

УДК 657.44

УДОСКОНАЛЕННЯ МЕТОДИКИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

ЄВГЕН СВИДЕРСЬКИЙ,
канд. екон. наук, професор,
ДМИТРО СВИДЕРСЬКИЙ,
канд. екон. наук, доцент,
ДВНЗ «Київський національний
економічний університет
імені Вадима Гетьмана»

ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК ЗГІДНО З ПОДАТКОВИМ КОДЕКСОМ УКРАЇНИ

Введення в дію Податкового кодексу України потребує значного доопрацювання системи бухгалтерського обліку. Загалом нормативи Кодексу більше відповідають нормативам бухгалтерського обліку, ніж нормативам попередньої системи оподаткування, зокрема з оподаткування прибутку підприємств. Аналіз законодавчої бази дає змогу дійти висновку, що формування показників податкової звітності з податку на прибуток можливе в системі бухгалтерського обліку.

Ключові слова: фінансова звітність, податкова звітність, бухгалтерський облік, фінансовий облік, податковий облік, доходи, витрати, податок на прибуток, декларація, нормативні документи.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

З 1 січня 2011 р. набув чинності Податковий кодекс України (далі – Кодекс) [1]. Проте ще не прийняті передбачені Кодексом нормативно-правові акти, без яких виконати більшість положень Кодексу практично неможливо. Складні завдання стоять перед методикою ведення бухгалтерського обліку для суб'єктів господарської діяльності, яка потребує значних доопрацювань. Одним із важливих завдань є визначення особливостей методики обліку податку на прибуток, яка має бути приведена у відповідність до нормативів Кодексу з 01.04.2011 р.

Огляд останніх досліджень і публікацій. У науковій літературі окремі питання організації податкового обліку розглядаються в працях Ф. Бутинця, Л. Городянської, М. Дем'яненка, З. Задорожного, Л. Здихальської, В. Квітки, Л. Ловінської, М. Лучка, П. Нечая, В. Пархоменка, Т. Сльозко та ін. Автори роблять спроби наблизити бухгалтерський і податковий облік, але ще досі практично відсутні матеріали про впровадження нормативів Кодексу в систему бухгалтерського обліку.

Мета статті – на основі визначення особливостей окремих статей Кодексу запропонувати напрями вдосконалення податкового обліку податку на прибуток у системі бухгалтерського обліку,

який ведеться згідно із Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [2] і національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку (далі – ПБО).

З 1997 р. методика обліку податку на прибуток відповідає вимогам Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» [3]. При цьому за правилами податкового обліку визначалися валові доходи, валові витрати і амортизація, за якими розраховувався фінансовий результат суб'єктів господарської діяльності та величина податку на прибуток. Основи методики обліку податку на прибуток наведені в Рекомендаціях з бухгалтерського обліку валових витрат і валових доходів [4].

З прийняттям Кодексу відбулися значні зміни в формуванні доходів, витрат і амортизації, які необхідно врахувати в обліку при визначенні сум податку на прибуток. Важливе значення має дослідження методики формування окремих показників Кодексу та їх бухгалтерського обліку.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Слід відмітити значне зближення окремих нормативів Кодексу і податкового обліку з нормативами бухгалтерського обліку, який ведеться згідно з ПБО. Разом із тим значна частина нормативів має

суттєві відмінності, які визначають відмінності в методиках бухгалтерського і податкового обліку, потребують відповідного узгодження у формуванні окремих показників податкової та фінансової звітності, а також особливих методів ведення бухгалтерського обліку.

Зокрема, у Кодексі відображено значну відповідність нормативів податкового та бухгалтерського обліку, які мали відмінність в умовах дії Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств».

Доходи і витрати, які враховуються для визначення об'єкта оподаткування, визначаються на основі первинних документів, обов'язковість ведення і зберігання яких передбачено правилами ведення бухгалтерського обліку та інших документів, встановлених розд. II Кодексу (пункти 135.2, 138.2, 139.1).

Однією із найсуттєвіших змін є відмова від правила першої дії (а разом з ним і від правила перерахунку на кінець звітного періоду вартості залишків матеріальних запасів згідно з п. 5.9 ст. 9 Закону про прибуток). Відповідно до нових податкових правил доходи і витрати повинні визнаватися (відображатися) в податковому обліку за методом нарахування, який в основному відповідає бухгалтерському принципу нарахування (пункти 136.1, 137.1, 137.4, 139.1). Витрати, що формують собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг, визнаються витратами того звітного періоду, в якому визнано доходи від реалізації таких товарів, виконаних робіт, наданих послуг (п. 138.4). Датою отримання інших доходів є дата їх виникнення згідно з положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, якщо інше не передбачено нормами Кодексу (п. 137.16). Датою отримання доходів від продажу іноземної валюти є дата переходу права власності на іноземну валюту (п. 137.12). Інші витрати визнаються витратами того звітного періоду, в якому вони були здійснені (п. 138.5).

Відображення доходів і витрат у податковому обліку безпосередньо залежить від їх податкової класифікації, тобто від того, відносяться вони до операційної діяльності чи до інших доходів і витрат (пункти 135.1, 138.1).

Доходи від операційної діяльності визнаються за датою переходу права власності на товари і за датою складання документа, що підтверджує факт надання послуг або виконання робіт (п. 137.1). До складу доходів належить дохід від реалізації необоротних ма-

теріальних активів незалежно від групи об'єктів (ст. 135.5).

Вибуття запасів оцінюють за методами, встановленими відповідним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку (п. 140.4).

Витрати операційної діяльності (податкова собівартість товарів, робіт, послуг) визнаються в періоді визнання доходів. До складу інших витрат включають загальновиробничі витрати, адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати, фінансові витрати, інші витрати звичайної діяльності, інші витрати господарської діяльності, до яких Кодексом прямо не встановлено обмежень щодо віднесення до складу витрат (пункти 138.10, 138.12).

Нормативне визначення витрат випущеної й реалізованої продукції аналогічне правилам бухгалтерського обліку з урахуванням деяких галузевих особливостей (пункти 138.8 – 138.12). При цьому враховуються витрати, які в податковому обліку не включаються при визначенні оподатковуваного прибутку (п. 139), а також витрати подвійного призначення (п. 140).

До невідповідності окремих нормативів податкового законодавства і бухгалтерського обліку можна віднести такі нормативи Кодексу.

Ведеться окремий облік доходів і витрат діяльності, що підлягає патентуванню (пункти 152.2, 152.11).

Дооцінка (уцінка) за правилами бухгалтерського обліку з метою оподаткування не змінює балансову вартість активів та доходи або витрати, пов'язані з придбанням таких активів (п. 152.10).

До витрат належать суми поворотної фінансової допомоги, отриманої платником податку у звітному податковому періоді, що залишаються неповерненими на кінець такого звітного періоду (п. 135.5).

Існують особливості нарахування доходів і витрат при виробництві товарів, виконанні робіт, наданні послуг з довготривалим (більше ніж один рік) технологічним циклом виробництва, якщо не передбачено їх поетапного здавання (пункти 137.3, 138.2).

Не зовсім зрозуміла позиція щодо особливостей податкового обліку окремих витрат у реалізованій продукції, які повністю або частково не відповідають нормативам фінансового обліку. Принципово тут важливе те, що згідно з пп. 138.1.1 Кодексу до витрат податкового обліку відносять відповідно до нормативів бухгалтерського обліку витрати в собіва-

тості реалізованої продукції, а розбіжності передбачено в обліку витрат виробництва. Проте облік витрат виробництва не є собівартістю реалізованої продукції, тому необхідно встановити методику правильного впливу на фінансовий результат відповідних витрат: чи коригувати в податковому обліку витрати відразу після їх виникнення, чи коригувати собівартість реалізації продукції при її відвантаженні. Слід ураховувати, що такі витрати в бухгалтерському обліку на кінець звітного періоду можуть бути у складі незавершеного виробництва і готової продукції або в собівартості реалізованої продукції.

Не включають до складу витрат у податковому обліку витрати на організацію та проведення прийомів, презентацій, свят, на розваги та відпочинок; витрати на придбання та розповсюдження подарунків; витрати, понесені у зв'язку із придбанням товарів (робіт, послуг) та інших матеріальних і нематеріальних активів у фізичної особи – підприємця, що сплачує єдиний податок (п. 139).

У податковому обліку до складу витрат частково не включають нараховані окремі види витрат: роялті, витрати на професійну підготовку, перепідготовку та підвищення кваліфікації працівників робітничих професій, витрати на гарантійний ремонт, витрати платника податку на проведення реклами; будь-які витрати із страхування ризиків загибелі врожаю, транспортування продукції; витрати на відрядження працівників; витрати на утримання та експлуатацію об'єктів соціально-культурного призначення; суму фактичних витрат товарів; витрати, понесені (нараховані) у звітному періоді у зв'язку з придбанням у нерезидента послуг (робіт) з консалтингу, маркетингу, реклами, з інжинірингу (п. 140); фактичну вартість забракованої продукції (п. 138.7); витрати платників податку – ліцензіатів з виробництва електричної та/або теплової енергії (п. 138.8); при сплаті відсотків за борговими зобов'язаннями (п. 141); на виплати фізичним особам згідно з трудовими договорами та договорами цивільно-правового характеру (п. 142); внески на соціальні заходи (п. 143), амортизацію необоротних активів (п. 144); безнадійну та сумнівну заборгованість (п. 159); операції з розрахунками в іноземній валюті, операції із пов'язаними особами, з борговими вимогами та зобов'язаннями, з відступлення права вимоги, лізингу (оренди), з торгівлі цінними паперами, деривативами та іншими, ніж цінні папери, корпоративними правами, від проведення

товарообмінних (бартерних) операцій в умовах дії угоди про розподіл продукції, за договорами управління майном, спільної діяльності на території України без створення юридичної особи, при реорганізації юридичних осіб (п. 153), при звільненні від оподаткування (п. 154) виробників сільськогосподарської продукції (п. 155); страховиків (п. 156) неприбуткових установ та організацій (п. 157), нерезидентів (п. 160); впровадження енергоефективних технологій (п. 158).

У такій ситуації вважаємо доцільним використовувати у складі рахунків бухгалтерського обліку доходів і витрат (класи 7 і 8) окремі субрахунки для витрат, які враховуються і не враховуються у податковому обліку. При цьому показник за синтетичним рахунком використовується для фінансової, а за відповідним субрахунком – для податкової звітності.

Складним залишається питання обліку необоротних активів.

У Кодексі використовується нове визначення основних засобів, яке більшою мірою відповідає визначенню у Законі про прибуток, ніж те, яке використовується в бухгалтерському обліку; підкреслено зв'язок об'єктів з господарською діяльністю і збережено вартісне визначення (з 2012 р. об'єкти, вартість яких перевищує 2 500 грн за одиницю). У 2011 р. згідно з п. 14 підрозділу 4 розд. XX використовується старий норматив – 1 000 грн.

Відповідно до п. 6 підрозділу 4 розд. XX Кодексу необхідно вести пооб'єктний облік основних засобів. Для цього потрібно станом на 01.04.2011 р. провести їх інвентаризацію для визначення переліку об'єктів та їх вартості, яка підлягає амортизації в податковому обліку після набуття чинності розд. III Кодексу. Для податкового обліку треба сформулювати групи, передбачені п. 145, і визначити строк корисного використання об'єктів з урахуванням дати їх введення в експлуатацію і мінімально дозволених строків, установлених цією статтею.

На 01.04.2011 р. податкова вартість об'єктів основних засобів має відповідати їх вартості, відображеній у бухгалтерському обліку. Якщо «загальна вартість усіх груп основних фондів за даними податкового обліку» перевищує «загальну вартість усіх груп основних засобів за даними бухгалтерського обліку», різниця між ними («тимчасова податкова різниця») згідно з п. 6 підрозділу 4 розд. XX залишається в податковому обліку як ок-

ремий об'єкт. Цей об'єкт підлягає амортизації лінійним методом протягом трьох років і буде відсутній у бухгалтерському обліку.

Кодекс дає змогу використовувати в податковому обліку бухгалтерські методи нарахування амортизації (хоча і з деякими обмеженнями для окремих груп).

Важливим є питання обліку витрат на поліпшення основних засобів. Як і раніше за податковим законодавством, ці витрати у межах 10 % залишкової вартості об'єктів основних засобів на початок звітного року відносять до витрат операційної діяльності, а витрати понад цю межу амортизуються (пункти 146.11, 146.12). Крім того, необхідно враховувати, що за правилами бухгалтерського обліку витрати на поліпшення основних засобів по-різному відносяться на результати діяльності: витрати на ремонт – до поточних витрат діяльності, а витрати на модернізацію і реконструкцію об'єктів обліковуються у складі капітальних вкладень і при введенні в експлуатацію амортизуються.

Отже, частина витрат за нормативами Кодексу формується аналогічно нормативам бухгалтерського обліку, інша значна частина має суттєві відмінності від нормативів обліку.

Звертаємо увагу на особливості переходу з попередньої системи оподаткування на нову.

Так, у п. 7 підрозділу 4 розд. XX є вказівки на те, як виключити участь одних і тих самих доходів і витрат у розрахунку об'єкта оподаткування при старій і новій системах оподаткування. До уваги беруться незавершені операції, за якими був рух грошових коштів до вступу в дію розд. III Кодексу.

Тому тим, хто використовував у податковому обліку ст. 12 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» (врегулювання сумнівної заборгованості), необхідно звернути особливу увагу на п. 5 підрозділу 4 розд. XX Кодексу і ознайомитися з п. 159.1.

Кодексом встановлено, що нормативно-правові акти, прийняті до 01.01.2011 р., «використовуються в частині, що не суперечить Кодексу». При цьому орієнтуватися на ці документи платники податків і контролюючі органи можуть «до прийняття відповідних актів згідно з вимогами цього Кодексу» (п. 10 підрозділу 10 розд. XX). Це означає, що після набуття чинності Кодексу підзаконні акти продовжують діяти. Якщо стара податкова звітність дає змогу відзві-

тувати за новими правилами, то платникам податків не треба чекати затвердження нових форм. Можливі невідповідності старих і нових правил оподаткування можна відображувати у вигляді доповнення до декларації. Відповідно до п. 46.4 таке доповнення вважатиметься невід'ємною частиною такої декларації. Потрібно лише письмово пояснити мотиви, які заставили платника податку подати додаток.

Все зазначене вище підтверджується п. 46.6 Кодексу, де йдеться про те, що до визначення нових форм декларацій діють старі форми. При цьому нові форми набувають чинності з податкового періоду, що настає за періодом їх оприлюднення.

Перехідні положення Кодексу звільняють платників податку від відповідальності у вигляді штрафних санкцій у ситуації, коли при відсутності нормативно-правових актів під Кодекс платники податку керуватимуться подібними документами, які розроблені під старе законодавство.

У процесі підготовки до 01.04.2011 р. потрібно провести інвентаризацію активів і розрахунків, уточнити визначення груп основних засобів і нематеріальних активів (пп. 14.1.138), сформувати й визначити їх вартість, визначити методи амортизації необоротних активів, привести до мінімуму кількість незавершених операцій. Бажано утриматися від нових попередніх оплат. Покупець без втрат збереже свої витрати (з нарахування), а продавець відобразить доходи в періоді виконання зобов'язань за договором (з нарахування) з одночасним відображенням витрат в операційній діяльності.

У перший звітний період за Кодексом необхідно здійснити такі одноразові операції: поступово в міру реалізації продукції не враховувати в доходах ту реалізацію, за якою в минулі звітні періоди були відображені доходи згідно з попередньою оплатою; поступово в міру надходження виробничих запасів і послуг коригувати (зменшувати) витрати, за якими в минулі звітні періоди були відображені витрати згідно з попередньою оплатою для поставальників.

При відсутності нових форм за основу можна взяти діючу на сьогодні податкову звітність з коригуванням її під нові правила оподаткування. Зокрема, можна частково використовувати Порядок складання декларації з податку на прибуток підприємства [5].

ВИСНОВКИ І ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ ДОСЛІДЖЕНЬ

Введення в дію Податкового кодексу визначає необхідність удосконалення бухгалтерського обліку в частині формувань показників податкової звітності за новими нормативами. При цьому потрібно врахувати, що нові нормативні положення податкового законодавства значно наближені до нормативів бухгалтерського обліку згідно з ПБО. Це дає змогу формувати бухгалтерський облік як єдину інформаційну систему для визначення показників фінансової та податкової звітності.

Перспективи подальших досліджень полягають в удосконаленні бухгалтерського обліку окремих нормативів податкового законодавства.

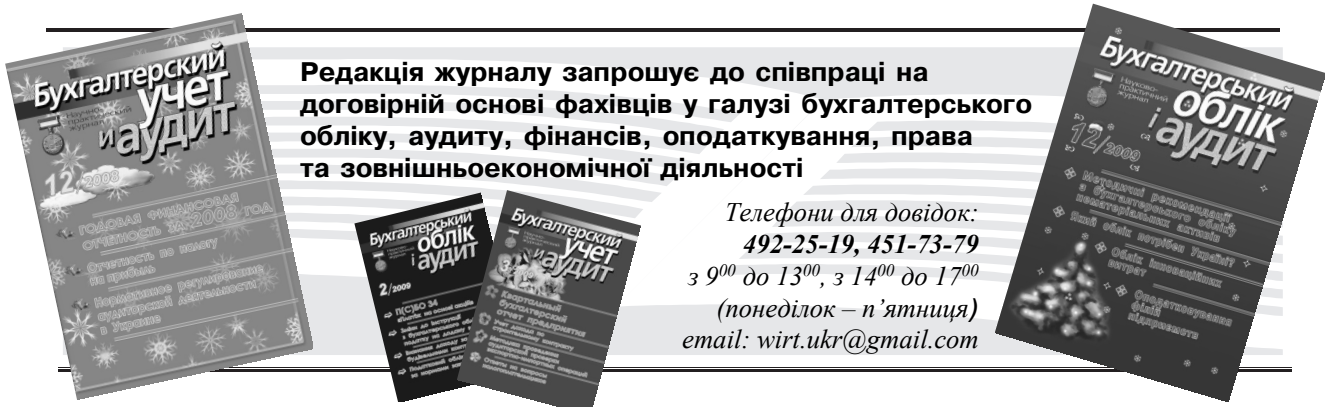
ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА

- | | |
|---|---|
| <p>1. Податковий кодекс України із змінами та доповненнями, внесеними Законом України від 23.12.2010 р. № 2856-6.</p> <p>2. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.99 р. № 996 із змінами та доповненнями.</p> <p>3. Про оподаткування прибутку підприємств: Закон України у редакції Закону від 22.05.97 р. № 283 із зміна-</p> | <p>ми та доповненнями.</p> <p>4. Рекомендації з бухгалтерського обліку валових витрат і валових доходів, затв. наказом Міністерства фінансів України від 04.08.97 р. № 168.</p> <p>5. Порядок складання декларації з податку на прибуток підприємства, затв. наказом ДПАУ від 29.03.2003 р. № 143, із змінами, внесеними наказом від 12.10.2005 р. № 448.</p> |
|---|---|

Введение в действие Налогового кодекса Украины требует значительной доработки системы бухгалтерского учета. В целом нормативы Кодекса больше соответствуют нормативам бухгалтерского учета, нежели нормативам предыдущей системы налогообложения, в том числе налогообложения прибыли предприятия. Анализ законодательной базы позволяет сделать вывод о том, что формирование показателей налоговой отчетности по налогу на прибыль возможно в системе бухгалтерского учета.

Ключевые слова: финансовая отчетность, налоговая отчетность, бухгалтерский учет, финансовый учет, налоговый учет, доходы, расходы, налог на прибыль, декларация, нормативные документы.

Introduction of the Tax Code of Ukraine requires substantial revision of accounting system. More general norms of the Code meet the standards of accounting standards than the previous system of taxation, including taxation of profits. Analysis of legislation leads to the conclusion that the performance of tax reporting of income tax possible accounting system.



Редакція журналу запрошує до співпраці на договірній основі фахівців у галузі бухгалтерського обліку, аудиту, фінансів, оподаткування, права та зовнішньоекономічної діяльності

Телефони для довідок:
492-25-19, 451-73-79
 з 9⁰⁰ до 13⁰⁰, з 14⁰⁰ до 17⁰⁰
 (понеділок – п'ятниця)
 email: wirt.ukr@gmail.com