

## ГАРМОНІЗАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ІЗ ВИМОГАМИ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА

*Розглянуто неузгодженості у структурі витрат і доходів, які беруться до уваги при визначенні прибутку відповідно до вимог Податкового кодексу України та національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку. Запропоновано шляхи їх зближення та зменшення податкових різниць.*

**Ключові слова:** Податковий кодекс України, положення (стандарту) бухгалтерського обліку, податкові різниці, витрати, доходи, прибуток до оподаткування.

Набуття чинності з 01.01.2011 року Податкового кодексу України (далі – Податковий кодекс) призвело до суттєвих змін в оподаткуванні як юридичних так і фізичних осіб. Особливо значні зміни відбулися в оподаткуванні підприємств податком на прибуток відповідно до вимог розділу III «Податок на прибуток» Податкового кодексу, вимоги якого набули чинності з 01.04.2011 року.

На сторінках наукових та практичних журналів, монографічної літератури зразу ж з'явилися статті, в яких давався аналіз позитивних і негативних сторін кодексу із зазначенням пропозицій щодо вдосконалення його змісту. Оскільки, зміни в Податковому кодексі у значній мірі вплинули на податковий облік, то закономірно, що цей факт теж став об'єктом обговорення науковців і практиків на науково-практичних конференціях і шпальтах газет, журналів та наукових збірників.

Проблеми удосконалення змісту нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку в контексті до Податкового кодексу розглядали у своїх роботах К. Безверхий [1], М. Бондар [2], М. Гура [3], О. Кисельова [4], Ю. Крот [5], О. Жарікова і О. Кравченко [6], В. Моссаковський [7], А. Озеран, Є. Свідерський і Д. Свідерський [9] та інші, але ще ціла низка проблем залишилася не вирішеною.

Метою написання статі є виявлення відмінностей у структурі витрат та доходів підприємств, що враховуються при визначенні фінансових результатів відповідно до вимог податкового законодавства та нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку і розробка шляхів їх мінімізації.

На думку В. Моссаковського найістотнішими відмінностями між бухгалтерським обліком і вимогами податкового законодавства слід вважати такі:

- а) порядок формування витрат;
- б) особливості відображення в обліку [7, с. 33].

Хоча у Податковому кодексі порядок формування витрат значно наближений до вимог національних стандартів бухгалтерського обліку, водночас між ними ще збереглася ціла низка відмінностей у вигляді податкових різниць. У статті 139 Податкового кодексу наведений перелік витрат, що не враховуються при визначенні оподаткованого прибутку (суми, штрафів, неустойки за рішенням сторін договору або відповідних державних органів; витрати на утримання органів управління об'єднань, материнських компаній, які є

окремими юридичними особами; сплата дивідендів тощо).

Багато невідповідностей у структурі витрат бухгалтерського обліку та Податкового кодексу пов'язані із основними засобами.

Ціла низка витрат зменшують прибуток до оподаткування згідно з вимогами ст. 138.10.6 Податкового кодексу у певних відсотках від суми оподаткованого прибутку попереднього звітного року (сума коштів або вартість товарів, виконаних робіт, наданих послуг, добровільно перерахованих до Державного та місцевих бюджетів, неприбутковим організаціям; первинним профспілковим організаціям на культурно-масову роботу; установам науки, освіти, культури для цільового використання з метою охорони культурної спадщини тощо). Оскільки вищезазвані витрати в бухгалтерському обліку у повній сумі зменшують фінансовий результат діяльності підприємства, то з метою узгодження цього обліку з вимогами податкового законодавства доцільно їх відобразити на окремих субрахунках або аналітичних рахунках до відповідних рахунків чи субрахунків. Наприклад, суми коштів добровільно перерахованих до державного чи місцевого бюджетів, неприбутковим організаціям у межах чотирьох відсотків оподаткованого прибутку попереднього звітного періоду можна відобразити за дебетом аналітичного рахунку 9491 – «Інші операційні витрати, що зменшують прибуток на оподаткування». На аналітичному рахунку 9492 можна узагальнювати інші операційні витрати, які не зменшують прибуток до оподаткування. Загальна сума за субрахунком 949 «Інші операційні витрати» буде зменшувати фінансовий результат діяльності підприємства в бухгалтерському обліку. Таким чином бухгалтерський облік названих витрат буде узгоджений із вимогами Податкового кодексу.

Слід зазначити, що членами Методологічної ради з бухгалтерського обліку при Міністерстві фінансів України з метою все того ж такі узгодження вимог бухгалтерського обліку та Податкового кодексу були запропоновані зміни та доповнення до національних положень (стандартів) обліку № 3 «Звіт про фінансові результати», № 7 «Основні засоби», № 8 «Нематеріальні активи», № 15 «Дохід», № 16 «Витрати», № 30 «Біологічні активи», які узагальнені у наказі Міністерства фінансів України від 18.03.2011 року №

372. Ці зміни дали можливість підприємствам вибирати альтернативні варіанти ведення обліку загальнопромислових витрат, витрат на поліпшення основних засобів, їх індексації, амортизації тощо.

Позитивним моментом у плані узгодження вимог бухгалтерського обліку і Податкового кодексу є те, що воно відбувається із двох сторін. Внесення змін до Податкового кодексу Законом України № 3609- від 07.07.2011 року є яскравим свідченням того, що народні депутати прислухаються до думки науковців та практиків з бухгалтерського обліку. Як правильно зазначила з цього приводу О. Кисельова, суттєвим досягненням Кодексу є реалізація ідеї щодо наближення бухгалтерського та податкового обліку, а запровадження пооб'єктної амортизації, на її думку, слід віднести до досягнення податкової реформи, адже це значно спрощує адміністрування податку [4, с.41].

Згідно із вимогами нової редакції Податкового кодексу загальнопромислові витрати є складовою

собівартості продукції, що було підставою для відміни альтернативного варіанту бухгалтерського обліку цих витрат у П(С)БО 16 «Витрати». Відміна альтернативного методу обліку собівартості продукції за прямими витратами у вищеназваному П(С)БО 16 Наказом Міністерства України від 26.09.2011 року № 1224 зачепила П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати» шляхом вилучення окремого рядка, у якому відображалися загальнопромислові витрати.

Ще одним із досягнень науковців та практиків з бухгалтерського обліку є те, що у змінах до Податкового кодексу враховані їх пропозиції щодо нового групування операційних витрат.

Прийняття змін до Податкового кодексу вимагають, на нашу думку, внесення певних коригувань і в структуру податкової декларації з податку на прибуток підприємства. Так, зокрема, у додатку СВ (собівартість) зайвим, вважається, є рядок 7 «Витрати на страхування виробничих основних засобів», оскільки такого роду витрати є складовою загальнопромислових витрат. Рідко яке підприємство зможе за прямою ознакою віднести на собівартість продукції такого роду витрати. Основні засоби, які використовуються у виробничому процесі переважно приймають участь у виготовленні декількох видів продукції одночасно і тому витрати на їх страхування повинні відноситися до загальнопромислових, а не прямих витрат. З цієї ж причини недоцільним є виділення амортизації виробничих основних засобів і нематеріальних активів окремими статтями прямих витрат. Такого роду витрати є елементом витрат операційної діяльності у бухгалтерському обліку відповідно до вимог П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати» і П(С)БО 16 «Витрати», а не статтями калькуляції. Забезпечення контролю за порядком нарахування амортизації здійснюється шляхом заповнення окремого додатка АМ до декларації.

визначену у напрямку, встановленому податковим законодавством, а також, що їх первісна вартість може бути збільшена на суму індексації проведеної у порядку, встановленому податковим законодавством слід поширити і на інвестиційну нерухомість. Ця пропозиція вимагає внесення відповідних змін у П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість». Обґрунтуванням цієї пропозиції є те, що будівлі і споруди незалежно, чи вони використовуються у власному виробничому процесі чи здаються в оренду як інвестиційна нерухомість підприємств, підпадають під визначення основних засобів, наведеному у Податковому кодексі.

Серед науковців немає єдиної точки зору щодо доцільності використання на практиці методики обліку амортизації передбаченої Податковим кодексом. Так, зокрема, на думку В. Моссаковського доцільно розробити норми амортизаційних відрахувань, які б наближалися до методики, яка існувала до 1990 року і застосовувати її при веденні бухгалтерського обліку і

при обчисленні податку, уточнивши за необхідності ставку податку [7, с. 34]. Якщо перебудувати облік амортизації згідно з податковим законодавством, то досягти зіставності даних комерційного підприємства та всієї економіки країни у динаміці, за словами науковця, практично неможливо, особливо коли вноситимуться зміни у законодавство [7, с. 34]. З цього приводу можна зазначити, що методика розрахунку амортизації основних засобів, яка передбачена Податковим кодексом, на наш погляд, в більшій мірі дає змогу забезпечити вищенаведену зіставність показників, ніж використання інших методів нарахування амортизації, що передбачені П(С)БО 7 «Основні засоби». В її основі аналогічно як і в нормах амортизації основних засобів, що використовувалися до 90-х років минулого століття теж закладений плановий період експлуатації. Хоча, звичайно, «нові» норми не є такими деталізованими як «старі».

Податкова звітність повинна повністю відповідати вимогам Податкового кодексу України. Якщо детально проаналізувати зміст Податкової декларації з податку на прибуток підприємств (далі – Декларації), то не зовсім обґрунтованим, на нашу думку, є об'єднання інформації щодо сум інших операційних витрат і інших витрат звичайної діяльності в одному рядку 06.5УВ та додатку УВ.

Оскільки структура цих витрат описана у різних підпунктах статті 138 Податкового кодексу, то виникає питання, чи потрібно було цю інформацію об'єднувати? Відповідно до вимог Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку «інші операційні витрати» та «інші витрати звичайної діяльності» це зовсім різні за змістом терміни. Звичайно, сутність вищезазначених понять згідно з Податковим кодексом і бухгалтерськими стандартами різняться, але необхідно робити певні кроки щодо їх зближення.

у якому досить детально представлена методика обліку перенесення вартості основних засобів та інших необоротних матеріальних активів на собівартість продукції (робіт, послуг) та витрати періоду.

Погоджуючись із висновком Є. Свідерського і Д. Свідерського, що введення в дію Податкового кодексу визначає необхідність удосконалення бухгалтерського обліку в частині формувань показників податкової звітності за новими нормативами [9, с. 7], не можна залишати поза увагою також той факт, що

Проаналізувавши зміст термінів «інші витрати звичайної діяльності та інші операційні витрати», наведених у додатку УВ до Декларації, можна зробити висновок, що вони у бухгалтерському обліку в основному є іншими операційними витратами і тому більш правильним було б цей додаток так і назвати. Водночас, необхідно зазначити, що було б раціональним внести зміни у Податковий кодекс у плані уточнення статей витрат як операційної діяльності, так і іншої звичайної, взявши за основу вимоги стандартів

в органах державної влади» і «суми нарахованих податків і зборів, установлених Податковим кодексом, а також інших загальнообов'язкових платежів, встановлених законодавчими актами», перенісши їх до складу адміністративних витрат, оскільки вони є такими по суті та відповідно до вимог бухгалтерського обліку.

Із складу інших витрат звичайної діяльності та інших операційних витрат, перелічених у додатку УВ до Декларації, доцільно вилучити також витрати на придбання ліцензій та інших спеціальних дозволів, оскільки придбання ліцензій є в основному вартістю нематеріальних активів, які повинні амортизуватися, а якщо мова йде про них як плату за реєстрацію підприємства в органах державної реєстрації відповідно до п. 138.10.6 п.138.10 ст. 138 Податкового кодексу, то для такого роду витрат передбачений окремий рядок 06.5.10 вищезазначеного додатку УВ до Декларації.

Наступним прикладом витрат, які необхідно виключити зі складу «інших витрат звичайної діяльності та інших операційних витрат», що наведені у додатку УВ до рядка 06.5 Декларації є «витрати на інформаційне забезпечення господарської діяльності платника податку, в тому числі з питань законодавства, на придбання літератури, оплату інтернет-послуг і передплату спеціалізованих періодичних видань» (рядок 06.05.40 додатку УВ). Такого роду витрати є адміністративними витратами як у бухгалтерському обліку, так і згідно з вимогами Податкового кодексу України (п.п. 138.10.2.г) і саме у складі останніх повинні відображатися. Ця пропозиція дасть можливість ліквідувати на практиці необґрунтоване дублювання інформації про одні і ті ж витрати у різних додатках, тим більше, що цього робити не можна, адже воно призведе до заниження об'єкта оподаткування податком на прибуток.

Окремим видом доходів і витрат підприємств при визначенні об'єкта оподаткування податком на прибуток є доходи і витрати на проведення операцій з розрахунками в іноземній валюті. Відповідно до п.п. 153.1.3 визначення курсових різниць від перерахунку операцій, виражених в іноземній валюті, заборгованості та іноземної валюти здійснюється відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку. При цьому прибуток (позитивне значення курсових різниць) ураховується у складі доходів платника податку, а збиток (від'ємне значення курсових різниць) – у складі витрат. Згідно з чинними положеннями (стандартами) обліку, на які зроблені посилання у Кодексі, розрізняють операційні і неопераційні курсові різниці. Перші обліковуються у складі інших операційних доходів (рах. 71) та витрат (рах.94), а другі – інших доходів (рах.74) та витрат (рах.97). Думається, було б логічним і в Податковій декларації з податку на прибуток (додатки УД і УВ) ці різниці відобразити в окремих рядках, а не узагальнено.

Окремими рядками у додатках УД «Інші доходи» та УВ «Інші витрати звичайної діяльності та інші операційні витрати» виділяють «дохід від використання довгострокових договорів» відповідно до пункту 137.3 статті 137 розділу III Податкового кодексу та «витрати, пов'язані з довготривалим (більше одного року) технологічним циклом виробництва» відповідно до пункту 138.2 статті 138 цього ж кодексу.

Порядок узагальнення такого роду доходів та витрат у бухгалтерському обліку регламентується положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 18 «Будівельні контракти». Детально проаналізувавши зміст цього

положення, можна дійти до висновку, що його необхідно удосконалити.

Відображення в балансі будівельних підприємств в складі незавершеного виробництва валової заборгованості замовників за роботи за будівельними контрактами згідно з вимогами п.19 П(С)БО 18 «Будівельні контракти» є, на наш погляд, необґрунтованим. Валову заборгованість замовників, під якою розуміють суму перевищення витрат підрядника і визнаного ним прибутку (за вирахуванням визнаних збитків) над сумою проміжних рахунків(без непрямих податків) на дату балансу з початку виконання будівельного контракту більш правомірно було б узагальнювати в балансі в складі іншої поточної дебіторської заборгованості, якою вона є по суті. У п. 42 МСБО 11 «Будівельні контракти» безпосередньо не сказано, що валова сума до сплати замовником за роботи, виконані згідно з контрактом, відображається в складі незавершеного виробництва, а лише як актив, яким і може бути, на нашу думку, інша поточна дебіторська заборгованість.

В балансах англійських компаній заборгованість замовників відображається за статтею «дебітори» і визначається як різниця між сумарним оборотом реалізації і сумарними проміжними платежами.

У випадку наявності валової заборгованості замовникам, під якою згідно з П(С)БО 18 розуміють суму перевищення проміжних рахунків без непрямих податків над витратами підрядника і визнаного ним прибутком (за вирахуванням визнаних збитків) на дату балансу з початку виконання будівельного контракту підрядник відображає її в складі інших поточних зобов'язань.

З набранням чинності П(С)БО 18 дещо змінилася методика синтетичного обліку витрат і доходів від виконання будівельно-монтажних робіт. Вона, на наш погляд, має ряд недоліків. Так, зокрема, з точки зору теорії бухгалтерського обліку важко пояснити економічний зміст бухгалтерських проведення: дебет рахунка 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками» і кредит субрахунку 239 «Проміжні рахунки» звичайним записом і методом «червоного сторно», які складаються відповідно на суми валової заборгованості замовників або замовникам. Згідно з Інструкцією № 291 від 30.11.1999 року «Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій» рахунок 23 «Виробництво» призначений для узагальнення інформації про витрати на виробництво продукції (робіт, послуг), а не заборгованостей.

Думається, більш обґрунтованою методикою обліку доходів і витрат за будівельними контрактами була б запропонована нижче автором методика, яка передбачає узгодження вимог стандартів бухгалтерського обліку та податкового законодавства з використанням такої кореспонденції рахунків:

Дт 231	–	на суму витрат за контрактом;
Кт 20,66,65,63		та ін.
Дт 903	Кт 231	– на суму собівартості реалізованих будівельно-монтажних робіт;
Дт 791	Кт 903	– віднесення на зменшення фінансових результатів собівартості реалізованих будівельно-монтажних робіт;

Дт 379 «Проміжні рахунки»	–	на суму виставленого проміжного рахунку замовникам за виконані будівельно-монтажні роботи (разом з ПДВ);
Кт 70		
Дт 70	Кт 641	– на суму ПДВ в частині проміжного рахунка;
Дт 36	Кт 379	– віднесення заборгованості за проміжним рахунком на розрахунки із замовниками;
Дт 378 «Валова Заборгованість»	–	на суму перевищення визнаного доходу замовниками (з ПДВ) над проміжними рахунками;
Кт 70		
Дт 70	Кт 641	– на ПДВ із суми перевищення визнаного доходу замовниками над проміжними рахунками.

Використання вищенаведеної методики не порушує запропонованих принципів ведення бухгалтерського обліку та вимог Інструкції 291, дає можливість поєднати бухгалтерський облік із вимогами податкового законодавства. На рахунку 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» буде сконцентрована інформація щодо реальної заборгованості замовників згідно з виставленими їм рахунками до оплати, на рахунку 70 «Доходи від реалізації» – визнаний дохід для даних бухгалтерського обліку і Звіту про фінансові результати (ф. № 2), на субрахунку 378 «Валова заборгованість» – валова заборгованість замовникам і замовників разом з ПДВ. У випадку наявності кредитового сальдо за цим субрахунком, його сума прирівнюється до авансу, який є об'єктом обкладення ПДВ. На кожен первинний документ (розрахунок визнаного доходу, довідка про обсяги виконаних підрядних робіт (ф. № КБ-3), акт приймання виконаних підрядних робіт (ф. № КБ-2в)) будуть складені бухгалтерські проведення.

Підсумовуючи все вищезазначене, можна зробити наступні висновки:

1. З метою узгодження вимог Податкового кодексу України та нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку доцільно внести в останні запропоновані у статті зміни та доповнення, які передбачають альтернативні варіанти ведення обліку;
2. Структуру інших операційних витрат та інших витрат звичайної діяльності, яка передбачена Податковим кодексом, необхідно узгодити із вимогами нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку, оскільки останні є більш обґрунтованими і зрозумілими для інвесторів. Ця пропозиція передбачає внесення змін до Податкового кодексу України;
3. Перелік витрат, що зменшують об'єкт оподаткування податком на прибуток, наведений у Податковій декларації з податку на прибуток та додатках до нього, слід узгодити із таким же переліком, передбаченим у Податковому кодексі України;
4. Узгодженню вимог бухгалтерського обліку та податкового законодавства повинно сприяти на практиці використання субрахунків та аналітичних рахунків, на яких би узагальнювалися відповідно витрати, що зменшують об'єкт оподаткування податком на прибуток згідно з податковим законодавством та які не зменшують цього об'єкта.

## Список літератури

1. Безверхий К. Непрямі витрати в контексті податкової та фінансової звітності: Обліковий аспект узгодження показників / Безверхий К. // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 6. – С.23-33.
2. Бондар М. І. Основні підходи до обліку податкового прибутку / М. І. Бондар // Стан, проблеми та перспективи розвитку обліку, аналізу і контролю у контексті сучасних концепцій управління: [матеріали VI Міжнар.наук.-практ. конференції]. – Л.: Вид-во Львівської комерційної академії 2011. – С.48-51.
3. Гура Н. Визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток за Податковим кодексом України / Н. Гура // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 5. – С.22-26.
4. Кисельова О. Податок на прибуток в координатах Податкового кодексу: плюси та мінуси / О. Кисельова // Бухгалтерський облік та аудит. – 2011. – №3. – С. 40-51.
5. Крот Ю. Облік малоцінних необоротних матеріальних активів із урахуванням норм Податкового кодексу / Ю. Крот // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – №9. – С. 21-24.
6. Жарікова О. Облік необоротних активів: деякі питання вдосконалення законодавчого регулювання / О. Жарікова, О. Кравченко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – №4. – С. 14-20.
7. Моссаковський В. Парадокси бухгалтерського обліку в Україні / В. Моссаковський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – №9. – С. 30-35.
8. Озеран А. Проблеми узгодження стандартів (правил) бухгалтерського обліку і норм Податкового кодексу у частині загальноновиробничих витрат та їх відображення у фінансовій звітності / А. Озеран // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – №3. – С.13-17.
9. Свідерський Є. Удосконалення методики бухгалтерського обліку податку на прибуток згідно з Податковим кодексом України / Є. Свідерський, Д. Свідерський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – №3. – С. 3-7.

## РЕЗЮМЕ

### Задорожний Зеновій

#### Гармонизація бухгалтерського учета с требованиями налогового законодательства

Рассмотрены несогласованности в структуре расходов и доходов, которые учитываются при определении прибыли в соответствии с требованиями Налогового кодекса Украины и национальных положений (стандартов) бухгалтерского учета. Предложены пути их сближения и уменьшения налоговых разниц.

## RESUME

### Zadorozhny Zenoviy

#### Harmonisation of accounting with the requirements of tax legislation

Considered the inconsistencies in the structure of costs and revenues are taken into account when determining the profits according to the Tax Code of Ukraine and national regulations (standards) of accounting. Offers the ways their convergence and reduce the tax differences.

Стаття надійшла до редакції 01.11.2011 р.