С.В. Кучер

ПОДАТКОВИЙ КОДЕКС УКРАЇНИ ЯК ІНСТРУМЕНТ ВИРІШЕННЯ ПРОБЛЕМ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК

Незважаючи на тривалий термін застосування податку на прибуток, в Україні залишаються невирішеними проблеми, пов'язані із правильністю відображення в бухгалтерському обліку сум нарахованого за правилами податкових розрахунків податку на прибуток. Основною передумовою існування таких проблем є недосконалість чинного податкового законодавства й невзаємоузгодженість його основних положень із нормами законодавчих актів, якими регулюється порядок ведення бухгалтерського обліку в Україні.

Однією з найочікуваніших подій як у сфері бухгалтерського обліку, так і вітчизняної економіки в цілому стало підписання 2 грудня 2010 р. Податкового кодексу України № 2756-VI, яким із 1 січня 2011 р. буде введено принципово нові правила розрахунку податку на прибуток, що вплине безпосередньо й на відображення таких сум на рахунках бухгалтерського обліку. Прийняття даного законопроекту повинно було стати передумовою для вирішення більшості облікових проблем, які неодноразово піднімалися науковцями та бухгалтерами-практиками. Спробуємо встановити чи вплинуть положення Податкового кодексу України на порядок відображення в бухгалтерському обліку сум нарахованого та сплаченого до бюджету податку на прибуток.

Питання існування проблем бухгалтерського обліку податку на прибуток та взаємоузгодження показників за обліковим та податковим законодавством, піднімаються постійно такими вченими, як М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, М.Я. Дем'яненко, Г.Г. Кірейцев, Л.М. Кіндрацька, В.Б. Моссаковський, М.Г. Чумаченко, іншими науковцями та бухгалтерами-практиками.

Метою статті є встановлення ступеня наближення норм облікового та податкового законодавства щодо визначення бази оподаткування податком на прибуток та відображення в системі бухгалтерського обліку операцій із нарахування та сплати податку на прибуток.

Для того, щоб установити рівень вирішеності проблем бухгалтерського обліку податку на прибуток і наближення порядку визначення такого податку в бухгалтерському обліку й податкових розрахунках, вважаємо за доцільне спочатку надати коротку характеристику основним проблемам, які залишилися невирішеними сьогодні. Так, у дослідженнях науковців виділяється ряд проблемних питань теоретичного, організаційного та практичного характеру щодо облікового відображення податку на прибуток. Кожна з існуючих проблем почала своє існування ще з появою самого податку на прибуток, але їх вирішення триває й досі або залишається поза увагою науковців.

Серед існуючих проблем, розглянемо ті з них, які безпосередньо стосуються відображення податку на прибуток у бухгалтерському обліку (табл. 1).Охарактеризуємо наведені в табл. 1 проблемні питання й визначимо, як їх вирішено в Податковому кодексі України.

Із прийняттям Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" у 1994 р. постала проблема гармонізації бухгалтерського обліку й так званого податкового обліку, методика визначення прибутку до оподаткування за яким суттєво відрізняється від методики визначення прибутку в бухгалтерському обліку.

Науковцями постійно піднімалися питання щодо правомірності існування податкового обліку як окремої інформаційної системи, окремої галузі знань і, навіть, науки. Нами у процесі досліджень при порівнянні сутності, предмета, об'єкта, мети, завдань, функцій та принципів бухгалтерського обліку та податкового обліку встановлено, що виокремлення податкового обліку в окрему систему є не доцільним, оскільки

© Кучер Світлана Вікторівна – аспірант.
Житомирський державний технологічний університет.

ISSN 1562-109X

даний вид

Таблиця 1

Коротка характеристика проблем щодо бухгалтерського обліку податку на прибуток

Проблема	Характеристика проблеми
Існування податкових розрахунків (податкового обліку) як окремої інформаційної системи	Неправомірне виокремлення податкових розрахунків (податкового обліку) в окрему інформаційну систему та галузь знань
Існування різних баз оподаткування податком на прибуток у бухгалтерському обліку та податкових розрахунках	Наявність різних баз оподаткування податком на прибуток призводить до утворення різних сум зобов'язань із даного податку перед бюджетом, що ускладнює відображення таких сум на рахунках бухгалтерського обліку
Проблема документування операцій у податкових розрахунках	Відсутність облікових документів, які б давали змогу більш максимально зближувати показники бухгалтерського обліку та податкових розрахунків
Існування окремих об'єктів обліку – постійних та тимчасових податкових різниць	Відсутність єдиного підходу до правильності відображення в бухгалтерському обліку тимчасових різниць
Відокремленість показників податкової та фінансової звітності	Відсутність взаємопов'язаних показників у фінансовій та податковій звітності, що виключає можливість здійснення більш ефективного контролю за нарахуванням та сплатою податку на прибуток

обліку не має власної чітко розробленої теорії, а базується на загальних принципах бухгалтерського обліку.

Крім того, запропоновано вживати замість поняття податковий облік поняття "податкові розрахунки", які є системою збору на основі бухгалтерських даних інформації про об'єкти оподаткування та коригування таких даних відповідно до вимог податкового законодавства з метою правильного визначення розміру податків, які підлягають сплаті до бюджету.

Вважалося б, що проблема є вирішеною, проте в тексті Податкового кодексу України чітко зазначено, що платники податку повинні вести крім бухгалтерського обліку ще й податковий. Розглянемо основні фрагменти тексту положень Податкового кодексу, які визначають існування податкового обліку як окремої системи (табл. 2).

Таблиця 2

Положення Податкового кодексу України, які передбачають ведення податкового обліку [2]

Стаття	Фрагмент тексту положення
1	2
Ст. 14. п. 1 пп. 180	Податковий агент щодо податку на доходи фізичних осіб – юридична особа (її філія, відділення, інший відокремлений підрозділ), самозайнята особа, представництво нерезидента … зобов'язані … вести *податковий облік*
Ст. 210 п. 8	Дилер зобов'язаний вести окремий *податковий облік* операцій з придбання та постачання культурних цінностей та *окремий облік* операцій з придбання та постачання інших товарів/послуг
Ст. 263 п. 1 пп. 3	Для цілей оподаткування платники плати за користування надрами для видобування корисних копалин здійснюють *окремий* (від інших видів операційної діяльності) *бухгалтерський та податковий облік* витрат та доходів за кожним видом мінеральної сировини за кожним об'єктом надр, на який надано спеціальний дозвіл
Ст. 336 п. 1	Інвестор зобов'язаний вести *окремий податковий облік* податку на прибуток

абз. 10	підприємств, одержаного від виконання угоди про розподіл продукції, та податку на прибуток підприємств, одержаного від інших видів діяльності, не пов'язаних із виконанням цієї угоди

Закінчення табл. 2

1	2
Ст. 14 п. 1 пп. 139 абз. 9	Порядок *податкового обліку та звітності* про результати спільної діяльності встановлюється центральним органом державної податкової служби
Ст. 39 п. 15	Визначені із застосуванням звичайних цін база, об'єкт оподаткування та інші *показники податкового обліку* використовуються органами державної податкової служби для проведення розрахунку податкових зобов'язань, коригування від'ємного значення об'єкта оподаткування або інших показників податкової звітності за результатами проведення перевірки
Ст. 66 п. 4	Платники податків – юридичні особи та їх відокремлені підрозділи зобов'язані подати органу державної податкової служби відомості щодо осіб, відповідальних за ведення *бухгалтерського та/або податкового обліку* юридичної особи
Підрозділ 4 Ст. 6 абз. 5 перехідних положень	Якщо загальна вартість усіх груп основних засобів за даними *бухгалтерського обліку* менша, ніж загальна вартість усіх груп основних фондів за даними *податкового обліку* на дату набрання чинності розділом III цього Кодексу, то тимчасова податкова різниця, яка виникає в результаті такого порівняння, амортизується
Ст. 20 п. 1 пп. 8	Під час проведення перевірок вивчати та перевіряти первинні документи, які використовуються в *бухгалтерському та податковому* обліку … пов'язані з обчисленням і сплатою податків та зборів, виконанням вимог іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи державної податкової служби

Як бачимо, законопроект чітко прописав вимоги до ведення такого виду обліку, зазначаючи у ст. 44, що "для цілей оподаткування платники податків зобов'язані вести облік доходів, витрат та інших показників, пов'язаних із визначенням об'єктів оподаткування та/або податкових зобов'язань, *на підставі первинних документів, регістрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків і зборів*, ведення яких передбачено законодавством" [2, *11*].

З вищевикладеного зрозуміло, що існування податкового обліку чітко прописано в положеннях Податкового кодексу, але вважаємо, що оскільки такий податковий облік базується на підставі документації та фінансової звітності бухгалтерського обліку, то податковий облік є нічим іншим, ніж звичайними розрахунками податку на прибуток на основі даних бухгалтерського обліку з коригуванням таких даних відповідно до податкового законодавства.

Крім того, положення ст. 44 Податкового кодексу зазначають, що податкові розрахунки не мають власної відокремленої системи документування, що фактично вирішило проблему документування операцій у податкових розрахунках. Проте до цієї проблеми належить питання, пов'язане з документуванням операцій та показників, які за нормами податкового законодавства відрізнялися від таких, визначених за принципами бухгалтерського обліку.

Щодо розуміння сутності та порядку визначення бази оподаткування податком на прибуток серед науковців відсутній єдиний підхід та піднімаються питання про те, що ж оподатковувати: доходи чи прибуток, а якщо прибуток, то який – балансовий (сформований у системі бухгалтерського обліку) або обчислений за правилами податкових розрахунків.

Для гармонізації бухгалтерського обліку та податкових розрахунків науковці пропонують вводити додаткові відомості для визначення прибутку за податковим законодавством, пропонують відмовлятися від правила першої події щодо відображення доходів та витрат, які спричиняють появу податкових різниць. Вважаємо, що жодна з таких пропозицій не поліпшує та не полегшує ведення бухгалтерського обліку обліковим персоналом і пропонуємо розробити єдину методику визначення фінансового результату, яку необхідно закласти як у податковому законодавстві, так і в бухгалтерському обліку, що стане передумовою вирішення зазначених проблем.

У Податковому кодексі враховано більшість пропозицій учених щодо наближення бухгалтерського обліку та податкових розрахунків: відмінено поняття “валовий дохід” та “валові витрати”, відмінено правило першої події, групи основних фондів визначаються відповідно до класифікації основних засобів у бухгалтерському обліку тощо. Відповідно до таких змін змінився й порядок визначення бази оподаткування податком на прибуток, порівняння порядку визначення прибутку до оподаткування за чинним Законом України “Про оподаткування прибутку підприємств” та введеного в дію з 1 січня 2011 р. Податкового кодексу України наведено на рисунку.

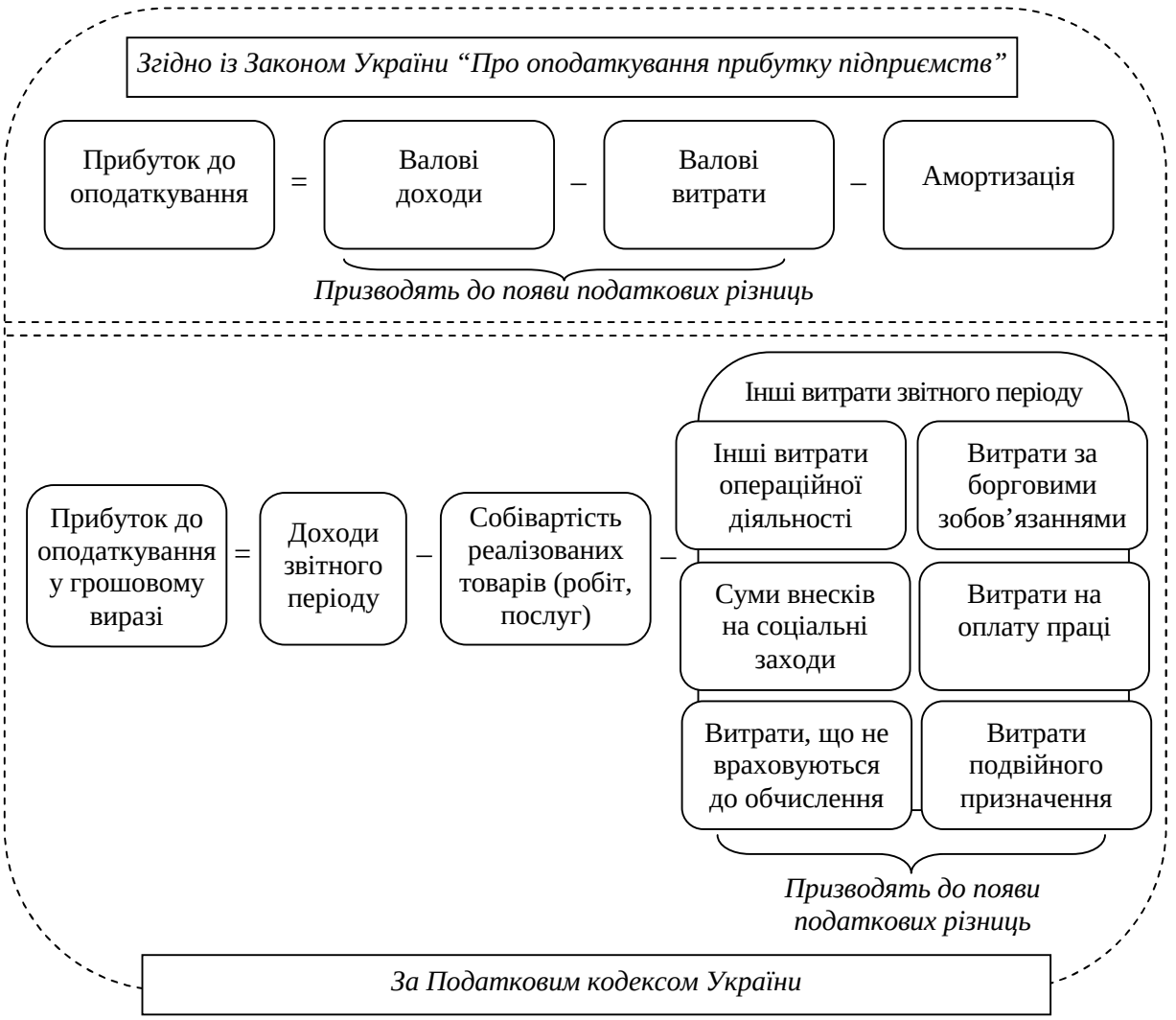

Рисунок. Алгоритм розрахунку бази оподаткування податком на прибуток (узагальнено на основі джерел [1, 2]*)*

Як видно з рисунку, підхід до визначення податку на прибуток у Податковому кодексі не відрізняється від підходу, який використовується відповідно до положень Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств", проте змінились умови визнання доходів та витрат. Так, згідно зі ст. 137 дохід від реалізації товарів визнається за датою переходу покупцеві права власності на такий товар, а датою одержання доходів, які враховуються для визначення об'єкта оподаткування, є звітний період, у якому такі доходи визнаються згідно із цією статтею, незалежно від фактичного надходження коштів (метод нарахувань) [2, *22*].

Тобто доходи, одержані від здійснення діяльності, ураховуються відповідно до правил бухгалтерського обліку.

Що ж до витрат, то згідно зі ст. 138 до витрат включаються собівартість реалізованих товарів (виконаних робіт, наданих послуг), інші операційні витрати та інші витрати.

Витрати, що формують собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг, визнаються витратами того звітного періоду, у якому визнано доходи від реалізації таких товарів, виконаних робіт, наданих послуг [2, *22*].

Якщо уважно переглянути положення Податкового кодексу, то витрати також визнаються за правилами бухгалтерського обліку крім двох важливих складових – витрат, які викликатимуть утворення податкових різниць:

1) витрати, які не враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування – відмінність у бухгалтерському обліку та податкових розрахунках дорівнюватиме сумі витрат, які відображаються в бухгалтерському обліку, але не враховуються в податкових розрахунках;

2) витрати подвійного призначення – різниця дорівнюватиме частині таких витрат, які за встановленими нормами не підлягають включенню до витрат, що враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування.

У зв'язку з наявністю таких видів витрат, підприємствам так і не вдасться уникнути визначення та відображення в бухгалтерському обліку податкових різниць.

Зазначимо, що, на нашу думку, наявність податкових різниць не дає можливості об'єктивно оцінити стан активів та зобов'язань підприємства на певну дату, оскільки за своєю суттю відстрочені податкові активи є дебіторською заборгованістю держави перед підприємством, бо нараховуються при перевищенні суми податку на прибуток, розрахованої за правилами податкових розрахунків над сумою, розрахованою в бухгалтерському обліку, але ж ніякого відшкодування насправді з державного бюджету не відбувається. Аналогічно завищують заборгованість підприємства перед державним бюджетом відстрочені податкові зобов'язання, які виникають при перевищенні суми податку на прибуток, розрахованого в бухгалтерському обліку над сумою, розрахованою за податковим законодавством. На нашу думку, дану проблему можна вирішити також шляхом розробки єдиної методики визначення фінансового результату та відображення в обліку податку на прибуток.

Одним із досить позитивних моментів слід відмітити те, що амортизація на необоротні активи в податкових розрахунках нараховується за тими методами, які використовуються в бухгалтерському обліку: прямолінійного, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивного та виробничого. Крім того, суми нарахованих амортизацій включають до складу тих витрат, де використовується необоротний актив [2, *25*]. Досить важливою умовою, якої необхідно дотримуватися згідно зі ст. 145 Податкового кодексу – нарахування амортизації не менше строку корисної експлуатації, який зазначено в даній статті, та повинен бути обов'язково вказаний у наказі по підприємству [2, *25*].

Щодо узгодження показників звітності, то поки ще не оприлюднено бланки Декларації з податку на прибуток, показники якої, на нашу думку, повинні бути взаємопов'язані з показниками ф. № 2 "Звіт про фінансові результати".

Висновки. В Україні із прийняттям Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" виникло ряд проблемних питань стосовно облікового відображення податку на прибуток, визначеного за правилами податкових розрахунків. Із прийняттям Податкового кодексу України № 2756-VI від 2 грудня 2010 р. більшість питань повинна була знайти своє вирішення, шляхом зміни підходу до визначення прибутку до оподаткування. Для визначення ступеня вирішеності існуючих проблем проаналізовано основні положення Податкового кодексу України та встановлено таке:

1) проблему правомірності виокремлення податкових розрахунків в окрему інформаційну систему не вирішено, оскільки положення Податкового кодексу зобов'язують платників податків вести обов'язково податковий облік окремо від бухгалтерського;

2) проблему існування різних баз оподаткування податком на прибуток у бухгалтерському обліку та податкових розрахунках вирішено частково, шляхом установлення відповідності умов визнання доходів та витрат, які враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування, умовам, які визначає законодавство у сфері бухгалтерського обліку. Проте податковим законодавством залишено доходи, які не включаються при визначенні бази оподаткування та витрати подвійного призначення, що, у будь-якому випадку, призведе до утворення податкових різниць у бухгалтерському обліку;

3) проблему документування операцій вирішено частково, оскільки дані для обчислення бази оподаткування за податковим законодавством базуються на документації, яка використовується в бухгалтерському обліку. Слід відзначити, що залишаються нерозробленими документи для обліку податкових різниць.

Отже, пропонуємо організувати облік та сформувати облікову політику на підприємстві таким чином, щоб забезпечити оперативне й достовірне визначення фінансового результату до оподаткування та податку на прибуток і якомога більше наблизити до вимог Податкового кодексу України. Запорукою оперативності обліку вважаємо чітко розроблену інформаційну систему облікового забезпечення складання податкової звітності, яка на сьогодні ще не є досконалою.

Література

1. Про оподаткування прибутку підприємств: Закон України № 334/94-ВР від 28 грудня 1994 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=334%2F94-%E2%F0.

2. Податковий кодекс України № 2756-VI від 2 грудня 2010 р. // Голос України. – 2010. – № 229-230 (4979-4980). – С. 4-62.