

МСБО 39 часто критикують за складність у розумінні та застосуванні, а також за наявність кількох альтернативних варіантів оцінки вартості фінансових інструментів, що потенційно може впливати на співставність показників аналогічних компаній. Тому РМСФЗ розпочала перший етап заміни існуючого стандарту щодо фінансових інструментів: почала узагальнювати думки щодо обґрунтованості скорочення допустимих варіантів оцінки фінансових інструментів з метою зменшення складності та підвищення співставності даних.

РМСФЗ та РСФЗ США пріоритетною розробкою визначили створення нового стандарту щодо відображення в обліку функціонування фінансових інструментів за умов фінансової кризи. Цей стандарт буде відповіддю на заклик лідерів "країн двадцятки" спростити стандарти фінансової звітності у частині фінансових інструментів та хеджування. Така тенденція є дуже актуальною для бухгалтерської громади України. Одночасно вимоги до розкриття інформації у фінансовій звітності щодо обраної оцінки фінансових інструментів, методології її використання та невизначеності, пов'язаної із застосуванням оцінки, необхідно посилити. На даний момент переглядається МСФЗ 7 на предмет ефективності вимог до розкриття інформації про ризики та можливі збитки за операціями з фінансовими інструментами, результати проведення хеджування. Нещодавно опублікований проект змін до МСФЗ 7 містить пропозиції щодо покращення розкриття інформації, визначення справедливої вартості та оцінки схильності суб'єкта господарювання до ризику ліквідності [7].

Висновки. Однією з причин фінансової кризи, що охопила увесь світ, називають використання похідних

фінансових інструментів. Але це твердження є некоректним. По-перше, тому що використання деривативів компаніями може проводитися як із спекулятивною метою, так і для мінімізації існуючих фінансових ризиків (хеджування). По-друге, використання різних підходів до визначення справедливої вартості фінансових інструментів суттєво впливає на фінансові результати. Тому на сьогодні головним є чітке усвідомлення механізмів проведення оцінки за справедливою вартістю при відсутності активного ринку та її методичне оформлення у бухгалтерському обліку України.

1. Виходимо з фінансової кризи [Електронний ресурс] / Асоціація Присяжних сертифікованих бухгалтерів. – Режим доступу: http://ukraine.accaglobal.com/documents/ukraine_credit_crunch.pdf 2. Голов С. Справедлива вартість та її місце в системі оцінок бухгалтерського обліку / С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 4. – 3-18 с. 3. Кудрин А. Мировой финансовый кризис и его влияние на Россию / А. Кудрин // Вопросы экономики. – 2009. – №1. – с. 9-27. 4. Міжнародні стандарти фінансової звітності 2004. Ч. 1. / за ред. С.Ф. Голова; [Пер. з англ.]. – К., 2005. — 1304 с. 5. Нурсеитов Э. Кризис и бухгалтерский учет [Електронний ресурс] / Э.Нурсеитов. – Режим доступу: <http://www.kz-adviser.kz/pub/3-aak/331-crisis>. 6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку. 19. "Об'єднання підприємств": наказ Міністерства фінансів України від 07.07.1999 р. № 163 (із змінами) / Міністерство фінансів України // Офіційний вісник України – 1999 р. – № 30 – 205 с. – (Нормативний документ). 7. Рильцева Г. Проблеми компаній не залишились без уваги / Г.Рильцева. – Режим доступу: http://www.gaap.ru/biblio/gaap-ias/compare_rus2/249.asp 8. Савин А. Причина мирового кризиса – жадность [Електронний ресурс] / А. Савин. – Режим доступу: <http://www.interfax.by/exclusive/41618> 9. Совместная работа IASB и FASB над проектом стандарта по финансовым инструментам [Електронний ресурс] / Инстит профессиональных бухгалтеров и аудиторов России. – Режим доступу: http://www.ipbr.org/?page=news&news=n_meshnar&act=sob&id=1466

Надійшла до редколегії 22.12.09

Г. Купалова, д-р екон. наук, проф.,
Т. Матвієнко, асп.

НОРМАТИВНО-ПРАВОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ВИКОНАННЯ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ ЗА ПОДАТКАМИ І ЗБОРАМИ В УМОВАХ ФІНАНСОВО-ЕКОНОМІЧНОЇ КРИЗИ

Досліджено актуальні проблеми законодавчого регулювання обліку та аудиту операцій з оподаткування в Україні в умовах фінансової кризи. Визначені пріоритетні напрями їх вирішення з точки зору юридичних, методичних та організаційних аспектів та з урахуванням реформування податкової системи і запровадження міжнародних стандартів фінансової звітності.

Actual problems of legislative control of tax transactions accounting and audit in Ukraine under the conditions of financial crisis are investigated. Priority directions of their solving with the view of the legislative, methodical and organization problems and taking into consideration tax system reformation and International Financial Reporting Standards introduction are defined.

Постановка проблеми. Успішна інтеграція України у європейський простір неможлива без зміцнення фінансового стану та конкурентоспроможності українських підприємств, що, у свою чергу, потребує створення сприятливих юридичних, фінансово-економічних та податкових умов для підприємницької діяльності. За визнанням міжнародних експертів, податкова система України є доволі складною та гальмує економічний розвиток. Так, за результатами досліджень Світового банку Україна за умовами погашення зобов'язань за податками і зборами займає 181 місце із 183 можливих серед усіх країн світу, випереджаючи лише Венесуелу та Білорусь. Крім того, несприятливий економічний стан спричинив затяжний фінансову кризу, яка призвела до зростання поточної заборгованості вітчизняних підприємств. У 2009 р. вона становила 956,3 млрд. грн. і зросла на 60,4 % порівняно з попереднім роком. В цих умовах в Україні реалізується ряд заходів щодо подолання впливу світової фінансово-економічної кризи та поступального розвитку. Значне місце серед них відведено реформуванню податкової системи відповідно до вимог європейського законодавства та перегляду методологічних під-

ходів до обліку та аудиту операцій з оподаткування. Тому виникає гостра потреба у дослідженні проблем державного регулювання погашення заборгованості за податками і зборами підприємствами, а також їх обліку та аудиту в сучасних економічно нестабільних умовах.

Аналіз досліджень та публікацій з проблеми. Вагомий вклад у дослідження проблем обліку та аудиту розрахунків за податками і зборами підприємств зробили такі вітчизняні вчені: О.І. Коблянська, Ю.А. Кузьмінський, О.М. Петрук, О.П. Подцерковний, І.І. Сахарцева, В.В. Сопко, Н.М. Ткаченко, Б.Ф. Усач, Н.В. Чебанова та ін. Серед іноземних теоретиків та практиків з проблем оподаткування варто відзначити: Д.Л. Волкова, В.В. Качаліна, Б. Нідлза, С.Н. Поленову, Б. Райана, О.Є. Суглобова, Е. Хендріксена та ін. Ці науковці зосередили свою увагу на нормативно-правовій базі операцій з нарахування та сплати окремих видів податків і зборів, їх відображення в обліку та звітності, а також перевірки правомірності таких операцій при здійсненні податкового аудиту.

Однак досить часто трапляються випадки, коли положення нормативно-правових актів не тільки не узгоджені, але і суперечать один одному. Так, в законах з

питань оподаткування (Закон України "Про систему оподаткування" та пакет законів, що регулюють окремі види податків і зборів) вказано порядок визнання, оцінки та списання зобов'язань за податками і зборами з балансу підприємств, а роз'яснювальні листи Державної податкової служби України, вносять доповнення до них. Останні не завжди узгоджені з нормами закону, що ускладнює відображення таких операцій у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності. При проведенні аудиту операцій з оподаткування аудиторські фірми керуються Міжнародними стандартами аудиту. Тим часом, не розроблені методичні вказівки щодо застосування вищевказаних стандартів. Це призводить до викривлення інформації в аудиторських висновках та неефективності податкового аудиту. Крім того, потребує удосконалення програмне забезпечення такого виду аудиту. Ці та інші питання потребують подальшого вивчення і вирішення.

Метою статті є удосконалення теоретико-методологічних та практичних аспектів бухгалтерського обліку та аудиту зобов'язань за податками і зборами з метою забезпечення їх прозорості та об'єктивності в умовах фінансово-економічної кризи в Україні. Для досягнення цієї мети визначені такі завдання:

➤ виявлення слабких сторін та недоліків діючого нормативно-правового регулювання виконання зобов'язань за податками і зборами;

➤ дослідження методичних та організаційно-практичних аспектів обліку та аудиту операцій з оподаткування на підприємствах з різним фінансовим станом;
 ➤ визначення концептуальних засад реформування обліку та аудиту зобов'язань відповідно до вимог законодавства Європейського Союзу та Міжнародних стандартів фінансової звітності.

Викладення основного матеріалу. Подолання наслідків затяжної світової фінансової кризи можливо за умови перегляду існуючих концептуальних підходів щодо державного регулювання економіки та формування ефективно податкової політики для створення сприятливого конкурентного середовища вітчизняним підприємствам. Результати дослідження нормативно-правових актів та юридичної, економічної наукової літератури з проблем оподаткування підприємств показали, що нині існує кілька основних типів проблем, які виникають у вітчизняних підприємств при виконанні зобов'язань за податками і зборами. Їх можна умовно об'єднати у три типи: юридичні, методичні та організаційно-практичні (рис. 1).



Рис. 1. Основні проблеми обліку та аудиту виконання зобов'язань за податками і зборами *

* Розроблено Т. Матвієнко

Розглянемо детальніше вищевказані проблеми. *Проблеми юридичного характеру* пов'язані з наявністю спірних питань у нормативно-правових актах, які не узгоджені та суперечать між собою. Зокрема, існують відмінності при визначенні поняття та умов появи зобов'язань підприємств. Так, у Господарському та Цивільному кодексах України зобов'язання розглядаються як правовідносини між суб'єктами господарювання. На відміну від кодексів, у Законі України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" та Положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку (зокрема, П(С)БО 2 "Баланс" та П(С)БО 11 "Зобов'язання") під зобов'язаннями розуміється заборгованість суб'єкта господарювання. Вітчизняні підприємства при здійсненні своєї господарської діяльності визнають зобов'язання, керуючись нормами останніх двох нормативних актів, хоча, у цьому випадку порушується принцип верховенства права, визначений ст. 8 Конституції України [1, ст. 8].

У юридичній практиці є також випадки, коли немає однакових трактувань не тільки в нормах законодавчих документів, що належать до різних рівнів законодавчого регулювання, але і в положеннях документів однакових за юридичною силою. Зокрема, в основному законі з формування та проведення податкової політики Украї-

ни – Законі України "Про систему оподаткування" зазначено: "ставки, механізм справляння податків і зборів (обов'язкових платежів), за винятком особливих видів мита та збору у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну та теплову енергію, збору у вигляді цільової надбавки до затвердженого тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності, і пільги щодо оподаткування не можуть встановлюватися або змінюватися іншими законами України, крім законів про оподаткування" [10, ст. 1].

Крім того, ст. 7 вказаного Закону визначає, що: "зміна податкових ставок і механізм справляння податків і зборів (обов'язкових платежів) не можуть запроваджуватися Законом України про Державний бюджет України на відповідний рік". Незважаючи на це, останніми роками в Україні дедалі частіше мають місце випадки зміни розміру податків та зборів шляхом внесення відповідних положень до Державного бюджету. Зокрема, Законом України "Про Державний бюджет на 2009 рік" визначено зміни до податкового законодавства, зокрема щодо розміру збору на обов'язкове державне пенсійне страхування та збору за спеціальне використання лісових ресурсів, а у Законі України "Про державний бюджет на 2008 рік" передбачалися зміни до Митного

кодексу України та інших податкових законів. Тому вважаємо необхідним внести зміни та доповнення до законодавчих актів з метою їх узгодження, що сприятиме полегшенню облікового процесу на підприємствах.

Існує також невідповідність між положеннями Конституції України, законами та іншими нормативно-правовими актами в частині принципів функціонування податкової системи, підходів до визначення видів податків та зборів, а також баз їх розрахунку. Це група *проблем методичного характеру*. Так, у Конституції України зазначено, що виключно законами визначаються система оподаткування, розміри ставок та правила розрахунку податків та зборів [1, ст. 92]. На практиці ці та інші питання з проблем оподаткування здебільшого вирішуються роз'яснювальними листами Державної податкової адміністрації України, Державної митної служби України та іншими нормативно-правовими документами. Зокрема, податкові органи видають роз'яснювальні листи щодо методики визнання, оцінки та погашення зобов'язань підприємств та їх окремих видів. Це ускладнює процеси їх відображення в обліку і звітності, а також проведення аудиторської перевірки операцій з оподаткування, оскільки окремі методичні положення є суперечливими. При виникненні таких проблем необхідно керуватися тим законодавчим актом, що має найбільшу юридичну силу в системі законодавства України.

В умовах адаптації нормативно-правової бази України до законодавства Європейського Союзу виникає також багато *проблем організаційно-практичного характеру*, зокрема, щодо зміни підходів до формування облікової політики та організації роботи бухгалтерської служби на підприємстві. Крім того, методика обліку зобов'язань підприємств за податками і зборами досить складна.

Багато викривлень інформації спостерігається в процесі відображення в обліку та звітності податкових і відстрочених податкових зобов'язань. Нині для проведення податкового аудиту немає спеціального програмного забезпечення, яке б дозволяло здійснювати повторну обробку операцій із заборгованістю за податками і зборами у системі обліку, вводити в облікову систему неадекватну інформацію щодо такої заборгованості, стежити, як комп'ютерна програма відхиляє дані та використовувати вибірку об'єктів в аудиті за якісною ознакою для вивчення податкової документації.

Отже, для вирішення юридичних, методичних та організаційно-практичних проблем необхідно, перш за все, сформулювати структуру законодавчого регулювання операцій з оподаткування, їх відображення в бухгалтерському обліку, фінансовій звітності та аудиті. Ієрархія законодавства України, з точки зору правової науки, виглядає таким чином: Конституція, кодекси, закони Верховної Ради України, укази Президента України, постанови Кабінету міністрів України, нормативні акти міністерств і відомств, місцевих органів влади та ін. [5, с. 255]. На основі наведеної вище ієрархії можна сформувати багаторівневу систему нормативно-правового регулювання обліку та аудиту зобов'язань за податками і зборами. Вона побудована за принципом верховенства права, визначеного основним конституційним законом України. Дотримання такого принципу є дуже важливою та необхідною умовою при здійсненні гармонізації нормативно-правової бази України із законодавством Європейського Союзу (рис. 2).

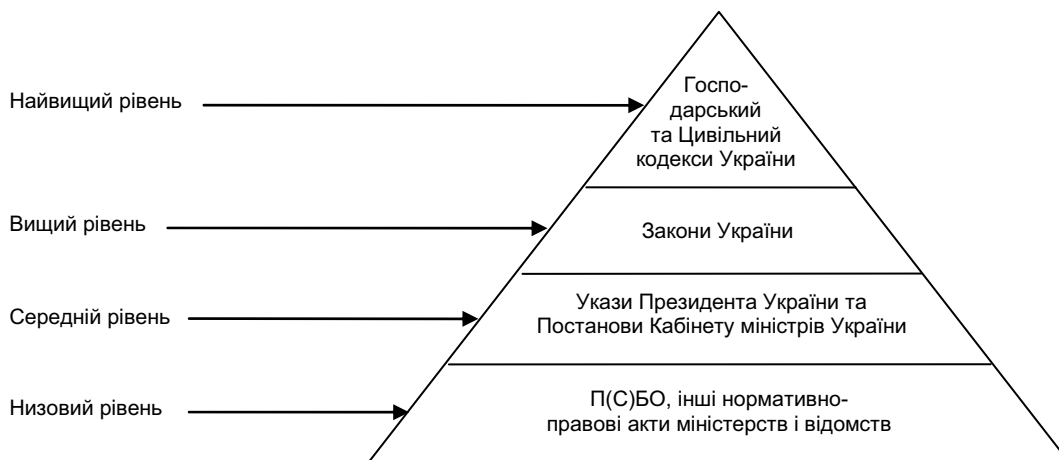


Рис. 2. Рівні нормативно-правового регулювання обліку зобов'язань за податками і зборами в Україні *

* Розроблено Т. Матвієнко на основі [5, с. 255]

Найбільшу юридичну силу мають Господарський та Цивільний кодекси України, що належать до найвищого рівня системи. В них визначено поняття та основні види зобов'язань. Тим часом, у цих кодексах містяться різні підходи до визначення складових зобов'язань, а також охарактеризовано їх лише як категорію права, що ускладнює їх визнання при здійсненні господарської діяльності підприємствами. Тому необхідно керуватися спеціальними податковими законами, що створені для нормативно-правового регулювання заборгованості за податками і зборами з урахуванням їх видів, умов виникнення та погашення, відображення зобов'язань в бухгалтерському обліку та у фінансовій звітності,

а також правомірності здійснених операцій при проведенні податкового аудиту.

Вищий рівень ієрархії становлять Закони України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" та "Про аудиторську діяльність". Вони визначають основні методологічні засади бухгалтерського обліку та аудиту усіх господарських операцій вітчизняних підприємств та операцій з оподаткування зокрема. Законом України "Про систему оподаткування" визначено основні принципи функціонування податкової системи та види податків і зборів, що стягуються з фізичних та юридичних осіб на території України. До цього рівня належать також нормативно-правові акти, що регулюють окремі види податків і зборів, умови їх нараху-

вання та погашення, методики розрахунку їх баз оподаткування та порядку сплати, а також відображення специфічних господарських операцій у бухгалтерському обліку. Зокрема, це Закони України: "Про оподаткування прибутку підприємств", "Про податок з доходів фізичних осіб", "Про податок на додану вартість", "Про податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів" та ін.

Середній рівень становлять Укази Президента України та нормативно-правові акти Кабінету міністрів України з питань регулювання видів зборів та обов'язкових платежів, що стягуються з підприємств України. До них належать: Декрети Кабінету міністрів України "Про державне мито", "Про акцизний збір", "Про місцеві податки і збори", Постанова Кабінету міністрів України "Про справляння плати за митне оформлення товарів і транспортних засобів поза місцем розташування митних органів або поза робочим часом, установленим для митних органів" та ін.

До низового рівня належать Положення (стандарти) бухгалтерського обліку та інші нормативно-правові акти міністерств і відомств з питань методології обліку виконання зобов'язань за податками і зборами. Зокрема, бухгалтерський облік заборгованості підприємств регулюється П(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності", П(С)БО 2 "Баланс", П(С)БО 11 "Зобов'язання" та

П(С)БО 17 "Податок на прибуток". Разом з тим урядом України прийнято Стратегію застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні, яка передбачає удосконалення існуючої системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності відповідно до вимог міжнародних стандартів. Зокрема, це стосується і відображення в обліку операцій з оподаткування підприємств.

Вирішення існуючих проблем з оподаткування можливо шляхом реалізації Стратегії реформування податкової системи, розробленої Кабінетом міністрів України на період до 2018 року, та з урахуванням європейського досвіду. Так, реформування податкової системи України передбачає зміни структури податкових надходжень до бюджету, розміру їхніх ставок, удосконалення порядку визначення баз оподаткування основних податків. Це стосується: податку на додану вартість, податку на прибуток підприємств, податку з доходів фізичних осіб, збору за забруднення навколишнього середовища (відповідно до вимог європейського законодавства – екологічного податку) тощо, а також умов надання податкових пільг та застосування санкцій. При приведенні податкового законодавства України до міжнародних вимог необхідно зосередити увагу на концептуальних засадах реформування нормативно-правового забезпечення обліку та аудиту погашення заборгованості за податками і зборами (рис. 3).

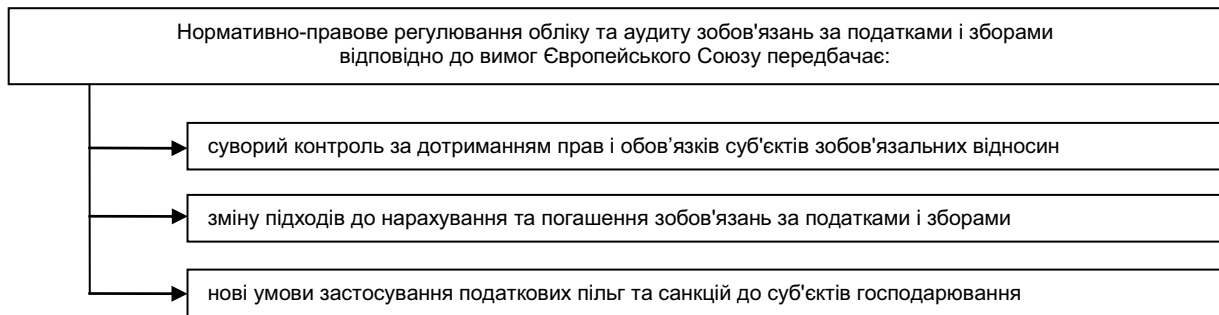


Рис. 3. Концептуальні засади реформування законодавства України з обліку та аудиту зобов'язань за податками і зборами *

* Розроблено Т. Матвієнко

Такі зміни в нормативно-правовому регулюванні зобов'язань за податками і зборами зумовлюють перегляд відповідних методик обліку та аудиту, що сприяє вирішенню методичних та організаційно-практичних проблем. Йдеться про необхідність дотримання правила "першої події" при відображенні податку на додану вартість в обліку та удосконалення механізму його відшкодування, застосування методу зіставлення доходів і витрат при розрахунку податку на прибуток з метою уникнення подвійного оподаткування підприємств з іноземним капіталом, спрощення процесів нарахування та сплати податку з доходів фізичних осіб та ін. Потребують удосконалення організація аудиту зобов'язань за податками і зборами, підходи до тестування систем їх обліку і звітності. У цьому зв'язку виникає необхідність у розробці нових тестів системи внутрішнього контролю та визначенні критеріїв суттєвості при проведенні податкового аудиту.

Висновки. В умовах фінансово-економічної кризи в Україні оподаткування підприємств потребують перегляду та удосконалення. Це можливо шляхом вирішення проблем юридичного, методичного та організаційно-практичного характеру. Зокрема, це стосується внесення

відповідних змін та доповнень до нормативно-правових актів з регулювання основних видів податків і зборів, а також удосконалення методичних та організаційних аспектів їх бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Це значно спростить організацію облікового процесу на вітчизняних підприємствах, а також забезпечить його прозорість та об'єктивність для потреб аналізу та аудиту.

1. Конституція України, прийнята на V сесії Верховної Ради України 28.06.1996 р., із змінами та доповненнями. – Режим доступу: www.portal.rada.gov.ua. 2. Подолання впливу світової фінансово-економічної кризи та поступальний розвиток: Проект програми діяльності КМУ. – Режим доступу: http://gska2.rada.gov.ua/pls/zweb_n/webproc34?id=&pf3511=31357&pf35401=132216. 3. Про Загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу: Закон України від 18.03.2004 р. № 1629. – Режим доступу: <http://minfin.gov.ua>. 4. Про схвалення Стратегії застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні: Розпорядження Кабінету міністрів України від 24.10.2007 р. № 911-р. – Режим доступу: <http://minfin.gov.ua>. 5. Проект стратегії реформування податкової системи України. – Режим доступу: <http://minfin.gov.ua>. 6. Paying taxes 2010 – The global picture. – Режим доступу: <http://www.doingbusiness.org/features/taxes2010.aspx>.

Надійшла до редколегії 15.01.10