

УДК 657

О.В. Кравченко, Ю.Б. Слободяник, Ю.М. Тимощенко

Державний вищий навчальний заклад «Українська академія банківської справи Національного банку України»

ГАРМОНІЗАЦІЯ ПОДАТКОВОГО ТА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В КОНТЕКСТІ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЕФЕКТИВНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ

У статті розглянуті проблеми обліково-аналітичного забезпечення ефективної діяльності суб'єктів господарювання. Запропоновано їх розв'язання шляхом гармонізації податкового і бухгалтерського обліку.

The article deals with problems of accounting and analytical support effective business activity. An address them through the harmonization of tax and accounting.

Вступ. Світова криза останніх років вказала на необхідність перегляду підходів при формуванні системи управління суб'єктами господарювання через неспроможність обліково-аналітичної її складової оперативно та ефективно реагувати на зміни оточуючого середовища. Разом з цим, й сама інформація потребує перегляду організаційно-методичних підходів до її формування з метою забезпечення відповідності її якісним характеристикам. Процеси розбудови ринкових відносин, становлення громадянського суспільства, інтеграції України у світове співтовариство обумовили проведення трансформації національної облікової системи, яка б була здатна адекватно і своєчасно реагувати на сучасні управлінські запити. При цьому слід враховувати складність самої системи управління, яка формується взаємодією сукупності елементів, що характеризуються тісними зв'язками та взаємовпливом. Одним з цих елементів є система обліку, звітності і оподаткування.

Аналіз літературних джерел. Проблемам обліково-аналітичного забезпечення ефективної діяльності суб'єктів господарювання присвячені праці багатьох вітчизняних науковців та практиків, зокрема: Л. Балабанової, І. Бланка, Ф. Бутинця, В. Гринчук, М. Грещак, Ю. Іванова, Г. Кірейцева, Л. Ловінської, С. Мочерного, С. Покропівного, М. Пушкаря, П. Саблука та інших. Розглядаються такі проблемні аспекти забезпечення ефективності функціонування підприємств, як створення ефективної організаційної структури, оцінка ефективності виробничої діяльності, управлінських рішень, витрат економічних ресурсів, застосування технологій, формування кадрового потенціалу тощо. Проте немаловажною складовою сталого розвитку і функціонування господарюючих суб'єктів в умовах глобалізації є система обліку і звітності. Останні зміни законодавства обумовили потребу в дослідженні процесу гармонізації податкового та бухгалтерського обліку.

Мета і завдання дослідження. Метою дослідження є обґрунтування необхідності гармонізації податкового та бухгалтерського обліку та її впливу на ефективність діяльності суб'єктів господарювання.

Постановка завдання. Для реалізації поставленої мети необхідно дослідити та обґрунтувати необхідність реформ у системі обліку, звітності і оподаткування, спрямованих на гармонізацію, а також визначити ефективність проведених змін в нормативному регулюванні податків та їх обліку, вплив на якість фінансової звітності та спроможність задовольняти зростаючі інформаційні потреби системи управління суб'єктами господарювання.

Результати дослідження. Необхідність реалізації фіскальних функцій держави сприяла виділенню окремого виду обліку – податкового. Виникнення останнього пов'язане з прийняттям у 1997 році Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств», у якому вперше було застосовано термін «податковий облік» [1]. Оскільки законодавче визначення цьому терміну не було дано до цих пір, в наукових колах точиться дискусія щодо можливості існування податкового обліку як такого. Останнім часом часто говорять про те, що податковий облік по суті – це сукупність правил визначення об'єкта оподаткування і розрахунку податку, що підлягає сплаті до бюджету. Відсутність загально визнаної сталої системи понять, власного предмету і об'єкту

не дозволяє цей процес називати податковим обліком, а допускає вживання терміну «податкові розрахунки». Опоненти, в свою чергу, стверджують, що незважаючи на допоміжну функцію податкового обліку в системі управління підприємством, який забезпечує фіскальні інтереси держави, професійні бухгалтери більшу частину робочого часу витрачають саме на ведення цього виду обліку. До того ж, значущість податкового обліку для практики господарювання підтримується і чинною системою відповідальності та фінансових санкцій за виявлені податковими органами порушення. Таким чином, можна заперечувати існування податкового обліку з точки зору науки, проте неможливо ігнорувати його з практичної сторони. На жаль, це призвело до того, що професійні бухгалтери схильні нехтувати потребами бухгалтерського обліку на користь податкового.

Крім цього, необхідність вести як мінімум два види обліку – бухгалтерського та податкового створює безліч організаційних, технічних, методологічних та інших проблем. Так, за даними Світового банку Україна входить у десятку країн з найбільш складними умовами розрахунку і сплати податків і займає 181 місце з 183 країн, що потрапили до рейтингу. На 182 місці – Центральноафриканська Республіка, а на 183 останньому місці – Білорусь. При цьому Україна має найбільшу кількість податків та обов'язкових зборів (платежів) на рік – 135, займаючи в цьому рейтингу останнє місце. На розрахунок і сплату податків українські підприємства витрачають 657 годин на рік [2]. Зазначимо, що в десятці кращих знаходяться Гонконг, Китай, Сінгапур, Ірландія та Канада. У цих країнах застосовується низька ставка податків – в середньому менше 30 % від прибутку, а також низький рівень адміністративного тягаря. В середньому вони мають до 9 різних податків на бізнес, податкові розрахунки займають всього лише 1 день на місяць. За результатами 2009-2010 років Туніс посів перше місце за легкістю сплати податків у зв'язку із застосуванням електронних систем оплати податків, систем для корпоративного прибуткового податку і податку на додану вартість. При цьому кількість податкових платежів на рік складає 14, що займає 84 години [2]. Безумовно, різниця вражає.

За оцінками експертів, сукупні фінансові втрати українських підприємств на ведення податкового обліку та пов'язаних з ним операцій (вивчення податкового законодавства, підготовка податкових первинних документів і звітності, сплата податків, зборів та обов'язкових платежів) становлять 0,7 % ВВП.

Зазначені проблеми об'єктивно зумовили необхідність зближення бухгалтерського і податкового обліку. Міжнародний досвід доводить, що повністю відмовитися від ведення податкового обліку неможливо, так як він виконує фіскальну функцію, що відрізняється від мети ведення бухгалтерського обліку. Отже, в Україні назріла необхідність реформування чинної системи оподаткування у відповідності до світових стандартів, що спричинило ухвалення наприкінці 2010 року Податкового кодексу України [3]. Цей документ досить суперечливий, не мав достатньо широкого обговорення в професійних колах, як наслідок – процес його прийняття супроводжувався цілком обгрунтованим обуренням представників малого та середнього бізнесу.

У зв'язку з прийняттям Податкового кодексу, який в частині оподаткування прибутку підприємств набрав чинності з 01 квітня 2011 року, ми побачили вжиті законодавцем кроки в напрямку гармонізації бухгалтерського і податкового обліку. На наш погляд, основними позитивними результатами цього процесу стали наступні:

- відмова від особливих «податкових» понять на користь термінології, що використовується у бухгалтерському обліку;
- зміна порядку розрахунку оподаткованого прибутку – заміна чинного раніше «правила першої події» методом нарахування;
- відмова від особливого розрахунку амортизації з використанням податкового методу на користь існуючих у бухгалтерському обліку п'яти методів нарахування амортизації;
- вимога використовувати при розрахунку оподаткованого прибутку первинні документи і зведені реєстри бухгалтерського обліку не увінчалися успіхом, оскільки існуючі відмінності обумовлені різними принципами, покладеними в їх основу, розбіжністю об'єктів обліку, способів розрахунку бази оподаткування і т.д.

Так, прийняття Податкового кодексу значно вплинуло на організацію обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва. Слід зазначити, що дані суб'єкти господарювання для складання Фінансового звіту

розділилися на дві категорії:

- по-перше, на тих, які складають його за формою скороченою за показниками (Баланс ф. № 1-м та Звіт про фінансові результати ф. № 2-м), якщо вони є суб'єктами малого підприємництва – юридичними особами, які визнані такими відповідно до законодавства, крім довірчих товариств, страхових компаній, банків, ломбардів, інших фінансово-кредитних та небанківських фінансових установ, суб'єктів підприємницької діяльності, які здійснюють обмін іноземної валюти, є виробниками та імпортерами підакцизних товарів, а також суб'єктів підприємницької діяльності, у статутному фонді яких частка вкладів, що належить юридичним особам – засновникам та учасникам цих суб'єктів, які не є суб'єктами малого підприємництва, перевищує 25 відсотків; представництвами іноземних суб'єктів господарської діяльності;

- по-друге, для складання Спрощеного фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва (Баланс ф. № 1-мс та Звіт про фінансові результати ф. № 2-мс): суб'єктами малого підприємництва – юридичними особами, що відповідають критеріям, визначеним пунктом 154.6 ст. 154 розділу III Податкового кодексу України, та мають право на застосування спрощеного бухгалтерського обліку доходів і витрат. Підприємства мають право на особливий порядок обліку – без ведення подвійного запису, але з обов'язковою умовою відображення доходів і витрат згідно з вимогами податкового законодавства, а не П(С)БО, якщо відповідають ознакам:

1) якщо підприємство не є платником ПДВ;

2) у яких розмір доходів кожного звітного податкового періоду наростаючим підсумком з початку року не перевищує трьох мільйонів гривень та нарахованої за кожний місяць звітного періоду заробітної плати (доходу) працівників, які перебувають з платником податку у трудових відносинах, є не меншим, ніж дві мінімальні заробітні плати, розмір якої встановлено законом, та які відповідають одному із таких критеріїв:

- утворені в установленому законом порядку після 1 квітня 2011 року;
- діючі, у яких протягом трьох послідовних попередніх років (або протягом усіх попередніх періодів, якщо з моменту їх утворення пройшло менше трьох років), щорічний обсяг доходів задекларовано в сумі, що не перевищує трьох мільйонів гривень, та у яких середньооблікова кількість працівників протягом цього періоду не перевищувала 20 осіб;
- які були зареєстровані платниками єдиного податку в установленому законодавством порядку в період до набрання чинності Податковим кодексом та у яких за останній календарний рік обсяг виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) становив до одного мільйона гривень та середньооблікова кількість працівників становила до 50 осіб.

Слід зазначити, що ст. 154.6 визначений перелік видів діяльності, при провадженні яких підприємство не матиме права на спрощений порядок ведення обліку та надання фінансової звітності, наприклад, якщо воно здійснює діяльність у сфері розваг; виробництво, оптовий продаж, експорт/імпорт підакцизних товарів; виробництво, оптовий та роздрібний продаж пально-мастильних матеріалів; діяльність з обміну валют тощо [3].

Найбільшої критики, на нашу думку, незважаючи на незаперечну позитивність можливості спрощення процедур обліку, заслуговує норма П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва», що була прийнята внаслідок дії Податкового кодексу [5]. Згідно з цією нормою суб'єкти малого підприємництва, які мають право на застосування спрощеного бухгалтерського обліку доходів і витрат, визнають витрати і доходи з урахуванням вимог Податкового кодексу і відносять суми, які не визнаються Податковим кодексом витратами або доходами, безпосередньо на фінансовий результат після оподаткування. Це означає, що в Україні з метою формування показників фінансової звітності одночасно застосовуються норми національних стандартів бухгалтерського обліку, розроблені на основі міжнародних стандартів, та норми Податкового кодексу. Така ситуація поглиблює рівень незіставності показників фінансової звітності. Якщо до цього часу неможливо було порівнювати показники фінансової звітності малих підприємств та середніх і великих через невідповідність за змістом, то зараз це стає неможливим навіть в межах групи «малі підприємства».

Не меншого впливу зміни у податковому законодавстві завдали організації бухгалтерської роботи у бюджетних установах. У процесі своєї діяльності, пов'язаної з виконанням кошторисів, бюджетні установи виступають платниками різних податків і зборів. Це стосується і податку на прибуток.

Згідно з нормами Податкового кодексу органи державної влади України, органи місцевого самоврядування та створені ними установи чи організації, що утримуються за рахунок коштів відповідних бюджетів, належать до неприбуткових організацій, порядок оподаткування яких регламентується ст. 157. Для таких установ введено пільговий режим оподаткування, застосування якого передбачає звільнення від оподаткування визначених у ст. 157 доходів неприбуткових організацій. Оподаткування доходів, отриманих бюджетними установами з джерел, які не зазначені серед джерел доходів, звільнених від оподаткування, тобто оподатковуваних доходів, здійснюється згідно з вимогами п. 157.11 [3]. Зокрема, податок на прибуток визначається як сума доходів, отриманих з таких інших джерел, зменшена на суму видатків, пов'язаних з отриманням таких інших доходів. При цьому видатки не можуть перевищувати такі доходи.

Принципових змін в переліку доходів бюджетних установ, звільнених від оподаткування, не спостерігається. Крім того, як і раніше, до таких доходів належать власні надходження установ, що зараховуються до складу спеціального фонду бюджету відповідно до п. 4 ст. 13 Бюджетного кодексу [6].

Отже, неприбуткові організації отримують значні податкові пільги – переважно щодо прямих податків на доходи та майно – на підставі визначеного законодавством особливого статусу.

Все це негативним чином впливає на діяльність бюджетних установ стосовно обліку доходів і витрат, оподаткування кінцевих результатів, методики підготовки основних звітних форм.

Затверджена Кабінетом міністрів України Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки, передбачає адаптацію законодавства з питань бухгалтерського обліку та звітності діяльності органів державного сектора до міжнародних стандартів [7]. В основу облікових принципів за МСФЗ у державному секторі (як в і стандартах для підприємницького сектору) покладений метод нарахування, застосування якого дозволяє досягнути правдивого відображення у звітності фінансового стану, результатів виконання та грошових коштів установи та бюджету.

Поряд з цим, у вітчизняній обліковій практиці застосовується касовий метод відображення доходів. За операціями госпрозрахункового характеру дохід визнається як валове надходження економічних вигід або потенціалу корисності протягом звітного періоду, якщо чисті активи/власний капітал зростають у результаті цього надходження.

Видатки відображаються в обліку установи в момент їх виникнення за методом нарахування, а за касовим – відображають всі суми, отримані установою з рахунків у банку або у відповідних органах Державного казначейства. Діюча система бухгалтерського обліку та звітності у державному секторі методологічно орієнтована на відображення виконання кошторису. Підсумковим результатом діяльності установи є визначення результату виконання кошторису окремо за загальним і спеціальним фондом, шляхом відповідного списання всіх доходів і видатків. Визначені залишки на відповідних рахунках і будуть кінцевим показником діяльності. В міжнародній практиці застосовують в цьому випадку поняття надлишок (дефіцит) у результаті звичайної діяльності – різницю, яка залишається після вирахування витрат, що виникають у результаті звичайної діяльності.

Отже, одночасне використання різних методів обліку доходів і видатків викликає питання щодо достовірності інформації, наведеній у фінансовій звітності бюджетних установ. Фінансова звітність цих установ є ключовою ланкою в інформаційному забезпеченні державного фінансового контролю, фінансового планування і прогнозування на державному рівні.

Певною спробою встановлення єдиних вимог до складання фінансової та бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів є прийняття у 2011 році Порядку складання фінансової та бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів. Даним документом встановлено форми звітності та визначено порядок їх складання та подання. Так, до складу фінансової звітності віднесено: Баланс, Звіт про результати фінансової діяльності, Звіт про рух грошових коштів; розкриття елементів звітності здійснюється у Пояснювальній записці. Проте складові зазначених форм відрізняються і за будовою, і за змістом показників від рекомендованих міжнародними стандартами, а отже вимагають подальшої гармонізації у цьому напрямку.

Тобто проблемою реформування обліку в бюджетних установах залишається відсутність єдиних підходів до розробки дієвих механізмів удосконалення системи обліку з урахуванням вимог міжнародних стандартів, недостатність розробленості питання переходу на єдині методологічні засади, а також створення уніфікованого організаційного та інформаційного забезпечення обліку.

Висновки. Враховуючи вищевикладене, актуальним залишається питання, передбачене Стратегією розвитку системи бухгалтерського обліку в Україні, – удосконалення державного регулювання у сфері бухгалтерського обліку з метою методичного та організаційного забезпечення застосування національних і міжнародних стандартів та єдиних методологічних засад ведення бухгалтерського обліку всіма суб'єктами господарювання.

Отже, потреба гармонізації податкового та бухгалтерського обліку в контексті сучасних глобалізаційних процесів є беззаперечною. Проте об'єктивною необхідністю є її проведення на основі міжнародних стандартів єдиним державним регулятором, який забезпечуватиме єдність організаційно-методологічних підходів до цього процесу. Крім того, до гармонізації мають бути залучені в якості дорадчих органів на паритетних умовах представники професійних організацій бухгалтерів і аудиторів та фіскальних органів держави. На нашу думку, обґрунтованим є недопущення регуляторів, які забезпечують реалізацію фіскальних функцій держави, до одноосібного визначення порядку формування та оприлюднення фінансової звітності суб'єктів господарювання.

Таким чином, внесені пропозиції сприятимуть підвищенню якості обліково-аналітичного забезпечення та його спроможності задовольняти зростаючі інформаційні потреби системи управління суб'єктами господарювання.

Список літератури

1. Про оподаткування прибутку підприємств : закон України від 28.12.1994 № 334/94-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1995. – № 4. – С. 51.
2. <http://www.doingbusiness.org/reports/doing-business/doing-business-2011.2>.
3. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13-14. – С. 556.
4. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : закон України від 16.07.1999 № 996-XIV // Відомості Верховної Ради України. – 1999. – № 40.
5. Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва : Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 25 від 25.02.2000 N 39 // Офіційний вісник України – 2000. – № 11. – С. 296
6. Бюджетний кодекс України : Верховна Рада України; Кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2456-17>.
7. Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки : постанова КМУ від 16.01.2007 № 34 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>.
8. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку державного сектору [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>
9. Про затвердження Порядку складання фінансової та бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів : Державне казначейство; наказ від 05.01.2011 № 2 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0144-11>

Кравченко, О.В. Гармонізація податкового та бухгалтерського обліку в контексті забезпечення ефективної діяльності суб'єктів господарювання [Текст] / О.В. Кравченко, Ю.Б. Слободяник, Ю.М. Тимошенко // Вісник Хмельницького національного університету. - 2011. – № 5. - Т. 2. - С. 15-19.