

тивами (якщо істотних змін на ринку не відбулося);

- за цінами на подібні активи;
- за додатковими показниками.

Окрім цього в обліковій політиці повинен відображатися термін корисного використання довгострокових біологічних активів, який визначається підприємством самостійно залежно від тривалості використання в запланованих цілях або можливого часу отримання від них сільськогосподарської продукції, додаткових біологічних активів (робіт, послуг).

Висновки. Впровадження П(С)БО 30 «Біологічні активи» додає непорозуміння в методиці визначення результату діяльності не тільки в сільському господарстві, але й в державі в цілому. Істотне збільшення операційного доходу, а в результаті цього прибутку, ставить сільськогосподарські підприємства в нерівні умови перед під-

приємствами інших галузей при оподаткуванні прибутку.

Одним з напрямів вирішення цієї проблеми є відміна методики визначення фінансових результатів згідно П(С)БО 30 «Біологічні активи», за справедливою вартістю оцінювати лише біологічні активи, а сільськогосподарську продукцію оцінювати на загальних підставах обліку активів згідно П(С)БО 9 «Запаси». Застосування цих методичних принципів обліку біологічних активів сприятиме приведенню бухгалтерського обліку в сільському господарстві у відповідність з міжнародними стандартами бухгалтерського обліку. На нашу думку, цей стандарт є насаперед актуальним для структур агропромислового комплексу, які активно працюють на міжнародних фондових ринках і зацікавлені у використанні загальноприйнятих облікових правил.

Список використаної літератури:

1. Бухгалтерський облік у сільському господарстві: Навчальний посібник/ За ред. професора Ф.Ф. Бутинця та М.М. Коцупатрого – Житомир: ПП «Рута», 2003.- 512 с.
2. Бухгалтерський облік у сільському господарстві в первинних документах і проводках: Навчальний посібник/ За ред. М.Ф. Огічука та В.М. Пархоменка - Х: Фактор, 2008 – 480 с.
3. Жук В.М. Нові методологічні засади обліку сільськогосподарської діяльності та проблеми практичного застосування П(С)БО 30 «Біологічні активи»/ В.М. Жук // Облік і фінанси АПК.- 2006. - № 6.- С. 34-42.
4. Кірейцев Г.Г. Умови розвитку бухгалтерського обліку в сільському господарстві України/ Г.Г. Кірейцев // Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи: II міжнар. наук.-практ. конф. – К.: ННЦ ІАЕ, 2006. – С.9-18.
5. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 41 «Сільське господарство» // Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку: перекл. з англ.; за ред. С. Ф. Голова. - К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 1998. – 736 с.
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи»: затв. наказом Міністерства фінансів України від 18 листопада 2005 року № 790// Урядовий кур'єр. – 2005. - № 248.

В статье рассмотрены основные проблемы учета продукции сельскохозяйственного производства и определения финансового результата в связи с использованием П(С)БУ 30 «Биологические активы».

In the article considered the basic problems of accounting of agricultural production in connection with the use of Regulation (Standard) Accounting 30 "Biological Assets" and its reflection in the accounting policies of the enterprise.

Рецензент: д.е.н., професор Михайлова Л.І.
Дата надходження до редакції: 02.07.2012 р.

УДК 657.44

ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ ЕЛЕМЕНТІВ ПОДАТКОВОГО ОБЛІКУ

О. О. Баранік, старший викладач, Сумський національний аграрний університет

Розглянуто проблемні питання економічної сутності податкового обліку та його окремих елементів. Проведено аналіз законодавчих норм і положень у застосуванні терміну «податковий облік».

Ключові слова: податковий облік, податкові розрахунки, елементи податкового обліку, бухгалтерський облік.

Постановка проблеми. В умовах функціонування ринкової економіки бюджетні надходження залежать від двох складових - результатів господарювання бізнесу і податкової системи.

При цьому податкова система може виправда-

ти покладені на неї надії лише за певних умов, а саме: наявності системи обліку яка, б адекватно відображала реальну економічну ситуацію і забезпечувала можливість контролю за справами податків.

У результаті в Україні за принципами, встановленими у міжнародній практиці, формується декілька самостійних підсистем єдиної системи бухгалтерського обліку. Серед них можна виділити підсистеми фінансового, управлінського та податкового обліку. Передумовами появи останнього було прийняття у 1997 р. Законів України «Про оподаткування прибутку підприємств» і «Про податок на додану вартість».

Виокремлення податкового обліку з бухгалтерського має свою специфіку і пов'язане з переходом від командно-адміністративної економічної системи до ринкової. Розподіл бухгалтерського і податкового обліку відбувся через те, що кінцева мета податкового обліку і податкової звітності суттєво відрізняється від мети складання і подання фінансової звітності. Основна мета фінансової звітності - надання інформації зовнішнім користувачам про фінансовий стан та фінансові результати підприємства; податкової - надання інформації податковим органам про стан розрахунків з бюджетом за податками та зборами.

Облік операцій, пов'язаних з погашенням зобов'язань перед бюджетом з податків і зборів, завжди вважався досить містким і проблемним. Особливо гостро питання обліку розрахунків з бюджетом постають сьогодні, коли часто відбуваються зміни в нормативній базі. Становище посилюється ще й тим, що податковий облік не достатньо адаптований до реформованого бухгалтерського обліку.

Аналіз останніх публікацій з теми дослідження. Проблемою вдосконалення податкового обліку, зокрема його елементів на протязі п'ятнадцяти років займалися науковці і спеціалісти, зокрема В. Бабіч О. Білоусова, М. Білуха, О. Бородкін, Ф. Бутинець, О. Габрук, І. Герасимович, О. Гусакова, Г. Журавель, М. Дем'яненко, Г. Кірейцев, В. Костюченко, М. Коцупатрий, Т. Кучеренко, Ю. Литвин, Л. Ловінська, О. Малишкін, Н. Малюга, В. Орлова, М. Проданчук, І. Проскурін, В. Сердюк, Я. Соколов, П. Хомин, В. Швець, Г. Ямборко та ін.

Невирішені частини проблеми. Проте практична реалізація організації та ведення податкового обліку та виокремлення окремих елементів його потребує подальшого дослідження. Так, з набуттям чинності з 2011 р. норм Податкового кодексу України [1] окремі науковці та фахівці з обліку й оподаткування почали стверджувати, що єдиною інформаційною базою об'єктів оподаткування встановлено бухгалтерський облік. Дискусія щодо статусу податкового обліку набула нового забарвлення з прийняттям не тільки Податкового кодексу України, а й нових нормативних актів Міністерства фінансів та Державної податкової служби України.

Мета дослідження. Дослідження економічної сутності податкового обліку та його окремих елементів, а також аналіз законодавчих норм і положень у застосуванні термінів «податковий

облік».

Основні результати дослідження. У зв'язку із тим, що в чинному законодавстві не визначено поняття (термін) «податковий облік», у спеціальній літературі по-різному його тлумачать.

Одна частина вчених вважає, що податково-го обліку не існує [2], інші замінують визначення «податковий облік» на «податкові розрахунки» [3]. Крім того, одні автори вважають його частиною (підсистемою) бухгалтерського обліку [4, 5], інші називають його системою накопичення інформації, необхідної для сплати податків [6].

Ми ж підтримуємо авторів [7, 8], виходячи з того, що нормативно-правове визначення податкового обліку узаконене однозначно ще в Законі України «Про оподаткування прибутку підприємств», ст. 11 якого ця дефініція введена в облікову практику, вважаємо за необхідне так само однозначно відобразити його за обліковою політикою підприємства, а суперечки щодо доцільності чи недоцільності цього безперспективними, адже глибокодумні розміркування, мовляв, він не має свого предмета й методу, жодної користі не дають, оскільки є схоластичними. Приміром, у жодному посібнику чи підручнику не наводяться окремо предмет чи метод фінансового та управлінського обліку, але нікому не спадає на думку заперечувати поділ бухгалтерського обліку на ці підсистеми на практиці, принаймні у країнах ринкової економіки: США, Франції, Німеччині та ін.

Спеціалісти підприємств (організацій) - платників податків, які зайняті підготовкою податкових декларацій, почали все більше приділяти уваги саме інформації бухгалтерського обліку.

Зміни в законодавчому полі окремі фахівці підприємств сприйняли як сигнал до започаткування в інформаційних системах платника податків нової моделі обліку, яка ґрунтується виключно на інформації бухгалтерських документів, бухгалтерських реєстрів, фінансової звітності. Умовно таку модель інформаційного забезпечення оподаткування можна назвати бухгалтерською моделлю складання декларацій.

Проте робити такий висновок, на погляд Малишкіна О.І., передчасно. Докладне ознайомлення із нормами ПКУ засвідчує, що багато його норм суперечать задекларованій у ст. 44 ПКУ бухгалтерській моделі оподаткування. Так, у низці статей Податкового кодексу України вимагається в організації інформаційного забезпечення оподаткування застосовувати особливі правила та норми, які пов'язані з необхідністю ведення на підприємствах податкового обліку. Причому це стосується не тільки податку на прибуток, а й інших податків - ПДВ, плати за користування надрами, податків в умовах дії угоди про розподіл продукції [8].

Крім того, окремий облік вимагається для груп операцій - операцій особливого виду (ст. 153 ПКУ), безнадійної та сумнівної заборгованості (ст. 159 ПКУ), космічної діяльності (перехідні поло-

ження ПКУ).

Заслуговує на увагу точка зору авторів, які на основі аналізу зарубіжних систем обліку стверджують, що хоча поняття «податкового обліку» в українському законодавстві відсутнє, на теоретичному рівні його можна визначити як систему збору, фіксації та обробки інформації, необхідної для правильного визначення (обчислення) податкових зобов'язань платника [9].

Виходячи з того, що предметом бухгалтерського обліку є сукупність його об'єктів, а кожний вид обліку, має певні відмінності, оскільки як підсистема вужчий, а тому не охоплює всіх без винятку об'єктів, а лише поглиблює розкриття інформації про окремі з них. Саме від змісту і діапазону об'єктів кожної залежить застосування тут елементів методу бухгалтерського обліку.

Таким чином, у підсистемах фінансового, управлінського податкового обліку використовуються одні й ті самі елементи загальної системи бухгалтерського обліку: документація, інвентаризація, оцінка, калькуляція, рахунки, подвійний запис, баланс, звітність, але не в неоднаковій мірі з огляду на властивість облікованих об'єктів.

Підсистема податкового обліку охоплює значно вужче коло об'єктів. Зокрема, тут не знаходить відображення такий об'єкт бухгалтерського обліку, як витрати виробництва. А тому не застосовується елемент калькулювання собівартості продукції.

Обмеженим є застосування елемента «оцінка», оскільки записи операцій тут здійснюються здебільшого з урахуванням вже проведеної у фінансовому обліку, де вона є первинною. Лише за умови проведення товарообмінних (бартерних) операцій чи продажу продукції (товарів, робіт, послуг) «пов'язаними» особами може здійснюватись їх повторна оцінка, виходячи з рівня звичайних цін.

Документація в системі податкового обліку обмежується податковими накладними і реєстрами обліку придбання і продажу товарів, робіт, послуг, відомостями обліку валових доходів і витрат. Інвентаризація власне у податковому обліку не застосовується, хоч її не можна ігнорувати у визначенні приросту (убутку) товарів, інших виробничих запасів. Але здебільшого уточнення залишків товарно-матеріальних цінностей, за даними інвентаризації, проводять у фінансовому обліку.

Якщо податковий облік ведуть позасистемно, вибіркою даних, тут не застосовуються такі елементи методу бухгалтерського обліку, як рахунки і подвійний запис операцій.

У фінансовому і управлінському обліку застосовуються всі види вимірників - натуральні, трудові, умовні і грошові, а в податковому обліку - лише грошовий вимірник.

Податковий і фінансовий облік різняться як

за первинними документами (податкова накладна - у податковому обліку і товарно-транспортна накладна, видаткова накладна, акти - у фінансовому обліку), так і за обліковими реєстрами (придбання чи продаж товарів, робіт і послуг, відомостями обліку валових витрат і валових доходів, аналогів яким у фінансовому обліку взагалі немає), звітними документами, податкові форми яких набагато численніші, ніж у фінансовій звітності, термінами подання звітності, які у податковій системі оперативніші порівняно з фінансовою.

Зокрема, податкова звітність є місячною, квартальною і річною, у той час як фінансова - лише квартальною і річною.

Водночас документи податкової звітності, як це не парадоксально, виконують функції первинних документів фінансового обліку, оскільки для складання деяких форм податкової звітності дані фінансового обліку - лише вихідна інформаційна база, а потім ці ж самі форми податкової звітності є основою для записів в аналітичних реєстрах фінансового обліку.

Зокрема, розрахунок плати за землю складається на основі права власності (користування) на землю, а потім цей же розрахунок використовують для записів у реєстрах фінансового обліку. Аналогічно використовують розрахунок податку з власників транспортних засобів та інших самохідних машин, основою для складання якого є інвентарні картки з обліку основних засобів та інші.

Як у фінансовому, так і в податковому обліку застосовуються найголовніші елементи бухгалтерського обліку: документація, подвійний запис. Сальдо за рахунками податкового обліку є складовою частиною валюти балансу, який хоч і відображає за більшістю статей залишки за синтетичними рахунками фінансового обліку, однак містить також статті, сформовані у системі записів податкового обліку [7].

Таким чином, незважаючи на існування проблемних питань застосування нормативно-правових актів у платників склався податковий облік, який виник як реакція на вимоги держави, як фіскального органу, і виконує специфічні функції, які не виконуються в даний час фінансовим обліком та має свої елементи. Економічна доцільність, якого полягає в тому, щоб ті витрати, які вважаються недоцільними, не призводили до зменшення оподаткованого доходу.

Висновки. Податковий облік - підсистема інформації платника податку (збору), яка вирішує завдання зі збору та узагальнення інформації щодо визначення бази оподаткування та суми податку (збору) відповідно до Податкового кодексу України для надання відповідним державним органам податкової звітності з метою розрахунків з бюджетом. Хоча і теоретичні і методичні аспекти з цього питання потребують більш детального обґрунтування.

Список використаної літератури:

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
2. Ластовецький В. О. Галузевий бухгалтерський облік : проблеми теорії і практики [Текст] : навч. посіб. / В. О. Ластовецький. – Чернівці : Прут, 2005. - 200 с.
3. Лучко М. Р., Адамик О.В. Виділення податкових розрахунків в окрему підсистему обліку: науково-економічний і психологічно-практичний аспекти [Текст] / М. Р. Лучко, О. В. Адамик // Психологія і суспільство. - 2001. - № 1. - С. 150-163.
4. Гусакова О. С. Податковий облік [Текст] : навч. посіб. / О. С. Гусакова. – К. : Центр навчальної літератури, 2006. – 360 с.
5. Коцупатрий М. М. Податковий облік і звітність [Текст] : навч. посіб. / М. М. Коцупатрий, С. І. Ковач, В. В. Мельничук. – К.: КНЕУ, 2006. – 312 с.
6. Сердюк В. М. Податковий облік [Текст] : навч. посіб. [для студ. вищ. навч. закл.] / В. М. Сердюк. – К. : Центр навчальної літератури, 2005. – 312 с.
7. Журавель Г. П. Облікова політика підприємства в ринкових умовах [Текст] : навч. посіб. / Г. П. Журавель, В. Б. Клевець, П. Я. Хомин. – К. : «Видавничий дім «Професіонал», 2009. – 320 с.
8. Малишкін О. Диференціація поняття «Бухгалтерський облік»: податковий аспект [Текст] / Олександр Малишкін // Бухгалтерський облік і аудит. - 2012. - № 3. - С. 13-20.
9. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах [Текст] : навч. посіб. / Ф. Ф. Бутинець, Л. Л. Горецька. - Житомир, ПП «Рута», 2002. - 544 с.

Рассмотрены проблемные вопросы экономической сущности налогового учета и его отдельных элементов. Проведен анализ законодательных норм и положений в применении термина «налоговый учет».

Ключевые слова: *налоговый учет, налоговые расчеты, элементы налогового учета, бухгалтерского учета.*

We consider issues of economic nature of tax accounting and its individual elements. The analysis of the legislation and regulations in the use of the term "tax consequences".

Keywords: *tax accounting, tax calculations, tax accounting items, book-keepers account.*

Рецензент: д.е.н., професор Михайлова Л.І.

Дата надходження до редакції: 02.07.2012 р.

УДК 657.44

ОСОБЛИВОСТІ ОПОДАТКУВАННЯ СУБ'ЄКТІВ МАЛОГО ПІДПРИЄМНИЦТВА

Л. І. Полятикіна, к.е.н., доцент, Сумський національний аграрний університет,

Розглянуто проблеми спрощеної системи оподаткування в Україні та деяких країнах світу і запропоновано деякі напрями реформування оподаткування суб'єктів підприємницької діяльності.

Ключові слова: *податковий облік, податки, спрощена система оподаткування малий бізнес.*

Постановка проблеми. Одним з основних завдань економіки України є стимулювання підприємницької діяльності через створення сприятливих умов її оподаткування. У зв'язку з цим, та з метою реалізації державної політики з питань розвитку та підтримки малого підприємництва, ефективного використання його можливостей у розвитку національної економіки у свій час було прийнято Указ Президента України від 3 липня 1998 р. «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва», яким запроваджено справляння єдиного податку суб'єктами малого підприємництва.

Таке регулювання єдиного податку ґрунтується на п. 4 р. XV Перехідних положень Конституції України, згідно з яким Президент України протягом трьох років після набуття чинності Конституцією України мав право видавати укази з економічних питань, не врегульованих законами. У випадку спрощеного оподаткування – це стимулювання розвитку малого підприємництва. Відповідно до встановленої на той період Конституцією України процедури прийняття таких указів Президент України одночасно подав до Верховної Ради України законопроект «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва». На протязі 30 календарних днів з дня подання Президентом України даного законопроект Верховна Рада України не прийняла закон у цій сфері економічних відносин, але і не відхилила поданий законопроект. У зв'язку з цим зазначений вище Указ вступив у дію та регулював справляння єдиного податку до набрання чинності законом, який був прийнято Верховною Радою України.

При цьому, слід зазначити, що в Україні вже не один рік точаться гострі дискусії щодо шляхів реформування спрощеної системи оподаткування малого підприємництва. Деякі фахівці пропонують взагалі скасувати спрощену систему оподаткування, інші ж, навпаки, пропонують зберегти існуючий порядок спрощеного оподаткування та