

УДК 657.1:336.225.61

МЕТОДОЛОГІЧНІ ТА ІНФОРМАЦІЙНО-ТЕХНОЛОГІЧНІ АСПЕКТИ НАБЛИЖЕННЯ СИСТЕМ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ Й ОПОДАТКУВАННЯ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ

*В.Д.Пантелєєв, доктор економічних наук, професор
Миколаївський державний аграрний університет*

С.В.Шевчук, викладач

Національний університет кораблебудування ім. адм. Макарова

Визначено основні напрямки методологічної та інформаційно-технологічної інтеграції бухгалтерського обліку й оподаткування. Обґрунтовано методику обліку елементів податкових баз в системі рахунків бухгалтерського обліку.

Определены основные направления методологической и информационно-технологической интеграции бухгалтерского учета и налогообложения. Обоснована методика учета элементов налоговых баз в системе счетов бухгалтерского учета.

Як показали виконані нами дослідження, в умовах паралельного функціонування на підприємствах систем бухгалтерського й податкового обліку порушується цілісність та раціональність функціонування обліково-інформаційної системи на мікрорівні, як наслідок, недосконалості чинної законодавчо-нормативної бази з питань оподаткування прибутку та доданої вартості, наявності різної термінології, не виправданого дублювання інформації про факти господарського життя в первинних документах, облікових реєстрах, звітності тощо. За такого стану речей, необхідним і вельми доречним, з практичної точки зору, є визначення й обґрунтування напрямів методологічного, організаційного та інформаційно-технологічного наближення систем бухгалтерського обліку й оподаткування, як цього вимагає практика ведення обліку на підприємствах усіх галузей народного господарства.

Окремі аспекти узгодження методології бухгалтерського обліку й оподаткування знайшли висвітлення у працях О.С. Бородкіна [1], В.П. Вишневського [2], В. Мосаковського, Т. Кононенко [3], С.Ф. Голова [4] та інших. Вирішенню питань удосконалення

інформаційно-технологічних зв'язків бухгалтерського й податкового обліку сприяли праці таких фахівців, як П.Я. Хомин [5], О.В. Адамик [6], О.І. Малишкін [7]. Незважаючи на значну кількість публікацій, питання поєднання бухгалтерського та податкового обліку вимагають подальших досліджень із метою оптимізації зв'язків між названими видами обліку, створення інваріантної облікової системи, яка б задовольняла інформаційні запити різних груп користувачів.

З урахуванням вищесказаного, метою даної статті є обґрунтування напрямків методологічної та інформаційно-технологічної інтеграції систем бухгалтерського обліку й оподаткування на сучасному етапі.

Наближення методології ведення бухгалтерського та податкового обліку передбачає, перш за все, усунення недоречних відмінностей між цими системами. Якщо розглядати інтеграцію бухгалтерського та податкового обліку, як системний процес формування інформаційного масиву, який передбачає використання даних одного виду обліку для потреб іншого, вважаємо за необхідне виділити її окремі напрями: 1) уніфікація категоріально-понятійного апарату з метою однозначного трактування сутності господарських фактів та процесів; 2) наближення дати визнання об'єктів бухгалтерського та податкового обліку; 3) методологічне наближення систем бухгалтерського та податкового обліку шляхом уніфікації правил, методів та обліково-розрахункових процедур відображення об'єктів обліку; 4) розробка принципів і моделей інформаційно-технологічної взаємодії бухгалтерського та податкового обліку шляхом інтегрованого підходу до використання масиву економічних даних; 5) розробка оптимального алгоритму взаємозв'язку показників фінансової і податкової звітності відповідно до міжнародної практики вирішення цього питання та системно-методологічних характеристик бухгалтерського обліку.

Дослідження показали, що відсутність єдиного підходу щодо розробки категоріально-понятійного апарату призводить до появи відмінностей в способах ідентифікації господарських операцій та виникнення непорозумінь між платниками податків і державними

контролюючими органами при проведенні податкового аудиту. Відмінності облікового та податкового трактування господарських фактів зводяться до двох видів: 1) однакові поняття, попри єдність їх економічної природи та призначення, мають різну термінологію (наприклад, основні засоби та основні фонди); 2) однакові терміни мають різне визначення (наприклад, нематеріальний актив, проценти тощо). Аналіз розходжень облікової та податкової термінології дає змогу зробити висновок, що такі відмінності, здебільшого, є не виправданими та штучними. Тому, з метою уніфікації категоріально-понятійного апарату, у випадку дублювання окремих термінів, які використовуються у бухгалтерському обліку та з метою оподаткування, доцільно було б використовувати бухгалтерське визначення цих понять, яке більшою мірою розкриває змістовну характеристику господарських фактів (дій, подій), процесів, явищ, оскільки, для податкового трактування цих понять характерним є превалювання юридичної форми над їх економічною сутністю. При цьому, в окремих випадках, можуть застосовуватися спеціальні умови або обмеження щодо визнання об'єктів обліку для цілей оподаткування. Так, наприклад, попри значну схожість умов визнання фінансової оренди в бухгалтерському та податковому обліку, для цілей оподаткування можуть бути передбачені умови щодо передання в оренду основних засобів, які перебували у орендодавця протягом строку перших 50% амортизації їх первісної вартості.

Наближення й уніфікація термінології податкового обліку передбачає її узгодження не лише з визначеннями, які використовуються в бухгалтерському обліку, а й усунення відмінностей вищевказаних видів обліку щодо термінів й визначень, які зустрічаються в нормативно-правових актах господарського права (наприклад, дохід, прибуток та інші).

Методологічна інтеграція систем бухгалтерського та податкового обліку неможлива без уніфікації (або ж наближення) прийомів та обліково-розрахункових процедур, які застосовуються з метою відображення об'єктів вищезгаданих видів обліку. Так, основною перешкодою щодо наближення періоду визнання господарських операцій для цілей фінансової та податкової звітності є

використання в податковому обліку спеціального правила “першої події”. Зважаючи на складність методологічних конструкцій, пов’язаних із визначення податкових подій, на нашу думку, для удосконалення та спрощення методики ведення податкового обліку можна запропонувати конструктивні зміни щодо порядку визнання валових доходів. А саме, передбачити можливість ідентифікації валових доходів за принципом нарахування з урахуванням особливостей їх відображення в податковому обліку (наприклад, виходячи зі звичайних цін). Таким чином, дати визнання доходів та валових доходів за такими операціями в бухгалтерському та податковому обліку будуть максимально наближені.

При використанні принципу нарахування необхідно передбачити суворий контроль за дотриманням розрахунково-платіжної дисципліни суб’єктів договірних відносин протягом звітного податкового періоду та процедуру коригування визнаних доходів на суму сумнівної та безнадійної дебіторської заборгованості, яка б передбачала можливість зменшення валових доходів підприємства за тими операціям, оплату за якими не отримано. Крім цього, важливим з позиції недопущення ухиляння від оподаткування є передбачення особливого порядку обліку отриманих авансів та передоплат, в рахунок яких до кінця звітного періоду не відбулася зустрічна поставка продукції, товарів. На нашу думку, такі аванси та передоплати повинні визнаватися поворотною фінансовою допомогою з відповідними податковими наслідками.

Іншим напрямом, який сприятиме уніфікації процедур бухгалтерського та податкового обліку може стати трансформація чинного механізму обліку валових витрат, яка передбачає, по-перше, відмову від касового методу визнання валових витрат. По-друге, пропонуємо до валових витрат включати лише вартість матеріальних цінностей, які отримані від постачальників та інших кредиторів, а на дату складання податкової звітності показник валових витрат коригувати на величину приросту (зменшення), виявлених за допомогою інвентаризації, залишків виробничих запасів, готової продукції та незавершеного виробництва, які оцінені за чистою вартістю реалізації, за фактичними витратами чи нормативною собівартістю.

Найбільш рішучих кроків у бік свого удосконалення в сучасних умовах потребує існуючий порядок податкового обліку основних засобів. З метою наближення бухгалтерського та податкового обліку основних засобів та удосконалення механізму нарахування амортизаційних відрахувань пропонуємо: 1) розробити єдину класифікацію основних засобів, яка повинна визначати не лише класифікаційні групи, а й підгрупи, окремі типові представники кожної підмножини; 2) перейти до пооб'єктного обліку основних фондів 2-4 груп; 3) відмовитися від необгрунтованої методики формування балансової вартості основних фондів; 4) відмовитися від порядку амортизації балансової вартості основних фондів, які вибули з експлуатації; 5) нарахування амортизаційних відрахувань в податковому обліку здійснювати від первісної вартості основних засобів, визначеної за правилами бухгалтерського обліку (без урахування результатів переоцінок, збільшення або зменшення їх корисності); 6) як альтернативу індексації передбачити можливість збільшення норм амортизаційних відрахувань основних засобів з метою оподаткування, як засіб нівелювання впливу морального старіння таких об'єктів та інфляційних процесів.

Важливою умовою наближення систем обліку й оподаткування є наукове обгрунтування ефективної методики ведення податкового обліку. З метою створення інтегрованої системи обліку оподаткування необхідно передбачити прямий й зворотній зв'язок між даними податкової та фінансової звітності, можливість реалізації функцій оподаткування в замкнутому контурі облікової процедури. На думку авторів, методика ведення податкового обліку повинна базуватися не на дублюванні облікових процедур, а на можливості порівняння даних для цілей оподаткування та фінансової звітності, з відповідним відображенням фіскальних відхилень (різниць), що виникають між ними на рахунках та в реєстрах бухгалтерського обліку. Задача побудови інтегрованої системи обробки облікової інформації для цілей фінансової та податкової звітності може бути вирішена шляхом введення в план рахунків, наприклад, регулюючого рахунку 77 "Податкове (фіскальне) відхилення" з виділенням субрахунків 771 "Фіскальне відхилення доходів", який призначе-

ний для обліку різниці, що виникає між обліковою та податковою оцінкою доходів, та 772 “Фіскальне відхилення витрат”, який призначений для обліку різниці, що виникає між обліковою та податковою оцінкою витрат, амортизації. Кореспонденцію рахунків з використанням запропонованих субрахунків наведено в таблиці 1.

Таблиця 1

Кореспонденція рахунків з обліку фіскальних відхилень

Зміст господарських операцій	Дебет	Кредит
Нарахована матеріальна допомога не передбачена колективним договором	94	661
Відображено фіскальне відхилення витрат	772	94
Отримано аванс від покупця	311	681
Відображено фіскальне відхилення доходів	771	70

Таким чином, за допомогою використання рахунків обліку податкових (фіскальних) відхилень на рахунках обліку доходів та витрат протягом звітного періоду буде формуватися інформація щодо валових доходів та валових витрат підприємства (за винятком показників, які формуються під впливом різниць пов'язаних з особливостями групування та узагальнення інформації).

Проте, відображення податкових відхилень з метою визначення оподаткованого прибутку призведе до того, що величина фінансового результату за даними бухгалтерського обліку буде завищена, або ж занижена, що в свою чергу може вплинути й на показник нерозподіленого прибутку після проведення реформації балансу. Для усунення такого впливу пропонуємо скоригувати фінансовий результат на суму фіскальних відхилень. Таким чином, використання регулюючих рахунків може стати одним з напрямів реалізації інформаційно-технологічної інтеграції бухгалтерського обліку й оподаткування.

З огляду на проведене дослідження, слід відмітити, що реалізація запропонованих напрямків інтегрування бухгалтерського обліку й оподаткування шляхом уніфікації термінології, наближення способів визнання й оцінки господарських фактів, запровадження науково обґрунтованої методики ведення податкового обліку сприятиме

створенню інваріантної обліково-інформаційної системи на мікрорівні, спрощенню та підвищенню ефективності адміністрування податків і платежів. Проте, на сьогодні відмінності систем бухгалтерського обліку й оподаткування є досить суттєвими. Тому, в подальшому необхідно переглянути існуючі методологічні відмінності між системами бухгалтерського обліку й оподаткування, максимально скоротити кількість тимчасових та постійних різниць, пов'язаних з різними підходами щодо аналітичного групування та систематизації інформації, ускладненням методичних конструкцій формування податкових показників. Ми вважаємо, що відмінності між системами бухгалтерського та податкового обліку переважно повинні мати оціночний характер, що, в свою чергу, дозволить за допомогою формалізації таких відхилень формувати інформаційний масив для користувачів із різними запитам.

ЛІТЕРАТУРА

1. Бородкин А.С. Бухгалтерские тупики в налоговом законодательстве // Світ бухгалтерського обліку. -1998. – №1. – С.33-40.
2. Вишневецький В.П. Взаємозв'язок оподаткування підприємств і бухгалтерського обліку. // Фінанси України. – 1999. – №6. – С. 29 – 40.
3. Мосаковський В., Кононенко Т. Узгодження основних положень бухгалтерського і податкового обліку// Бухгалтерський облік і аудит. – 2002. – №5. – С.12-18.
4. Голов С. Бухгалтерський учет в Украине: проблемы и решения //Бухгалтерский учет и аудит. – 1997. – №10. – С. 12 – 23.
5. Хомин П. Податковий облік як основа звітності про фіскальні платежі: pro і contra // Бухгалтерський облік і аудит. – 2003. – №12. – С. 42-47.
6. Адамик О. Способи формування в обліку податкового зобов'язання з податку на прибуток// Економіка. Фінанси. Право. – 2002. – №1. - С. 20-25.
7. Малышкин А. Налоговый учет в регистрах бухгалтерского учета //Бухгалтерия. Право. Налоги. Консультации. – 1999. – №13. – С.80-84.