

Лучко М.Р., Адамик О.В.
Тернопіль

Взаємозв'язок положень (стандартів) бухгалтерського обліку з податковим законодавством України

Реформування економіки України, інтеграція у світове економічне середовище та зміна податкового кодексу створюють нові економічні реалії, які повинні адекватно відобразитися в обліку. Останній набуває нових об'єктів управління та методів обробки інформації про них, більш впорядкованим та вичерпним стає нормативне забезпечення обліку. Наприклад, було прийнято Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" та впроваджено Положення (стандарт) бухгалтерського обліку, які мали б пристосувати вітчизняний бухгалтерський облік до нових умов та наблизити до міжнародних стандартів обліку. Проте, введення вказаних документів викликало низку проблем, які зводяться до наступного:

- недосконалість положень (стандартів) бухгалтерського обліку – положення розроблені дуже поверхово, не описують багатьох термінів і загалом нагадують неякісне копіювання міжнародних стандартів бухгалтерського обліку;
- неузгодженість положень (стандартів) бухгалтерського обліку з податковим законодавством – регламентуються різні способи оцінювання та відображення в обліку об'єктів.

Застосування в Україні міжнародних стандартів, тобто прийняття національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, загострило неузгодженість між бухгалтерським обліком та податковими розрахунками. Це зумовлено тим, що нова нормативна база бухгалтерського обліку та попередньо прийняті податкові закони (Закон України "Про оподаткування прибутку підприємств" та Закон України "Про податок на додану вартість") регламентують різні підходи щодо бухгалтерського обліку та обліку податкових розрахунків.

Непослідовність нормативної бази України виявляє себе в частині обліку доходів та витрат підприємства, основних засобів, запасів, відстрочених податкових активів і зобов'язань, що надалі впливає на визначення прибутку підприємства, що підлягає оподаткуванню (табл. 1).

Таблиця 1

Регламентування обліку об'єктів, яке в даний час діє на території України

Стаття	Податкове законодавство	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку
1	2	3
Відстрочені податкові активи і зобов'язання	Формування відстрочених податкових активів та зобов'язань законом не передбачено, тому облік валових доходів та валових витрат суперечить принципам обачності, нарахування та відповідності доходів і витрат	Згідно методу нарахування можуть утворюватися податкові активи і нарахування, які є результатом часових відмінностей при формуванні бухгалтерського і податкового прибутку (авансів наданих та отриманих)
Доходи	Валові доходи, що регламентуються податковим законодавством, не відповідають економічній суті доходу, а тому відрізняються від бухгалтерського доходу	
<i>Оцінка доходу</i>	У сумі більшої з величин договірної або звичайної ціни	У сумі справедливої вартості або понесених витрат на здійснення операції (у разі неможливості оцінки доходу)
<i>Аванси та попередні оплати</i>	Визнаються доходом оскільки датою визнання доходу є перша з подій, що сталася раніше: відвантаження товару в реалізацію чи надходження коштів в їх оплату	Не визнаються доходом, обліковуються як аванси надані

Продовження таблиці 1

1	2	3
<i>Дохід від надання послуг</i>	Визнається аналогічно доходу від реалізації продукції, товарів – за першою з подій, що сталася раніше. Не враховуються ступінь завершеності операції, а у разі неможливості вимірювання доходу визнається за звичайними цінами	Визнається виходячи із ступеня завершеності операції, Якщо дохід не може бути визначений достовірно, то він визнається у сумі понесених витрат на здійснення операцій.
<i>Дохід від бартерних операцій</i>	Доходи від здійснення товарообмінних операцій визначаються виходячи з договірної ціни* такої операції, але не нижчої за звичайні ціни	Дохід визнається у сумі справедливої вартості активів отриманих. У разі неможливості достовірної оцінки останніх – у сумі справедливої вартості активів переданих. Не визнається, якщо проведений обмін подібними за призначенням товарами, які мають однакову справедливу вартість
Основні засоби:	Групується в три групи, відносно яких нараховується амортизація	Групується в дев'ять груп
<i>Амортизація</i>	Нарахування амортизації проводиться згідно встановлених щодо кожної групи основних засобів коефіцієнтів	Надається можливість підприємству самостійно приймати рішення про норми та методи амортизації основних засобів
	Віднесення до валових витрат лише 80% нарахованої суми амортизації (коэф-т 0,8)	Таких обмежень не встановлено
<i>Періодичність нарахування амортизації</i>	Щоквартально	Щомісяця
<i>Термін корисного використання</i>	Перевищує 365 календарних днів з дати введення в експлуатацію. Згідно встановлених коефіцієнтів амортизації, він може перевищувати 25 років	Визначається підприємством самостійно, але не менше одного року або операційного циклу, якщо він довший за рік
<i>Спосіб оцінки</i>	Балансова вартість групи (для груп 2 і 3) або одиниці (для групи 1) основних засобів на початок звітного періоду, яка по суті є залишковою вартістю	Визначається первісна, залишкова, ліквідаційна вартість та переоцінена вартість, а також справедлива вартість
<i>Витрати на ремонт</i>	Віднесення на валові витрати суми ремонту основних засобів, що не перевищує 5% балансової вартості групи II і III. Решта суми збільшує суму балансової вартості, на яку потім нараховується амортизація	Витрати на ремонт, технічний нагляд та обслуговування, який не призводить до майбутніх первісно очікуваних вигод відноситься на витрати підприємства
<i>Облік різниці між переоціненою та залишковою вартістю ОФ</i>	Віднесення до валового доходу суми перевищення переоціненої вартості груп основних фондів над їх залишковою вартістю (8.3.3)	Дооцінка основних фондів відноситься до суми додаткового капіталу, а сума уцінки – до суми витрат
Запаси	Коливання вартості запасів впливає на величину прибутку до оподаткування	
<i>Зарахування та первинна оцінка запасів, отриманих від бартерних операцій</i>	Витрати від здійснення товарообмінних (бартерних) операцій здійснюються за більшою з оцінок – договірною ціною такої операції або за звичайною ціною	Зарахування запасів в разі обміну відбувається за нижчою з оцінок – балансовою вартістю або справедливою вартістю переданих запасів[5]
<i>Віднесення на витрати</i>	–	Віднесення до витрат звітного періоду сум: • перевищення первинної вартості запасів над вартістю реалізації; • перевищення балансової вартості запасів над їх справедливою вартістю при обміні запасів на подібні[5]

Продовження таблиці 1

1	2	3
Загальновиробничі витрати	Не всі загальновиробничі витрати відносяться до валових витрат	
<i>Відрадження</i>	Відносять до валових витрат у межах встановлених норм (5.4.8.)	Таких обмежень не встановлено
<i>Витрати на гарантійний ремонт</i>	Не більше 10% від сукупної вартості таких товарів, що були продані, та щодо яких не закінчився строк гарантійного обслуговування (5.4.3)	Таких обмежень не встановлено

*Точкою відліку при цьому є власна продукція, що підлягає товарообміну, а не справедлива вартість отриманих товарів (товарів, що підлягають отриманню) як у П(С)БО 15.

Як бачимо з порівняльної таблиці, очевидним є протиріччя між бухгалтерським обліком та податковими розрахунками. Фіскальний підхід законодавців до визначення валового доходу, валових витрат, амортизації та запасів підприємства ускладнює облік, оскільки робить його більш громіздким та часто не відображає економічної суті здійсненої операції. На практиці такий підхід призводить до низки проблем: вилучення обігових коштів підприємства, збільшення суми податків, належних до сплати у бюджет, зменшення ефективності підприємницької діяльності, і як наслідок, спад ділової активності.

Отже, вдосконалення потребує не лише бухгалтерський облік та його нормативне забезпечення, але і податковий кодекс. Автор висловлює сподівання, що внаслідок здійснення реформ податкового кодексу, яке очікується у 2001р., облік оподаткування базуватиметься на облікових принципах, а не на фіскальних вимогах.

Література:

1. Адамик О.В. Бухгалтерська і податкова інтерпретація терміну "дохід" та їх взаємозв'язок // Вісник. Економіка. Випуск 52. – Київ: Київський національний університет ім. Т.Г. Шевченка, Видавничо-поліграфічний центр "Київський університет". – 2001. – С. 73-78
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності". Затверджено наказом Мінфіну України від 31.03.99 р. №87
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 "Дохід". Затверджено Наказ Міністерства фінансів України 29.11.99 N 290
4. Закон України "Про податок на додану вартість" від 03.04.1997 № 168/97-ВР
5. Закон України "Про оподаткування прибутку підприємств" від 28.12.1994 № 334/94-ВР
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби". Наказ Міністерства фінансів України від 27 квітня 2000 року N 92
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 "Запаси". Наказ Міністерства фінансів України від 20 жовтня 1999 року N 246
8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати". Наказ Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 року N 318