

**Е.В. СТАРОДУБЦЕВ, профессор,
Н.А. МУЗАЛЕВСКАЯ,
ДОННТУ**

ПРОБЛЕМЫ СТАНОВЛЕНИЯ НАЛОГОВОГО УЧЕТА В УСЛОВИЯХ ЭКОНОМИЧЕСКОЙ РЕФОРМЫ В УКРАИНЕ

Рыночные преобразования в экономике Украины, происходящие в последние годы, обусловили переход отечественных предприятий на бухгалтерский учет в соответствии с Международными стандартами (МСБУ). Прежде всего, такая необходимость возникла в связи с потребностью в привлечении иностранных инвестиций и с необходимостью предоставления финансовой отчетности потенциальным инвесторам для определения инвестиционной привлекательности объекта инвестирования.

Однако, кроме усовершенствований, главное из которых – доступность отчетной информации для пользователей не только в Украине, но и за рубежом), «бухгалтерская революция», связанная с вступлением в силу Закона Украины «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине», породила ряд проблем. С переходом на Национальные стандарты предприятие вынуждено параллельно с бухгалтерским учетом вести налоговый учет, вследствие чего неизбежно возникают разночтения в исчислении ряда показателей. Неудобства и неоправданную трудоемкость учетной работы также вызывает то, что для налогового учета в Украине еще нет необходимой методологической базы (учетных регистров, законодательно установленного документооборота).

Согласно Закону Украины «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине» бухгалтерский и налоговый учет ведутся предприятием на основании одних и тех же первичных документов. Однако, задача налогового учета – определить реальную базу для начисления налогов (НДС, налога на прибыль предпри-

ятий), тогда как бухгалтерский учет – процесс сбора, измерения, накопления, обобщения, хранения и передачи информации о деятельности предприятия внешним и внутренним пользователям для принятия решений, из чего и следуют различия между ними. Таким образом, перед «учеными от бухгалтерии» и бухгалтерами-практиками стоит проблема приведения в соответствии бухгалтерского и налогового учета.

Целью данной статьи является приведение методологии бухгалтерского учета финансовых результатов в соответствие с правилами налогового учета, установленными ст. 11 Закона Украины «О налогообложении прибыли предприятий».

Несмотря на то, что реформа бухгалтерского учета в Украине произошла относительно недавно, в отечественной специальной литературе вопросы ведения налогового учета рассматривались уже неоднократно. Один из идеологов реформы, член методологического совета по бухгалтерскому учету при Министерстве финансов Украины, С. Ф. Голов считает, что возникновение таких проблем обусловлено недостатками в действующем налоговом законодательстве и в этой связи возлагает большие надежды на будущий Налоговый кодекс.

Кроме того, автор считает бухгалтерский учет первичным и предлагает для устранения методологических расхождений корректировать именно учет налоговый. Однако, налоговый учет можно определить как «систему обязательных форм и методов отражения плательщиками налогов результатов хозяйственной деятельности или дру-

гих объектов, связанных с определением налогового обязательства по определенным налогам» (ст. 1053 проекта Налогового кодекса Украины). В свою очередь, возникновение налогового обязательства, права на налоговый кредит, увеличение (уменьшение) валовых доходов и валовых расходов - такая же хозяйственная операция налогоплательщика, как начисление и перечисление налогов, а следовательно, так же подлежит отражению на счетах бухгалтерского учета, как и другие операции.

Эта проблема решена для отражения формирования налоговых обязательств и налогового кредита по НДС. Согласно пп.7.2.3. п.7.2. ст.7 Закона Украины «О налоге на добавленную стоимость» в момент

возникновения налогового обязательства у продавца (и, соответственно, налогового кредита у покупателя) оформляется налоговая накладная, являющаяся одновременно и расчетным, и отчетным налоговым документом. Кроме того, действующим Планом счетов бухгалтерского учета активов, капитала, обязательств и хозяйственных операций предприятий и организаций на счете 64 «Расчеты по налогам и платежам» предусмотрены субсчета 643 «Налоговые обязательства» и 644 «Налоговый кредит».

Документооборот при формировании налогового обязательства по НДС можно изобразить в виде схемы, представленной на рис. 1:

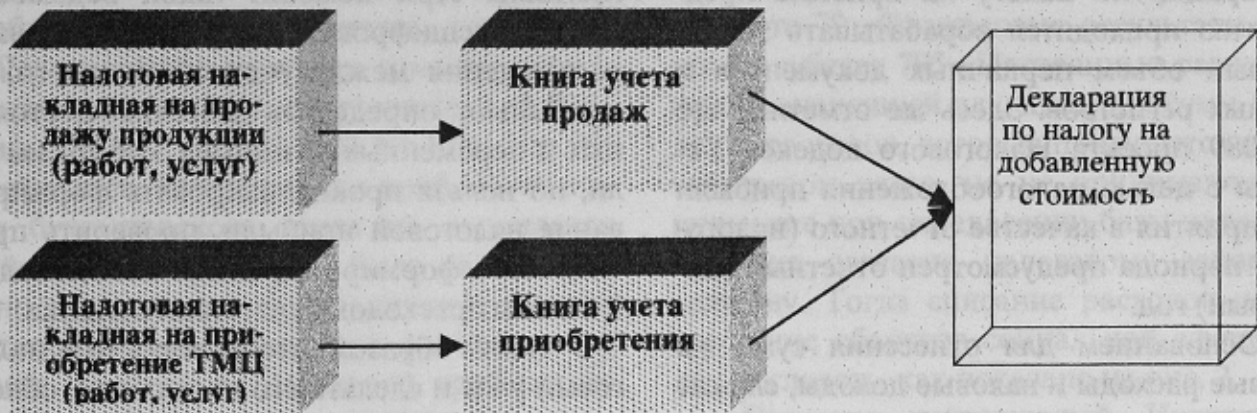


Рис.1. Документооборот при исчислении налогового обязательства по НДС

Такой документооборот достаточно ясен и нагляден. Налоговая накладная, являющаяся основанием для формирования налогового обязательства и налогового кредита, выступает в роли первичного документа налогового учета по НДС, несмотря на то, что в Законе Украины «О налоге на добавленную стоимость» термин «налоговый учет» не используется. Суммы НДС из налоговых накладных переносятся соответственно в Книгу учета продаж или Книгу учета приобретений, выступающие учетными регистрами, и далее итоговые

суммы отражаются в соответствующих строках Декларации по налогу на добавленную стоимость.

Представленная схема учета налогового обязательства и налогового кредита достаточно удобна и для плательщика, и для налогового инспектора. Плательщик имеет строго оговоренное основание для увеличения или уменьшения своего налогового обязательства, а инспектор при проверке не должен обрабатывать большой объем первичных документов, особенно, если для плательщика отчетным (налоговым) пе-

риодом установлен месяц. Несмотря на это, в литературе рассматриваются возможности дальнейшего упрощения описанного документооборота. В частности, авторы предлагают объединить в единый документ счет-фактуру и налоговую накладную, а также вместо предусмотренных действующим законодательством Книги учета продаж и Книги учета приобретения разработать единый учетный регистр, содержащий информацию как для налогового, так и для бухгалтерского учета [9,13].

Налоговый учет валовых доходов и валовых расходов предприятия гораздо сложнее. Отчетным (налоговым) периодом являются налоговый квартал, полугодие, девять месяцев, год (п. 11.1 ст. 11 Закона Украины «О налогообложении прибыли предприятий»), поэтому при составлении Декларации по налогу на прибыль предприятию приходится обрабатывать значительный объем первичных документов и учетных регистров. Здесь же отметим, что ст. 2089 проекта Налогового кодекса Украины с целью налогообложения прибыли предприятия в качестве отчетного (налогового) периода предусмотрен отчетный (налоговый) год.

Основанием для отнесения сумм на валовые расходы и валовые доходы, служат первичные документы бухгалтерского учета – накладные на приобретение ТМЦ, ведомости начисления заработной платы, накладные на реализованную продукцию, работы, услуги. В бухгалтерском учете суммы по этим документам отражаются в соответствующих учетных регистрах и строках «Отчета о финансовых результатах».

Однако, нет такого отчетного налогового документа, который служил бы основанием для отнесения сумм на валовые доходы и валовые расходы, и являлся бы одновременно расчетным документом, как налоговая накладная по НДС. Нет также утвержденной формы регистра учета валовых доходов, валовых расходов и налоговой прибыли, который позволял бы систематизировать данные налогового учета за отчетный период (квартал). Получается, что

Декларация о прибыли предприятия составляется на основании данных учетных регистров бухгалтерского учета. На практике, на каждом предприятии при составлении Декларации о прибыли составляется накопительный документ, отражающий специфику его доходов и расходов. Отсутствие единой формы регистра налогового учета усложняет работу и бухгалтера, и налогового инспектора.

В специальной литературе [7] была предложена возможная форма такого регистра – аналитическая ведомость учета налога на прибыль, приводящая в виде таблицы сведения о налоговой и учетной прибыли.

Этот учетный регистр предназначен для начисления текущего налога на прибыль и определения расходов по налогу на прибыль. При помощи такой ведомости можно расшифровать и проанализировать расхождения между учетной и налоговой прибылью, определить влияние постоянных и переменных разниц на эти показатели, но нельзя проанализировать формирование налоговой прибыли, проверить правильность формирования валовых доходов и валовых расходов налогоплательщика.

Таким образом, чтобы упростить налоговый учет и сделать его наглядным, облегчив тем самым задачу представителям контролирующих органов, предприятиям необходимо вести накопительную ведомость учета валовых доходов и валовых расходов на основании данных регистров синтетического и аналитического учета соответствующих счетов. Такая ведомость может составляться по форме, представленной в таблице 1, которая приведена далее вместе с комментариями по использованию в увязке с порядком отражения на счетах бухгалтерского учета формирования налоговой прибыли.

Нужно отметить, что поскольку в Декларации о прибыли предприятия показатели приводятся нарастающим итогом с начала отчетного года, данные о доходах и расходах за отчетный квартал имеют вспомогательное значение при исчислении на-

лога на прибыль за полугодие, девять месяцев и год, а также значительно облегчают налоговый контроль. Кроме того, эта ведомость может служить расшифровкой строки 15 ранее упоминавшейся Ведомости учета налога на прибыль, предложенной в статье [7].

В специальной литературе много внимания уделяется проблеме отражения в бухгалтерском учете расходов по налогу на прибыль, отсроченных налоговых обязательств, отсроченных налоговых активов, возникших в результате влияния временных разниц между учетной и налоговой прибылью, включению в расходы по налогу на прибыль сумм постоянных разниц. При этом для анализа расхождений между учетной и налоговой прибылью почти все авторы предлагают сравнивать сальдо по кредиту счета 79 «Финансовые результаты» с объектом налогообложения, показанном в Декларации о прибыли предприятия (в Декларации по форме, утвержденной Приказом ГНАУ от 29.03.2003 № 143 – стр.08). Получается, что налоговая прибыль на счетах бухгалтерского учета не отражается. Действительно, как уже было ранее отмечено, увеличение (уменьшение) валовых доходов, валовых расходов, их корректирование, исчисление налоговой прибыли записями в бухгалтерском учете не отражаются, хотя это могло бы значительно облегчить ведение налогового учета и составление Декларации о прибыли предприятия.

До проведения реформы бухгалтерского учета и внедрения нового Плана счетов существовали счета 18 «Валовые расходы» и 48 «Валовые доходы», которые значительно облегчали учет доходов и расходов с целью налогообложения. Новым Планом счетов такие счета не предусмотрены, однако проблему отражения в бухгалтерском учете базы налогообложения можно решить с помощью введения дополнительного субсчета (счета третьего порядка) на синтетическом счете 79 «Финансовые результаты». Согласно Инструкции по применению Плана счетов бухгалтер-

ского учета, утвержденной Приказом Министерства Финансов Украины от 30.11.1999 № 291, «субсчета используются предприятиями, исходя из нужд управления, контроля, анализа и отчетности и могут ими дополняться введением новых субсчетов (счетов второго, третьего порядка) с сохранением кодов (номеров) субсчетов этого Плана счетов. Порядок ведения аналитического учета и корреспонденции счетов, не приведенной в Инструкции, устанавливается предприятием исходя из норм этой Инструкции, положений (стандартов) бухгалтерского учета, других нормативно-правовых актов по бухгалтерскому учету и управленческим нуждам». Таким образом, введение дополнительного субсчета для нужд налогообложения не противоречит данной Инструкции.

Сохранив имеющиеся четыре субсчета на счете 79 «Финансовые результаты», откроем субсчет 795 «Постоянные разницы», предназначенный для списания сумм доходов и расходов, которые признаются в бухгалтерском учете, но не принимаются во внимание при определении базы налогообложения согласно налоговому законодательству. Тогда списание расходов на содержание объектов социальной сферы будет выглядеть, как показано на рис. 2.

Согласно действующей Инструкции № 291 расходы на содержание объектов социальной сферы, ЖКХ собираются на субсчете 949 «Прочие расходы операционной деятельности», счет 94 «Прочие операционные расходы» в разрезе субсчетов, согласно той же Инструкции, закрывается на субсчет 791 «Финансовый результат от основной деятельности». Но если закрывать его на субсчет 795 «Постоянные разницы», то можно упростить расчет базы налогообложения. Необходимо сразу оговорить, что предлагаемое изменение в методологии учета направлено на устранение различия между учетной и налоговой прибылью под влиянием только постоянных разниц и не учитывает влияния на эти показатели временных разниц.

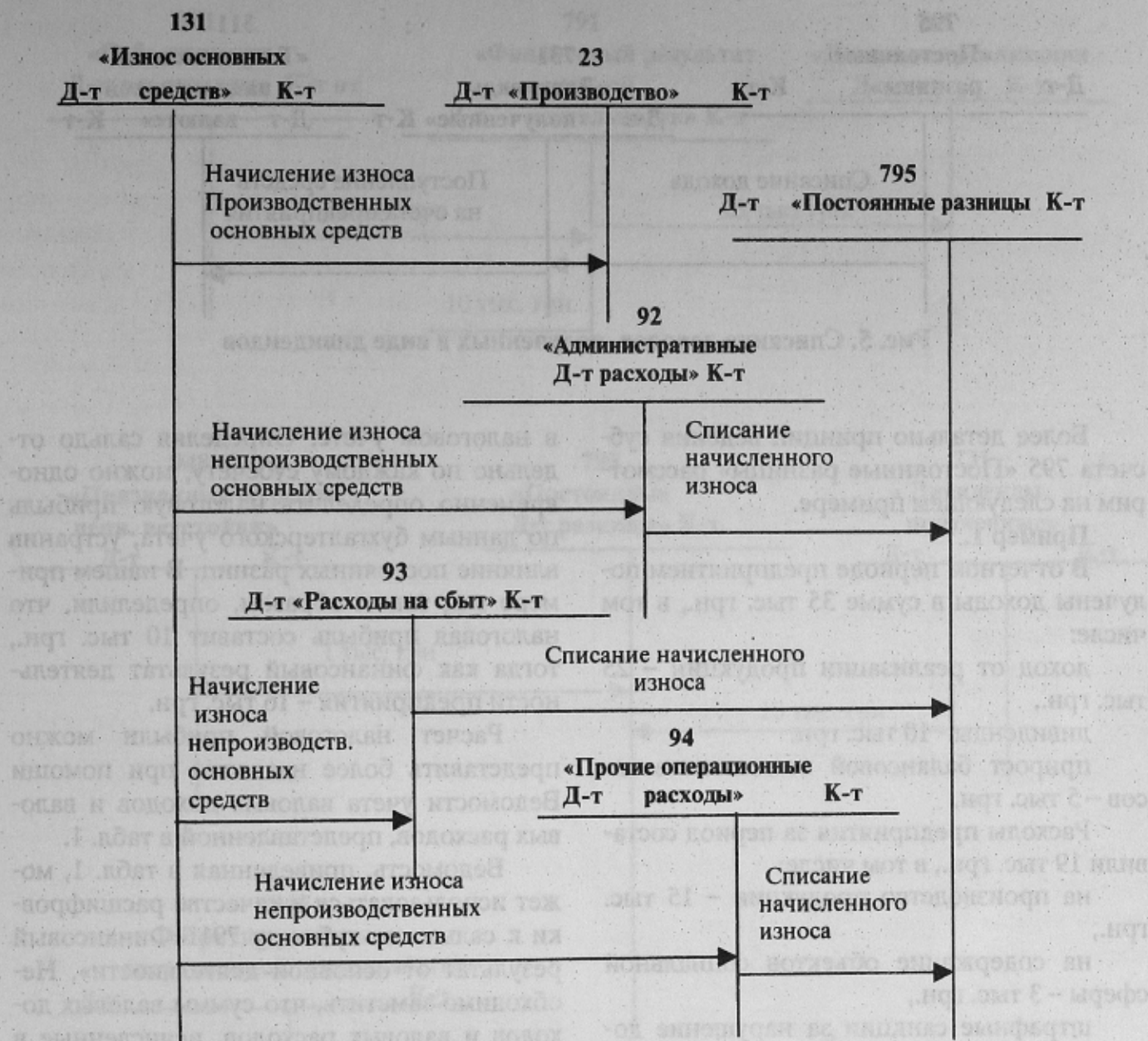


Рис. 4. Списание износа основных средств

Согласно Инструкции № 291 счета 90, 91, 92, 93, 94 закрываются на субсчет 791, но для нужд налогообложения можно относить суммы амортизации непроизводственных основных средств на субсчет 795 «Постоянные разницы». Амортизация производственных основных средств относится на затраты производства и списывается в установленном порядке. Необходимо отметить, что здесь речь идет только об амортизации основных средств непроизводственного назначения. Разница между учетной и налоговой прибылью вследствие

применения норм амортизации, отличных от тех, которые предлагаются в пп. 8.6.1. п. 8.6. ст.8 Закона Украины «О налогообложении прибыли предприятий», относятся к временным разницам, и требуют более детального рассмотрения.

Точно так же можно использовать субсчет 795 для отражения доходов, которые признаются в бухгалтерском учете, но не включаются в валовые доходы по налоговому учету. Это можно показать на примере отражения получения предприятием дохода в виде дивидендов:

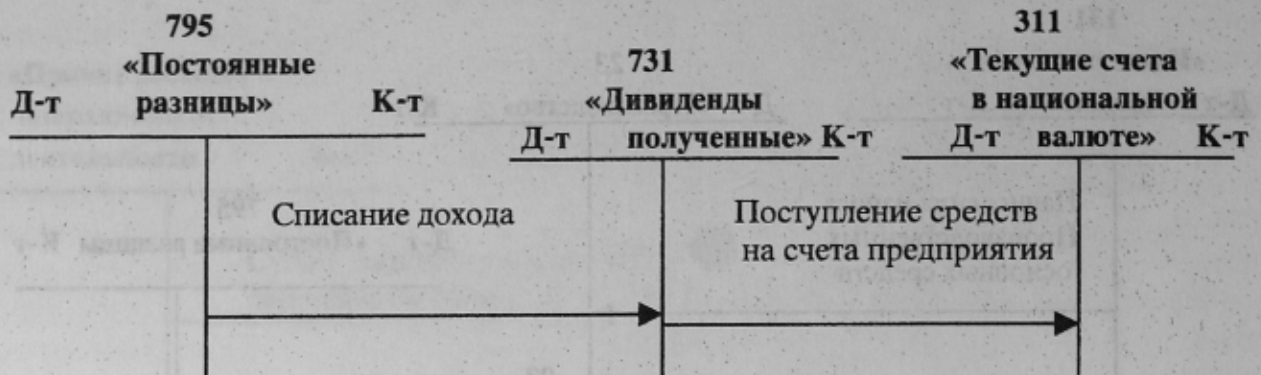


Рис. 5. Списание доходов, полученных в виде дивидендов

Более детально принцип ведения субсчета 795 «Постоянные разницы» рассмотрим на следующем примере.

Пример 1.

В отчетном периоде предприятием получены доходы в сумме 35 тыс. грн., в том числе:

доход от реализации продукции – 25 тыс. грн.,

дивиденды - 10 тыс. грн.

прирост балансовой стоимости запасов – 5 тыс. грн.

Расходы предприятия за период составили 19 тыс. грн., в том числе:

на производство продукции – 15 тыс. грн.,

на содержание объектов социальной сферы – 3 тыс. грн.,

штрафные санкции за нарушение договорных условий – 1 тыс. грн.

на приобретение запасов – 15 тыс. грн.

Корреспонденция счетов по приведенным операциям показана на рисунке 6.

При отражении финансового результата деятельности предприятия за отчетный период на субсчет 791 «Финансовый результат основной деятельности» списываем в порядке закрытия доходы и расходы, которые учитываются при формировании налоговой прибыли (в нашем примере это доходы от реализации продукции и расходы, связанные с ее производством). На субсчет 795 «Постоянные разницы» списываются доходы и расходы, которые не относятся на валовые доходы и валовые расходы соответственно, т.е. не признаются

в налоговом учете. Определяя сальдо отдельно по каждому субсчету, можно одновременно определить налоговую прибыль по данным бухгалтерского учета, устранив влияние постоянных разниц. В нашем примере мы, таким образом, определили, что налоговая прибыль составит 10 тыс. грн., тогда как финансовый результат деятельности предприятия – 16 тыс. грн.

Расчет налоговой прибыли можно представить более наглядно при помощи Ведомости учета валовых доходов и валовых расходов, представленной в табл. 1.

Ведомость, приведенная в табл. 1, может использоваться в качестве расшифровки к сальдо по субсчету 791 «Финансовый результат от основной деятельности». Необходимо заметить, что суммы валовых доходов и валовых расходов, исчисленные в Ведомости, отличаются от оборота по дебету субсчета 791 на сумму прироста балансовой стоимости запасов. Это отличие обусловлено особенностями налогового учета материальных затрат, и представляет интерес для отдельного исследования.

Таким образом, можно сказать, что увязка налогового и бухгалтерского учета возможна. Предложенное изменение в методологии учета финансовых результатов позволяет «очистить» учетную прибыль от влияния постоянных разниц между налоговой и учетной прибылью и тем самым упрощает исчисление базы налогообложения.

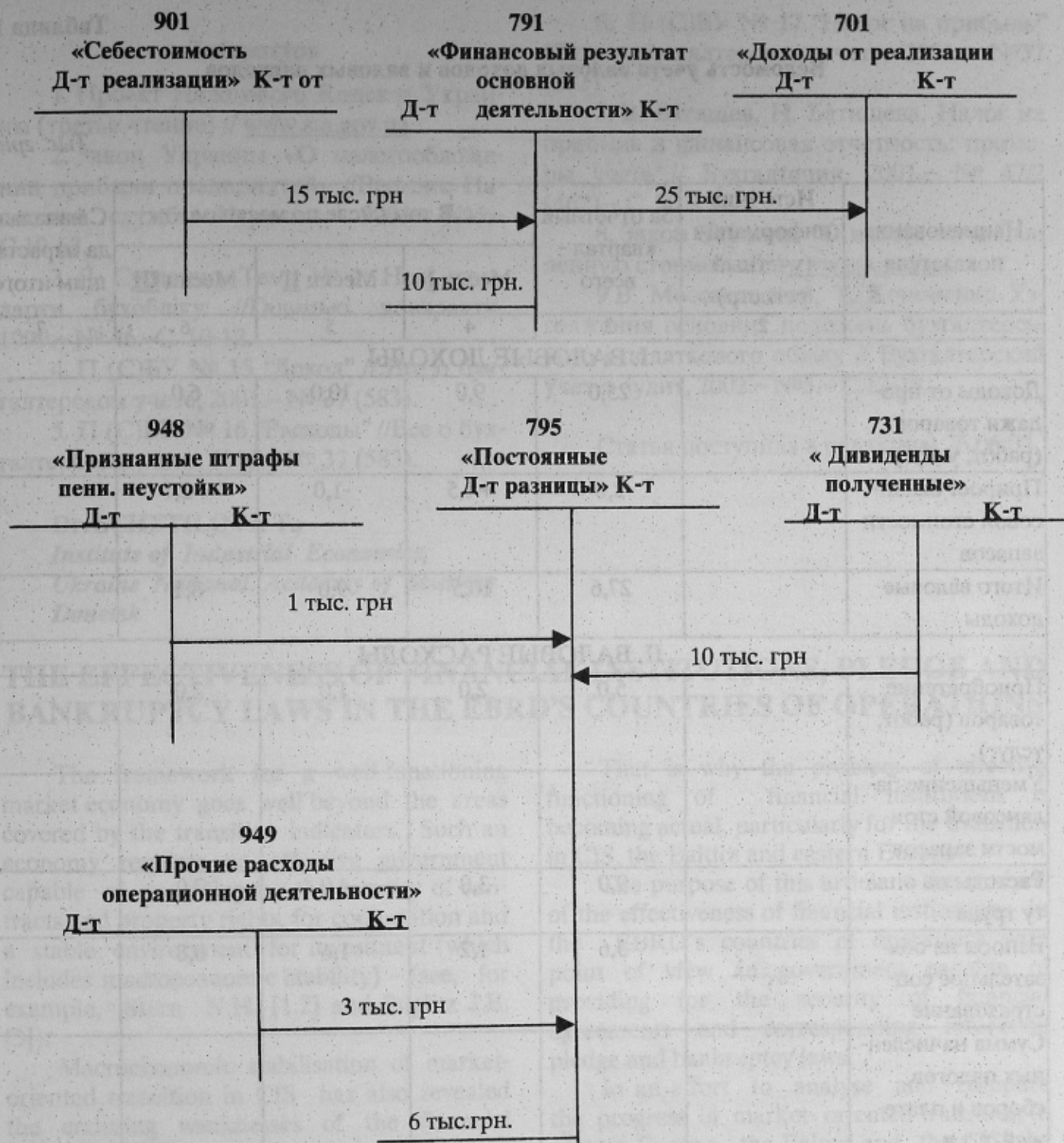


Рис.6. Корреспонденция счетов при отражении хозяйственных операций предприятия за отчетный период с одновременным расчетом налоговой прибыли

налогом на прибыль, придает наглядность этой операции. Однако, остается еще много проблем, требующих дальнейшего решения, наиболее острые из них – отражение доходов, которые не признаются тако-

выми в бухгалтерском учете, но включаются в валовые доходы согласно налоговому законодательству, и увязка налогового и бухгалтерского учета амортизации.

Таблица 1

Ведомость учета валовых доходов и валовых расходов

Тыс. грн.

Наименование показателя	Источник информации (учетный регистр)	За отчетный квартал - всего	В том числе по месяцам			С начала года нарастающим итогом
			Месяц I	Месяц II	Месяц III	
1	2	3	4	5	6	7
I. ВАЛОВЫЕ ДОХОДЫ						
Доходы от продажи товаров (работ, услуг)		25,0	9,0	10,0	6,0	
Прирост балансовой стоимости запасов		2,6	+1,5	-1,0	+2,1	
Итого валовые доходы		27,6	10,5	9,0	8,1	
II. ВАЛОВЫЕ РАСХОДЫ						
Приобретение товаров (работ, услуг)		5,0	2,0	1,0	2,0	
Уменьшение балансовой стоимости запасов						
Расходы на оплату труда		9,0	3,0	4,0	2,0	
Взносы на обязательное соцстрахование		3,6	1,2	1,6	0,8	
Сумма начисленных налогов, сборов и платежей, в т.ч.						
Итого валовые расходы		17,6	6,2	6,6	4,8	
Корректирование						
- валовых доходов, в т.ч.						
-валовых расходов						
Налоговая прибыль (убыток)		10,0	4,3	2,4	3,3	

Литература

1. Проект Налогового Кодекса Украины (третье чтение) // www.sta.gov.ua

2. Закон Украины «О налогообложении прибыли предприятий» // Вестник Налоговой службы Украины. – 2003. – №6. – С.10-63.

3. Д. Сусленко, Тема № 1: Нові стандарти бухобліку // Галицькі контракти, 1999. – № 46. – С. 10-12.

4. П (С)БУ № 15 “Доход” // Все о бухгалтерском учете, 2001. – № 37 (583).

5. П (С)БУ № 16 “Расходы” // Все о бухгалтерском учете, 2001. – № 37 (583).

6. П (С)БУ № 17 “Налог на прибыль” // Все о бухгалтерском учете, 2001. – №37 (583).

7. В. Батищев, Н. Батищева, Налог на прибыль и финансовая отчетность: примеры учета // Бухгалтерия, 2001. – № 47/2 (462). – С. 20 – 31.

8. Закон Украины “О налоге на добавленную стоимость” // www.sta.gov.ua

9 В. Моссаковский, Т. Кононенко Узгодження основних положень бухгалтерського і податкового обліку // Бухгалтерський учет и аудит, 2002. – №5. – С.12-18.

Статья поступила в редакцию 26.06.03.

Dr. SCHETILOVA T.,
Institute of Industrial Economics,
Ukraine National Academy of Sciences
Donetsk

THE EFFECTIVENESS OF FINANCIAL INSTITUTIONS, PLEDGE AND BANKRUPTCY LAWS IN THE EBRD'S COUNTRIES OF OPERATIONS

The framework for a well-functioning market economy goes well beyond the areas covered by the transition indicators. Such an economy requires an effective government capable of providing for the security of contracts and property rights, for competition and a stable environment for investment (which includes macroeconomic stability) - (see, for example, Stern N.H. [1,2] and Stiglitz J.E. [3]).

Macroeconomic stabilisation of market-oriented transition in CIS has also revealed the enduring weaknesses of the financial sector. With less exchange rate volatility, sharply reduced yields on government securities and decreasing interest rate spreads - all induced by stabilisation - the era of easy profitability that fuelled the phenomenal growth of financial institutions has largely come to an end. But in most of the transition economies, the new banks are not yet prepared to provide the basic array of intermediation services to secure their own future and to promote medium- and long-term investment in their economies.

That is why the problem of effective functioning of financial institutions is becoming actual, particularly for the transition in CIS, the Baltics and eastern Europe.

The purpose of this article is the analysis of the effectiveness of financial institutions in the EBRD's countries of operations with point of view an government capable of providing for the security of financial agreements and corresponding reforming pledge and bankruptcy laws.

In an effort to analyse and compare the progress in market-oriented transition in eastern Europe, the Baltics and the CIS, the EBRD has presented annually since 1994 an appraisal, across a number of dimensions, of the state of the transition. This appraisal provides a snapshot of the cumulative progress in the movement from a centrally planned economy to a market economy [4]. Progress is measured against the standards of advanced industrial economies, recognising that there is no perfectly functioning market economy