

РОЗДІЛ 7 БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 336.2:657.37

Дземішкевич І. О.

ДВНЗ «Університет банківської справи»

ПОДАТКОВА ЗВІТНІСТЬ ЯК ЕЛЕМЕНТ ІНТЕГРОВАНОЇ ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА: ТЕОРЕТИКО-ПРАКТИЧНІ ПИТАННЯ ФОРМУВАННЯ

У статті досліджено поняття податкової звітності та визначено основні види податкових документів. Наведено основні розбіжності між податковим та бухгалтерським обліком. Запропоновано варіанти оптимізації податкової звітності. Виокремлено підходи до визначення місця податкових даних у складі інтегрованого звіту підприємства.

Ключові слова: податкова звітність, інтегрована звітність, податковий облік.

Постановка проблеми. Новітнє інформаційне суспільство передбачає наявність нового цілісного підходу до ведення бізнесу, в якому система управління розглядалася б як єдине ціле, а не через призму багатьох складників (менеджменту, маркетингу, бухгалтерського обліку тощо). Тобто мова йде про об'єднання складників підприємства, в якому і бухгалтери, і менеджери використовували б результати праці один одного у взаємній послідовності та логічному взаємозв'язку задля досягнення спільної мети.

Використання даного підходу напряму пов'язане із сучасним станом розвитку науки, який характеризується інтеграцією наук (зараз неможливо уявити маркетинг без знань із психології або ж бухгалтерський облік без менеджменту). Демократизація ринкових відносин та поступова зміна філософії бухгалтерського обліку призвели до своєрідного поділу обліку задля задоволення інформаційних запитів різних категорій зацікавлених осіб. Нині ж відбуваються процеси, націлені на зближення різних видів обліку і максимізації якості та універсальності інформації, яку вони надають. В Україні ж пріоритетним напрямом роботи бухгалтерів на всіх підприємствах та компаніях є податковий облік, точніше облік податків, зборів та інших обов'язкових платежів до бюджету. Такі пріоритети пов'язані з фіскальним спрямуванням політики нашої держави. Однак останнім часом надзвичайно часто декларується теза про єдиний облік і звітність, але на практиці це поки умовно. За існуючих підходів до організації бухгалтерського обліку та різноспрямованості інтересів різних груп користувачів досягнення декларованого потребує досить багато зусиль. Інтегрована звітність як результат цілісного облікового процесу більше є компетенцією облікової політики підприємств. Але якщо говорити про гармонізацію економіки та суспільства, а також відкритість компаній, інтегрована звітність дасть змогу в найближчій перспективі вийти на новий, більш якісний рівень.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженнями питань податкового обліку та податкової звітності займалися такі відомі вітчизняні вчені та практикуючі фахівці, як Кучерявенко М.П., Лега О.В., Стадник М.В., Чалая Г.О., Шахов С.В. та ін.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Здобутки, отримані в роботах вищезгаданих авторів, є досить вагомими, але

вони не розкривають місце податкової звітності як елемента інтегрованої звітності підприємства, що пов'язано із відносною новизною даного виду звітності.

Мета статті полягає в обґрунтуванні теоретичних та практичних аспектів формування податкової звітності як елемента інтегрованої звітності, виокремленні перспектив поєднання податкової звітності разом з іншими видами звітів в єдиний документ.

Виклад основного матеріалу дослідження. Звітність в Україні, у тому числі податкова, має свою специфіку, яка полягає у змінюваності форм звітності. Так, за період 1997–2015 рр. форми податкової звітності з основних бюджетоутворюючих податків, таких як ПДВ, ПДФО та податок на прибуток, змінювалися шість, п'ять та п'ять разів відповідно. Ці зміни стосувалися як окремих статей звіту та методики розрахунку основних показників, так і в цілому всього звіту та його офіційної назви [1]. Така часта зміна форм звітності спричиняє значні труднощі в адмініструванні податків та зборів, оскільки з кожною зміною форми відбувалося розширення її інформативно-аналітичного характеру, що збільшило при цьому кількість показників, які потрібно розкрити платнику податків.

Податкова звітність та сам процес розрахунку її показників є досить складним не лише в Україні, підтвердженням цього є висновки італійських лікарів, які відзначають, що кількість стресових ситуацій і серцевих нападів на Апеннінах щорічно зростає приблизно в один і той же час – у міру наближення 18 червня. Це останній термін подання податкової декларації, так званої «форми 740» [2].

Перш ніж говорити про місце податкової звітності в складі інтегрованої, необхідно чітко визначитися з понятійним апаратом та призначенням податкової звітності.

ПКУ, який визначає вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні, та порядок їх адміністрування, не наводить визначення поняття податкової звітності, хоча саме поняття неодноразово використовується у контексті норм, викладених у ПКУ.

Визначення податкової звітності міститься у Наказі Державної податкової служби України «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо приймання та комп'ютерної обробки податкової звітності платників податків в органах

ДПС України» від 14.06.2012 № 516. Згідно із зазначеним нормативним актом, податкова звітність – це документи, які подаються платниками податків до органів ДПС і на підставі яких здійснюються нараховування та/або сплата податку, збору (обов'язкового платежу).

Своєю чергою, ПКУ дає визначення податкової декларації, розрахунку – це документ, що подається платником податків (у тому числі відокремленим підрозділом у випадках, визначених цим Кодексом) контролюючому органу у строки, встановлені законом, на підставі якого здійснюється нараховування та/або сплата податкового зобов'язання, чи документ, що свідчить про суми доходу, нарахованого (виплаченого) на користь платників податків – фізичних осіб, суми утриманого та/або сплаченого податку [3].

Виходячи із наведених визначень, податкова декларація, розрахунок є одною із форм податкової звітності. Але сам ПКУ розмежує ці поняття. Так, пп. 16.1.3 п. 16.1 ст. 16 «Обов'язки платника податків» постановляє, що платник податків зобов'язаний подавати до контролюючих органів у порядку, встановленому податковим та митним законодавством, декларації, звітність та інші документи, пов'язані з обчисленням і сплатою податків та зборів. Таким чином, не зовсім зрозумілим є те, що ж саме законодавець розуміє під поняттям податкової звітності.

Науковці ж на відміну від органів ДФС намагаються систематизувати різні податкові документи, які підпадають під визначення податкової звітності. Погляди науковців на систематизацію видів податкових документів представлені в табл. 1.

Із табл. 1 зрозуміло, що податкова звітність включає в себе масу різних звітів, які відрізняються як формою, так і термінами подання.

Із 1 січня 2015 р. набрали чинності зміни в законодавстві, які, як позиціонує ДФС, мало не ототожнюють податковий облік та бухгалтерський. По факту ж ці зміни і справді зменшили «прірву» між бухгалтерським та податковим обліком, але ж ніяк не усунули її. Після внесення змін до ПКУ бухгалтери все ж таки змушені і далі складати податкову звітність за іншими правилами, ніж фінансову, на основі даних бухгалтерського обліку. Одними з основних нюансів, які ускладнюють обліковий процес, зокрема процедуру формування звітності, є відмінності, які залишилися між податковим та бухгалтерським обліком під час справляння основних бюджетують податків. Так, під час обліку податку на прибуток за новими правилами бухгалтери повинні коригувати фінансовий результат згідно

з бухгалтерським обліком на суми податкових різниць, які виникають під час нараховування амортизації необоротних активів (ст. 138 ПКУ), різниці, що виникають під час формування резервів (забезпечень) (ст. 139 ПКУ), різниці, які виникають під час здійснення фінансових операцій (ст. 140 ПКУ). Ці різниці потрібно враховувати одразу під час здійснення господарських операцій та відносити на рахунки бухгалтерського обліку з поміткою, що такі витрати покриваються за рахунок прибутку та не включаються до складу витрат згідно з ПКУ. Тобто бухгалтери знову повинні вести «подвійну» бухгалтерію (мається на увазі бухгалтерський облік та податковий). Наслідком цього є відмінні показники у фінансовій та податковій звітності. Таке задвоєння роботи бухгалтера спричиняє збільшення витрат часу як на ведення обліку, так і на підготовку звітності. Витрати часу є одним з індикаторів економічної доцільності, у тому числі ведення обліку. Для прикладу можна привести ситуацію, коли ТОВ на спрощеній системі оподаткування (без найманих працівників, тобто директор працює на громадських засадах) не веде первинний облік, а використовує бухгалтерський аутсорсинг для подання декларації по єдиному податку раз у квартал.

Проект Doing Business дає змогу об'єктивно оцінити нормативно-правові акти, що регулюють підприємницьку діяльність, і забезпечення їх дотримання в 189 країнах, а також в окремих містах на субнаціональному та регіональному рівнях [6]. Згідно з офіційними даними, що опубліковані на сайті даного проекту, в Україні для розрахунку податків та складання звітності в 2014 р. кожен бухгалтер витратив по 350 годин на рік. У сусідній Російській Федерації даний показник становить 168 годин, а в Білорусії – 183 години. Враховуючи розрахунок норми тривалості робочого часу на 2014 р., за 40-годинного робочого тижня бухгалтери витрачають 17,5% робочого часу саме на податковий облік та податкову звітність, що в абсолютному показнику становить 8,75 робочих тижнів [7].

Наведені показники чи не найкраще характеризують витрати на ведення податкового обліку та складання податкової звітності. Можливими варіантами зниження вартості підготовки звітності можуть бути заходи, зображені на рис. 1.

На рис. 1 наведено більш загальні варіанти оптимізації облікового процесу та процесу складання звітності. З метою оптимізації саме податкової звітності доцільно було б виключити зі складу податкової звітності податковий розрахунок сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь фізичних осіб, і сум утриманого з них податку

Таблиця 1

Види податкових документів

№	Назва	Характеристика
1	Розрахунково-звітна документація	Документи, в яких фіксуються податкові розрахунки і суми податків (декларація, розрахунок, звіт та ін.)
2	Супутня (чи довідкова) документація	Документи, які містять довідкову інформацію, що деталізує дані для обчислення податків і розшифровує чи обґрунтовує податкові розрахунки. Така документація поділяється на: а) документи, необхідні для обчислення податків; б) документи довідкового характеру, які безпосередньо не впливають на обчислення сум податків
3	Облікова документація	Це документи, що являють собою зведені форми податкового обліку. Первинні документи бухгалтерського обліку, які накопичуються і систематизуються в податковому обліку, підлягають узагальненню за певний податковий період
4	Податкові повідомлення	Документи, які направляють податкові органи платникам. П. 58.1 ПКУ регламентує порядок складання та надсилання податкових повідомлень-рішень

Джерело: систематизовано автором на основі [4; 5]

(форма № 1ДФ), оскільки більшість інформації, що наводиться в ньому, дублюється зі звіту з ЄСВ. Більш того, територіальні ДПІ, які ведуть облік платників податків за місцем їх реєстрації, не в повному обсязі використовують інформацію зі звіту 1ДФ, прикладом цього є звірка з платником податків стану розрахунків з бюджетами за податками, зборами та платежами (яка зараз здійснюється через електронний кабінет платника податків). Під час проведення такої звірки по ПДФО працівники ДПІ не володіють та не надають інформацію з нарахування цього податку, маючи лише інформацію про фактично сплачені суми. Звісно, що інформація з 1ДФ обробляється органами ДФС, проходить камеральну перевірку та використовується під час фактичних перевірок платників податків, але вона зовсім не є унікальною, оскільки дублюється в інших звітах. ураховуючи вищезазначене, вважаємо за доцільне доповнити звіт з ЄСВ, зокрема табл. 6, новими полями, в яких би зазначалася сума нарахованого податку за звітний період та

вид нарахування. Це дало б змогу ДПІ отримувати більш оперативну інформацію, а платникам податків зберегти час своїх бухгалтерів та використати його у більш ефективний спосіб.

Розрахунок та сплата податків є обов'язком громадян України та господарюючих суб'єктів. Недосконала система адміністрування податків і зборів не бере до уваги витрати часу на підготовку та подання звітності. Але саме гармонійне врахування обсягів робіт є досить важливим під час виконання бухгалтерами запитів користувачів. Для того щоб донести цю інформацію до державних органів та до суспільства загалом, потрібен конструктивний тристоронній діалог між бізнесом, державою та суспільством. Такий діалог із боку підприємств здійснюється за допомогою звітності.

Нинішню ситуацію в діалозі між підприємствами, державою та суспільством, в якій головними засобами комунікації є звітність (фінансова – для суспільства та податкова – для держави), відображено на рис. 2. Оскільки наше



Рис. 1. Зниження вартості підготовки звітності [7]

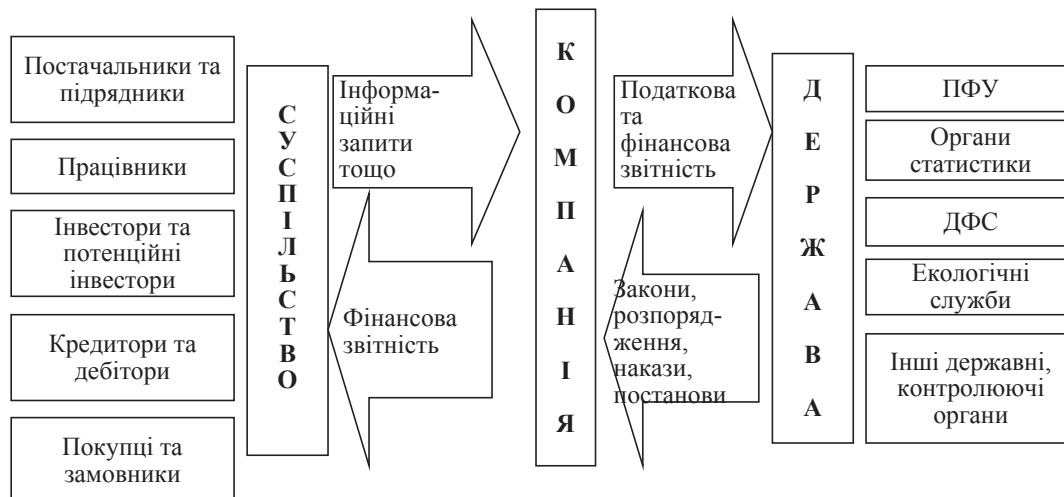


Рис. 2. Засоби комунікації господарюючих суб'єктів із державою та суспільством

дослідження присвячене звітності підприємств, то ми не розглядаємо комунікаційні зв'язки між суспільством та державою.

Вищенаведений рисунок показує, що підприємства не мають інших регламентованих та надійних засобів комунікації крім звітності. Однак нині в Україні вона повною мірою не відповідає інформаційним запитам користувачів та не задовольняє їх потреби. Для налагодження довірливих відносин між суспільством, бізнесом та державою необхідно, щоб суспільство відчувало допомогу від бізнесу, а бізнес відчував підтримку держави або ж хоча б не бачив перешкод на кожному кроці з боку держави.

Ефективним засобом комунікації нового покоління є інтегрована звітність. Даний вид звітності може ефективно поєднувати необхідні елементи комунікації як підприємства із суспільством, так і з державою. Звісно, мова не йде про те, що інтегрована звітність замінить податкову, але беззаперечним є необхідність використання єдиних принципів подання інформації у цих видах звітності.

Інтегрована звітність призначена для набагато ширшого кола користувачів, ніж податкова, для суспільства загалом та інвесторів зокрема. Наявність в інтегрованій звітності інформації про суми нарахованих та сплачених податків є досить важливою для зацікавлених осіб, оскільки вона впливає на формування різного роду рішень користувачів звітності стосовно підприємства. ДФС також зможе використовувати інтегровану звітність як більш логічну та узгоджену систему показників діяльності підприємства для відстеження та, можливо, порівняння основних показників по нарахованих та сплачених податках та зборах, тим більше якщо інтегрована звітність буде підтверджена аудиторським висновком.

Підходи до визначення місця податкових даних в інтегрованій звітності є різними. Професор Атамас П.Й. висловлює думку, що нараховані і сплачені зобов'язання із податків та інших обов'язкових платежів до бюджету доцільно наводити у розділі 5 інтегрованого звіту, що має назву «Фінансові показники діяльності» [9]. Шот А.П. вважає за доцільне наводити в інтегрованому звіті дані з фінансової звітності у розділі 5 «Річний фінансовий звіт» і, відповідно, розкривати інформацію по податках із погляду бухгалтер-

ського обліку, тобто ці дані будуть значно відрізнятися від показників податкової звітності [10]. Безверхий К. не зазначає виокремлення податкових показників в інтегрованому звіті, але його погляди базуються на тому, що інтегрований звіт повинен мати посилення на показники господарської діяльності, зазначені в іншій звітності. [11] Наявність різних підходів до даного питання пов'язана з тим, що інтегрована звітність не є уніфікованою та не має єдиної структури, відповідно, кожне підприємство чи установа можуть змінювати форму інтегрованого звіту. Невід'ємні елементи інтегрованого звіту зазначаються в Міжнародному стандарті інтегрованої звітності, який розроблений Міжнародною радою з інтегрованої звітності та був прийнятий у грудні 2013 р. Так, до елементів інтегрованого звіту належать:

- управління організації та зовнішнє середовище;
- управління організацією;
- бізнес-модель, за якою функціонує компанія;
- ризики та можливості;
- стратегія та розподіл ресурсів;
- результати діяльності;
- перспективи на майбутнє;
- головні принципи підготовки інтегрованої звітності.

Вищезазначені елементи обов'язкові до розкриття, але послідовність їх викладу може бути довільною.

Показники з нарахування та сплати податків та зборів повинні бути зазначені у розділі, який призначений для відображення результатів діяльності, зокрема фінансової її частини. Важливим є зазначення планових витрат на сплату податків у розділі «перспективи на майбутнє». Податкові показники інтегрованого звіту повинні повністю корелювати з даними податкової звітності та надавати об'єктивну інформацію.

Висновки. Перспективи впровадження в Україні інтегрованої звітності є, і досить чіткі, але перед тим необхідно реалізувати низку необхідних змін, направлених на об'єднання бухгалтерського та податкового обліку, передусім все на методологічному рівні. Лише після цього можна буде говорити про створення єдиного звіту, який буде якісно задовольняти інформаційні потреби зацікавлених осіб та буде засобом комунікації із суспільством.

Список використаних джерел:

1. Стадник М.В. Вплив зміни форм податкової звітності на адміністрування основних бюджетоутворюючих податків в Україні / М.В. Стадник // Глобальні та національні проблеми економіки. – 2015. – № 3. – С. 783–789.
2. Публікації представлені на сайті АТ «КРЕДОБАНК» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://plus.google.com/+кредобанк/posts/4рwKEYmmn5k>.
3. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
4. Чалая Г.О. Щодо змісту податкового обов'язку із податкової звітності / Г.О. Чалая // Економіка та право. – 2013. – № 2. – С. 62–68.
5. Шахов С.В. Правова природа податкової звітності / С.В. Шахов // Форум права. – 2008. – № 1. – С. 449–452 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.nbu.gov.ua/e-journals/FP/2008-1/08scvppz.pdf>.
6. Doing Business 2015 // World Bank [Electronic resource]. – Mode of access : <http://russian.doingbusiness.org/data/exploretopics/paying-taxes>.
7. Про розрахунок норми тривалості робочого часу на 2014 рік : Лист Міністерства соціальної політики України від 04.09.2013 № 9884/0/14-13/13 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://i.factor.ua/ukr/info/w-time/2014/>.
8. Ціна звітності по МСФЗ у Росії [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://consulting.1c.ru/articles-view.jsp?id=129>.
9. Атамас П.Й. Інтегрована корпоративна звітність: проблеми впровадження / П.Й. Атамас // Академічний огляд. – 2015. – № 1(42). – С. 78–85.
10. Шот А.П. Удосконалення звітності підприємств як необхідна умова інтеграції України у світовий економічний простір / А.П. Шот // Вісник Львівської державної фінансової академії. – 2013. – № 23. – С. 149–157.
11. Безверхий К. Інтегрована звітність підприємства: удосконалення організації і методики її складання / К. Безверхий // Бухгалтерський облік і аудит. – 2014. – № 5. – С. 23–28.

Дземишкевич И. А.

ГВУЗ «Университет банковского дела»

НАЛОГОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ КАК ЭЛЕМЕНТ ИНТЕГРИРОВАННОЙ ОТЧЕТНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЯ: ТЕОРЕТИКО-ПРАКТИЧЕСКИЕ ВОПРОСЫ ФОРМИРОВАНИЯ

Резюме

В статье исследовано понятие налоговой отчетности и определены основные виды налоговых документов. Приведены основные расхождения между налоговым и бухгалтерским учетом. Предложены варианты оптимизации налоговой отчетности. Выделены подходы к определению места налоговых данных в составе интегрированного отчета предприятия.

Ключевые слова: налоговая отчетность, интегрированная отчетность, налоговый учет.

Dzemishkevych I. O.

SHEI «University of Banking»

TAX REPORTING AS AN ELEMENT OF THE INTEGRATED REPORTING OF ENTERPRISE: THEORETICAL AND PRACTICAL ISSUES OF FORMATION

Summary

In the article concept of tax reporting and the main types of tax documents are researched. Named the main differences between the accounting and tax accounting. Offered the variants of tax returns optimization. Highlighted the main approaches to determining the place of tax data as a part of integrated report of the company.

Key words: tax reporting, integrated reporting, tax accounting.