

## ФІНАНСОВА ТА ПОДАТКОВА ЗВІТНІСТЬ: УЗГОДЖЕНІСТЬ ПОКАЗНИКІВ

*Розкрито питання, пов'язані з порядком формування показників фінансової та податкової звітності, а також основні вимоги до їх узгодженості*

**Постановка проблеми.** У зв'язку з неодноразовими змінами, уточненнями, доповненнями податкової системи України, все більше уваги приділяється питанням оподаткування, розрахунком з бюджетом та позабюджетними фондами. Проте у процесі реформування системи бухгалтерського обліку та системи оподаткування залишається багато термінологічної невизначеності та плутанини. Складається враження, що фахівці Державної податкової служби, Міністерства фінансів та Аудиторської палати ніби живуть в різних країнах і розмовляють на різних

мовах, які не зрозумілі для інших. Провідні вчені з обліку, контролю, аудиту, оподаткування багато уваги приділяють розв'язанню цих проблематичних питань, проте всі вони залишаються невирішеними.

Федерація професійних бухгалтерів та аудиторів виграла тендер в ДПС України на проведення наукового дослідження щодо податкової і фінансової звітності та взаємоув'язки показників податкового та бухгалтерського обліку [2, с. 154]. У тендерній документації були сформульовані основні завдання, які повинні бути вирішені (табл. 1).

*Таблиця 1. Основні завдання щодо узгодженості показників фінансової та податкової звітності*

<i>Завдання</i>	<i>Коротка характеристика</i>
1. Аналіз чинного законодавства	– проаналізувати чинні законодавчі акти з питань ведення бухгалтерського та податкового обліку; – складання податкової та фінансової звітності, а також бази даних, наданого замовником, для обґрунтування та складання переліків показників податкової звітності
2. Класифікація показників звітності	– визначити класифікаційні групи показників податкової звітності та обґрунтувати кожну з них; – встановити уніфіковані назви показників податкової звітності
3. Алгоритм формування показників звітності	– розробити алгоритм формування показників податкової звітності на підставі даних бухгалтерського обліку; – підготувати алгоритм співставлення показників податкової звітності з показниками реєстрів бухгалтерського обліку; – підготувати алгоритм співставлення показників податкової звітності з показниками форм фінансової звітності; – підготувати алгоритм співставлення показників різних форм податкової звітності

Ми погоджуємося із доц. С.Л. Березою, яка вважає, що поєднання бухгалтерського та податкового обліку на базі сучасних стандартів заведе бухгалтерський облік, зокрема порядок формування та складання звітності, в чергову безвихідь [3, с. 26]. І законотворцям зараз не цим слід займатись, а почати, врешті-решт, роботу по створенню дійсно національного

обліку, провести дослідження, залучити до роботи кращі наукові кадри. Податково-бухгалтерський облік повинен бути побудований на національному законодавстві і враховувати термінологію, методи формування та складання звітності, що склалися історично.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Об'єктивне висвітлення будь-якої

проблеми неможливе без вивчення напрацьованих попередніх дослідників. Не є винятком і проблема формування показників фінансової та податкової звітності, якій як у вітчизняній, так і зарубіжній літературі присвячено чимало праць.

Теоретичним і практичним аспектам функціонування та подальшого розвитку бухгалтерського обліку і податкової системи, зокрема, присвячено праці Р. Азаряна, Г.Я. Бахмета, М. Білухи, проф. Ф.Ф. Бутинця, С.Ф. Голова, проф. В.Ф. Палія, В.В. Панкова. В зазначених працях розкрито ключові моменти оптимізації бухгалтерського обліку та податкової системи.

Однак, вимоги податкової системи до бухгалтерського обліку не сформульовані, як не визначені критерії ступеню його готовності задовольнити ці вимоги. Необхідність узагальнення накопичених висновків і рекомендацій щодо розгляду порядку формування показників звітності в обліку та оподаткуванні, а також визначення підходів співіснування податкового і бухгалтерського обліку викликали необхідність проведення подальших наукових досліджень.

**Мета дослідження.** Метою написання статті є обґрунтування необхідності розгляду методики узгодженості податкової та фінансової звітності, розробки методичних рекомендацій щодо визначення облікового та податкового податку на прибуток, а також розгляд проблем співіснування і наближення бухгалтерського та податкового обліку. Досягнення зазначеної мети відбувається шляхом постановки та вирішення завдань: охарактеризувати підходи співіснування податкового обліку та бухгалтерського обліку, проаналізувати існуючі законодавчі акти з питань ведення бухгалтерського та податкового обліку, складання податкової та фінансової звітності та їх поєднання.

**Викладення основного матеріалу дослідження.** Зважаючи на мету і напрям даного дослідження, окреслимо ключові позиції.

Для кожного етапу розвитку суспільства характерна своя система обліку і, в міру

ускладнення функціонування суспільства, ускладнюється облік, з'являються нові його підсистеми. З прийняттям законів про податок на додану вартість та оподаткування прибутку підприємства триває дискусія про місце податкового обліку: чи знаходиться він в системі бухгалтерського обліку, чи перебуває поза нею. Окремі вчені зазначають, що створюються дві системи: бухгалтерський та податковий облік, оскільки вони мають різну мету [2, с. 161].

В Україні проблема взаємозв'язку системи оподаткування та бухгалтерського обліку з'явилися в результаті реформування законодавства з 1997 р., а саме, з прийняттям Закону України "Про внесення змін до Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" [6] та Закону України "Про податок на додану вартість" [7]. Відповідно до норм цих законів, ведення бухгалтерського обліку та обліку для оподаткування зазнає суттєвих розбіжностей. Разом з тим, вважаємо, що в Україні не має об'єктивних причин для виділення "податкового обліку" та належного економічного підґрунтя для цього.

Не вирішило проблеми суміщення обліку в повному обсязі і ведення П(С)БО 17 – стандарт вимагає доробок і визначення на законодавчому рівні методології суміщення ведення бухгалтерського податкового обліку за встановленими правилами. На жаль, досі податковий облік "виходить" за межі системи бухгалтерського обліку (в частині податку на прибуток), не вписується в неї, а тому й отримав самостійну назву.

Втім, Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" не визнає податковий облік як власну підсистему і взагалі не згадує про існування податкового обліку [5, с. 12]. В українському законодавстві таке поняття як податковий облік відсутнє.

На теоретичному рівні податковий облік можна визначати як систему збору, фіксації і обробки інформації, необхідної для правильного визначення (обчислення) податкових зобов'язань платника податків та інших обов'язкових платежів. Основне

завдання при цьому полягає у визначенні валових доходів і валових витрат підприємства, оподаткованого прибутку і податку на прибуток.

Необхідно вирішити питання інтеграції підсистем обліку. Лише єдина система бухгалтерського обліку, яка включає в себе фінансовий, управлінський і податковий облік як підсистеми, дає змогу в своїх межах організувати оперативний облік, виступає базою для визначення макроекономічних показників та має майбутнє [8, с. 320]. Єдина система обліку – єдиний гарант довіри суспільства до обліку та звітності, а тому така система повинна мати теоретичне та методологічне обґрунтування. У даному випадку суттєвим доробком є праці наших попередників, які будували соціалістичний облік – найточніший, найсвоєчасніший, найдостовірніший інструмент управління економікою держави [3, с. 29]. Основним користувачем такого обліку була держава – власник і розпорядник майна суспільства. Напрацювання, які ми маємо, з урахуванням вимог сьогодення, можна застосувати до нового, недержавного власника.

Саме такого погляду і дотримується російський вчений, проф. В.Ф. Палій, який зазначає, що податковий облік є дублюванням бухгалтерського, а будь-яка інформація, яка дублюється по-перше, є нечіткою, а по-

друге – у законодавстві також можуть бути помилки та протиріччя, на яких хтось “грає”. Звідси, краще йти протоптаним шляхом та максимально використовувати можливості бухгалтерського обліку з метою оподаткування, а не створювати та вдосконалювати новий вид обліку – податковий” [9, с. 59].

Вихідна інформація про стан зобов’язань перед бюджетом в Україні формується на підставі даних бухгалтерського обліку. Системою бухгалтерського обліку акумулюється та узагальнюється інформація про нарахування та сплату податків до бюджетів різних рівнів, позабюджетних фондів, місцевих податків і зборів, яка подається до податкових органів у вигляді податкової звітності. Однак досвід закордонних країн свідчить, що при належній організації облікової роботи система бухгалтерського обліку містить інформацію, необхідну як для правильного обчислення прибутку до оподаткування, суми податку на прибуток, так і для достовірного відображення всіх господарських операцій [2, с. 155]. Так, у зарубіжній практиці господарювання за рівнем використання даних бухгалтерського обліку для формування показників про зобов’язання підприємства перед бюджетом виділяють три його види, які наведені в таблиці 2.

Таблиця 2. Види обліку для формування показників звітності

<i>Види обліку</i>	<i>Коротка характеристика</i>
1. Бухгалтерський податковий облік	показники формуються на підставі даних бухгалтерського обліку
2. Змішаний податковий облік	показники формуються на підставі даних бухгалтерського обліку, але з метою оподаткування застосовуються окремі методи
3. Відокремлений податковий облік	показники формуються без участі даних бухгалтерського обліку

А у нас – це два зовсім різних обліки. В якості доказу наведемо регулювання порядку формування оподаткованого прибутку та нарахування податку на прибуток відповідно до податкового законодавства та стандартів бухгалтерського обліку.

Розбіжності у формуванні показників Декларації про прибуток підприємства та

Звіту про фінансові результати суттєві, тому що відображають різні цілі. Сума визнаних витрат у бухгалтерському обліку і сума визнаних валових витрат у податковому обліку суттєво відрізняються. Бухгалтерський облік витрат ґрунтується на принципі обачності, згідно з яким методи оцінки витрат мають запобігати їх зниженню, а в

податковому обліку підхід протилежний: валові витрати не повинні бути завищені, а тому встановлюються обмеження при визнанні валових витрат.

Необхідність уособленого ведення податкового обліку пояснюється тим, що визнання доходів і валових витрат, фінансових результатів і прибутку до оподаткування у податковому законодавстві не відповідає основним принципам визнання доходу та витрат у бухгалтерському обліку [2, с. 162]. Різні принципи нарахування доходів і витрат – це одна з найголовніших проблем. У податковому обліку використовуються такі методи обчислення бази оподаткування, які не мають економічного обґрунтування, внаслідок чого вони є непридатними для обчислення національного багатства країни.

Таким чином, податковий облік потрібен тільки тоді, коли доходи та витрати в певній мірі відрізняються від того, що написано в законі про оподаткування прибутку. Це пов'язано з тим, що дохід – це поняття загальноекономічне, і в будь-якій країні дохід є доходом. Та в будь-якій країні витрати – є витрати, але в кожній країні – своя податкова система та своє поняття, що складає базу оподаткування. Для того, щоб це з'ясувати, зовсім не потрібно вести якийсь окремий податковий облік, все можна з'ясувати в межах рахунків бухгалтерського обліку, в одному “флакони”, на підставі єдиної первинної документації та отримати дані цілком адекватні та необхідні.

В українському бухгалтерському обліку в Плані рахунків є восьмий клас, де концентруються всі валові витрати поелементно, і там їх можна розкласти по кожній складовій, в тому числі, показати в двох або в трьох рубриках: це витрати – валові, а це витрати, які приймаються до податкового відрахування; ось витрати, які не приймаються до податкового відрахування, а ось витрати, які мають середню характеристику (в одних випадках вони відраховуються з прибутку, в інших – не відраховуються).

В окремі моменти податковий облік необхідний. Він необхідний при нарахуванні амортизації для цілей оподаткування по тій причині, що для оподаткування застосовуються одні норми амортизації, а господарюючі суб'єкти в бухгалтерському обліку можуть застосовувати зовсім інші. Тому тут виникає необхідність ведення податкового обліку, який би уловлював цю інформацію. Якщо є додаткові особливості в податковому обліку, наприклад, оподаткування капітального ремонту основних засобів, то необхідно окремо вести облік цієї інформації.

Законодавством України про оподаткування прибутків, доходів та сплату інших платежів передбачено ведення податкового обліку. Його призначення – за даними бухгалтерського обліку групувати потрібну інформацію у податкових деклараціях із податку на додану вартість (ПДВ) і податку на прибуток підприємства, складати розрахунки з акцизного збору та інших платежів до державного і місцевого бюджетів.

Податковий облік не має власних методичних прийомів, притаманних лише йому, ґрунтується на первинній документації про господарські операції, відображеній у бухгалтерському обліку, складає декларації про податки на основі вибірки бази оподаткування із бухгалтерського обліку, разом з тим має власні розрахунково-аналітичні прийоми обчислення податків і зборів до бюджетів різних рівнів.

Податковий облік поза системою бухгалтерського обліку робить неперспективними будь-які трансформації даних бухгалтерського обліку з метою складання податкових декларацій. Тому для підвищення ефективності обліку та аудиту декларація про податок на прибуток повинна базуватись на показнику облікового прибутку. Алгоритм визначення суми прибутку, що підлягає оподаткуванню, може бути побудований виходячи з взаємозв'язку податку на прибуток, що підлягає сплаті та витрат з податку на прибуток (рис. 1).

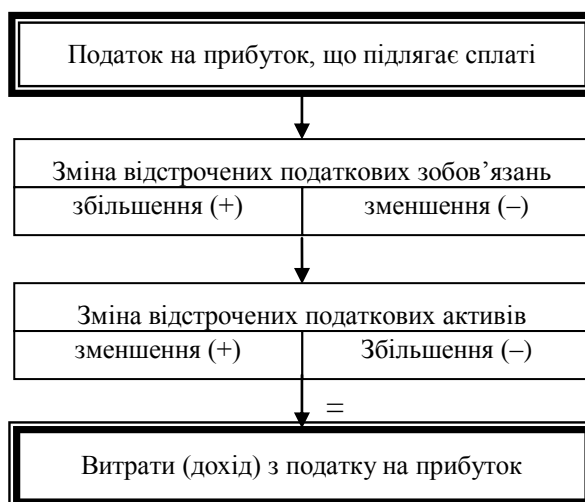


Рис. 1. Визначення витрат (доходу) з податку на прибуток

Як відомо, відстрочені податкові активи та відстрочені податкові зобов'язання є наслідком тимчасових різниць між їх податковою базою та балансовою вартістю. Виходячи з балансової вартості активів і зобов'язань, може бути визначена їх податкова база.

Виходячи із взаємозв'язку податкового й облікового прибутку, загальний алгоритм визначення прибутку, що підлягає оподаткуванню (податкового прибутку), має такий вигляд (рис. 2).

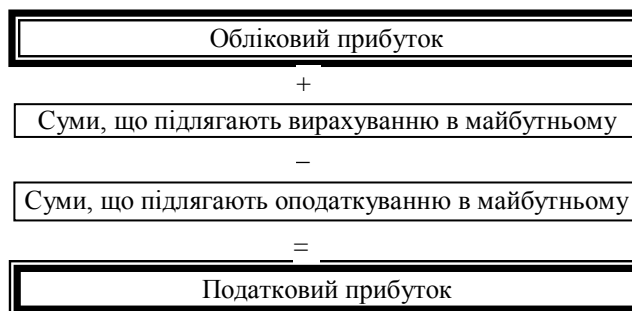


Рис. 2. Узгодження облікового та податкового прибутку

За недотримання податкового законодавства передбачені значні штрафні санкції. Відомо, що найточніший облік там, де найвибагливіший користувач. В Україні майже єдиний реальний користувач податкова служба. Бухгалтер добре усвідомлює відповідальність і можливі наслідки допущених помилок, які стосуються саме податкового законодавства, а тому й приділяє особливу увагу веденню податкового обліку. Дотримання податкового законодавства контролюють за планом та оперативною інформацією податкові інспектори.

За неведення бухгалтерського обліку законодавчо відповідальність не передбачена. Бухгалтерський облік виявився нікому

непотрібним. Навіть виведення бухгалтерського обліку в ранг закону не “допомогло”: багато підприємств тепер ведуть лише облік податковий (реєстри придбаних та виданих податкових накладних, відомості валових доходів та валових витрат). Практики очікували, що із запровадженням національних стандартів бухгалтерського обліку спроститься визначення прибутку до оподаткування, зникнуть відмінності між визнанням доходів, витрат і визначенням фінансових результатів в бухгалтерському і податковому обліку. Однак відмінності між даними поточного обліку, показниками фінансової звітності і податкових декларацій є неминучими і стають, можливо більш глибокими. Щодалі зростають

розбіжності в об'єктах податкового та бухгалтерського обліку.

Міністерство фінансів України як державний орган управління централізовано розробляє єдину методологію ведення бухгалтерського обліку і фінансової звітності для всіх суб'єктів господарювання незалежно від форм власності і способів господарської діяльності, затверджує в установленому порядку нормативні акти з бухгалтерського обліку і фінансової звітності, в разі потреби погоджує їх з Державним комітетом статистики України, Міністерством економіки України та іншими органами державного управління [8, с. 318].

Порядок обчислення і стягнення податків і зборів визначається Верховною Радою України з прийняттям відповідних законів. Відповідно правила подання інформації у фінансовій звітності, порядок визначення фінансових результатів трактуються не з податкових позицій, а з економічної суті кожної господарської операції і орієнтовані на міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, а тому не передбачають схем формування показників, що використовуються для складання податкової звітності на основі чинного податкового законодавства України [2, с. 161]. Сьогодні підприємства України не мають стандартних форм розрахунку щодо узгодження податкового і фінансового обліку витрат, доходів, які розроблені і застосовуються і міжнародній практиці. Причина полягає у виникненні методологічного вакууму між вимогами Міністерства фінансів України щодо ведення бухгалтерського обліку згідно з національними стандартами бухгалтерського обліку і вимогами державної податкової адміністрації щодо визначення податкових зобов'язань і ведення податкового обліку відповідно до нормативної бази з оподаткування. Саме тому, податковий облік обрав такі методи обчислення бази оподаткування та непридатні для обчислення національного багатства.

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** За результатами проведеного дослідження визначено, що обираючи ту чи іншу теорію бухгалтерського обліку і відповідно опираючись на ту чи іншу методику оцінки активів і пасивів, розрахунку витрат і обчислення прибутку, бухгалтер отримує той чи інший результат. При цьому одні користувачі хочуть, щоб ці показники мали, як можна більші значення, інші намагаються ці значення зменшити. Ще зовсім недавно в зарубіжних країнах спостерігалася тенденція до завищення прибутку з метою отримання премії. Тепер всі намагаються прибуток приховати, щоб не сплачувати податки. Це призводить до важливого висновку: методологія бухгалтерського обліку використовується в інтересах найбільш впливових сил в суспільстві [8, с. 320].

На нашу думку, за таких умов, що склались в Україні, тобто наявності суттєвих розбіжностей методології оцінки більшості показників податкового та бухгалтерського обліку, необхідно передбачити приведення законодавчих актів, які регулюють ведення бухгалтерського та податкового обліку у відповідність один одному; узгодження трактування понять в законодавчих актах з регулювання ведення бухгалтерського та податкового обліку; врахування думки науковців і спеціалістів-практиків при розробці нормативних документів з регулювання ведення бухгалтерського обліку; підняття професійного рівня працівників податкових органів і законотворців; формування податкового обліку на основі бухгалтерського; розробка комп'ютерних програм для узгодження податкового та фінансового обліку.

Все це потребує проведення подальших наукових досліджень з прийняттям відповідних обґрунтованих рішень та з безпосереднім втіленням на рівні нормативно-законодавчих актів.

## ЛІТЕРАТУРА:

1. Азарян Р., Ерицян А. Одна система для всех // Экономическая жизнь. – 2002. – №9. – С. 12-15.
2. Бахмет Г.Я. Узгодженість показників фінансової і податкової звітності. Розвиток методології і методики податкового аудиту: Матеріали міжнародної науково-практичної конференції. – Ірпінь: Національна академія ДПС України, 2004. – С. 154-176
3. Береза С.Л. Податковий облік: термінологія та концепції ведення // Вісник ЖДТУ. – 2005. – №1(31). – С. 26-37.
4. Бухгалтерський податковий облік. Навчальний посібник для студентів спец. 7.050106 “Облік і аудит” / За ред. д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинця, к.е.н., доц. С.Л. Берези. – 2-е вид., доп. і перероб. – Житомир: ЖДТУ, 2004. – 384 с.
5. Закон України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність”. Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку. / Укладач: Горещька Л.Л. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 112 с.
6. Закон України “Про оподаткування прибутку підприємств” № 283/97-ВР від 22.05.97 р. (зі змінами і доповненнями).
7. Закон України “Про податок на додану вартість” № 168/97-ВР від 03.04.97 р. (зі змінами і доповненнями).
8. Мельничук І.В. Податковий облік і податковий аудит – термінологія реформатів. Розвиток методології і методики податкового аудиту: Матеріали міжнародної науково-практичної конференції. – Ірпінь: Національна академія ДПС України, 2004. – С. 316-322.
9. Палий В.Ф. Проблемы налогового учета. Розвиток методології і методики податкового аудиту: Матеріали міжнародної науково-практичної конференції. – Ірпінь: Національна академія ДПС України, 2004. – С. 56-59.

ЛЕБЕДЗЕВИЧ Яна Вікторівна – кандидат економічних наук, доцент кафедри фінансів Житомирського державного технологічного університету.

Наукові інтереси:

- бухгалтерський та податковий облік;
- фінансова та податкова звітність.