

УДК 657.1

Лозинський Д.Л.

Житомирський державний технологічний університет

МЕТОДИКА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ВИТРАТ ДЛЯ ЦІЛЕЙ ОПОДАТКУВАННЯ: ШЛЯХ ДО СПРОЩЕННЯ

В статті розглянуто особливості трансформації методики бухгалтерського обліку витрат для цілей оподаткування в рамках реалізації запропонованої реформи національної системи бухгалтерського обліку. Пояснено необхідність таких змін та вагомість їх позитивних наслідків для української економіки.

Ключові слова: витрати, податок на прибуток, облік витрат для цілей оподаткування, спрощення національної системи бухгалтерського обліку.

Lozinskiy D.

METHOD OF ACCOUNTING EXPENSES FOR TAX PURPOSES: KEYS TO FACILITATE

The features of the methodological transformation of tax accounting for expenses in the framework of proposed reform of the national accounting system have been considered in the article. The needs for such changes, as well as their positive impact on Ukrainian economy have been explained.

Key words: expenses, profit tax, tax accounting for expenses, simplification of national accounting system.

Лозинский Д.Л.

МЕТОДИКА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА РАСХОДОВ ДЛЯ ЦЕЛЕЙ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ: ПУТЬ К УПРОЩЕНИЮ

В статье раскрыты особенности трансформации методики бухгалтерского учета расходов для целей налогообложения в рамках реализации предложенной реформы национальной системы бухгалтерского учета. Объяснена необходимость таких изменений, а также их позитивное воздействие на украинскую экономику.

Ключевые слова: расходы, налог на прибыль, учет расходов для целей налогообложения, упрощение национальной системы бухгалтерского учета.

Постановка проблеми у загальному вигляді і її зв'язок з важливими науковими та практичними завданнями. Існуюча національна система бухгалтерського обліку вже давно потребує серйозної трансформації в сторону спрощення. Таке спрощення дійсно необхідне, оскільки українська економіка і далі продовжує страждати від

надто ускладнених норм податкового законодавства.

Навіть попри те, що був прийнятий Податковий кодекс України та проголошена політика узгодження більшості різниць між так званим «фінансовим» та «податковим» обліком, національна система оподаткування залишається аутсайдером в рейтингу Світового банку щодо простоти системи оподаткування, адже, через кількість обов'язкових платежів, податкове навантаження та час, який необхідно витратити суб'єкту господарювання на підготовку, подання звітності й сплату податків, вона займає розчаровуюче третє місце з кінця (181 з 183 держав) [5].

Вважаємо, що сьогодні найбільш правильним кроком буде реалізувати реформу абсолютної уніфікації податкового та фінансового обліку шляхом переходу на нарахування та сплату податків відповідно до П(С)БО. Такий кардинальний крок пояснюється тим, що інші варіанти не дають змоги повністю вирішити існуючу проблему, а тільки частково усувають її негативні прояви.

Таким чином, в даній статті зупинимо свою увагу на тому, що зміниться в підходах до методики бухгалтерського обліку витрат для цілей оподаткування, якщо гіпотетично припустити, що запропонована реформа була б дійсно реалізована.

Аналіз останніх досліджень, у яких започатковано вирішення проблеми. Досить значну увагу вивченню проблеми трансформації методики бухгалтерського обліку з метою її спрощення в своїх публікаціях приділяли наступні вітчизняні та зарубіжні автори: Ф.Ф. Бутинець, Я.В. Соколов, О.В. Кендюхов, О.М. Ярим-Агаєв, О.В. Олійник, П.Ю. Нечай, О.В. Крейнина, Н.В. Міляков, С.В. Собашников, Л.З. Шнейдман, Лоуренс Джордж Люкс (Lawrance George Lux), Едвард Дж. МакКеффері (Edward J. McCaffery) та інші. Проте ряд питань в даній сфері досі залишаються недостатньо розкритими і потребують подальших ґрунтовних наукових досліджень.

Цілі статті. Мета даного дослідження полягає в тому, аби пролити світло на суть змін в методиці бухгалтерського обліку витрат для цілей оподаткування, а також на їх наслідки, які матимуть місце внаслідок здійснення запропонованого реформування національної системи бухгалтерського обліку.

Викладення основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Не можна не погодитись з думкою О.В. Кендюхова [2], який зазначає, що в сучасній економіці, поряд з класичними факторами виробництва – землею, капіталом, працею та підприємницькими здібностями, надважливим

економічним ресурсом стає час (про який багато хто забуває та взагалі не відносить до факторів виробництва). А це, в свою чергу, означає, що найбільший темп зростання будуть демонструвати найменш бюрократизовані і регламентовані економічні системи.

На жаль, українську економіку до таких систем віднести не можна. Про яке розуміння державою цінності фактора часу тут взагалі може йти мова, якщо пересічному українському бухгалтеру необхідно аж 657 годин на рік для того, аби розрахувати та сплатити існуючі податки (відповідно до дослідження «Doing Business 2012 in Ukraine» [5]). Рівень бюрократії, а відповідно і рівень її невід'ємної супутниці – корупції, зашкалює за всі розумні межі, досить успішно руйнуючи економіку країни зсередини і без допомоги світових фінансових криз.

Немалий негативний внесок у такий стан речей робить те, що країна живе подвійними стандартами в сфері регламентації бухгалтерського обліку. Адже, з одного боку, існують П(С)БО, які покликані регулювати ведення бухгалтерського обліку як такого, проте дані такого обліку щодо отриманого звітного фінансового результату не визнаються державою для того, аби на їх основі підприємство могло сплатити податок на прибуток, натомість, з іншого боку, існують додаткові норми і правила (відповідно до ПКУ) для законного розрахунку та сплати згаданого податку.

Таким чином, все виглядає так, ніби бухгалтерський облік став інструментом махінацій в руках фіскальної «машини» держави, оскільки, запровадивши систему національних стандартів бухгалтерського обліку, вона в той самий час сама їх не визнає в частині вихідної інформації про фінансові результати суб'єктів господарювання.

Прописані обмеження в ПКУ щодо визнання витрат, які дозволяють штучно завищити базу оподаткування податком на прибуток, пояснюються необхідністю боротьби з бюджетним дефіцитом. Та, на жаль, нам давно створюють ілюзію надто «витонченої» та надто «крихкої» системи державних фінансів, формуючи віру в те, що такою система і має бути, бо в іншому випадку держава не зможе виконувати свої соціальні функції. Але в цьому і полягає вся глобальна помилка цієї державної економічної політики, адже насправді все, що потрібно сьогодні для української економіки – це максимальна простота у всьому, що тільки можна спостити.

Доречно навести приклад Грузії, про який зазначає Г. Сайченко [4], адже в цій країні з 1 січня 2011 р. також набув чинності новий Податковий кодекс, який об'єднав в собі норми податкового й митного законодавства. Одне з основних нововведень нового ПК Грузії – звільнення від сплати податків мікробізнесу з річним оборотом до 30 тис ларі (\$17 тис).

За останні роки Грузія досягла найбільшого прогресу в покращенні ділового клімату серед колишніх радянських республік. У вже згаданому рейтингу «Doing Business 2012» Грузія займає 16 позицію серед 183 держав (нагадаємо, Україна – 181). Такий успіх Грузії, насамперед, пов'язаний з тим, що в 2010–2011 роках грузинська влада спростила процес реєстрації підприємств, посилила захист прав інвесторів, полегшила процес сплати податків для підприємств, спростивши звітність із ПДВ і впровадивши електронне подання звітності й сплати податків [4].

Що ж до українського ПК, то, як зазначають І. Голошевич та С. Гриценко [1], спочатку положення його III розділу приємно здивували, оскільки в них зникли деякі обмеження, які були в складі витрат подвійного призначення в ЗУ «Про оподаткування прибутку підприємств». Безслідно зникли «автомобільні» та рекламні заборони, деякі незначні зміни торкнулись і податкового обліку спецодягу, спецхарчування та «навчальних» витрат. Проте, як завжди, роблячи послаблення в одному, законодавець не згаяв момент і ввів нові обмеження та заборони. В основному такі нововведення стосуються платників податків, що мають договірні відносини з нерезидентами, наприклад, в ПКУ введений ряд умов, яких необхідно дотримуватися для включення в склад податкових витрат інжинірингових, рекламних, маркетингових та консалтингових послуг [1].

До того ж в ПКУ залишився незмінним перелік інших витрат подвійного призначення та обмеження щодо витрат на ремонт ОЗ, а також витрат, які прямо не пов'язані з господарською діяльністю підприємства (Ст. 139, Ст. 140, Ст. 146 ПКУ [3]). Таким чином, наявні відмінності у підходах до сприйняття витрат та їх врахування при розрахунку прибутку до оподаткування продовжують спричиняти все ті ж знайомі нам податкові різниці.

Уникнути таких різниць дозволить запропонована реформа щодо абсолютної інтеграції підсистеми податкового обліку у підсистему обліку відповідно до П(С)БО. Звичайно, багатьом така ідея може здатися занадто банальною, проте це не означає, що вона позбавлена сенсу.

Практична реалізація цієї ідеї полягає у дозволі визнавати витрати для визначення бази оподаткування податком на прибуток відповідно до норм П(С)БО №16 без будь-яких додаткових штучних обмежень. Тобто, норми П(С)БО №16 щодо визнання витрат мають бути продубльовані в розділі III ПКУ, а власне сам ПКУ, в свою чергу, має позбутися згаданих вище обмежень.

Таким чином, інформація щодо витрат в класичних бухгалтерських регістрах буде ідентичною інформації з так званих «податкових» регістрів,

що позбавляє доцільності вести останні (звичайно, це при умові, якщо уніфікації зазнають і норми П(С)БО та ПКУ щодо обліку доходів).

Наступним кроком має стати відміна Декларації з податку на прибуток (з її 13 додатками) та перехід на розрахунок та сплату податку на прибуток на основі форми №2 «Звіт про фінансові результати». Це дозволить бухгалтеру більше не витратити час на складання досить складного та заплутаного звіту, релевантність інформації якого є нульовою та не виправдовує часових інвестицій.

В свою чергу, форма №2 «Звіт про фінансові результати» отримає новий статус податкової звітності, паралельно з цим, Декларація з податку на прибуток, неправильність заповнення якої постійно була підставою для конфліктів з податковими органами, відійде в небуття.

Але тут відразу виникає закономірне запитання, невже після реалізації запропонованої реформи ми одразу ж отримаємо ідеальну систему національного бухгалтерського обліку? Звичайно, що ні! Це пов'язано з тим, що власне самі по собі національні П(С)БО є неідеальними, бо свого часу були продуктом копіювання також неідеальних МСФЗ, а потім неодноразово зазнавали погано продуманих і необґрунтованих метаморфоз зі сторони законодавців.

Висновки. Отже, запропонована трансформація методики податкового обліку витрат стане не більше, ніж просто одним з перших кроків до оздоровлення національної системи бухгалтерського обліку через втілення в життя принципу превалювання сутності над формою в його істинному значенні. Вподальшому ж необхідно буде здійснити тестування кожного П(С)БО на відповідність його норм реаліям сучасної постіндустріальної економіки, аби принципи достовірності, правдивості, повного висвітлення та релевантності не були просто голосливими словами, як це часто було до цього.

Що ж до ризику отримати менші податкові надходження до Державного бюджету внаслідок реалізації запропонованої реформи, то тут в черговий раз необхідно підкреслити, що основною проблемою дефіциту бюджету, перш за все, є не нестача доходів, а їх сьогоднішнє неефективне використання.

1. Голошев І. Налог на прибыль – 2011: первый опыт / И. Голошев, С. Гриценко // Бухгалтерия. – 2011. – №52 (987) // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.buhgalteria.com.ua/Hit.html?id=2805>
2. Кендюхов А.В. Время – экономический ресурс / А.В. Кендюхов // Бизнес. – 2011. – №47 (982) // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://kendyuhov.in.ua/index.php?type=full&name=press/press_5.htm
3. Податковий кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010р. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

4. Сайченко Г. Сила слова / Г. Сайченко // Контракты. – 2012. – №15 // [Электронный ресурс].
– Режим доступа: <http://archive.kontrakty.ua/gc/2012/15/7-sila-slova.html?lang=ua>
5. Doing Business in Ukraine. World Bank Group // [Электронный ресурс]. – Режим доступа:
<http://www.doingbusiness.org/data/exploreeconomies/ukraine/#paying-taxes>