

Т.Ф. ПЛАХТІЙ, к.е.н.,

кафедра організації обліку та звітності,
Вінницький національний аграрний університет

Об'єкти обліку розрахунків за податками відповідно до бухгалтерського та податкового законодавства

& Питання, які розглядаються:

- Досліджено нормативно-правове забезпечення обліку розрахунків за податками і проаналізовано специфіку оподаткування сільськогосподарських товаровиробників.
- Визначено галузеві об'єкти обліку розрахунків за податками згідно з бухгалтерським і податковим законодавством.

Ключові слова: облік, об'єкти обліку, розрахунки за податками, фіксований сільськогосподарський податок, податок на прибуток, податок на додану вартість.

& Вопросы, которые рассматриваются:

- Исследовано нормативно-правовое обеспечение учета расчетов по налогам и проанализирована специфика налогообложения сельскохозяйственных товаропроизводителей.
- Определены отраслевые объекты учета расчетов по налогам согласно бухгалтерскому и налоговому законодательству.

Ключевые слова: учет, объекты учета, расчеты по налогам, фиксированный сельскохозяйственный налог, налог на прибыль, налог на добавленную стоимость.

& Issues that are examined:

- The legal framework of accounting of payments for taxes was researched. The specific of taxation of agricultural producers was analyzed.
- The branch objects of accounting of payments for taxes were determined in accordance with accounting and tax legislation.

Keywords: accounting, accounting objects, payments for taxes, fixed agricultural tax, profit tax, value added tax.

Постановка проблеми. Методологічні підходи, які закладені в положеннях бухгалтерського та податкового законодавства встановлюють різні правила щодо визначення зобов'язань перед бюджетом. Це в черговий раз підкреслює складність податкових розрахунків та відображення їх в обліку.

Проблема ведення обліку розрахунків за податками визначеного в двох площинах законодавства має багатоаспектний характер, і включає цілу низку положень, які не дозволяють повністю уніфікувати цю ділянку. Досконале знання особливостей, які встановлені законодавчими нормами в науковому та практичному аспекті буде сприяти визначенню об'єктів обліку розрахунків за податками перед бюджетом з урахуванням галузевих підходів діяльності суб'єктів господарювання.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Результати дослідження проблем обліку розрахунків за податками відповідно до бухгалтерського та податкового законодавства висвітлюються у працях багатьох вчених, зокрема, таких як М.Т. Білуха, О.О. Василик, П.М. Гарасим, О.М. Десятнюк, Г.П. Журавель, О.С. Гусакова, М.Я. Дем'яненко, М.М. Коцупатрій, С.І. Ковач, В.В. Мельничук, В.М. Сердюк, Н.М. Ткаченко та інші. В наукових

працях проблема податкових розрахунків та відображення їх в обліку є надзвичайно актуальною, оскільки думки науковців часто мають суперечливий погляд. Це пояснюється змінним характером, який притаманний законодавству з питань оподаткування та обліку розрахунків за податками. Тому саме із прийняттям Податкового кодексу України (далі - ПКУ) в черговий раз виникає необхідність дослідження сучасного стану оподаткування та відображення в обліку розрахунків за податками.

Метою статті є дослідження законодавчої бази щодо оподаткування та виявлення об'єктів обліку розрахунків за податками відповідно до бухгалтерського та податкового законодавства з урахуванням галузевих особливостей діяльності сільськогосподарських підприємств.

Виклад основного матеріалу. Бухгалтерський облік в Україні регулюється Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV. Відповідно до ст.1 бухгалтерський облік - процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень [14].

Бухгалтерський облік та звітність

Бухгалтерський облік є обов'язковим видом обліку, який ведеться підприємствами. Згідно з Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV податкова звітність ґрунтується на даних бухгалтерського обліку [14]. В законі дається визначення управлінського обліку, та жодної згадки про податковий облік. До розповсюдження сфери дії ПКУ можна було стверджувати, що структурно бухгалтерський облік суб'єкта господарювання поділяється на підсистеми фінансового, управлінського та податкового обліку. Проте законодавством не встановлено поділу бухгалтерського обліку на фінансовий, управлінський та податковий. Цей поділ було утворено виходячи із потреб в інформації для складання фінансової та податкової звітності. Підтвердженням зроблених нами висновків є визначення запропоновані в наукових працях.

Група науковців таких як, Е. Аткинсон, Р. Банкер, Р. Кампланта та М. Янг пропонують наступне визначення фінансовому обліку «як процесу

підготовки та надання фінансових звітів зовнішнім користувачам, таким як акціонери, кредитори, державні службовці та інші контрагенти підприємства, тому цей процес жорстко регламентований організаціями, що встановлюють стандарти, органами державного та податкового регулювання, а також потребам аудиту, який проводять незалежні професійні бухгалтери» [1, с.27].

На думку О. Малишкіна, фінансовий облік – підсистема облікової інформації, яка здійснює визнання, класифікацію, обробку та передавання фінансової інформації відповідно до вимог концептуальної основи бухгалтерського обліку зовнішнім користувачам у формі фінансових звітів з метою прийняття економічних рішень [9, с. 54].

Окрім фінансового, як зазначалося вище до складу бухгалтерського обліку було включено податковий. У зв'язку із тим, що в законодавстві не визначено поняття «податковий облік», у спеціальній літературі по різному його тлумачать (табл. 1).

Таблиця 1

Визначення поняття «податковий облік»

Автор	Визначення
М.Я. Дем'яненко [7, с.11]	«...податковий облік не надумана дефініція і не «український винахід», а об'єктивна економічна категорія, яка відображає певні сторони податкових відносин, які, з певних причин, не в змозі вирішити бухгалтерський облік. Тому податковий облік існує в більшості країн з ринковою економікою, де запроваджений податок на прибуток (корпоративний податок). Економічна доцільність податкового обліку полягає в тому, щоб ті витрати, які вважаються недоцільними, не призводили до зменшення оподатковуваного доходу. В практичному плані це означає, що держава не хоче втрачати свою (задекларовану) долю в доходах підприємства внаслідок суб'єктивних (непродуктивних) дій юридичної особи як суб'єкта оподаткування. Саме цю вимогу держави і забезпечує (чи має забезпечувати) податковий облік»
Ф.Ф. Бутинець [3, с.15]	Під податковим обліком розглядається система бухгалтерського обліку, яка на основі затверджених державою правил виконує функції нарахування та сплати податків і надходження інформації про це відповідним державним органам
М.Т. Білуха [2, с.18].	Податковий облік не існує автономно, як окремий вид обліку, а є складовою частиною інтегрованої системи господарського обліку, його призначення – за даними бухгалтерського обліку групувати потрібну інформацію у податковій звітності за платежами до бюджетів різних рівнів
О. Гусакова [6, с.6]	Податковий облік – це підсистема, яка визначає належний до сплати податок
М. Коцупатрий [8, с.12-13]	Податковий облік визначається як підсистема бухгалтерського обліку, яка за встановленими державою правилами формує інформацію про нарахування та сплату податків і зборів відповідним державним органам
В. Сердюк [15, с.16]	Податковий облік – система накопичення інформації, необхідної для розрахунку податків і контролю за їхньою сплатою
О. Малишкін [9, с.54]	Податковий облік - підсистема інформації платника податку, яка здійснює виявлення, реєстрацію, розрахунок та узагальнення економічної інформації щодо бази оподаткування та суми податку відповідно до податкового законодавства для надання відповідним державним органам декларацій (розрахунків) з метою сплати податкового зобов'язання або повернення податку з бюджету

Одні автори вважають його частиною (підсистемою) бухгалтерського обліку (О. Гусакова, М. Коцупатрий), інші називають його системою накопичення інформації, необхідної для сплати податків (В. Сердюк).

Існування підсистеми податкового обліку було актуальним до моменту прийняття та введення в дію ПКУ, при написанні якого, основним завданням було максимально уніфікувати дані, які використовуються при розрахунках за податками згідно з

бухгалтерським та податковим законодавством. Різниця між бухгалтерськими доходами та витратами та доходами та витратами, які визнані ПКУ є, але не настільки велика, щоб говорити про податковий облік, як окрему систему чи підсистему обліку. Тому можна стверджувати, що податковий облік втратив свою актуальність у сфері застосування ПКУ.

Виходячи із досліджень проведених щодо порівняння ознак розрахунків за податками згідно з бухгалтерським та податковим законодавством, за

деякими характеристиками є певні відмінності (табл. 2), тому доцільно визнати ведення обліку розрахунків за податками за двома системами: згідно з бухгалтерським законодавством та згідно з податковим законодавством.

Як і будь-яка наука облік має свій об'єкт. Поняття «об'єкт» пішло від лат. *objectus* – предмет. До об'єктів бухгалтерського обліку відносяться господарські засоби, джерела утворення господарських засобів, господарські процеси та фінансові результати. Розрахунки за податками входять до складу джерел утворення господарських засобів та формують поточні зобов'язання, оскільки

передбачається їх погашення протягом одного операційного циклу чи протягом дванадцяти місяців від дати складання балансу.

Об'єктом обліку розрахунків за податками згідно з податковим законодавством в цілому має виступати база та/або об'єкт оподаткування і податкові зобов'язання платника податку. Предмет, який обкладається податком, називається об'єктом оподаткування. Тобто об'єкт обліку структурно виглядає як дво- або трирівнева система показників. До групи податків з 2-рівневою структурою об'єкта обліку належать ті з них, по яких об'єкт оподаткування та база оподаткування збігаються.

Таблиця 2

Характеристика обліку розрахунків за податками згідно з бухгалтерським та податковим законодавством

Порівняльна ознака	Облік розрахунків за податками згідно з бухгалтерським законодавством	Облік розрахунків за податками згідно з податковим законодавством
Користувачі інформації	Внутрішні та зовнішні	Податкові органи, аудитори
Обов'язковість ведення обліку	Регулюється Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»	Регулюється податковим законодавством
Точність інформації	Незначні відхилення у відображених даних	Великі вимоги до точності
Об'єкти обліку та звітності	Підприємство в цілому	База оподаткування
Мета обліку	Складання звітності для потреб зовнішніх користувачів	Надання інформації про нарахування та сплату податків податковим органам
Принципи обліку	Загальноприйняті принципи бухгалтерського обліку	Облікові процедури суворо регламентовані державою
Вимірники в обліку	Грошовий, трудові, натуральні	Грошові
Періодичність складання	Квартальна, річна	Квартальна, річна, місячна
Терміни подання	У встановленому законодавством порядку або на вимогу користувачів	У встановленому законодавством порядку
Ступінь відкритості	Відкрита та публічна інформація	Інформація надається тільки податковим органам
Ступінь відповідальності за помилки в обліку	Адміністративна	Адміністративна
Часовий аспект інформації	Господарська операція фіксується безпосередньо після її здійснення	Дані формуються залежно від звітного періоду, не обов'язково в день здійснення господарських операцій.

Сільськогосподарські підприємства, які є платниками податків на загальних засадах згідно з ПКУ сплачують податок на прибуток. Відповідно до П(С)БО 17 «Податок на прибуток» від 28.12.2000 р. № 353, об'єктом обліку є прибуток обчислений згідно з бухгалтерським законодавством, шляхом зменшення доходів звітного періоду на суму витрат звітного періоду [13]. Різниця, які виникають внаслідок обчислення прибутку (відстрочені податкові активи, відстрочені податкові зобов'язання) визначеного згідно з бухгалтерським та податковим законодавством, спричинені відповідно до ПКУ - окремими відмінностями у визнанні таких об'єктів обліку, як доходи і витрати.

Методологічні засади оподаткування податком на прибуток встановлені Розділом III. Податок на прибуток ПКУ, згідно з яким, об'єктом оподаткування податком на прибуток є прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначається шляхом зменшення суми доходів звітного періоду, на собівартість реалізованих

товарів, виконаних робіт, наданих послуг та суму інших витрат звітного податкового періоду [10]. В податковому законодавстві об'єктом обліку податку на прибуток виступає база оподаткування.

Визначення сутності об'єктів обліку в цілях оподаткування податком на прибуток представлено в табл. 3.

Тому необхідно виділити такі об'єкти обліку розрахунків за податком на прибуток згідно з податковим законодавством, як доходи і витрати, собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг визнані в положеннях Податкового кодексу України.

Питання нарахування та сплати податку на додану вартість регулює Податковий кодекс України, який набрав чинності з 1 січня 2011 року Розділ V. Об'єктом обліку розрахунків за ПДВ є податкове зобов'язання, яке підлягає сплаті до бюджету, та визначається шляхом зменшення податкового зобов'язання звітного періоду на суму податкового кредиту за звітний період.

Трагування сутності об'єктів обліку в цілях оподаткування податком на прибуток

Законодавча база	Сутність об'єктів обліку в цілях оподаткування
П(С)БО 15 «Дохід» від 29.11.1999р. №290 [11] П(С)БО 16 «Витрати» від 31.12.1999 р. №318 [12]	<i>Дохід</i> в бухгалтерському обліку визнається під час збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства), за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена. <i>Витрати</i> відображаються в бухгалтерському обліку одночасно зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань. Витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.
Податковий кодекс України від 02.12.2010р. №2755-VI [10]	<i>Доходи</i> – загальна сума доходу платника податку від усіх видів діяльності, отриманого (нарахованого) протягом звітного періоду в грошовій, матеріальній або нематеріальній формах як на території України, її континентальному шельфі у виключній (морській) економічній зоні, так і за їх межами. <i>Витрати</i> – сума будь-яких витрат платника податку у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, здійснюваних для впровадження господарської діяльності платника податку, в результаті яких відбувається зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, внаслідок якого відбувається зменшення власного капіталу (крім зміни власного капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власником). <i>Собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг</i> – витрати, прямо пов'язані з виробництвом та/або придбанням реалізованих протягом звітного податкового періоду товарів, виконаних робіт, наданих послуг, які визначаються відповідно до П(С)БО, та не суперечать положенням Розділу III. Податок на прибуток ПКУ.

Датою виникнення податкового зобов'язання та податкового кредиту відповідно до Розділу V

«Податок на додану вартість» ПКУ є наступні ситуації (рис. 1).

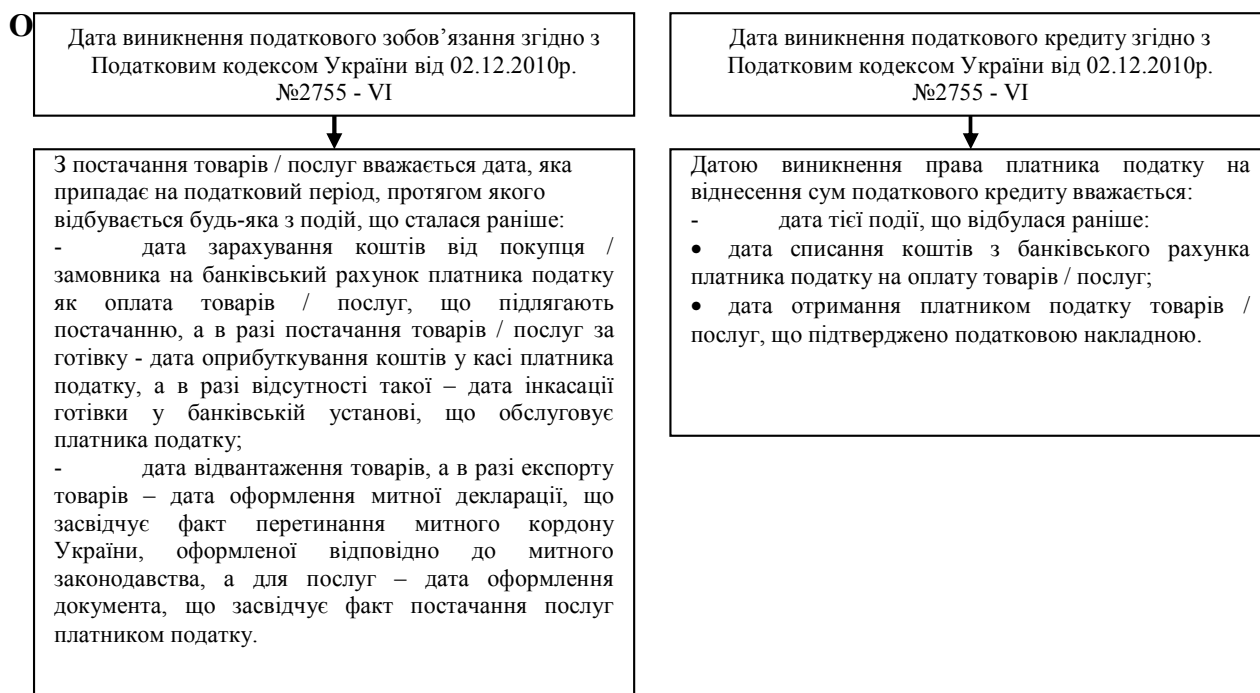


Рис. 1. Дата виникнення податкових зобов'язань та податкового кредиту з ПДВ згідно з Податковим кодексом України

Відповідно до ПКУ з 01.04.2011 р. застосовується бухгалтерський принцип нарахування та відповідності доходів і витрат визначений відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV. Для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами, що були здійснені для

отримання цих доходів. При цьому доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошей [14].

При встановленні об'єктів обліку розрахунків за податком на додану вартість, недостатнім є їх склад в розрізі податкових зобов'язань та податкового

кредиту, якщо мова йде про сільськогосподарські підприємства - суб'єкти спеціального режиму оподаткування. В цьому випадку важливим є відображення в обліку розрахунків за ПДВ з дотриманням основної ознаки віднесення господарської операції до сільськогосподарської чи несільськогосподарської (Розділ V стаття 209 ПКУ).

Сума ПДВ, нарахована сільськогосподарським підприємством на вартість поставлених ним сільськогосподарських товарів (послуг), не підлягає сплаті до бюджету та повністю залишається в розпорядженні такого сільськогосподарського підприємства для відшкодування сум податку, сплаченої (нарахованої) постачальнику на вартість виробничих факторів, за рахунок яких сформовано податковий кредит, а за наявності залишку такої суми податку – для інших виробничих цілей [10].

Порядок розрахунків за фіксованим сільськогосподарським податком регулюється ПКУ Розділ XIV Глава 2. Об'єктом оподаткування є площа сільськогосподарських угідь (ріллі, сіножатей, пасовищ і багаторічних насаджень) та або земель водного фонду (внутрішніх водойм, озер, ставків, водосховищ), що перебуває у власності сільськогосподарського товаровиробника або надана йому у користування, у тому числі на умовах оренди. Основне, на що потрібно звернути увагу при розрахунку, це на яких правах перебуває земельна ділянка у платника податку. ПКУ Розділ XIV Глава 2. ст. 306 п. 306.6 та п. 306.7 встановлює обмеження щодо включення площі сільськогосподарських угідь до податкового розрахунку: у разі якщо платник податку (орендодавець) надає сільськогосподарські угіддя та/або землі водного фонду в оренду іншому

платникові податку (орендарю), орендована площа земельних ділянок не може включатися до декларації з податку орендаря, а враховується у такій декларації орендодавця; якщо платник податку (орендар) орендує сільськогосподарські угіддя та/або землі водного фонду в особи (орендодавця), яка не є платником податку, орендована площа земельних ділянок включається до декларації з податку на прибуток орендаря [10].

Об'єктом оподаткування ФСП виступають лише землі сільськогосподарського призначення та землі водного фонду. Що стосується земельних ділянок, що не використовуються для ведення сільськогосподарського виробництва, то вони є об'єктом оподаткування плати за землю (ст. 307 ПКУ).

Оскільки було доведено, що розрахунки за податками, які сплачують аграрії мають свої особливості, які полягають в підходах до визначення податкового зобов'язання, яке має бути сплачено до бюджету. З урахуванням зазначеного та на підставі запропонованої класифікації податків за різними ознаками, представленою такими науковцями, як О.О. Василик, П.М. Гарасим, М.М. Коцупатрий [4, 5, 8], дозволяє нам поділяти податки залежно від напряму діяльності на загальні та спеціальні. Зокрема, в сільському господарстві до загальних належать податок на прибуток, ПДВ, а до спеціальних – ФСП. Це підтверджує особливість розрахунків за податками, платниками яких є сільськогосподарські товаровиробники, які базуються на специфіці оподаткування та відображенні в обліку.

Представимо взаємозв'язок між об'єктами обліку розрахунків за податками згідно з бухгалтерським та податковим законодавством (рис. 2).

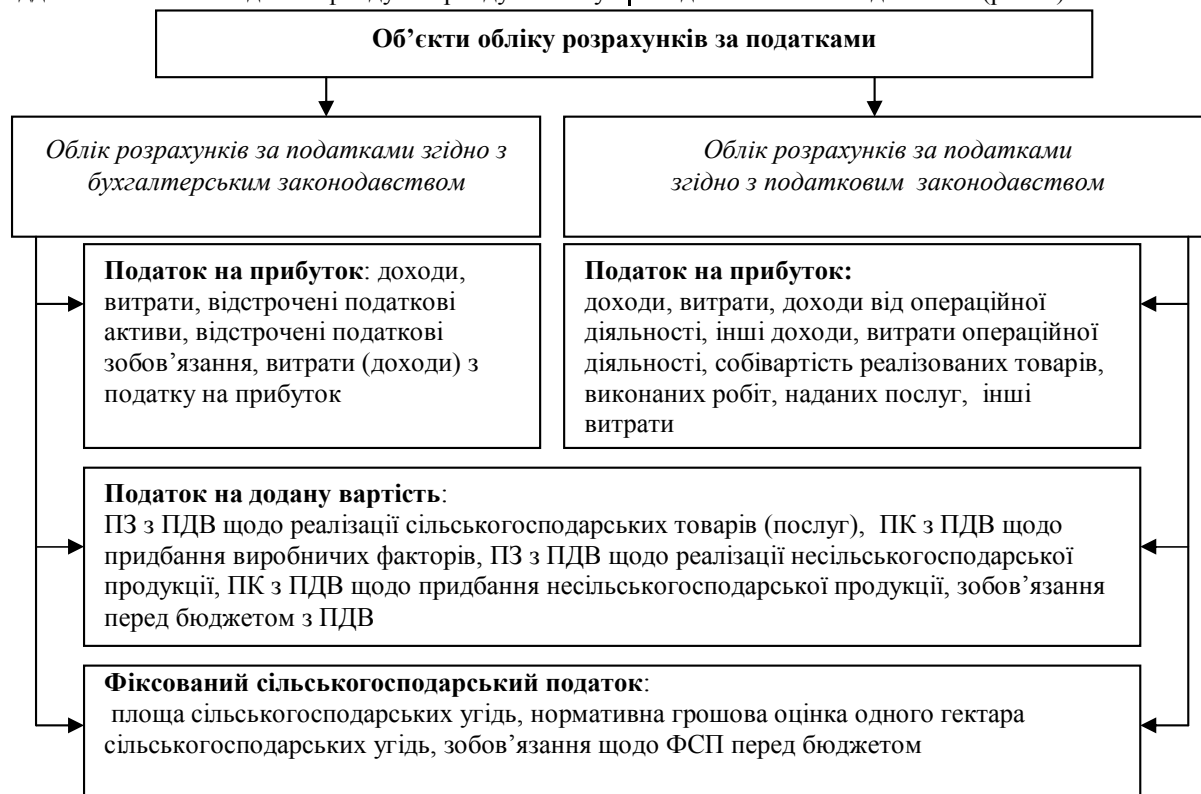


Рис. 2. Взаємозв'язок між об'єктами обліку розрахунків за податками згідно з бухгалтерським та податковим законодавством

Бухгалтерський облік та звітність

Такі об'єкти обліку як податкові зобов'язання за податком на додану вартість та фіксованим сільськогосподарським податком є тотожними згідно з бухгалтерським та податковим законодавством, на відміну від податку на прибуток, де існує ціла низка відмінностей починаючи з накопичення та використання даних необхідних для визначення об'єкту обліку.

Висновки. В результаті дослідження специфіки оподаткування сільськогосподарських підприємств, яка сформувалася під впливом нормативно-правових, технологічних та інших особливостей сільськогосподарського виробництва виявлено об'єкти обліку розрахунків за податками.

Розкриття положень Податкового кодексу України щодо оподаткування сільськогосподарських товаровиробників дає змогу стверджувати про максимальне наближення методології у визначенні зобов'язань до бюджету за податками згідно з бухгалтерським та податковим законодавством, що підтверджується застосуванням нового підходу у визначенні об'єктів оподаткування згідно з податковим законодавством.

Це дозволило встановити, що облік розрахунків за податками ведеться згідно з бухгалтерським законодавством та згідно з податковим законодавством та уточнити склад об'єктів обліку розрахунків за податками, зокрема:

- об'єктами обліку розрахунків за податком на додану вартість є ПЗ з ПДВ щодо реалізації сільськогосподарських товарів (послуг), ПК з ПДВ щодо придбання виробничих факторів, ПЗ з ПДВ щодо реалізації несільськогосподарської продукції, ПК з ПДВ щодо придбання несільськогосподарської продукції, зобов'язання перед бюджетом з ПДВ;

- об'єктами обліку розрахунків за податком на прибуток відповідно до бухгалтерського законодавства є доходи, витрати, відстрочені податкові активи, відстрочені податкові зобов'язання, витрати (доходи) з податку на прибуток, відповідно до податкового законодавства - доходи, витрати, доходи від операційної діяльності, інші доходи, витрати операційної діяльності, собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг, інші витрати;

- об'єктами обліку розрахунків за фіксованим сільськогосподарським податком є площа сільськогосподарських угідь, нормативна грошова оцінка одного гектара сільськогосподарських угідь, зобов'язання щодо ФСП перед бюджетом.

4 Список використаних джерел

1. Аткинсон Энтони А. Управленческий учет. - изд. 3-е / А. Аткинсон Энтони, Д. Банкер Раджив, С.

Каплан Роберт, С. Янг Марк. Пер. с англ. - М.- 2005. - 880с.

2. Білуха М.Т. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник / М.Т. Білуха. - К., 2000. - 690 с.

3. Бухгалтерський податковий облік. Навчальний посібник для студентів спец. 7.050106 «Облік і аудит» / За ред. д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинця, к.е.н., доц. С.Л. Берези. - 2-е вид., доп. і перероб. - Житомир: ЖДТУ, 2004. - 384 с.

4. Василик О.О. Облік, аналіз і аудит розрахунків з бюджетом: автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04 / О.О. Василик. - Київ. нац. екон. ун-т. - К., 2002. - 20 с.

5. Гарасим П.М. Система оподаткування та її інформаційно-облікове забезпечення: Навчальний посібник / П.М. Гарасим, О.М. Десятнюк, Г.П. Журавель. - К.: ВД «Професіонал», 2006. - 736с.

6. Гусакова О.С. Податковий облік: навчальний посібник / О.С. Гусакова. - К.: Центр навчальної літератури, 2006. - 214с.

7. Дем'яненко М.Я. Щодо уніфікації бухгалтерського і податкового обліку / М.Я. Дем'яненко // Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи. Частина I. Проблеми адаптації бухгалтерського обліку АПК України до міжнародних правил та вимог./ за ред. П.Т. Саблука, М.Я. Дем'яненка, В.М. Жука. - К.: Інститут аграрної економіки, 2003. - С.9 - 10.

8. Коцупатрій М.М. Податковий облік і звітність: Навч. посіб./ М.М. Коцупатрій, С.І. Ковач, В.В. Мельничук. - К.: КНЕУ, 2006. - 312с.

9. Малишкін О. Про статус податкового обліку українського підприємства / О. Малишкін // Бухгалтерський облік і аудит. - 2009. - № 2. - С.48-57.

10. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. №2755 - VI.

11. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», затверджено наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999р. №290

12. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. №318.

13. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток», затверджено наказом Міністерства фінансів України від 28.12.2000р. №353

14. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.99р. №996-XIV.

15. Сердюк В.М. Податковий облік: Навчальний посібник / В.М. Сердюк. - К.: Центр навчальної літератури. - 2005. - 312 с.