

СТАНОВЛЕННЯ І РОЗВИТОК ПОДАТКОВОГО РАХІВНИЦТВА В УМОВАХ РЕФОРМУВАННЯ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ

Розглядаються становлення і розвиток облікового рахівництва як основи обліку. Визначена сучасна система податкового рахівництва в зв'язку з реформуванням податкової системи, що визначено Податковим Кодексом України

Постановка проблеми. Перехід України до ринкових відносин зумовив значні перетворення в системі господарювання держави, зміни в становленні до власності, управлінні господарськими процесами тощо. З появою нових видів інформації та нових груп її споживачів, рамки та функції бухгалтерського обліку розширились. Як наслідок, в нашій державі за принципами, встановленими міжнародною практикою сформовані підсистеми єдиної системи бухгалтерського обліку, серед яких слід виділити окремі підсистеми фінансового і управлінського обліку та систему податкового рахівництва.

Виходячи із необхідності інтеграції України у світовий економічний простір і перебудови системи економічної інформації та обліку відповідно до міжнародних стандартів, розроблені та впроваджені у практику національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку. Міжнародна практика свідчить, що взаємовідносини між обліком та оподаткуванням не дають змоги досягти двох цілей одночасно, до того ж вони пов'язані із значними витратами для підприємств. Дослідження підходів до вирішення питання про використання даних бухгалтерської звітності у податковому обліку дозволило виділити два основних методи, а саме:

1) метод реконсолідації, коли за основу для визначення податкової бази приймається оподатковуваний прибуток, визначений за даними бухгалтерського обліку, який потім коригується. Така система застосовується в США, Казахстані, Молдові;

2) метод формування в системі бухгалтерського обліку облікових процедур (податкових розрахунків, які б давали можливість в межах податкового законодавства на підставі облікової інформації здійснювати відповідні розрахунки та подавати необхідну інформацію для податкової звітності).

Важливою складовою процесу розбудови економіки України та її євроінтеграції є формування сучасної вітчизняної системи оподаткування, яка забезпечує необхідними фінансовими ресурсами економічний та соціальний розвиток держави і виконання нею своїх функцій. Ефективна система оподаткування зумовила необхідність значних перетворень, які торкнулися системи бухгалтерського обліку і всіх форм власності. В зв'язку з цим, важливим кроком на шляху формування сучасної податкової системи є формування нової системи обліку податкових розрахунків та податкової звітності.

Незабаром до власної податкової системи у нашій державі починає формуватись єдина система податкового рахівництва (деякі процедури обліку, розрахунки і податкова звітність), яка на підставі затверджених державою правил виконує функції обліку і реєстрації інформації про фінансово-господарські операції платників податків для цілей формування податкової бази шляхом розрахунків податкових зобов'язань та їх сплати до бюджету.

В системі податкового рахівництва здійснюється коригування показників облікового прибутку (збитку) для цілей оподаткування, відповідно до чинного податкового законодавства. Таким чином, якщо фінансовий облік забезпечує формування необхідної інформації про майновий і фінансовий стан підприємства та використання ресурсів, система податкового рахівництва формує інформацію про податкові зобов'язання і своєчасність сплати податків на прибуток до бюджету та в деякій мірі забезпечує обґрунтування інших податків, зокрема податку на додану вартість, акцизного податку та інших.

В зв'язку з прийняттям Податкового Кодексу в Україні на відміну від визначення прибутку в балансі і звіті про фінансові результати, прибуток, що оподатковується, визначається як зменшення суми доходу на собівартість реалізованих продукції, товарів, виконаних робіт (послуг).

Незважаючи на те, що в системі оподаткування різні розрахунки здійснюються на підставі даних облікової документації, але ця система являє собою податкове рахівництво і розрахунки здійснюються на підставі цієї документації. Перш ніж визначити понятійний апарат щодо трактування податкового обліку і податкового рахівництва слід зазначити, що ще в дореволюційній Росії, починаючи з 1888 р. в Петербурзі видавався журнал "Счетоводство" (Рахівництво), який проіснував майже до 1904 р. В ньому друкувались як теоретичні так і практичні аспекти рахунковедення, що є поняттям більш емким, що включає не тільки чисто бухгалтерські записи, але і весь комплекс робіт, пов'язаних з обліком, розрахунками і звітністю.

Пізніше (вже при радянській владі) ряд теоретиків обліку почали розглядати облікову науку як рахунковедення. Так, наприклад, Н.А. Кипарисов визначив місце рахункознавства як "точную политическую экономию", а А.М. Галаган навіть обґрунтував необхідність перебудувати (реформувати) систему обліку в самостійну науку рахункознавства і назвати її економічнологією. Він вважав, що висновки рахунковедення є більш точніші, ніж висновки політичної економії. Пізніше систему обліку Н.Ф. Преображенський обґрунтував як рахункознавство і видав книгу під назвою "Организация счетоводства и счетного аппарата в торговых организациях", що послужило підставою для розробки Інструкції по рахунковеденню торгових підприємств. Понятійний апарат щодо рахункознавства особливо обґрунтувався зарубіжними вченими – теоретиками і практиками. Зокрема, наукові основи обліку (і не тільки бухгалтерського) закладались і обґрунтовувались в Росії в журналі "Счетоводство" (засновник і видавник журналу був визначний вчений Адольф Маркович Вольф, який в свій час був членом Болонської академії рахівників та дійсним членом інших національних товариств з рахівництва. В 1922-1926 роках в м. Москві видавався журнал "Вестник счетоводства", в якому визначалась велика роль рахівництва в системі обліку (Цей журнал видавався під гаслом "Баланс – прапор рахівництва").

Але, незважаючи на такі підходи щодо трактування обліку, все ж таки в нашій державі і в інших країнах поняття облікове рахівництво як в теоретичному обґрунтуванні так і в практичному аспекті майже не використовувалось. Це стосується і податкового рахівництва, що є по суті підсистемою бухгалтерського обліку. В той час, слід підкреслити, що в нашій державі податкове рахівництво вважається прерогативою фінансової галузі науки і практики.

Податкове рахівництво являє собою фінансову галузь обліку у нашій державі, де саме формується система податкового рахівництва, що включає в себе не тільки облік, але й визначає систему податкових розрахунків, податкової звітності і обґрунтовує достовірність визначення доходів, витрат, амортизації та прибутку, що підлягає оподаткуванню та інших показників (ПДВ, акцизного податку, інших податків і зборів). Система податкового рахівництва на підставі процедур обліку, податкових розрахунків і податкової звітності (в формі декларацій і додатків до них) дає можливість

реально відображати в обліку реальну податкову ситуацію і обґрунтовувати та слідкувати за правильністю нарахування і сплати податків.

Дослідження літературних джерел і діючої практики на підприємствах і у підприємців свідчить про те, що самостійна система податкового рахівництва в значній мірі ускладнює роботу бухгалтерських служб у визначенні доходів, витрат, нарахуванні амортизації, оцінці основних фондів і матеріальних запасів. Але сутність проблем при формуванні податкової бази прибутку не тільки в цьому, але і в тому, що порушуються в значній мірі принципи визначення фінансового результату господарської діяльності (зокрема принципу нарахування і відповідності доходів і витрат). Крім цього існують суттєві розбіжності між фінансовим обліком і системою оподаткування щодо критеріїв обґрунтування доходів, витрат і амортизації у фінансовому обліку та у податковому рахівництві. Поряд з цим прибуток, розрахований за принципами податкового законодавства, порушує принципи нарахування та відповідності доходів і витрат, що визначені Законом України „Про бухгалтерський облік”. Це пояснюється тим, що доходи і витрати у фінансовому обліку та фінансовій звітності визначаються в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів. Наявність розбіжностей, між фінансовим обліком і податковим рахівництвом призводить до виникнення тимчасових податкових різниць між об’єктом оподаткування щодо прибутку в податковому рахівництві та об’єктом оподаткування, розрахованим у фінансовому обліку та відображеному у Звіті про фінансові результати. Відмінність між цими системами обліку виникає також в результаті різних норм амортизації та різного визначення об’єктів основних фондів (виробничих і невиробничих) та призводить до утворення тимчасових різниць, що підлягають оподаткуванню. При цьому слід зазначити, що методика бухгалтерського обліку тимчасових та постійних податкових різниць затверджується в порядку, передбаченому відповідним законом “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність” та набуває чинності з січня 2012 р. Система податкового рахівництва на підставі податкових розрахунків дає можливість адекватно відображати в обліку реальну економічну ситуацію і забезпечує можливість слідкувати за правильністю нарахування і сплати податків. Податкове рахівництво є однією з важливих підсистем бухгалтерського обліку, яка, керуючись відповідними законодавчими актами і положеннями, затвердженими державою та відповідними державними податковими службами, на підставі облікової інформації забезпечує достовірність податкових розрахунків і податкової звітності щодо нарахування і сплати податків відповідним державним органам.

Система податкового рахівництва організовується в такому порядку, щоб задовольнити потреби управління і податкової служби в інформації щодо формування бази і об’єктів оподаткування на підприємствах і в підприємницькій діяльності. Податкове рахівництво тісно пов’язане з економічними дисциплінами і, зокрема з фінансовим обліком. Взаємозв’язок податкового рахівництва і фінансового обліку полягає в тому, що вони обидва базуються на одних і тих же даних і первинних документах, але визначення їх суми і змісту базується не на економічній сутності тієї або іншої господарської чи фінансової операції, а базується з моменту (стадії) її здійснення на підставі законів і положень податкового законодавства. Поряд з цим, слід підкреслити, якщо у фінансовому обліку господарська операція відображається в період її здійснення, то у податковому рахівництві в основі відображення операції лежить термін її здійснення (перша чи друга подія, тобто це чи доходи чи витрати, здійснені чи нараховані). Таким чином, система податкового рахівництва виникла як така, що адекватно реагує на закони оподаткування, обґрунтовує податкову звітність та порядок розрахунків щодо нарахування і сплати податків. Поряд з цим система формування

податкового рахівництва, що включала податкові розрахунки, податкову звітність, змінювалася і доповнювалася іншими законодавчими актами.

Всі законодавчі акти, які були прийняті в нашій державі, визначали нові підходи в системі нарахування і сплати податків, були значним кроком вперед в умовах переходу до ринкових відносин, різних форм власності і вільного підприємництва. Значні перетворення в системі оподаткування не могли не торкнутись і бухгалтерського обліку, що і обумовило появу податкового рахівництва і з’явилося поняття податковий облік з введенням в дію Закону “Про оподаткування прибутку підприємств” (із змінами і доповненнями). Система податкового рахівництва ведеться працівниками обліку безпосередньо на підприємствах або підприємцями і відрізняється від оперативного обліку платників податків, який ведуть відповідні служби податкових адміністрацій.

Податкове рахівництво може вестись на підприємствах як в системі облікових реєстрів фінансового обліку, так і поза них шляхом складання відповідних довільної форми накопичувальних аналітичних відомостей, що є підставою для заповнення показників податкових декларацій і податкових розрахунків. Податкове рахівництво суттєво відрізняється від фінансового обліку тому, що основою його є база оподаткування, в той час як в системі бухгалтерського обліку фінансовий облік визначає фінансовий стан і результати діяльності підприємства. Але є суттєві об’єктивні фактори, які потребують узгодження податкового рахівництва і фінансового обліку. Перш за все, підставою для податкового рахівництва і фінансового обліку є одні й ті ж облікові документи, по-друге, організовують і ведуть процедури фінансового обліку і податкового рахівництва одні й ті ж бухгалтери. Нарешті, саме дані фінансового обліку використовуються для даних податкових розрахунків.

Розглядаючи систему податкового рахівництва в зв’язку з прийняттям нових підходів в системі бази оподаткування, ставок податків і їх граничних розмірів та обчислення їх суми, слід зупинитись на деяких аспектах, які передували появі Податкового Кодексу і були в деякій мірі підставою для цього Кодексу. Так, напевно в деякій мірі використовувались положення Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” (із змінами і доповненнями), де були здійснені нові визначення і трактування щодо доходів, витрат, амортизації, обчислення прибутку, який підлягає оподаткуванню. Замість доходів, з метою оподаткування було введено поняття “валовий дохід”, а замість витрат – “валові витрати”. Зовсім інше визначення доходу було дано в Положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку, прийнятих відповідно до Закону “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність” від 16 липня 1999 р. Так, положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 15 “Дохід”, визначалось, що дохід визнається внаслідок збільшення активу або зменшення зобов’язань, що зумовлює зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства) за умови, що оцінка доходу може бути визначена достовірно. Таке визначення тепер дається і в Податковому Кодексі. Незважаючи на те, що цим положенням визначені економічні критерії доходів, продовжувалась неузгодженість цього визначення з визначенням валового доходу в Законі “Про оподаткування прибутку підприємств”. Згідно із зазначеним Законом, поява валових доходів визначалась відповідно до цінностей (їх реалізації). Але ще й на сьогодні визначаються два прибутки, а саме: балансовий прибуток згідно з фінансовою звітністю і оподатковуваний прибуток, який визначається в Податковому Кодексі як зменшення суми доходів на собівартість реалізованої продукції, товарів, робіт, послуг. Таким чином виник новий об’єкт оподаткування, що не збігається з прибутком, що визначено по балансу.

Нові вимоги законодавства, визначені Законами України кардинально змінили підхід до визначення об'єкта оподаткування. Фінансовий результат і зокрема прибуток, що відображається у бухгалтерському обліку в значній мірі відрізняється від оподатковуваного прибутку.

Але слід підкреслити, що в статті розглядається вся система податкового рахівництва, що включає в себе також податкові розрахунки і податкову звітність. Таким чином, податкове рахівництво охоплює всю систему обліку, податкових розрахунків і податкової звітності, що стосується визначення не тільки оподатковуваного прибутку, але й для визначення податку на додану вартість, акцизного податку та інших податків і платежів. В той час фінансовий облік охоплює ведення всієї фінансово-господарської діяльності на підприємстві і дає в основному звітну інформацію про фінансові результати і фінансовий стан.

Суттєві відмінності мали місце при визначенні не тільки доходів, але й витрат, які трактувалися як валові витрати. У той час в фінансовому обліку згідно з П(С)БО 16 "Витрати" витратами визнаються або зменшення активів або збільшення зобов'язань що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками) за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені. В основу цього трактування витрат покладалась їх економічна сутність.

Слід також зазначити, що відповідно до закону "Про оподаткування прибутку підприємств", валові витрати визначались як сума будь яких витрат платника податку у грошовій, матеріальній і нематеріальній формах, здійснених як компенсація вартості товарів (робіт, послуг) для їх подальшого використання у власній господарській діяльності. Так само при визначенні валового доходу – дохід визначався як сума будь якого доходу в грошовій, матеріальній і нематеріальній формах. Необхідно підкреслити, що до складу валових витрат могли відноситись тільки витрати в межах норм, встановлених зазначеним Законом і за умови, що ці витрати пов'язані з господарською діяльністю і оформлені документами. Тобто в основу визначення валових доходів і валових витрат були покладені не економічні критерії, а чисто юридичні, що зазначалось в законодавстві.

Поряд з цим відповідно до Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" виникло нове визначення прибутку, що підлягає оподаткуванню, так званий оподатковуваний прибуток, що в деякій мірі покладено і в основу Податкового Кодексу.

Поряд з доходами і витратами згідно зазначеного Закону були дані також нові визначення терміну "амортизація" основних фондів та їх груп, на підставі яких здійснюється амортизація, а також порядок визначення амортизаційних відрахувань. Це означає, що в податковому законодавстві на відміну від фінансового обліку, амортизація не включалась до складу витрат, а при визначенні оподатковуваного прибутку виділялась окремо. Згідно з чинним законодавством, що визначено в Податковому Кодексі, тепер сума амортизації при обчисленні оподатковуваного прибутку не враховується.

Нові вимоги законодавства, що визначені в Податковому Кодексі України та інші законодавчі акти кардинально змінили підхід до визначення об'єкта оподаткування, зокрема прибутку. У фінансовому обліку прибуток визначається як різниця між доходами і витратами, і не може служити підставою для розрахунку податку на прибуток. В зв'язку з цим виникла необхідність окремого ведення в системі податкового рахівництва об'єктів калькулювання собівартості реалізованих продукції, товарів (робіт, послуг). Все це потребує ведення окремих податкових розрахунків для накопичення

даних цих показників, які необхідні для заповнення податкової Декларації з податку на прибуток підприємства, та податкової декларації з податку на додану вартість (ПДВ), а також розрахунків для накопичення даних цих показників для відображення їх у податковій звітності.

Згідно Податкового Кодексу визначені також нові підходи щодо визначення об'єктів і бази оподаткування, виникнення податкових зобов'язань. Поряд з цим при обчисленні податку на додану вартість згідно з Податковим Кодексом визначено порядок і особливості визначення бази оподаткування в окремих випадках, ставки податку, а також визначено операції, які не є об'єктами оподаткування. При цьому слід підкреслити, що ряд положень щодо визначення податку на додану вартість в Податковому Кодексі використані на підставі Закону "Про податок на додану вартість".

По суті, при обчисленні податку на додану вартість слід враховувати:

- об'єкти оподаткування, що не нараховують податкові зобов'язання, застосовуючи режим звільнення від оподаткування (по операціях, що здійснюються на внутрішньому ринку та по операціях, пов'язаних з ввезенням (пересиланням) товарів на митну територію України);

- об'єкти оподаткування, що нараховують податкові зобов'язання, застосовуючи нульову ставку (по операціях, пов'язаних з вивезенням (експортуванням) товарів за межі митної території України);

- операції з поставки товарів (робіт, послуг), що не є об'єктом оподаткування ПДВ, за якими не нараховуються податкові зобов'язання.

До кожної операції з поставки товарів (робіт, послуг), застосовують режим оподаткування, що є важливим тільки для визначеної операції. Щодо кожної операції з поставки товарів (робіт, послуг), що є об'єктом оподаткування ПДВ на дату виникнення податкових зобов'язань, платники податку складають податкову накладну. Платник податку зобов'язаний надати покупцю податкову накладну, яка є звітним і одночасно розрахунковим документом. Податкова накладна виписується на кожну повну або часткову поставку товарів (робіт, послуг). Платники податку повинні зберігати податкові накладні протягом строку, передбаченим законодавством для зобов'язань і сплати податків.

Список використаної літератури:

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 "Дохід" / Затв. наказом МФУ від 20.10.99 р. № 246 // Збірник необхідних матеріалів для підготовки лекцій з бухгалтерського обліку та оподаткування, №1, Бухгалтерський облік. Нормативні документи. – С. 35-38.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати" Затв. наказом МФУ від 31.12.99 р. № 318 – К.: ЦСП "Компас", 2000. – С. 71-77.
3. Податковий Кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI.
4. Закон України "Про внесення змін до деяких законодавчих актів України у зв'язку з прийняттям Податкового Кодексу України".
5. Бухгалтерський фінансовий облік в Україні. Навчальний посібник // За ред. В.М. Добровського – Київ: АСК, 2009.
6. *Сторожук О.В., В.М. Мурашко, Є.Ю. Шара* Облік та розрахунки в податковій системі України // Монографія. За загальною редакцією доктора економічних наук професора П.В. Мельника - м. Ірпінь, 2009.

МУРАШКО О.В. – кандидат економічних наук
Національного університету ДПС України

МУРАШКО В.М. – кандидат економічних наук
Національного університету ДПС України