

МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ВЕДЕННЯ ПОДАТКОВОГО ОБЛІКУ НА МАЛИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

С.В.Шевчук, викладач

Національний університет кораблебудування, м.Миколаїв

Конфлікт інтересів податкових органів та інших користувачів даними бухгалтерського обліку в частині вимог щодо деталізації та достовірності підготовки інформації, зумовлений зміною методології оподаткування, прибутку підприємств і доданої вартості та протиріччям концептуальних основ систем бухгалтерського обліку і оподаткування призвів до виникнення системи податкового обліку. Існуюча сьогодні практика ведення двох видів обліку є запутаною та обтяжливою для платників податків, складною в адмініструванні податкових надходжень та прогнозуванні доходної частини бюджету. Причина полягає як у відмінності методології бухгалтерського та податкового обліку, так і у відсутності офіційних документів щодо інтерпретації даних бухгалтерського обліку для потреб оподаткування. Тому на сучасному етапі актуальним є питання висвітлення методичних аспектів ведення податкового обліку на підприємствах України на основі максимального використання інформаційної бази бухгалтерського обліку.

Аналіз сучасних публікацій в науково-практичній літературі свідчить про відсутність єдиного підходу до вирішення вказаної проблеми. Так, окремі фахівці пропонують вести податковий облік на синтетичних рахунках та субрахунках бухгалтерського обліку [2-5,8-11], на позабалансових рахунках бухгалтерського обліку [1] або ж в системі реєстрів бухгалтерського обліку [6,7]. Однак, більшість публікацій не враховує особливостей податкового обліку як специфічної інформаційної системи, не містять пропозицій щодо комплексного відображення всіх його об'єктів та не забезпечують зниження витрат праці, пов'язаних з обліковою роботою. Крім цього, в розглянутих джерелах не висвітлюються питання використання спеціального облікового забезпечення, яке передбачене для окремих суб'єктів господарювання, зокрема, для малих підприємств.

З урахуванням вищевикладеного метою даної статі є викладення конструктивних пропозицій щодо формування показників необхідних для складання податкової звітності в системі рахунків та реєстрів бухгалтерського обліку суб'єктів малого підприємництва, які б сприяли достовірному відображенню та накопиченню інформації про господарські факти, як для цілей фінансової звітності, та раціоналізації обліково-аналітичної праці на підприємстві в цілому. Адже, затверджені раніше Міністерством фінансів України методичні матеріали щодо бухгалтерського обліку валових доходів та валових витрат не відповідають потребам сьогодення та неузгоджені з чинною законодавчою базою.

Незважаючи на суттєві відмінності щодо методології формування показників бухгалтерського та податкового обліку, слід зазначити, що, наприклад, в основі податкового прибутку, переважно, лежать ті ж самі господарські факти, що і облікового прибутку, а більшість об'єктів податкового обліку знаходить відображення в системі рахунків бухгалтерського обліку. Саме значна схожість об'єктів обліку та процедур, їх систематичної реєстрації дозволяють запропонувати спосіб групування інформації, яка необхідна для визначення структурних елементів бази оподаткування податком на прибуток на рахунках Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, зобов'язань і господарських операцій суб'єктів малого підприємництва, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 19.04.2001р. №186. Такий підхід, в першу чергу, передбачає виділення у складі синтетичного рахунку субрахунків першого, а при необхідності — другого порядку, які б відображували структурні елементи доходів або витрат підприємства, які включаються до валових доходів або валових витрат підприємства при розрахунку оподатковуваного прибутку, а також господарські операції, які не визнаються структурними елементами об'єкта оподаткування, але відповідно до вимог чинного законодавства є об'єктами податкового контролю.

На наш погляд, методична інтеграція податкового і бухгалтерського обліку шляхом використання “спрощеного” Плану рахунків на малих підприємствах має ряд переваг: по-перше, відсутність жорстко встановлених субрахунків дає свободу вибору підприємству щодо їх

введення в свій робочий план рахунків, а по-друге, деталізації з метою оподаткування підлягає незначна кількість рахунків, що суттєво не ускладнює обліку. Так для порівняння, при використанні звичайного плану рахунків деталізації підлягають 14 синтетичних рахунків призначених для обліку доходів і витрат, які до того ж містять встановлені субрахунки, що при подальшій деталізації збільшує кількість знаків в коді рахунку. Тоді як при використанні спрощеного плану рахунків, деталізуються лише три рахунки.

Можливу деталізацію рахунків обліку витрат та доходів з метою оподаткування наведено в таблиці 1.

Таблиця 1

Деталізація рахунків обліку витрат та доходів "спрощеного" Плану рахунків

План рахунків		Найменування
рахунок	субрахунок	
84		Витрати операційної діяльності
	841	Валові витрати
	842	Витрати, які не включаються до складу валових витрат
85		Інші витрати
	851	Валові витрати
	852	Витрати, які не включаються до складу валових витрат
70		Доходи
	701	Валовий дохід
	702	Доходи, які не включаються до складу валових доходів

При цьому структура запропонованих субрахунків може ускладнюватися відповідно до вимог податкових реєстрів та звітності шляхом введення додаткових субрахунків з метою накопичення інформації про економічно однорідні об'єкти податкового обліку.

Однак, слід зазначити, що існуючий порядок обліку доходів в бухгалтерському обліку передбачає відображення в їх складі податку на додану вартість, тоді як в податковому обліку суми таких податків не відносяться до складу валових доходів. Як наслідок, це вимагає додаткових бухгалтерських проведення або коригування показника визнаних доходів на суму непрямих податків. Однак, таку неузгодженість між даними бухгалтерського та податкового

обліку можна легко усунути шляхом внесення змін до схеми кореспонденції рахунків (див. табл.2).

Таблиця 2

**Існуючий та альтернативний варіант відображення
в обліку валових доходів, грн.**

Зміст операції	Сума	Існуючий варіант		Альтернативний варіант	
Відображено дохід від реалізації продукції	5000	37	701	37	701
	1000	37	702		
Відображено суму ПДВ	1000	702	64	37	64

При цьому, відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 “Доход” суми непрямих податків не визнаються доходами, а отже запропонована кореспонденція рахунків є методологічно вірною. Адже, не суперечить законодавчо-нормативним актам з питань як бухгалтерського обліку так і оподаткування.

Однак деталізація рахунків обліку доходів та витрат не дає повної інформації про валові доходи та витрати підприємства так, як в податковому обліку до валових доходів та витрат відносяться операції з постачання матеріальних цінностей та передоплат за правилом “першої події”. Тому в такому ж порядку можна ввести додаткові субрахунки для обліку валових доходів і витрат від таких господарських операцій або ж визначати розрахунковим шляхом за даними рахунків 68 “Розрахунки по іншим операціям” та 37 “Розрахунки з різними дебіторами”. Для визначення сум валових доходів та витрат, які виникають у зв’язку з правилом “першої події” по рахунку 68: від залишку на кінець по кредиту віднімають залишок на початок по кредиту і додають оборот по дебету, а по рахунку 37: від залишку на кінець по дебету віднімають залишок на початок по дебету і додають оборот по кредиту.

Узагальнюючи вище викладене, слід зазначити, що запропонований підхід дозволяє накопичувати значну частину даних податкового обліку на рахунках бухгалтерського обліку без значного ускладнення їх коду, що сприяє системному веденню податкового обліку та робить його дані більш прозорими, зменшує трудомісткість та підвищує

ефективність здійснення облікового процесу на малих підприємствах в цілому. Однак, незважаючи на це, не всі об'єкти податкового обліку знаходять своє відображення в системі рахунків бухгалтерського обліку. Як наслідок — накопичення такої інформації необхідно здійснювати в спеціально розроблених податкових реєстрах способом уніграфічного запису або ж за допомогою певних розрахунків. Тому подальше удосконалення методології та методики ведення податкового обліку, перш за все, пов'язане з реформуванням чинної системи оподаткування та її головного елементу — законодавчо-нормативної бази, шляхом усунення недоречних відмінностей між системами оподаткування та бухгалтерського обліку.

ЛІТЕРАТУРА

1. О.Адамик Способи формування в обліку податкового зобов'язання з податку на прибуток// Економіка. Фінанси. Право. - 2002. - №1. - С. 20-25.
2. Н.Алпатова Бухгалтерський облік валового доходу і валових витрат// Все про бухгалтерський облік. - 2003. - №5. - С.4-8.
3. П.М.Гарасим, А.П.Гарасим, П.Я.Хомин Податковий облік і звітність на підприємствах (єдність і розходження з національними стандартами): Монографія. - Л.: Українські технології, 2001. - 167с.
4. Т.Войтенко. Як поєднати непеєднуване, або про "точки дотику" бухгалтерського та податкового обліку // Податки та бухгалтерський облік. - 2000. - №58. - С. 39-45.
5. Е.Кушина Совмещение бухгалтерского и налогового учета //Баланс. - 1998. - №51 - С.35-42.
6. Е.Кушина Совмещение бухгалтерского и налогового учета //Баланс. - 1999. - №1 - С.45 -52.
7. А.Малышкин. Налоговый учет в регистрах бухгалтерского учета //Бухгалтерия. Право. Налоги. Консультации. - 1999. - №13. - С.80-84.
8. Р.Плисковский. А был ли мальчик или о том, как не делать двойную работу ведя налоговый учет // Бухгалтерия. - 2001. - №25/1. - С.34-38.
9. Р.Плисковский. А был ли мальчик или О том, как не делать двойную работу ведя налоговый учет // Бухгалтерия. - 2001. - №27/1. - С.42-46.
10. А.Твердомед Взаимосвязь бухгалтерского учета и налоговых расчетов// Бухгалтерия. - 2001. - №4. - С.62-66.
11. П.Хомін Облік валових витрат і доходів та ПДВ за новими рахунками// Баланс. - 2000. - №17. - С. 29-32.
12. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій суб'єкта малого підприємництва, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 19.04.2001 р. №186.