

УДК 657:421.3

**ОРГАНІЗАЦІЙНІ ЗАСАДИ ВЕДЕННЯ ФІНАНСОВОГО ТА
ПОДАТКОВОГО ОБЛІКУ. ПОШУК МОЖЛИВОСТЕЙ ОБ'ЄДНАННЯ
ТА ВЗАЄМОДІЇ.**

**PRINCIPLES OF ORGANIZATION OF THE FINANCIAL AND
FISCAL ACCOUNTING. POSSIBILITY OF ASSOCIATION.**

Редзюк Т.Ю., Redziyk T.U.

Національного університету харчових технологій
National University of the Food Technologies

Анотація. В статті розглянуто принципи організації фінансового та податкового обліку, їх відмінності та можливість об'єднання.

Annotation. Principles of organization of the financial and fiscal accounting, their difference and possibility of association are considered in the article.

Ключові слова: податковий облік, податкова база, прибуток, податкові різниці

Key words: fiscal accounting, tax base, income, differences of taxes

I. Вступ. Фінансові взаємини організацій з бюджетом традиційно представляють важливу область наукових досліджень, оскільки від ефективності фінансової системи і реалізації фіскальних функцій держави у вирішальній мірі залежить стійкість фінансово-бюджетної системи країни і економічна зацікавленість господарюючих суб'єктів. У цих умовах система бухгалтерського обліку грає основоположну роль в інформаційному забезпеченні даних взаємин.

Податковий облік можна охарактеризувати як законодавчо встановлену систему податкових розрахунків, призначену для визначення податкової бази податку на прибуток.

II. Постановка задачі. Проблематика узгодження інформації бухгалтерського і фіскального характеру об'єктивно обумовлена, перш за все, неспівпаданням об'єктів бухгалтерського і податкового обліку, що вимагає вивчення відмінностей в понятійному апараті і способах розрахунку податкової бази. Відсутність раціональної, науково обґрунтованої методики організації податкового обліку на практиці приводить до виникнення колізійних питань і розбіжностей між податковими органами і платниками податків.

Від того, наскільки прозоро і зрозуміло буде представлена в бухгалтерському обліку і звітності інформація про податкових зобов'язання організації і їх виконання, залежать оцінки:

- податковими органами — надходжень до бюджету і позабюджетних фондів;
- інвесторами — привабливості вкладення капіталу в підприємство;
- власниками — якості виробничого і фінансового менеджменту адміністрації;
- діловими партнерами — дотримання договірної і фінансової дисципліни, надійності організації як платника;
- статистичними органами — стійкості податкової системи держави, її вплив на економічне зростання економіки.

III. Результати. Ключовим моментом в рішенні цих питань є інтеграція бухгалтерського і податкового обліку, що дозволяє використовувати загальний понятійний апарат, єдині принципи збору, узагальнення і представлення інформації, необхідною для всіх перерахованих користувачів. Практично повна відсутність теоретичних і науково обґрунтованих рекомендацій по оптимізації і узгодженню взаємин системи бухгалтерського і податкового обліку вимагає глибокого дослідження цієї проблеми і стає важливою складовою вдосконалення теорії бухгалтерського обліку.

У нашій країні система бухгалтерського обліку, що існувала тривалий час в умовах планованої економіки, була обумовлена суспільним характером власності і потребами державного управління економікою. Держава в особі міністерств і відомств, а також статистичних і фінансових органів управління,

було власником ресурсів і виступало головним споживачем інформації, що формується в системі бухгалтерського обліку.

До недавнього часу питання співіснування систем бухгалтерського і податкового обліку не розглядалося і навіть не ставилося. Це пояснюється тим, що в умовах централізованої керованої економіки була відсутня розвинена система оподаткування. По суті існували всього чотири основні податки: платежі з прибутку до бюджету (податок на прибуток), податок з обороту, плата за виробничі фонди (податок на майно підприємств), прибутковий податок з фізичних осіб. Ніяких невідповідностей, а тим більше суперечностей між цими системами бути не могло. Крім того, в системі розподілу додаткового продукту беззастережним об'єктом розподілу завжди признавався бухгалтерський (облікова) прибуток. Звідси можна зробити помилковий висновок, що законодавець визнавав первинність облікового прибутку над оподаткуванням. Проте правила визначення бухгалтерського прибутку були такі, що використовувати поняття «оподаткований прибуток» взагалі не було необхідності. Фактично до 1997 року виконувалася абсолютна рівність облікового і оподаткованого прибутку.

Крім того, строго дотримувалася принцип історичної ціни, ніякої переоцінки основних засобів не було і бути не могло, бо вартість об'єктів основних засобів трактувалася як сума витрат, які з часом необхідно включити в собівартість (включити до складу витрат). Непокриті збитки відбивалися в активі балансу. Моментом визнання прибутку була оплата відвантаженої продукції. Ведення бухгалтерського обліку і складання бухгалтерської звітності проводилося в строгій відповідності з вимогами державних органів, ніяких відступів від розпоряджень нормативних документів не було, і бути не могло. І, нарешті, такого поняття як податковий облік взагалі не існувало.

Тому основним напрямком гармонізації цих видів обліку можна назвати пошук шляхів для їх об'єднання.

Спробуємо припускати, що можливі два варіанти організації і ведення податкового обліку:

1. Створення автономної системи податкового обліку, не пов'язаної з бухгалтерським обліком. В цьому випадку між бухгалтерським і податковим обліком залишається тільки одне загальне — первинні документи. При цьому кожна господарська операція відбивається у відповідному реєстрі податкового обліку. Проте побудова податкового обліку у такий спосіб приведе до підвищення трудомісткості облікового процесу і значного збільшення витрат на ведення обліку, оскільки одні і ті ж операції фіксуватимуться двічі: у бухгалтерському і податковому обліку.

Створення системи податкового обліку на основі даних бухгалтерського обліку. На нашу думку, цей спосіб ведення податкового обліку менш трудомісткий і через це доцільніший для застосування. У тому випадку, коли в реєстрах бухгалтерського обліку міститься недостатньо інформації для визначення податкової бази, платник податків має право доповнювати вживані реєстри бухгалтерського обліку необхідними реквізитами, або вести самостійні реєстри податкового обліку (Закон про оподаткування прибутку підприємств). Звідси можна зробити висновок, що в тих випадках, коли правила бухгалтерського і податкового обліку співпадають, розрахунок податкової бази доцільно проводити за правилами бухгалтерського обліку. В даному випадку реєстри податкового обліку будуються на основі реєстрів бухгалтерського обліку шляхом коректування інформації, що міститься в них, і лише у тому випадку, коли бухгалтерських реєстрів недостатньо слід звертатися до інформації що міститься в первинних документах.

Про важливість даного питання свідчать останні зміни в бухгалтерському обліку, які викликані положенням міністерства фінансів України» Про порядок розрахунку податкових різниць за даними бухгалтерського обліку» від 29.12.2006р. №1316 що вступає в силу 04.02.2007р.

Зближення податкового та бухгалтерського обліку - міф чи реальність — це нам ще доведеться з'ясувати. Поки спробуємо розібратися що саме змінюється в існуючій системі обліку з введенням в дію даного положення.

Це Положення визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про податкові різниці для визначення валових доходів, валових витрат, відстрочених податкових активів, зобов'язань та розкриття зазначеної інформації у фінансовій звітності, а також установлює загальні вимоги до складання Розрахунку податкових різниць за даними бухгалтерського обліку.

Вже в самій назві ми бачимо новий термін, що введено в бухгалтерський вжиток – «податкові різниці».

Можна припустити, що під цим необхідно розуміти відмінності в сумах та складі між валовими доходами та витратами та їх бухгалтерськими еквівалентами – доходами та витратами діяльності.

Положення пропонує проводити визначення податкових різниць, валових доходів та валових витрат за даними бухгалтерського обліку.

Порядок розрахунку об'єкта оподаткування, склад валових доходів і валових витрат визначені Законом України "Про оподаткування прибутку підприємств" та Порядком складання декларації з податку на прибуток підприємства, затвердженим наказом Державної податкової адміністрації України від 29.03.2003 N 143 та зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 08.04.2003 за N 271/7592.

Згідно за новоявленим положенням валові доходи і валові витрати розраховуються за даними бухгалтерського обліку шляхом коригування доходів і витрат, визнаних у бухгалтерському обліку, на податкові постійні та тимчасові різниці.

Облік доходів здійснюється відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 "Дохід".

Облік витрат здійснюється відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 "Витрати", Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 18 "Будівельні контракти", Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій.

Податковою різницею визнається різниця, яка виникає між оцінкою і критеріями визнання доходів, витрат, активів, зобов'язань у бухгалтерському обліку та податковому законодавстві. Податкові різниці поділяють на дві категорії :

- тимчасова
- постійна.

Тимчасова податкова різниця виникає у звітному періоді та анулюється у наступних звітних періодах. До складу тимчасових податкових різниць, що застосовуються для формування валових доходів і валових витрат, належать різниці, які виникають унаслідок:

- невідповідності оцінки оборотних і необоротних активів, витрат майбутніх періодів;
- невідповідності оцінки довгострокових та поточних зобов'язань, забезпечень;
- невідповідності критеріїв визнання та оцінки доходів, зокрема від операцій з цінними паперами, доходів від безкоштовно одержаних необоротних матеріальних активів тощо;
- невідповідності критеріїв та оцінки витрат, зокрема витрат на придбання товарів (робіт, послуг) при застосуванні різних методів нарахування амортизації основних засобів і нематеріальних активів, в операціях з цінними паперами тощо.

Постійною податковою різницею визнається податкова різниця, яка виникає у звітному періоді та не анулюється у наступних звітних періодах.

До постійних податкових різниць належать:

- різниця між сумою витрат, відображених у бухгалтерському обліку і включених до розрахунку облікового прибутку, та сумою цих витрат, яка може бути віднесена до валових витрат у межах норм податкового законодавства для визначення об'єкта оподаткування (податкового прибутку (збитку));
- суми доходів та витрат, які не входять до складу валових доходів і валових витрат, але враховуються при визначенні облікового прибутку;

суми валових доходів та валових витрат, які не входять до складу доходів та витрат при визначенні облікового прибутку (приріст, убуток балансової вартості запасів тощо).

Для обліку цих різниць запропоновані облікові регістри з яких підприємство самостійно обирає форми.

Форма облікових регістрів, обрана підприємством, має забезпечувати накопичення інформації про:

постійні і тимчасові податкові різниці для складання Розрахунку;

тимчасові податкові різниці, що підлягають вирахуванню або оподаткуванню і використовуються для розрахунку відстрочених податкових активів або відстрочених податкових зобов'язань для відображення їх у бухгалтерському обліку і фінансовій звітності.

Накопичення зазначеної інформації потребує деталізації даних окремих синтетичних рахунків і аналітичних даних, за якими формуються постійні і тимчасові різниці.

Перелік постійних і тимчасових податкових різниць, на суми яких здійснюється коригування доходів і витрат, визнаних у бухгалтерському обліку, що наведений у Положенні, не є вичерпним і може доповнюватися (змінюватися) підприємством відповідно до його особливостей з метою дотримання всіх норм бухгалтерського обліку та податкового законодавства і забезпечення достовірних даних Розрахунку.

Ось мабуть ми підійшли до основного наслідку даного Положення – складання додаткового звіту який називається додаток до приміток до річної фінансової звітності "Розрахунок податкових різниць за даними бухгалтерського обліку"

Інформація для складання Розрахунку формується у регістрах бухгалтерського обліку щомісяця. Розрахунок підписується головним бухгалтером підприємства або іншою особою, визначеною власником (власниками) та уповноваженим органом, який здійснює керівництво підприємством, і керівником.

IV. Висновки. В даний час склалася парадоксальна ситуація, коли держава в особі податкових органів, пред'являє такі вимоги до розрахунку податкової бази податку на прибуток, які неможливо виконати, залишаючись в рамках бухгалтерського обліку. Річ у тому, що ґрунтуючись на стійких правилах отримання, обробки і представлення інформації про активи, зобов'язання, капітал, доходи і витрати господарюючого суб'єкта система бухгалтерського обліку не може кон'юнктурно міняти принципи формування інформації, підпорядковувавши їх концепціям організації фінансових взаємин держави і бізнесу, що постійно змінюються.

Тому в даний час для розрахунку податкової бази податку на прибуток платники податків зобов'язані вести податковий облік, що є системою узагальнення інформації тільки для визначення податкової бази по податок)' на прибуток.

Парадокс ситуації полягає в тому, що завдання, поставлені перед цією розрахунковою системою, не виходять за рамки завдань вирішуваних в бухгалтерському обліку. Мало того, законодавець визнає, що відправною крапкою для побудови податкового обліку можуть бути реєстри бухгалтерського обліку. Все це дозволяє зробити виведення достатності системи бухгалтерського обліку для визначення податкової бази податку на прибуток. Таким чином, організацію податкових розрахунків слід будувати тільки на базі бухгалтерського обліку.

Однак натомість як наслідок введення в дію положення ми маємо додаткову форму звітності для полегшення роботи контролюючих органів, що аж ніяк не зменшує кількості протиріч в бухгалтерському обліку.

Література.

1. Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", прийнятий Верховною Радою України 16 липня 1999 р. №196-14.
2. Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» прийнятий Постановою Верховної Ради України від 28 грудня 1994 року N

3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку №7 «Основні засоби»

4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 "Дохід".

Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 "Витрати".

5. Про затвердження Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку Наказ Міністерства фінансів України від 24 травня 1995 року N 88

6. НАКАЗ Про затвердження Методичних рекомендацій про складання реєстрів бухгалтерського обліку податкових різниць, валових доходів та валових витрат від 29 січня 2007 року N 45 .

7. ПОЛОЖЕННЯ про порядок розрахунку податкових різниць за даними бухгалтерського обліку від 29 грудня 2006 р. N 1316

8. Чернелевський Л.М., Редзюк Т.Ю. «Податковий облік і контроль»
навч.пос., К.: Пектораль,2006р., (стор.34-51)
