

Означення бухгалтерської звітності як елементу методу бухгалтерського обліку, її класифікація

Бухгалтерська звітність, як елемент методу бухгалтерського обліку, виступає способом пізнання й відображення предмету бухгалтерського обліку. На ґрунті адитивного (загальноновизнаного) підходу визначення звітності як категорії теорії обліку зводиться до представлення структурованої схеми "інструментів" за допомогою яких здійснюється облік, але не розкривається механізм дії цих прийомів у динаміці.

Цей недолік усувається при використанні у теорії засад процедурного підходу, який переносить пріоритети на систему процедур при зборі та обробці інформації. Таким чином, з урахуванням сучасної організації обліку та розвитку його методології можна дати наступне визначення звітності, як елементу методу бухгалтерського обліку: звітність – це інструмент узагальнення інформації та забезпечення нею потреб апарату управління, які в сукупності дають можливість формування масив облікових даних про стан використання ресурсів, господарські процеси, формування собівартості та фінансових результатів.

Згідно П(С)БО 1, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 р. N 87 та зареєстрованого в Міністерстві юстиції України від 21 червня 1999 р. N 391/3684 бухгалтерська звітність - це звітність, що складається на підставі даних бухгалтерського обліку для задоволення потреб певних користувачів. До користувачів звітності відносяться фізичні та юридичні особи, що потребують інформації про діяльність підприємства для прийняття рішень.

На ґрунті даних бухгалтерського обліку згідно статі 2 Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" складається фінансова, податкова, статистична та інші види звітності.

Фінансова звітність - бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період. Визначення загальноновизнаного терміну "податкової звітності" в теорії не наведено, отже на підставі статі 1.11 Закону України "Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами" від 21.12.2000р. № 2181-III. ми визначаємо податкову звітність – як бухгалтерську звітність, що подається платником податку до контролюючих органів у строки та за формою, встановленим законодавством, на підставі якого здійснюється нарахування та/або сплата податку, збору (обов'язкового платежу).

Статистична звітність – бухгалтерська звітність, що містить інформацію, яка необхідна для характеристики масових явищ і процесів, що відбуваються в економічній, соціальній та інших сферах підприємства та, в подальшому, держави.

Систематизація видів бухгалтерської звітності, її елементів та законодавчого регламентування представлена в таблиці "Характеристика бухгалтерської звітності".
Таблиця 1 "Характеристика бухгалтерської звітності"

Вид звітності Елементи бухгалтерської звітності Регламентування

1 2 3

Фінансова звітність Баланс П(С)БО 2, затв. наказом МФУ від 31.03.99 р. № 87 Звіт про фінансові результати П(С)БО 3, затв. наказом МФУ від 31.03.99 р. № 87

Звіт про рух грошових коштів П(С)БО 4, затв. наказом МФУ від 31.03.99 р. № 87
Звіт про власний капітал П(С)БО 5, затв. наказом МФУ від 31.03.99 р. № 87
Примітки до звітів Наказ МФУ від 29.11.00 р. № 302
Фінансовий звіт суб'єкта малого П(С)БО 25, затв. наказом МФУ від 25.02.00 р. № 39 підприємства
Податкова звітність Декларація з податку на прибуток Порядок складання декларації про прибуток. № підприємства, затв. наказом ДПА У від 8.07.97 р. 214 в редакції наказу ДПАУ від 21.01.98 р. № 37 Декларація з ПДВ Наказ ДПАУ від 30.05.97 р. № 166 "Про Порядку затвердження форми податкової декларації та її заповнення та надання" в редакції наказу ДПАУ від 18.04.2001 р. № 170 Розрахункова відомість про Інструкція ФЗДСУ на ВБ від 14.05.02 р. нарахування і перерахування страхових внесків до Фонду ЗДС України на випадок безробіття Звіт про нарахування внесків та з Постанова правління ФССЗТВП від 14.05.2002 р. витрати, пов'язані з загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням у зв'язку тимчасовою втратою працездатності Розрахунок зобов'язання зі сплати Інструкція про порядок обчислення і сплати збору на обов'язкове державне підприємствами та громадянами ЗнаОДПС, а пенсійне страхування також обліку їх надходження до ПФУ, постанова Розрахункова відомість про коштів Інструкція про порядок перерахування, обліку та нарахування і перерахування витрачання страхових коштів страхових внесків та витрачання ВССвідНВнаВтаПЗУ, постанова від 28.05.2002 р. Фонду соціального страхування від № 32 нещасних випадків та професійних захворювань України
Статистична звітність Звіт про суми отриманих пільг по Затверджено наказом МСУ від 23.12.96 р. № 376 оподаткуванню в розрізі окремих видів податків і пільг щодо кожного виду податку (1-ПП)
Інші форми звітності Довідка про суми виплачених Порядок заповнення та надання юридичними— доходів і утриманих із них особами всіх форм власності і фізичними особами податків (форма № 8 ДР) СПД довідки форми № 8 ДР, затв. наказом ДПАУ від 6.01.99р. № 10

Основним бухгалтерським документом - Законом України від 16.07.99 р. N 996-XIV "Про бухгалтерський облік і фінансової звітності в Україні" - встановлено, що фінансова, податкова, статистичний і інші види звітності, що

мають грошовий вимірник, базуються на даних бухгалтерського обліку.

Однак на практиці виникає велика проблема щодо того, як практично дотриматися податкових законодавчих норм і за даними бухгалтерського обліку, одержати показники, що формують валовий дохід та валові витрати підприємства.

Очевидно, що процес реформування системи бухгалтерського обліку став незворотним. Канули в Лету ті часи, коли бухгалтерський облік був цілком підлеглий інтересам податкового обліку і найменші корективи податкового законодавства, зокрема по оподаткуванню прибутку, приводили до зміни його методології для одержання в системі рахунків бухгалтерського обліку даних для заповнення податкової звітності і вираховання податкових зобов'язань по платежах у бюджет.

Наслідком реформи став остаточний поділ бухгалтерського і податкового обліку. І хоча обидва обліки ґрунтуються на тих самих первинних документах, фіксують ті самі факти господарської життя підприємства, однак переслідують вони різні цілі, використовуючи при цьому різні методи оцінки активів, зобов'язань, доходів і витрат для цілей оподаткування й у бухгалтерському обліку, що обумовлює відмінності між обліковою (бухгалтерською) і оподатковуваним прибутком.

Нагадаємо, що бухгалтерський облік служить для нагромадження і систематизації даних первинних документів у розрізі показників, необхідних для складання фінансової звітності, покликаний показувати реальний фінансовий і майновий стан підприємства і, як наслідок, відбивати реальні доходи, витрати і фінансові результати діяльності такого підприємства незалежно від правил і вимог податкового законодавства.

Податковий же облік повинний забезпечувати визначення сум валового доходу, валових витрат, амортизаційних відрахувань і в кінцевому підсумку податкових зобов'язань підприємства з метою встановлення прибутку, що підлягає оподаткуванню, і складання податкової звітності (декларації про прибуток підприємства і додатків до неї). Тому ні про яке поєднання бухгалтерського і податкового обліку в даний час говорити не приходиться.

З переходом на нову систему бухгалтерського обліку з використанням національних стандартів і нового Плану рахунків, багато бухгалтерів розробили власні або застосували до реалій сьогоdnішнього дня вже наявні моделі розрахунку сум валових доходів і валових витрат і порядок нагромадження таких даних. Однак цілком природно бажання багатьох з них переконатися в правильності віднесення сум до складу валових доходів і валових витрат, зіставивши отримані розрахунковим шляхом показники з даними бухгалтерського обліку.

Оскільки в сучасних умовах бухгалтерський облік не може бути орієнтований на облік податковий, а методологія, що змінилася бухгалтерського обліку не припускає нагромадження даних первинних документів про валові доходи і валові витрати для цілей оподаткування в системі реєстрів і рахунків бухгалтерського обліку, єдиним виходом зі сформованої ситуації є організація бухгалтерського обліку таким чином, щоб він став більш прозорим для податкового. Досягнення прозорості може бути забезпечене максимальною деталізацією бухгалтерського обліку шляхом введення в План рахунків бухгалтерського обліку, використовуваний на підприємстві, нових субрахунків (рахунків других, третього порядків), що дозволяють групувати дані бухгалтерського обліку для цілей оподаткування.

На можливість введення таких субрахунків прямо зазначено в Інструкції про

застосуванні Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99р. N291: "Субрахунку використовуються підприємствами виходячи з нестатків керування, контролю, аналізу і звітності і можуть ними доповнюватися введенням нових субрахунків (рахунків другого, третього порядків) зі збереженням кодів (номерів) субрахунків цього Плану рахунків".

Відразу вкажемо, що навіть певним чином побудований бухгалтерський облік не дозволяє одержати всі дані, необхідні для вирахування показників про валові доходи і валові витрати і складання звітних документів по оподатковуванню. Як і колись, для формування цілого ряду показників необхідно виконати спеціальні розрахунки, у яких дані, відбиті в бухгалтерському обліку, використовуються як вихідні. Наприклад, не обійтися без відповідних розрахунків по операціях, віднесеним податковим законодавством до так названим операціям особливого виду (зокрема, по товарообмінним (бартерним) операціям (особливо в зовнішньоекономічній діяльності), операціям по розрахунках в іноземній валюті), не говорячи вже про операціях з основними засобами (фондами).

Для одержання окремих (тих, котрі можливо одержати) показників, необхідних для заповнення декларації про прибуток підприємства і додатків до неї, у системі рахунків бухгалтерського обліку насамперед варто розмежувати операції з розрахунками грошовими засобами і товарообмінні (бартерні) операції, а усередині них операції з розрахунками в іноземній валюті, уведенням додаткових субрахунків. Причому такі субрахунку необхідні не тільки до рахунків обліку дебіторської заборгованості і зобов'язань, але і до рахунків обліку доходів і витрат діяльності підприємства. Крім того, повинні бути введені субрахунку, покликані відокремити ті господарські операції, по яких податкових подій не виникає взагалі.