

В.М. ТИМОФЄЄВ, проф., НТУ «ХП», Харків
А.М. ВІЛЕНСЬКА, магістр, НТУ «ХП», Харків

ЗАМІНА ПОДАТКОВИМ ОБЛІКОМ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ПРИ РОЗРАХУНКУ АМОРТИЗАЦІЇ

У статті розкрито та розглянуто проблеми взаємозв'язку системи бухгалтерського та податкового обліку України, а також виявлені протиріччя які викликають зміни в бухгалтерському обліку заміщуючи його податковим.

В статті раскрыты и рассмотрена проблемы взаимосвязи системы бухгалтерского и налогового учета Украины, а также выявленные противоречия которые вызывают изменения в бухгалтерском учете заміщуючи его налоговым.

This article deals with problems of connection between accounting and tax system in Ukraine, also several mismatches have been found that leads to the changes in accounting system and tax system replace it.

Ключові слова: податковий облік, бухгалтерський облік, інформаційне забезпечення, податки, амортизація.

Вступ. Сучасний етап економічного розвитку України характеризується створенням власної економіки ринкового спрямування. Певна річ, успішним ринковим перетворенням мають відповідати економічні важелі управління, адекватним механізмам ринкових перетворень. Серед них визначальним є податковий облік, який забезпечує правильне відображення і ведення операцій з податками до бюджету.

Постановка проблеми: Особливістю сучасного етапу розвитку бухгалтерського обліку є існування бухгалтерського і податкового обліку одночасно. Сьогодні існування двох паралельних систем обліку обумовлюється тим, що бухгалтерський і податковий облік мають різні цілі. Бухгалтерський облік має на меті надання достовірної інформації про [фінансовий стан підприємства](#) для потенційного інвестора, а податковий облік виконує фіскальні і регуляторні функції.

Ведення податкового обліку ускладнюється постійними змінами податкового законодавства. Крім того, він приносить додаткові витрати підприємству. Раніше професія «бухгалтер» розглядалася виключно, як робітник апарату, функцією якого є надання інформації. Дуже рідко його залучали до прийняття управлінських рішень. Проте, коли бізнес почав орієнтуватися на ринок, бухгалтери виявили, що їхня сфера відповідальності

дуже зросла і бухгалтерський облік одержав гідне визнання в рамках функціонуючої системи. Але незважаючи на це постійні зміни в законодавстві вносять в бухгалтерський облік ряд змін які призводять до виникнення великої кількості питань з ведення бухгалтерського обліку на підприємствах.

Враховуючи, доволі жорстоку систему фінансових санкцій, що застосовуються до підприємств за умов виявлення помилок при здійсненні податкового та бухгалтерського обліку та формуванні звітності, то очевидно, що основною проблемою в цьому для бухгалтера та суб'єкта господарювання є законодавчо правильне ведення бухгалтерського обліку, та в зв'язку з цим уникнення штрафів та санкцій при перевірці ревізуючих органів.

Методологія: Дослідженням цієї проблеми займається широке коло науковців: А.П. Гринько, А.А. Додов, П.П. Буніч, М.Г. Чумаченко, Н. Вигорська, О.В. Бондар, Н.М. Нечай, М.Т. Білухи, Ф.Ф. Бутинця, В.П. Вишневецького, М.Я. Дем'яненка, Г.Г. Кірейцева, Л.М. Кіндрацької, М.М. Коцупатрого, В.Г. Цінника, Ю.Я. Литвина, В.Б. Моссаковського, М.Ф. Огійчука, П.Т. Саблука, П.Я. Хомина та інші.

Результат дослідження: Завдання податкового обліку визначено Законом України "Про оподаткування прибутку підприємств"[2], де передбачено ведення податкового обліку, але визначені лише податкові періоди та порядок обчислення податку на прибуток. У подальшому податковому обліку передбачено також відображення податку на додану вартість, акцизного збору, місцевих податків і обов'язкових платежів до бюджетів різних рівнів.

Нормативними документами з оподаткування, якими передбачено ведення податкового обліку в Україні, не визначаються предмет, метод і його методичні прийоми, інформаційне забезпечення.

Окремі податкові показники формуються (нараховуються) виключно за даними бухгалтерського обліку. Тому податковий облік поєднується з традиційною системою бухгалтерського обліку, але податковий облік не є лише складовою частиною останнього, оскільки суттєві особливості економічних категорій, які в ньому використовуються, зумовлюють значні відмінності не тільки первинних документів, аналітичних реєстрів, взаємозв'язку рахунків, але і методики організації цього процесу.

Податковий облік тісно пов'язаний з бухгалтерським обліком. Так як основним завданням бухгалтерського обліку є формування повної і достовірної інформації про діяльність організації і її майнове положення, ця інформація

необхідна внутрішнім користувачам бухгалтерської звітності: керівникам, засновникам, учасникам і власникам майна організації, а також зовнішнім: інвесторам, кредиторам і іншим користувачам бухгалтерської звітності. Виходячи з цього то бухгалтерський облік відповідно є основою для податкового, обидва вони оперують одними і тими ж первинними документами; фіксують одні й ті ж дані і факти господарського життя. Як бухгалтерський, так і податковий облік здебільшого ведуть одні й ті ж спеціалісти – бухгалтери.

Порівнявши принципи ведення податкового та бухгалтерського обліку, можна зробити висновок, що двом видам обліку притаманні такі спільні риси як безперервність (оцінка активів та зобов'язань підприємства здійснюється виходячи з припущення, що його діяльність буде тривати далі), суцільне відображення господарських фактів (фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій та подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на її основі), юридична доказовість (документальний характер), вартісне вимірювання (вимірювання та узагальнення всіх господарських операцій підприємства у його фінансовій звітності здійснюються в єдиній грошовій одиниці).

Зворотною стороною зв'язку податкового та бухгалтерського обліку є те, що справляння податків відображається в бухгалтерському обліку як одна з господарських операцій на рахунку 64 "Розрахунки за податками й платежами".

Другою особливістю податкового обліку є встановлення спеціальних правил формування обліково-податкових показників, відмінних від процедур бухгалтерського обліку. Так, відповідно до Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств"[2], об'єктом оподаткування є прибуток, визначений шляхом зменшення суми скоригованого валового доходу звітного періоду на суму валових витрат та амортизаційних відрахувань.

Важливим аспектом податкового обліку є момент виникнення валових доходів, валових витрат для обчислення податку на прибуток та податкового кредиту для обчислення ПДВ. Слід зазначити що витрати в бухгалтерському обліку не завжди співпадають з витратами податкового обліку. Ця розбіжність викликана тому, що дія правила першої події, встановленого податковим законодавством спричинила те, що момент відображення зазначених показників для цілей оподаткування не збігається з моментом виникнення (визнання) бухгалтерських доходів та витрат. Пунктом 26 П(С)БО 7 для нарахування амортизації основних засобів (крім інших необоротних матеріальних активів) передбачено п'ять основних методів: прямолінійний, зменшення залишкової вартос-

ті, прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивний та виробничий. Але останнім абзацом цього ж пункту встановлено, що у бухгалтерському обліку можна застосовувати й норми та методи нарахування амортизації основних засобів, передбачені податковим законодавством. А оскільки амортизаційні норми податкового законодавства зосереджені у ст. 8 Закону про прибуток, виходить, що саме про її положення йдеться в останньому абзаці п. 26 П(С)БО 7. Таким чином, це шостий метод нарахування у бухгалтерському обліку амортизації основних засобів, дозволений П(С)БО 7. Але існує також таке поняття як норми амортизації встановлені пп. 8.6.1 Закону про прибуток у відсотках до балансової вартості кожної з груп основних фондів на початок звітнього (податкового) періоду (в розрахунку на податковий квартал). Принциповою відмінністю податкового обліку від бухгалтерського в методі розрахунку амортизації є одночасне існування двох шкал ставок амортизації в податковому обліку, тоді як в бухгалтерському обліку, застосовуються не всі методи податкової амортизації, а тільки окремі, принципові з позиції бухгалтерського обліку. В таблиці 1 відображені суперечності між бухгалтерським та податковим обліком основних засобів в розрахунку амортизації.

Таблиця 1 - Деякі суперечності між податковим та бухгалтерським обліком основних засобів (фондів)

№ з/п	Аспекти обліку	Податковий облік	Бухгалтерський облік
	А	Б	В
1.	Які об'єкти амортизуються	Виробничі	Виробничі, невиробничі та безоплатно отримані
2.	Період нарахування амортизації	Поквартально	Щомісяця
3.	Об'єкт нарахування	Окремий об'єкт групи 1 та сукупна балансова вартість груп 2, 3, 4	Окремий об'єкт основних засобів
4.	Період, з якого починається нарахування амортизації	З кварталу, наступного за кварталом придбання об'єкта основних фондів	З місяця, наступного за місяцем, у якому об'єкт основних засобів став придатним для корисного використання
5.	База для нарахування амортизації	Балансова (залишкова) вартість групи 2, 3, 4 на початок звітнього кварталу чи окремого об'єкта групи 1	Первісна чи остаточна вартість кожного окремого об'єкта основних засобів з урахуванням поліпшень, які спричинили зростання економічних вигід від використання об'єкта

Проаналізувавши данні таблиці 1 можна зробити висновок, що норми амортизації в податковому законодавстві не залежать від економічно витраченого строку експлуатації конкретного об'єкта основних засобів, як це

передбачено в фінансовому обліку. Також, існує різниця в визначенні об'єкта амортизації основних фондів та методів нарахування відповідно. А це означає, що податковий облік потребує суттєвого вдосконалення та адаптації до потреб бухгалтерського, оскільки бухгалтерський облік ведеться згідно міжнародних стандартів, що перевірені часом та використанням з боку багатьох країн. Більшість бухгалтерів в такому випадку обирають податковий метод амортизації, що не є правильно для інвестора з точки зору фізичного чи морального зносу основних засобів. Наявність цих розбіжностей викликає безліч питань при визначенні прибутку для оподаткування.

Водночас відповідно до ст. 11 Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні"[3] для фінансової звітності встановлено єдині строки формування показників - підприємства подають річну бухгалтерську звітність після закінчення року, а проміжну - щоквартально.

Незважаючи на такий взаємозв'язок, результати за даними бухгалтерського та податкового обліку можуть відрізнятися між собою. Основними причинами таких відхилень є наявність відмінностей між правилами ведення бухгалтерського обліку і порядком формування податкової бази. Мова, перш за все, іде про відмінність у методиці визначення сум валових витрат, валових доходів і оподаткованого прибутку у податковому обліку з сумами витрат і доходів, результатів діяльності і розрахунку амортизації у бухгалтерському обліку.

Суттєвою відмінністю є призначення бухгалтерської і податкової звітності. Якщо за даними першої можна охарактеризувати фінансовий стан суб'єкта господарювання, то за даними другої - стан розрахунків з бюджетом за відповідними податками і зборами .

Отже, податковий облік має інтегруватися з бухгалтерським та іншими видами обліку господарської діяльності на основі єдиної бази даних інформаційної системи управління підприємством. Але постійна зміна законодавства поступово витискає традиційний бухгалтерський облік і призводить до зміни деякої частини, а точніше обмежує самостійність вибору бухгалтера.

Висновок: На сьогодні відсутні чіткі правила (рекомендації) щодо вибору методу амортизації, який був би найкращий для підприємств різних організаційно-правових форм та галузей, об'єктів основних засобів та способів їх використання.

Підприємства можуть нараховувати амортизацію основних засобів (крім інших необоротних матеріальних активів), згідно з Положенням

(стандартом) бухгалтерського обліку 7 «основні засоби» , затвердженим Наказом Міністерства фінансів від 27 квітня 2000 року № 92, який набув чинності з 1 липня 2000 року, застосовуючи такі методи: прямолінійний; зменшення залишкової вартості; прискореного зменшення залишкової вартості; кумулятивний; виробничий.

Три останні є методами прискореної амортизації. Крім того, підприємство може застосовувати норми і методи нарахування амортизації передбачені податковим законодавством. Але, на жаль, поки що на практиці підприємства змушені застосовувати лише методи нарахування амортизації передбачені п.26 Положення (стандарту) 7 «основні засоби»: підприємство може застосовувати норми і методи нарахування амортизації, передбачені податковим законодавством. Тому, що навряд на підприємстві підуть сьогодні на ризик нараховувати амортизацію одним із інших п'яти методів, оскільки використання їх не передбачено податковим законодавством. Але в цьому випадку підприємство повинно розуміти, що суми амортизації, нараховані відповідно до вимог податкового обліку, для формування прибутку з метою оподаткування та для формування витрат будуть відрізнятися.

Список літератури: 1.Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. N 2755-VI. 2.Закон України "Про оподаткування прибутку підприємств". 3.Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні".

Надійшло до редколегії 07.02.2012