УДК 349.41: 657.446

ПРОБЛЕМИ ВРЕГУЛЮВАННЯ ПОДАТКОВОГО ТА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

***Н.В.Потриваєва**, кандидат економічних наук*
***О.В.Таран**, магістрант*
Миколаївський державний аграрний університет

В сучасних умовах немає жодного підприємства, яке не сплачує податків. Найчастіше підприємства сплачують понад десяти видів податків та зборів: податок на прибуток, податок на додану вартість, податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів, земельний податок, збір за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок державного бюджету, збір за забруднення навколишнього середовища тощо. Нарахування та сплата зазначених податків знаходить своє відображення в обліку з подальшим складанням податкової звітності. З метою усунення викривлення цієї інформації податковий облік був відокремлений від бухгалтерського, хоча обидва види обліку ґрунтуються на одних і тих самих первинних документах. Разом з тим, мають місце певні відмінності між фінансовою та податковою інформацією, особливо звітною.

Отже, виникає необхідність у вирішенні проблеми врегулювання податкового та фінансового обліку заради усунення різних розбіжностей.

Найпроблемнішим, з точки зору податкового обліку, залишається питання щодо оподаткування прибутку підприємства, оскільки саме при відображенні в обліку прибутку виникає багато спірних питань. Типовими є відмінності в розмірах операційного та оподатковуваного прибутку, розмірах валових витрат і витрат діяльності та валових доходів і доходів діяльності. Це обумовлено тимчасовими та постійними різницями та різницею в часі при визнанні доходів та витрат у фінансовому та податковому обліку. Цим питанням приділяється багато уваги з боку спеціалістів-бухгалтерів з податкового обліку. Так, В.Копил для спрощення визначення розміру валових доходів та валових витрат пропонує

використання накопичувальних відомостей валових доходів та валових витрат по рядкам, зазначаючи зміст господарських операцій, а по стовпчиках – проводки. При цьому в останніх стовпчиках пропонується зазначати загальний розмір валових доходів чи валових витрат (залежно від виду відомості) [2]. В той же час Д. Янок зазначає, що причини невідповідності даних фінансового та бухгалтерського обліку полягають в деяких законодавчих розбіжностях, які можна усунути шляхом внесення певних змін до діючої нормативної бази [4].

Проблеми розбіжності в податковому та бухгалтерському обліку не минули і відкритого акціонерного товариства "Миколаївський комбінат хлібопродуктів" (далі – ВАТ "МКХП"). Це багатогалузеве підприємство. Головним напрямком роботи комбінату є виробництво борошна, комбікормів та надання різноманітних послуг в сфері АПК (приймання зерна з авто- та залізничного транспорту, відвантаження зерна залізничним транспортом, сушіння, очистка та знезаражування зерна з доведенням до базисних норм, зберігання зерна з подальшою переробкою на давальницьких умовах на борошно та комбікорм тощо). Підприємство несе певні витрати та отримує від своєї діяльності певні доходи. Це, в свою чергу, викликає значні відмінності, пов'язані з тим, що в процесі виробничої діяльності частіше визнаються майбутні витрати і доходи. Крім того, при визначенні валових доходів і валових витрат беруться до уваги ті витрати, що вже здійснені, та доходи, які вже отримані. Отже, прибуток діяльності, визначений у звіті про фінансові результати, набагато відрізняється від оподатковуваного прибутку, розрахованого в декларації про прибуток підприємства (далі – Декларація). Разом з тим, у податковому обліку виникають так звані "постійні різниці", обумовлені виникненням змін у складі валових доходів та валових витрат, які не відображуються у фінансовому обліку. У якості прикладу можна навести виправлення у звітному періоді помилок, допущених в минулих періодах, та зміна балансової вартості матеріальних запасів.

Зупинимось на умовах ведення податкового обліку (поряд з фінансовим та управлінським) на цьому підприємстві. Так, на

ВАТ "МКХП" у 2003 році розпочався перехід з меморіально-ордерної на автоматизовану систему бухгалтерського обліку з використанням продуктів програми "1С:Підприємство". Отримана податкова інформація групується у накопичувальній відомості (табл. 1):

Таблиця 1

Накопичувальна відомість валових доходів та валових витрат, тис.грн.

	Додаток К1/1	Додаток К1/2	...	ВД	ВВ	Амортизація	Прибуток (+), збиток (-)
Проводка 1	-	-		25223	22957	X	X
Проводка 2	-	-		5386	708	X	X
....	...	...	...	...	...	...	...
Проводка 27	-	-		-	1318	X	X
Всього	-	-		30610	30512	1062	-964

Збирання інформації для складання декларації — кропіткий процес, якщо не вести поряд з обліком доходів і витрат діяльності спеціальний облік саме валових доходів і валових витрат.

З метою удосконалення податкового облікового процесу пропонуємо такий шлях, як запровадження спеціальних субрахунків "Валові доходи" та "Валові витрати". До реформування вітчизняної системи обліку в Плані рахунків були передбачені рахунки з відповідною назвою, але в діючому Плані рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій вони відсутні. На наш погляд, доречніше ввести субрахунок 900 "Валові витрати" в складі рахунків класу 9 "Витрати діяльності", а субрахунок 700 "Валові доходи" — в складі рахунків класу 7 "Доходи і результати діяльності". Пропонуємо також ввести додаткові субрахунки 830 "Амортизація" (для відображення суми амортизації, наведеної в декларації), 790 "Оподатковуваний дохід (збитки)" (відображається в декларації), 980 "Податок на прибуток за декларацією" (у разі отримання кредитового сальдо на субрахунку 790). При цьому, на нашу думку, принцип їх

використання повинен відповідати принципу обліку на позабалансових рахунках, тобто носити виключно накопичувальний характер. Так, згідно накопичувальної відомості (див.табл.1) отримуємо по дебету субрахунку 900 – валові витрати у сумі 30512 тис.грн., по кредиту субрахунку 700 – валові доходи у сумі 30610 тис.грн., по дебету субрахунку 830 – амортизаційні відрахування у сумі 1062 тис.грн.

Разом з тим, подвійний запис задіюється лише при закритті субрахунків 700, 900, 830 на субрахунок 790 за принципом визначення об'єкту оподаткування: об'єктом оподаткування є прибуток (П), який визначається шляхом зменшення суми скорегованого валового доходу (ВД) звітного періоду на суму валових витрат (ВВ) платника податків та суму амортизаційних відрахувань (А):

$$\mathbf{П = ВД - ВВ - А.}$$

Таким чином, в кінці періоду зробимо наступні записи (табл.2).

Таблиця 2

Журнал господарських операцій

Зміст господарської операції	Сума операції, тис.грн.	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
Закриття субрахунку 700 "Валові доходи"	30609	700	790
Закриття субрахунку 900 "Валові витрати"	30511	790	900
Закриття субрахунку 830 "Амортизація"	1062	790	830

Отже, сальдо на субрахунку 790 повинно відповідати сумі оподатковуваного прибутку (або збитку), що відображений в декларації. Таке нововведення, на нашу думку, надасть можливість звірити облікові дані, які отримуються для заповнення декларації та додатків до неї.

Крім того, можна запровадити поділ цих субрахунків ще на групи за принципом додатків до декларації із зазначенням рядка у додатку та у самій декларації.

Поряд з введенням додаткових субрахунків пропонуємо одночасне ведення податкового обліку у відомостях бухгалтерського обліку або журналах реєстрації господарських операцій за такою формою (табл.3).

Таблиця 3

Журнал реєстрації господарських операцій

Зміст господарської операції	Сума операції, тис.грн.	Кореспонденція рахунків		Валові доходи	Валові витрати
		Дебет	Кредит		
Надійшов на поточний рахунок авансовий платіж від покупців	528	311	681	700	X
Списано з поточного рахунку суму авансового платежу постачальникам	679	371	311	x	900

Використання такої форми дозволить залучити всіх бухгалтерів до обліку оподатковуваного прибутку, спростити процес збирання інформації та складання в кінці звітного періоду бухгалтерських довідок. Крім того, віднесення господарських операцій до валових доходів чи валових витрат можна проводити шляхом зазначення знаку "+" у відповідній графі або шляхом зазначення відповідних субрахунків 700, 830, 900.

Таким чином, запровадження наведених пропозицій, на нашу думку, дозволить значно спростити систему податкового обліку і, в свою чергу, надасть можливість визначити причини розбіжностей між розміром результатів діяльності та розміром оподаткованого прибутку.

ЛІТЕРАТУРА

1. Закон України "Про оподаткування прибутку підприємства" у редакції Закону України від 22.05.97р. №283/97-ВР зі змінами та доповненнями.

2. Копил В. Взаємозв'язок податкового та бухгалтерського обліку // Вісник податкової служби України. – 2002.- №32.- С.27.

3. Мурашко М. Податковий облік і його узгодження з фінансовим обліком // Бухгалтерський облік і аудит. – 2003.- №2.- С.54; №3.- С.50.

4. Янок Д. Відображення витрат за податком на прибуток у звітності підприємства // Бухгалтерський облік і аудит. – 2003.- №6.- С.42.