

УДК 657.44

ОСОБЛИВОСТІ ОПОДАТКУВАННЯ ПРИБУТКУ КОРПОРАЦІЙ І ЙОГО ОБЛІК НА ПІДПРИЄМСТВАХ НІМЕЧЧИНИ

ОЛЕКСАНДР МАЛИШКІН,
канд. екон. наук, член РНБА,
доцент, ДВНЗ «Київський
національний економічний
університет імені Вадима
Гетьмана», аудитор

Розглянуто обліково-звітні аспекти податку на прибуток корпорацій Німеччини як один з варіантів континентальної моделі обліку, побудованої на оподаткуванні бухгалтерського прибутку з врахуванням вимог податкового законодавства та коригувань об'єкта оподаткування відповідно до мети податкової системи країни. Використано як літературні джерела, так і нормативні документи Федеративної Республіки Німеччини.

Ключові слова: податок на прибуток корпорацій, податковий облік, фінансовий облік, декларація з податку на прибуток Німеччини.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Досвід Німеччини як провідної країни ЄС вартий аналізу з багатьох боків, передусім з економічних позицій для оцінки вітчизняної системи оподаткування, обліку і звітності на критерій так званої «європейськості». Характерною ознакою німецької системи оподаткування є її складність, яка не завжди підходить до економік, які розвиваються. Непростою є також система бухгалтерського обліку на підприємствах, яка дає змогу застосовувати як міжнародні, так і національні стандарти фінансової звітності. Відсутність закону про бухгалтерський облік в Німеччині компенсується нормами *Торгового кодексу (HGB: Handelsgesetzbuch)*, який регулює господарські відносини економічних суб'єктів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Особливості обліку і звітності в контексті оподаткування прибутку корпорацій Німеччині у вітчизняній літературі не досліджувалися. У пострадянських та українських джерелах німецький бухгалтерський досвід розглядається в цілому, як правило, в навчальних посібниках для студентів в серії «бухгалтерський облік у зарубіжних країнах» та окремих статтях авторів – М. Лучко, І. Беньо [1], Е. Толмачевої, А. Кукиної [2]. Серед російських дослідників цій темі присвячені статті Н. Степанової [3], Г. Федотової, І. Циценкової [4]. Окремо розглядається вітчизняними авторами система оподаткування ФРН [5]. Проте глибокого дослідження з оподаткування прибутку в Німеччині немає.

Для німецької літератури характерним є як окремих розгляд бухгалтерських і податкових питань,

так і їх спільний аналіз [6]. Така особливість пояснюється налаштуванням німецьких бухгалтерських правил на норми податкового законодавства ФРН. Експерти зазначають, що цей підхід протирічить МСФЗ. Тому компаніям, які працюють за МСФЗ, доводиться з метою оподаткування вести окремий облік доходів і витрат. Аналогічна ситуація склалась і в нашій країні.

Мета статті – проаналізувати обліково-звітні аспекти податку на прибуток корпорацій Німеччини як одного з варіантів континентальної моделі обліку.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

ПОДАТКОВА ПОЛІТИКА КРАЇН ЄС

Серед чинників, що впливають на розвиток системи бухгалтерського фінансового, податкового обліку та звітності, виділяється податкова політика, яка в сучасному світі розглядається на двох рівнях: міждержавному та національному. На міждержавному рівні країни ЄС керуються певними директивами ЄС з питань оподаткування та бухгалтерського обліку. З практики сьогодення відомо, що такі міждержавні законодавчі акти стосуються переважно непрямих податків – ПДВ, акцизів, мита, митних зборів.

У цьому контексті важливу інформацію надає текст додатку ХХХУІІІ до глави 4 «Оподаткування» Угоди про асоціацію між Україною та Європейським Союзом (проект 2013 р.). В ньому зазначено, що Україна зобов'язується поступово наблизити своє законодавство до законодавства ЄС у встановлені терміни. Такі зобов'язання стосуються спільної системи

податку на додану вартість, акцизних зборів на спирт та алкогольні напої, оподаткування енергопродуктів та електроенергії, акцизного збору на тютюнові вироби, заходів для відшкодування податку на додану вартість суб'єктам оподаткування, які не засновані на території Співтовариства [7].

Щодо прямого оподаткування доходів та майна, то в тексті Угоди з ЄС такі застереження відсутні. Цей підхід відповідає сталій практиці світових систем оподаткування прибутку (доходів) громадян і підприємств, які здійснюються за внутрішніми правилами певної країни, тобто меншою мірою підлягають міждержавній уніфікації.

Водночас стосовно ведення бухгалтерського обліку суб'єктами підприємництва і державними структурами та здійснення аудиту у додатку XXXIV Угоди з ЄС наголошується, що Україна зобов'язується поступово наблизити своє законодавство до законодавства ЄС. Для цього встановлені такі терміни: протягом трьох років – щодо річних рахунків окремих типів компаній (№ 78/660/ЄС) відповідно до 4-ї Директиви Ради від 25.07.78 р. та щодо консолідованих рахунків (№ 83/349/ЄС); протягом двох років – щодо застосування міжнародних стандартів бухгалтерського обліку; протягом трьох років – щодо обов'язкового аудиту річних рахунків та консолідованих рахунків (Директива № 2006/43/ЄС).

ПОДАТКОВА ПРАКТИКА КРАЇН ЄС

Практика обліку і звітності в європейських країнах досить різноманітна. В деяких країнах ЄС закон вимагає, щоб бухгалтерська (фінансова) звітність була підготовлена відповідно до податкового законодавства. До таких країн відноситься і Німеччина, яка є лідером такого підходу. Як стверджують М. Лучко, І. Беньо, в законодавстві цієї країни застосовують принцип обов'язковості. В інших країнах (наприклад, в Норвегії) засовується принцип вибірковості – податкові закони дають змогу вибирати між різними системами бухгалтерського обліку та звітності. При цьому отримання податкових пільг залежить, як правило, від вибраного методу обліку [1, с. 9].

Разом з тим, наші дослідження виявили можливість для німецьких компаній обирати один з варіантів щодо початкової бази оподаткування – прибуток згідно з податковим балансом або торговельним балансом. Таку можливість надає алгоритм заповнення декларації про податок на прибуток корпорації, про що йтиметься далі.

СТРУКТУРА ПОДАТКІВ В НІМЕЧЧИНІ

Усі податки Німеччини (45 видів податків і зборів станом на 31.12.2012 р.) можна розділити на три основні групи: податки на доходи; податки на майно; податки на угоди і споживання. З позицій нашого дослідження наведемо коротку характеристику складових податків на доходи і проаналізуємо податок на доходи корпорацій.

Специфікою Німеччини є те, що податкова система передбачає два види податків на доходи підприємств: промисловий податок – Gewerbesteuer (GewSt) і податок на доходи корпорацій – Körperschaftsteuer (KSt). Крім того, застосовується податок на доходи фізичних осіб – Einkommensteuer (ESt).

Промисловий податок. Сутність цього податку полягає у встановленні збору з підприємств на користь місцевих органів влади для фінансування додаткових витрат на утримання муніципальних комунальних служб, на території яких розташоване підприємство – платник податку. Ставки промислового податку встановлюють місцеві органи влади, вони коливаються в розмірі від 5 до 20%. Податок надходить до місцевих бюджетів.

Об'єктом оподаткування є кожна угода німецького підприємства – вартість продажу готової продукції (робіт, послуг) продавець збільшує на певну величину місцевої податкової ставки, яка залежить від території. Загальну суму цього податку вираховують з суми прибуткового податку фізичних осіб та корпорацій. В останніх він відноситься на витрати підприємства, що виключає подвійне оподаткування.

Податкова надбавка на підтримку солідарності була введена 1 січня 1995 р. як додатковий збір на дохід фізичних осіб і корпорацій для того, щоб профінансувати непередбачені витрати, які виникли після об'єднання Німеччини (5,5%) [3, с. 92].

Податок на доходи корпорацій. Корпоративному податку підлягає прибуток корпорацій, таких як GmbH (аналог українського ТОВ) або AG (український аналог – ПАТ і ПрАТ). З точки зору німецького оподаткування корпорації є самостійними податковими суб'єктами та несуть власну відповідальність за обчислення та сплату податків.

Правовою базою виступає Закон про податок на доходи корпорацій. Тобто в Німеччині відсутній податковий кодекс як узагальнюючий законодавчий

документ. Базою оподаткування корпорацій є прибуток від їх діяльності, який розраховують вирахуванням з суми отриманих доходів суми понесених витрат на комерційну діяльність. Доходи і витрати формуються на рахунках поточного обліку відповідно до принципів бухгалтерського обліку. Проте певна частина з них підпадає під вплив податкових норм, наприклад, амортизація необоротних активів [3, с. 15].

Діюча ставка податку на прибуток корпорацій – 15% плюс податок на солідарність (5,5%), плюс муніципальна бізнес-надбавка. У результаті ефективна норма оподаткування німецьких підприємств (корпорацій) сягає 25–33%. Бізнесова надбавка зменшує суму оподатковуваного прибутку корпорації [5, с. 93].

Прибуток після відрахувань на сплату податку за рішенням товариства може бути розподілений між акціонерами. Отримані акціонерами дивіденди відносяться до особистих доходів, які вони враховують у своїх реєстрах і особистих податкових деклараціях. При цьому податковий тягар переноситься на акціонера – на відміну від українського законодавства. Проте подвійного оподаткування не відбувається [4, с. 93].

Загальний податковий тягар фізичної особи – акціонера приблизно дорівнює сумі того податку, який він би сплатив у разі отримання доходу не у вигляді дивідендів, а в якості прибутку від підприємницької діяльності (табл. 1).

Таблиця 1

**ПОДАТКОВЕ НАВАНТАЖЕННЯ
ФІЗИЧНОЇ ОСОБИ – АКЦІОНЕРА**

Підприємство, акціонер	Сума
<i>Підприємство</i>	
Прибуток після сплати промислового податку	100
Податок на доходи корпорацій (25%)	(25)
Прибуток після сплати податків / валовий прибуток (дивіденди)	75
<i>Акціонер</i>	
Отриманий дохід у вигляді дивідендів	75
Оподатковуваний дохід за дивідендами (50%)	38,5
Податок на доходи фізичних осіб (за ставкою 48,5%)	(18,2)
Чистий прибуток	56,8

Складено за [3, с. 16].

Форми та зміст декларацій з корпоративного податку. Вивчення досвіду Німеччини дає змогу зазначити особливість національного законодавства: з податку на прибуток корпорація може використовувати три форми декларації (табл. 2). Тоді як в Україні і більшості інших європейських країн – одну.

Таблиця 2

**ФОРМИ ДЕКЛАРАЦІЙ З ПОДАТКУ
НА ПРИБУТОК КОРПОРАЦІЙ НІМЕЧЧИНИ**

Номер форми	Назва українською мовою	Назва німецькою мовою
KSt 1A	Декларація про корпоративний податок (доходи від підприємницької діяльності)	Körperschaftsteuererklärung (nur Einkünfte aus Gewerbebetrieb)
KSt 1B	Декларація про корпоративний податок (включаючи інші доходи)	Körperschaftsteuererklärung (auch andere Einkünfte als aus Gewerbebetrieb)
KSt 1C	Декларація про корпоративний податок (для підприємств, що мають податкові пільги)	Körperschaftsteuererklärung für beschränkt Steuerpflichtige

Складено автором за [8].

Крім того, для підтвердження показників декларації платник податку має заповнити низку додатків. У звітності за 2012 р. таких додатків до декларацій за формою KSt 1A налічувалося 12 (табл. 3), що є обтяжуючим чинником з точки зору адміністрування податку.

Ця проблема значною мірою розв'язується тим, що підприємства та фізичні особи Німеччини широко користуються послугами професійних податкових консультантів (Steuerberater), які не лише консультують, а й допомагають на договірній основі скласти декларації платникам.

Важлива деталь: до комплексу декларації додається коротка інструкція з заповнення рядків декларації (Kurzanleitung), що впорядковує технологічні аспекти звітності та виключає двозначні трактування при податкових перевірках. Крім того, на сайті податкової служби Німеччини регулярно публікуються питання-відповіді для платників податку. Пропонується також програмний продукт (формат XML-Daten hochladen), який дає можливість платнику заповнити комплект декларації і подати її до податкового органу в електронному форматі.

Дослідження форм і показників декларацій показало, що за обсягом показників та їх структурою декларація з корпоративного податку є доволі складним документом (табл. 4).

**ПЕРЕЛІК ДОДАТКІВ ДО ДЕКЛАРАЦІЙ
З ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК КОРПОРАЦІЙ НІМЕЧЧИНИ ЗА ФОРМОЮ KSt 1A**

Номер додатку	Назва українською мовою	Назва німецькою мовою
Anlage A	Видатки, які не зменшують суму оподатковуваного доходу	Nichtabziehbare Aufwendungen
Anlage AE	Доходи, отримані за кордоном (зменшення прибутку, що не береться до уваги)	Ausländische Einkünfte/Nicht zu berücksichtigede
Anlage GR	Товариства та асоціації	Genossenschaften und Vereine
Anlage ORG	Зменшення/збільшення у споріднених структурах	Hinzurechnungen/Kürzungen in Organschaftsfällen
Anlage SP	Благодійність	Besonderer Spendenabzug
Anlage WA	Інші дані	Weitere Angaben
KSt 1F	Декларація з окремих питань	Erklärung zur gesonderten Feststellung
KSt 1F – 2 WJ	Розподіл суми збитків відповідно до п. 35 Закону про корпоративний податок	Aufteilung des Verlustabzugs für Zwecke des § 35 KStG
KSt 1F – 27/28	Декларація з податкового депозитного рахунку	Ermittlung des steuerlichen Einlagekontos
KSt 1F – 38	Встановлення кінцевої суми	Ermittlung des Endbetrags/fortgeschriebenen Endbetrags
KSt 1 Fa	Декларація з окремо встановлених пунктів для підприємств виробничої сфери	Erklärung zur gesonderten Feststellung... für Betriebe gewerblicher Art ohne eigene
KSt 1F – 27(8)	Заява на встановлення платежів за п. 27 Закону про корпоративний податок	Antrag auf Feststellung der als Leistungen i.S.d. § 27 Abs. 8 S. 1 KStG

Складено автором за [8].

**ТЕХНІЧНА ХАРАКТЕРИСТИКА ФОРМ ДЕКЛАРАЦІЙ
ПРО КОРПОРАТИВНИЙ ПОДАТОК ПІДПРИЄМСТВА НІМЕЧЧИНИ**

Номер форми	Назва форми	Кількість сторінок змістовної частини	Кількість рядків змістовної частини
KSt 1A	Декларація про корпоративний податок (доходи від підприємницької діяльності)	4	102
KSt 1B	Декларація про корпоративний податок (включаючи інші доходи)	2	70
KSt 1C	Декларація про корпоративний податок (для підприємств, що мають податкові пільги)	2	55
Разом		8	227

Складено автором за [8].

Аналіз змісту декларації за формою KSt 1A. Базою оподаткування корпорації є прибуток/збиток, який визначається за двома варіантами: згідно з податковим балансом («Steuerbilanz») або за даними торговельного балансу підприємства («Handelbilanz»). Останній складається за правилами бухгалтерського обліку і включається до складу фінансової звітності підприємства. Натомість перший складається виключно з метою оподаткування. За МСБО/МСФЗ такий підхід є неприйнятним і компа-

нії Німеччини, які їх застосовують, вимушені дотримуватися правил саме міжнародних стандартів. Такий підхід є характерним для публічних компаній. Інші підприємства ведуть облік, як правило, за національним законодавством у варіанті єдиного податкового балансу або за двома балансами.

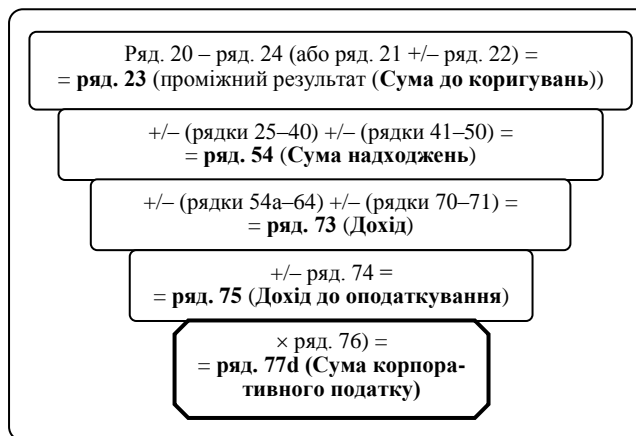
Вочевидь, потребує пояснення терміни «**податковий баланс**». В практиці компанії застосовують певну форму реєстра під назвою «податковий баланс». При аналогічних зовнішніх ознаках із торго-

вельним балансом він складається з активів і пасивів, які формуються з урахуванням податкових правил. Отже, в поточному обліку, як зазначають німецькі автори Ю. Буссик і Г. Ерман, формуються доходи і витрати за правилами податкового законодавства [6, с. 113].

Форма декларації про корпоративний податок дає змогу відобразити прибуток як з податкового, так і з торговельного балансу. Перший відображується у рядку 20 «Прибуток / збиток відповідно до податкового балансу», а другий – у рядку 21 «Річний прибуток / збиток» (у разі не ведення податкового балансу).

Такий підхід свідчить про інваріантність методичних підходів в німецькій обліковій практиці щодо обліку доходів і витрат з метою оподаткування. Отже, спростовується наведена вище теза щодо однозначного слідування німецькими компаніями правилам податкового законодавства, про що наголошують окремі українські автори [1, с. 9].

На підставі вивчення змісту декларації за 2012 р. нами встановлено алгоритм розрахунку оподаткованого корпоративного прибутку (по рядках декларації за формою KSt 1):



Крім того, в декларації наводять дані про залишок втрат прибутку майбутніх періодів від збитків і залишок перенесених субсидій з податку корпорації на наступний рік.

На підставі оригіналу форми декларації ми розробили фрагмент декларації про корпоративний податок компанії Німеччини з зазначенням наріжних рядків, що ілюструють сутність механізму оподаткування (табл. 5).

Таблиця 5

ДЕКЛАРАЦІЯ ПРО КОРПОРАТИВНИЙ ПОДАТОК КОМПАНІЇ НІМЕЧЧИНИ за 2012 р.
(фрагмент)

Рядок	Показник
Розділ «Дохід (надходження) у звітному році»	
20	Прибуток/збиток згідно з податковим балансом за вирахуванням ряд. 24
21	Річний прибуток /збиток (якщо не ведеться податковий баланс)
22	Зменшення/збільшення від коригувань сум узгодження (регулювання) торговельного і податкового балансів
23	Сума рядків 21 і 22 (ряд. 20 – ряд. 24 або (ряд. 21 +/- ряд. 22))
24	Паушальний прибуток/збиток від експлуатації суден
Коригування прибутку (рядки 25–74)	
25	Зменшення/збільшення від: підвищення на суму збитків, що не підлягають компенсації
26–26в	Зменшення: нарахування на прибуток на суму відрахувань на інвестиції
27а	Збільшення: прихований оподатковуваний прибуток
36	Зменшення/збільшення на інвестиційні субсидії
37	Збільшення: інші податкові доходи
41	Іноземні доходи / іноземні податки
42	Негативні надходження, що не звільняються від оподаткування
43	збільшення за іншими надходженнями
49	Інші надходження
50	Коригування при відхиленнях календарного і економічного року
54	Сума надходжень (рядки 25–40) +/- (рядки 41–49 +/- 50)
54а-в	Зменшення на субсидії з податкових пільг (додаток SP)
64	Для материнської компанії: збільшення/зменшення сум нарахованого доходу підлеглих структур
70–71а	Зменшення: на збитки майбутніх періодів
73	Дохід (рядки 54а–64) +/- (рядки 70–71)
74	Зменшення: дохід, що не обкладається податком
75	Дохід до оподаткування
76	Ставка, %
77d	Сума корпоративного податку (ряд. 75 · ряд. 76)

Рядок	Показник
Розділ «Залишок втрат прибутку майбутніх періодів»	
78	Залишок збитків майбутніх періодів
79	Зменшення збитків, які не підлягають урахуванню
80	Податковий збиток 2012 р.
92	Залишок на 31.12.2012 р.
Розділ «Залишок перенесених субсидій»	
94	Залишок перенесених сум субсидій на початок року
102	Залишок субсидій майбутніх періодів на 31.12.2012 р. (додаток SP)
	<i>Поле службових записів податкового органу</i>

Складено автором.

Врахування збитків у декларації. Збитки згідно з німецьким законодавством переносяться в необмеженій кількості на невизначений термін. Тим не менше, їх використання в рамках податкового законодавства обмежена різними правилами. Наприклад, у декларації з корпоративного податку за 2012 р. встановлені обмеження на перенесення збитків на дохід за попередній рік не більше, ніж на суму 511 500 євро (ряд. 81). Встановлено також обмеження з урахуванням збитків майбутніх періодів – не більше ніж 60 % від суми наростаючого підсумку (ряд. 88).

Саме тому в Німеччині практично відсутні маніпуляції із дооцінками/уцінками оборотних і необоротних активів. В результаті поодинокими є випадки шахрайства і немає такої кількості збиткових компаній, як в Україні.

Технічні регламенти складання декларації. Німецькі податкові органи випускають детальні інструкції з заповнення форм звітності. Тим самим спрощується робота бухгалтера. Очевидно, що в таких умовах і податкові перевірки проходять передбачувано, адже кожен бухгалтер знає, що перевірятимуть контролюючі органи, з якими документами зіставлятимуться контрольні цифри і що потрібно від платника податків.

Терміни подання податкової звітності. В Німеччині встановлено доволі ліберальний підхід до таких термінів. Податкові декларації про доходи за рік слід подавати до кінця 9-го місяця, наступного за звітним [8]. Тоді як в Україні – не пізніше 45 днів з дати закінчення звітного періоду.

Причина цих розходжень, на наш погляд, криється в таких чинниках: німецькі компанії сплачують авансові внески з податку на доходи (прибутки); потрібен час для перевірок декларацій податковими консультантами; завдяки законослухняності німецьких платників інформація декларації є лише підтверд-

женням уже сплачених податків.

Для німецької обліково-податкової практики характерним є принцип подвійної визначеності, згідно з яким певні податкові пільги дозволено використовувати, тільки якщо застосовані методи відображують і в податковій, і в фінансовій звітності. Наприклад, прискорена амортизація основних засобів визнається в податковій звітності лише тоді, коли вона застосовується й у фінансовому обліку.

Причина такого підходу криється в тому, що індивідуальна фінансова звітність складається в основному середнім і малим бізнесом. Такі компанії складають єдиний пакет звітності або обмежуються необхідними коригуваннями до розумного мінімуму. Отже, зменшується адміністративне навантаження таких компаній [3, с. 20].

**ОСОБЛИВОСТІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ
І ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ НІМЕЧЧИНИ**

Специфікою німецької обліково-бухгалтерської практики є:

по-перше, те, що реєстри бухгалтерського обліку і форми фінансової звітності вважаються базовими документами для цілей оподаткування;

по-друге, з метою оподаткування компанії ведуть форму реєстра під назвою «податковий баланс». У разі його не ведення компанія має право використовувати дані торговельного балансу (дані бухгалтерського обліку). При такому варіанті у формі декларації наводять суму коригувань як різницю у сумах прибутку за цими двома балансами (рядки 21, 22 декларації за формою KSt 1A);

по-третє, фінансова звітність в електронному вигляді подається до податкових органів разом з податковими деклараціями.

Річний фінансовий звіт повинен складатися до кінця 5-го місяця року, наступного за звітним, і публікуватися до кінця 12-го місяця. Річна звітність усіх

компаній, за винятком малих, підлягає аудиту незалежними аудиторами.

Модель обліку. Більшість вітчизняних і зарубіжних авторів характеризують німецьку модель бухгалтерського обліку як «континентальну» із значним впливом державного регулювання. М. Шигун так характеризує цю модель: жорстке законодавче регулювання обліку; встановлення тісних зв'язків підприємств з фінансово-кредитними установами; підтримання консерватизму в обліковій практиці; уніфікація облікових процедур, документації, звітних форм; надання переваги достовірній оцінці фінансового результату [9, с. 155].

Погоджуючись у цілому з такою характеристикою, зауважимо, що остання теза стосовно достовірної оцінки фінансового результату є актуальною для будь-якої моделі обліку. Питання полягає лише в акцентуванні уваги користувачів на тих показниках, які розкриваються у звітності більш розгалужено.

Правова основа обліку. Всі правила, що регулюють питання ведення обліку та складання індивідуальної фінансової звітності в Німеччині, відображені в так званому Торговельному кодексі Німеччини (HGB: Handelsgesetzbuch). Натомість закон про бухгалтерський облік відсутній. У цьому Кодексі міститься повний обсяг вимог, що пред'являються до індивідуальної фінансової звітності підприємства, та основні вимоги, пропонувані до консолідованої фінансової звітності. Розробка доповнень і пояснень до основних правил складання консолідованої звітності, рекомендацій і створення нових, а також зміна старих стандартів – це прерогатива Німецького комітету зі стандартів фінансової звітності (DRSC).

Застосування МСФЗ. У Німеччині, як і в Україні, непублічні компанії (так звані HGB) ведуть облік, як правило, за національними стандартами бухгалтерського обліку. В німецьких професійних колах точиться дискусія, яка є актуальною і для України: складання фінансової звітності за МСФЗ у нинішньому вигляді для малого та середнього бізнесу є не ефективним і не потрібним. Тому участі в обговоренні нових проектів стандартів МСФЗ для малого та середнього бізнесу приділяється особлива увага [10].

Особливості бухгалтерського обліку доходів і витрат. Існують певні правила, яких необхідно дотримуватися при розрахунках витрат. Більшість статей витрат є традиційними для німецьких підприємств і аналогічні тим, які обліковують українські підприємства. Зокрема, до витрат відносять вартість сировини і матеріалів, заробітну плату найманих ро-

бітників, амортизацію (знос) основних засобів підприємства, плату за оренду офісу, відсотки за позиками для комерційних цілей тощо.

В останні роки були введені суворі обмеження на розміри відсотків за позиками і підсумкових збитків корпорацій. Одночасно, законодавство дозволяє різні полегшення для оподаткування корпорацій. Наприклад, дивіденди, отримані від участі в інших корпораціях, виключені з оподаткованого доходу материнської корпорації (так само як і в Україні).

Загально прийнято, що не враховуються в податку суми витрат, що знаходяться у безпосередньому зв'язку із звільненими від податку доходами. З іншого боку, законодавство дозволяє врахування всіх виробничих витрат, пов'язаних з дочірніми компаніями, за винятком суми в розмірі 5 % отриманих дивідендів (так звані фіктивні виробничі витрати). В результаті дивіденди материнської компанії лише на 95 % звільнені від оподаткування – не залежно від розміру витрат фіктивні виробничі витрати збільшують податкову базу таких компаній.

Подібне правило діє також при визначенні доходів від продажу часток корпорації – 5 % прибутку від продажу вважаються фіктивними виробничими витратами, що не підлягають відрахуванню з податкової бази. У складі іноземних доходів фіктивні витрати відображуються в рядку 44 декларації про корпоративний податок (форма KSt 1A).

Відображення власного капіталу та прибутків. Річна фінансова звітність складається з балансу, звіту про прибутки і збитки, пояснювальної записки і звіту керівництва про стан компанії та перспективи її розвитку. У Німеччині допустимим є використання двох методів складання звіту про прибутки і збитки (Gewinn – und Verlustrechnung) :

- *метод повних витрат за елементами витрат (Gesamtkostenverfahren)* – аналог розділу II українського Звіту про фінансові результати;

- *метод функціональних витрат за статтями калькуляції (Umsatzkostenverfahren)* – аналог розділу I українського Звіту про фінансові результати.

Розділ власного капіталу в пасиві балансу в основному відповідає звичній для вітчизняних бухгалтерів формі, за винятком спеціальних статей, в яких може відображуватися прибуток, отриманий при вибутті певних активів. Проте такий прибуток не оподатковується і тому не включається до остаточного звіту про прибутки та збитки. Мета цих статей – показати, що певна частина прибутку не відображується у прибутку поточного періоду, а виникає раніше у зв'язку із зростанням ринкової вартості активів поза

сферою впливу керівництва компанії. Однак такий прибуток за законодавством Німеччини має бути реінвестований в активи компанії [3, с. 18].

Обов'язкові документи в обліку, ведення журналів, структура плану рахунків. Система бухгалтерського обліку Німеччини має давні традиції і орієнтована насамперед на чітке дотримання норм прийнятого законодавства. Серед західних облікових систем бухгалтерський облік Німеччини виділяється тісним взаємозв'язком комерційного (бухгалтерського) та податкового обліку, значним проявом формалізму і консерватизму [3, с. 23].

Ні первинні документи, ні облікові реєстри не мають централізовано затверджених форм – їх створюють самі підприємства відповідно до вимог торгового законодавства з урахуванням норм оподаткування.

На підставі попереднього кодування облікових документів інформація про господарські операції в хронологічному порядку заноситься в меморіальні ордери, де фіксують дату, номер документа, опис операції (зміст бухгалтерського запису), суму і бухгалтерське проведення. Терміни зберігання більшості документів – 10 років, ділового листування – 6 років [2, с. 24].

У Німеччині на відміну від країн з англо-американською системою обліку законодавчо встановлено типовий план рахунків бухгалтерського обліку (Kontenrahmen). Проте він має рекомендаційний характер.

При цьому існує два варіанти плану рахунків: перший – для виробничих підприємств (Industrie-Kontenrahmen) – 8 класів рахунків; другий – для інших сфер діяльності – спеціальний план рахунків (Spezialkontenrahmen) – 9 класів рахунків [6, с. 390]. Кореспонденцію рахунків здійснюють на основі рекомендованих рахунків з урахуванням специфіки конкретного підприємства.

Для відображення податків у першому з них передбачено рахунки: 292 «Податок на додану вартість на отриманий аванс»; 380 «Відрахування на податки» (як резерв); 480 «Податок на додану вартість» (як зобов'язання перед бюджетом); 70 «Виробничі податки» (на капітал, майно, землю, автомобіль тощо); 77 «Податки на доходи та виручку» (промисловий податок, корпоративний податок, податок на дохід з капіталу) [6, с. 392].

Отже, податки на прибуток відображують на рахунку 77. Загальна нарахована сума таких податків зменшує дохід підприємства. Напроти, в українській практиці такі нарахування збільшують витрати (дебет рахунку 98).

Вважається, що єдина для підприємств усіх форм власності номенклатура рахунків має низку переваг:

- ◆ можливість точного уявлення всіх існуючих рахунків підприємства;

- ◆ порівнянність аналогічних витрат і доходів як всередині окремого підприємства, так і між іншими підприємствами;

- ◆ можливість порівняння даних у міжнародному масштабі (в рамках Європейського Союзу).

Структура звітності материнської компанії також впливає на звітність, облік, план рахунків та аналітику дочірніх компаній. Крім того, часто програмне забезпечення систем обліку, що використовується материнською компанією, поширюється і на дочірні компанії, які застосовують і план рахунків, і єдину облікову політику, і аналітику, що прийнята у холдингу.

Специфіка відображення окремих активів і зобов'язань. Основний підхід до ведення обліку та складання звітності в Німеччині – обережність і орієнтованість на таку групу користувачів фінансової звітності як кредитори. Тому активи оцінюють скоріше за найменшою з можливих оцінок, а зобов'язання – за найбільшою. Користувачі повинні передусім побачити у фінансовій звітності максимум зобов'язань, які може мати підприємство, і мінімум його активів. Якщо в результаті виявляється більше активів і менше зобов'язань, то кредитор не ризикує.

Наприклад, оціночні резерви утворюються у звітності як на прогнозовані збитки, так і на майбутні витрати (на обов'язковий поточний ремонт обладнання тощо). Перша група резервів виникає, коли власні зобов'язання за угодою на звітну дату перевищують можливі вигоди від угоди (навіть якщо на момент укладання угоди такої ситуації ще не було). Резерви утворюються і в разі, коли витрати з виробництва та реалізації майбутньої продукції перевищать економічну вигоду від її продажу. Така ситуація може виникнути при наявності тривалого циклу виготовлення продукції [4, с. 93].

Особливості обліку основних засобів. Основні засоби відображуються в звітності за вартістю придбання за вирахуванням накопиченої амортизації. Переоцінка основних засобів зазвичай не проводиться або зрідка. Альтернативний принцип обліку, як за МСФЗ, не застосовується. При довгостроковому падінні ринкової вартості основних засобів нижче їх залишкової вартості обов'язковою є уцінка до рівня ринкової вартості. При подальшому підвищенні ринкової вартості в певних умовах можлива переоцінка основних засобів у межах раніше проведеної уцінки, тобто не вище початкової залишкової вартості з урахуванням амортизації за період дії уцінки.

Різниці між обліком основних засобів в бухгалтерському та податковому обліку, як зазначають експерти, все таки існують, особливо в компаніях, які використовують МСФЗ. За останніми облік активів ведеться за справедливою вартістю [11].

Операції з уцінки основних засобів можливі, однак вони ретельно перевіряються контролюючими органами, оскільки уцінка можлива тільки в довгостроковій перспективі і її обґрунтованість треба довести.

Строки корисного використання об'єктів встановлюються виходячи з очікуваного строку корисного використання кожним підприємством. Однак Міністерство фінансів Німеччини розробило для кожної галузі – більш як для 100 індустрій – довідники зі списком основних засобів, які використовуються в господарській діяльності галузі.

Практично для кожного основного засобу зазначено строки корисного використання, які є рекомендаційними для платників податків. Вони є достатньо лояльними. Наприклад, на комп'ютери – 3 роки, на автомобілі – 6 років, на машини і устаткування – 10–17 років, що рівнозначно прискореній амортизації з відповідним ефектом для модернізації виробничих активів за рахунок недоплати податків [6, с. 95].

Установлених строків дотримуються податкові перевіряючі під час перевірки, що сприяє мінімуму конфліктів під час перевірок.

Податкові норми амортизації дуже близькі до реальних норм і регулярно переглядаються. Тому більшість підприємств при складанні фінансової звітності користуються податковими нормами амортизації для спрощення складання фінансової та податкової звітності.

ПОРІВНЯННЯ УКРАЇНСЬКОЇ ТА НІМЕЦЬКОЇ СИСТЕМИ КОРИГУВАНЬ ПРИБУТКУ

У своїй статті [12, с. 40] ми описували можливий варіант нової редакції розділ III ПКУ, який заснований на новій базі. При цьому прибуток до оподаткування з метою декларації визначається коригуванням бухгалтерського прибутку (збитку) на певні обмеження та додаткові статті. В коментарях до законопроекту відмічалось, що така модель найбільше відповідає європейській, зокрема, німецькій системі обліку і звітності. Можливо ми розчаруємо прихильників такої тези, оскільки при порівнянні елементів коригувань суми прибутку до оподаткування підприємства (корпорації) за законодавством України та Німеччини спостерігається їхня суттєва різниця (табл. 6).

Таблиця 6

ПОРІВНЯННЯ ЕЛЕМЕНТІВ КОРИГУВАНЬ СУМИ ПРИБУТКУ ДО ОПОДАТКУВАННЯ КОРПОРАЦІЇ (ПІДПРИЄМСТВА) ЗА ЗАКОНОДАВСТВОМ УКРАЇНИ ТА НІМЕЧЧИНИ

Країна	Законодавчий акт	Основні групи податкових коригувань
Україна	Закон про внесення змін до розділу III Податкового кодексу України (проект Міндоходів України від 24.05.2013 р.)	<ol style="list-style-type: none"> 1. Витрати, не пов'язані із веденням господарської діяльності, та суми обмежень, визначених статтею 139 проекту Кодексу 2. Доходи (витрати), фінансові результати (прибутки/збитки) за окремими операціями, визначеними статтею 140 проекту Кодексу 3. Від'ємне значення об'єкта оподаткування попередніх звітних років відповідно до статті 141 проекту Кодексу 4. Амортизація, розрахована відповідно до статті 142 проекту Кодексу
Німеччина	Закон про корпоративний податок ФРН, Інструкція з заповнення декларації з корпоративного податку	<ol style="list-style-type: none"> 1. Відхилення в оцінці основних та оборотних засобів 2. Збільшення: на суму збитків, що не підлягають компенсації 3. Зменшення: на суму відрахувань на інвестиції 4. Збільшення: прихований оподатковуваний прибуток 5. Зменшення/збільшення на інвестиційні субсидії 6. Збільшення: на інші податкові доходи 7. Зменшення/збільшення на іноземні доходи та іноземні податки 8. Коригування при відхиленнях календарного і економічного року 9. Зменшення на субсидії з податкових пільг 10. Збільшення/зменшення: на суму нарахованого доходу підлеглих структур материнської компанії 11. Зменшення: на збитки майбутніх періодів 12. Зменшення: дохід, що не обкладається податком

Складено автором.

На основі вивчення сучасної схеми обліку та розрахунку фінансового результату німецьких корпорацій з метою фінансової звітності і з урахуванням податкових витрат сформовано алгоритм розрахунку прибутку/збитку:

+ Umsatzerlöse	(валовий дохід, виручка)
– Materialaufwand	(витрати на сировину і матеріали)
– Sonstige betriebliche Erträge	(інші виробничі витрати)
– Personalaufwand	(персональні витрати на заробітну плату, соціальні відрахування тощо)
– Abschreibungen SAV	(амортизаційні відрахування)
– Betriebliche Steuern	<i>(господарські податки, рахунок 70)</i>
= Betriebsergebnis	(Виробничий результат)
+ Zinsen u.ä. Erträge	(відсотки та інші доходи)
– Zinsen u.ä. Aufwendungen	(відсотки та інші витрати)
– Steuerrückstellungen	<i>(резерв на податки, рахунок 38)</i>
= Finanzergebnis vor Steuern	(фінансовий результат до сплати податків)
– Steuern vom Einkommen und Ertrag	<i>(податки з прибутку, рахунок 77)</i>
= Geschäftsergebnis nach Steuern	(фінансовий результат після сплати податків)

**Алгоритм розрахунку прибутку (збитку) німецької корпорації
з урахуванням податкових витрат**

Отже, витрати підприємства на податки розподіляються на три частини: господарські податки (рахунок 70 «Виробничі податки»); резерв на податки (рахунок 38 «Резерв на податки»); податки з прибутку (рахунок 77 «Податки на дохід і виручку»). До категорії господарських податків

відносять усі майнові податки, крім ПДВ та податку на прибуток. Аналогічний порядок застосовують і в Україні. Тому в цій частині можна говорити про схожість цих систем відображення податків за джерелами їх покриття на рахунках бухгалтерського обліку.

ВИСНОВКИ

1. Основною відмінністю німецької системи оподаткування є можливість для платника податку на прибуток обрати один з двох варіантів збору інформації про прибуток (збиток) в системі поточного обліку – за принципами або бухгалтерського (торговельного) балансу або податкового балансу.
2. Термін «податковий баланс» означає певну форму облікового реєстру підприємства з формальними ознаками торговельного балансу – складається з активів і пасивів, проте формується з урахуванням податкових правил. Тому в поточному обліку доходи і витрати формуються за правилами бухгалтерського обліку з урахуванням податкових норм.
3. З метою оподаткування корпорація Німеччини може використовувати три форми декларації з податку на прибуток – за формами KSt 1A, KSt 1B, KSt 1C. Тоді як в Україні і більшості інших європейських країн – одну. До комплексу декларації додається коротка інструкція з заповнення рядків декларації (Kurzanleitung), що впорядковує технологічні аспекти звітності і виключає двозначні трактування при податкових перевірках.
4. Для німецької обліково-податкової практики характерним є принцип подвійної визначеності, згідно з яким певні податкові пільги можна використовувати, тільки якщо застосовані методи відображують і в податковій, і в фінансовій звітності.
5. Податкові норми амортизації близькі до реальних норм і регулярно переглядаються. Тому більшість підприємств при складанні фінансової звітності користуються податковими нормами амортизації для спрощення складання фінансової та податкової звітності.
6. Правові основи ведення бухгалтерського обліку та складання індивідуальної фінансової звітності в Німеччині відображені в Торговельному кодексі Німеччини (HGB: Handelsgesetzbuch). В ньому міститься повний обсяг вимог, що пред'являються до індивідуальної фінансової звітності підприємства, та основні вимоги, пропонувані до консолідованої фінансової звітності.
7. Складання фінансової звітності за МСФЗ у нинішньому вигляді для малого та середнього бізнесу не є ефективним. Тому участі в обговоренні нових проектів стандартів МСФЗ для малого і середнього бізнесу приділяється особлива увага.
8. Фінансовий результат корпорації відображується у звіті про прибутки і збитки (Gewinn – und Verlustrechnung) з використанням двох методів:

- методу повних витрат за елементами витрат (Gesamtkostenverfahren) – аналог розділу II українського Звіту про фінансові результати;
- методу функціональних витрат за статтями калькуляції (Umsatzkostenverfahren) – аналог розділу I українського Звіту про фінансові результати.

9. Первинні документи та облікові реєстри не мають централізовано затверджених форм – їх створюють самі підприємства відповідно до вимог торгового та податкового законодавства.

10. Порівняння елементів коригувань суми прибутку до оподаткування підприємства (корпорації) за проектом розділу III ПКУ та законодавством Німеччини виявило суттєву різницю як в базі оподаткування, так і в механізмах коригувань, що не дає змоги стверджувати про їхню ідентичність або принаймні аналогічність.

11. Витрати підприємства Німеччини на податки розподіляються на три частини: господарські податки (рахунок 70 «Виробничі податки»); резерв на податки (рахунок 38 «Резерв на податки»); податки з прибутку (рахунок 77 «Податки на дохід і виручку»).

12. Форма декларації про корпоративний податок дає змогу відобразити прибуток як з податкового, так і з торговельного балансу. Такий підхід свідчить про інваріантність методичних підходів в німецькій обліковій практиці щодо обліку доходів і витрат з метою оподаткування.

ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА

1. **Лучко М.Р.** Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах / М.Р. Лучко, І.Д. Беньо. – Тернопіль, Економічна думка. – 2004. – 218 с.
2. **Толмачева Е.В.** Бухгалтерский учет в Германии / Е.В. Толмачева, А.В. Кукина. – Донецьк, ДНТУ. – 2008. – С. 42.
3. **Степанова Н.Ю.** Особенности учета в Германии / Н.Ю. Степанова // *Налоги и экономика*. – 2008. – № 7. – С. 15–22.
4. **Федотова Г.А.** Бухгалтерский учет в зарубежных странах / Г.А. Федотова, И.Г. Цыпленкова // *Кубан. гос. аграр. ун-т*. – 2006. – Вып. 351. – С. 91–95.
5. **Податкові системи зарубіжних держав** [навч. посібник] [В. Андрущенко, З. Варналій, І. Прокопенко]. – К., Кондор. – 2012. – 217 с.
6. **Bussik J.** *Buchführung* // J. Bussik., H. Ermann. – 6. uberarb. – Aufl. Kiel. – 2009. – S. 385.
7. **Угода** про асоціацію між Україною та Європейським Союзом: проект 2013 р. – 212 с. / <http://comeuroint.rada.gov.ua/komevoint/doccatalog/document?id=56219>.
8. <http://www.german-taxation.de>
9. **Шигун М.М.** Моделювання в бухгалтерському обліку на макро- та мікрорівнях / М.М. Шигун // *Вісник ЖДТУ*. – 2008. – № 4/46. – С. 155.
10. <http://www.loc.gov/law/help/guide/nations/germany.php>
11. <http://www.ipnou.ru/article.php?idarticle=002512>
12. **Малишкін О.І.** Проблеми визначення витрат з податку на прибуток та відстрочених податків в умовах механізму податкових коригувань / О. Малишкін // *Бухгалтерський облік і аудит*. – 2013. – № 10. – С. 38–45.

Рассмотрены учетно-отчетные аспекты налога на прибыль корпораций Германии как один из вариантов континентальной модели учета, построенной на налогообложении бухгалтерской прибыли с учетом требований налогового законодательства и корректировок объекта налогообложения в соответствии с целью налоговой системы страны. Использованы как литературные источники, так и нормативные документы Федеративной Республики Германии.

Ключевые слова: налог на прибыль корпораций, налоговый учет, финансовый учет, декларация по налогу на прибыль Германии.

Considered accounting-accounting aspects of corporate income tax in Germany, as one of the options for continental accounting model, built on tax accounting profit taking into account tax compliance and adjustments on the object of taxation in accordance with the purpose of the tax system of the country. Used as literary sources and regulations of the Federal Republic of Germany.

Keywords: corporate income tax, tax accounting, financial accounting, declaration for income tax in Germany.