають змогу зробити висновок щодо складності застосування цієї системи на підприємствах і наявності значної кількості недоліків у ній, зокрема:

- податкове законодавство дуже велике за обсягом
- податкове законодавство заплутане, складне для розуміння, містить багато суперечностей, при цьому офіційні тлумачення - переважно не на користь платника податків.
- постійні зміни в податковому законодавстві відволікають бухгалтерів, управлінців, на вивчення цих змін, потребують великих витрат на їх публікацію та тлумачення, збільшують імовірність помилок, при цьому кожна нова зміна, крім поліпшення, щось і погіршує або не враховує.

Кількість різних податків невиправдано завищено; насамперед це стосується відрхувань на соціальні заходи, які набагато простіше установити у вигляді єдиного соціального збору, який потім розподіляти між різними соціальними фондами, замість трудомістких розрахунків на кожному підприємстві за щоразу змінюваними ставками.

Тому для оптимізації податкового законодавства необхідно зменшити його обсяги, зробити зрозумілішим, чіткішим та прозорішим, взаємопов'язати положення різних законів, жорстко підходити до ступеня грамотності і професіоналізму підготовлених законопроектів. Це вимагає затвердженню єдиного Податкового кодексу замість усіх чинних законів, а метою його розробки має стати поліпшення становища платника податків. Обов'язковим є також урахування вимог бухгалтерського обліку, який сьогодні ведеться за міжнародними стандартами, вивіреними практикою і часом.

Отже, існуючі проблеми взаємодії податкового обліку з бухгалтерським, організації та ведення податкового обліку зумовлені перш за все недосконалістю законодавства, його постійною зміною, відсутністю чіткої ціленаправленої політики в галузі оподаткування. Удосконалення законодавчої бази - перший крок на шляху до гармонізації податкового та бухгалтерського обліку.

Література

1. Закон України „Про оподаткування прибутку підприємств” від 22 травня 1997 року № 238/97-ВР з усіма змінами і доповненнями;
2. *Ловінська, Л.Г.* Методологічне, методичне та організаційне забезпечення складання податкової звітності в Україні // *Фінанси України*, 2004. – №10.
3. *Гарасим П.М., Журавель Г.П., Хомин П.Я.* Податковий облік на підприємствах: Навчальний посібник. - К.: ВД „Професіонал”, 2004,- 448 с.
4. *Сердюк, В.М.* Податковий облік: Навчальний посібник. - К.: Центр навчальної літератури, 2005. - 312с.
5. *Мурашко, О.* Податковий облік і його узгодженість з фінансовим обліком // *Бухгалтерський облік і аудит*. - 2003. - № 3. - с. 50-53
6. *Адамик, О.В.* Способи формування в обліку податкового зобов’язання з податку на прибуток // *Економіка. Фінанси. Право*. - 2002. - № 1. - С. 20-25
7. Закон України „Про систему оподаткування” від 25.06.1991 р. із змінами, внесеними Законом України від 18.11.2003 № 1271 -IV
8. *Бутинець, Ф.Ф.* Теорія бухгалтерського обліку : Підручник для вузів. - Житомир: ЖГП, 2005. - 640 с.