

Студент 4 курсу

факультету обліку і аудиту ХНЕУ ім. С. Кузнеця

ФОРМУВАННЯ ДОХОДІВ І ВИТРАТ У ПОДАТКОВОМУ БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ

Анотація. Проаналізовано питання узгодженості бухгалтерського та податкового обліку доходів та витрат підприємств, обґрунтовано необхідність об'єднання принципів та методів таких розрахунків, запропоновано шляхи усунення низки протиріч у трактуванні поняття прибутку та його складових.

Аннотация. Проанализированы вопросы согласованности бухгалтерского и налогового учета доходов и расходов предприятий, обоснована необходимость объединения принципов и методов таких расчетов, предложены пути устранения ряда противоречий в трактовке понятия прибыли и ее составляющих.

Annotation. The paper examines the issue of consistency of accounting and taxation of company revenues and costs. The necessity of combining the principles and methods of calculation was justified. Ways to address a number of contradictions in the interpretation of the concept of profit and its components were suggested.

Ключові слова: бухгалтерський облік, податковий облік, доходи, прибуток, витрати, зобов'язання.

Прибуток належить до категорії визначальних показників діяльності суб'єктів господарювання. В Україні розраховують цей показник згідно з положеннями, що визначають порядок ведення бухгалтерського обліку та відповідно до податкового законодавства. Питання узгодженості цих розрахунків займає провідне місце в розвитку економічної науки України і його вирішення призначене усунути низку протиріч у трактуванні поняття прибутку та його складових різними ланками законодавчих та контролюючих органів.

Питання несумісності бухгалтерського та податкового обліку досліджували українські економісти: Білуха М. Т., Бутинець Ф. Ф., Гавриленко В. А., Лучко М. Р. та ін. [1 – 4]. Наукові здобутки зазначених вчених є вагомим внеском у теорію, методологію та організацію бухгалтерського обліку. Однак питання узгодженості бухгалтерського та податкового обліку залишається відкритим і сьогодні.

Метою статті є узагальнення досвіду відносно доходів і витрат підприємств у податковому і бухгалтерському обліку та пропозиції щодо узгодженості розрахунку прибутку в бухгалтерському і податковому обліку.

Основним показником діяльності підприємства є його фінансовий результат, який може бути як позитивним, так і негативним. Прибуток виникає тоді, коли отримані доходи перевищують понесені витрати, і навпаки, коли витрати перевищують доходи, на підприємстві виникає збиток.

Облік доходів і витрат ведеться як в бухгалтерському, так і в податковому обліку. Ці два види обліку істотно відрізняються один від одного як метою, так і принципами. Так, бухгалтерський облік спрямований на отримання достовірної інформації фінансової діяльності підприємства, а податковий облік виконує фіскальні та регуляторні функції [5].

Бухгалтерський і податковий облік ґрунтуються на однакових первинних документах, існує різниця лише між методами обліку доходів і витрат. Але більшість бухгалтерів на цій різниці не акцентують уваги. Це пов'язано з тим, що на перший план у бухгалтерському обліку кожний бухгалтер виносить податкові інтереси, а інтереси користувачів відходять на другий план, а іноді взагалі ігноруються.

Тема прибутку в бухгалтерському та податковому обліку залишається відкритою. Незважаючи на всі спроби об'єднати два види обліку, вони продовжують існувати окремо. Це питання розглядали такі вчені: Білуха М. Т., Бутинець Ф. Ф., Гавриленко В. А., Лучко М. Р., Голов С. Ф., Ткаченко Н. М., П. Хомин, О. Лишilenко та ін.

Потреба у запровадженні нового обліку (податкового) була обумовлена переходом до ринкової економіки, неможливістю реалізації у бухгалтерському обліку фіскальних інтересів держави.

На організацію і методологію бухгалтерського обліку вплинули реформа бухгалтерського обліку, а також зміни у податковому законодавстві, які зробили гармонізацію системи бухгалтерського обліку і податкових розрахунків неможливою.

Отже, об'єктом оподаткування стала величина (скоригований валовий дохід), що не збігається з доходом, одержаним у бухгалтерському фінансовому обліку. Це змусило відмовитися від раніше чинного касового методу визначення виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) і відображати реалізацію за методом нарахування (за подіями), що і вплинуло на базу оподаткування.

Різниця між бухгалтерським та податковим прибутком зумовлена різницями у переліку

© Гамзаєва Е. М., 2014

подій, у результаті яких визнаються доходи або витрати в бухгалтерському та податковому обліку.

Обліковий прибуток підлягає оподаткуванню згідно з чинним законодавством (ставка 19 %). Податок на прибуток від звичайної діяльності відображається в обліку таким записом: Дт 981 "Податок на прибуток від звичайної діяльності";

Кт 641 "Розрахунки за податками";
а потім списується на фінансовий результат:
Дт 791 "Результат основної діяльності";
Кт 981 "Податок на прибуток від звичайної діяльності".

На кінцевий фінансовий результат діяльності підприємства впливає розмір податку на прибуток, а саме, якщо сума нарахованого податку на прибуток перевищує суму податку на прибуток, який визначений за даними бухгалтерського обліку, виникає відстрочений податковий актив:

Дт 17 "Відстрочені податкові активи";
Кт 641 "Розрахунки за податками".

Якщо бухгалтерський податок на прибуток перевищує суму податку, нарахованого згідно з потребами оподаткування, тоді виникає відстрочене податкове зобов'язання:

Дт 981 "Податок на прибуток від звичайної діяльності";
Кт 54 "Відстрочені податкові зобов'язання" на суму збільшення.

Відстрочений податковий актив – це сума податку на прибуток, який буде вирахований у наступних періодах з поточного прибутку, оскільки ці тимчасові різниці вже оподатковувалися. Відстрочений податковий актив виникає у зв'язку з: тимчасовою різницею, яка підлягає вирахуванню; перенесення на наступні періоди податкових пільг, які використовувати у звітному періоді не можна [6].

Відстрочене податкове зобов'язання – сума податку на прибуток, який сплачуватиметься у наступних періодах з тимчасових різниць, що підлягають оподаткуванню.

У зв'язку з розбіжностями між податковим та обліковим прибутком виникають постійні та тимчасові різниці, які регламентуються П(С)БО 17 "Податок на прибуток".

Відображення відстрочених активів і зобов'язань у бухгалтерському обліку використовується тільки на підприємствах, які отримують прибуток. Недоліком є те, що П(С)БО 17 не передбачає порядку розрахунку та відображення відстрочених податкових активів та зобов'язань для підприємств, які отримали збитки за даними бухгалтерського обліку, а за даними податкового обліку навпаки.

П(С)БО 17 розроблене на основі МСФЗ 12 "Податок на прибуток".

Окрім терміни в МСФЗ 12 і П(С)БО 17 відрізняються за значенням, а саме: поняття облікового прибутку (збитку) в МСФЗ 12 дано точніше, ніж у П(С)БО 17, хоча економічна сутність однакова;

щодо визначення податкового прибутку (збитку), в МСФЗ 12 існує відшкодування податку на прибуток, чого немає в П(С)БО 17;

визначення податкової бази активу та зобов'язань точніше представлено в МСФЗ 12;

визначення поняття поточного податку на прибуток точніше наведено в П(С)БО 17;

наявність у П(С)БО 17 визначень постійної різниці та відстроченого податку на прибуток, чого немає в МСФЗ 12;

визнання в МСФЗ 12 вигоди, пов'язаної безпосередньо з податковим прибутком, яка може бути перенесена на минулий період для відшкодування поточного податку за попередній період як вимога.

Постійна різниця – різниця між податковим прибутком (збитком) і обліковим прибутком (збитком) за певний період, що виникає в поточному звітному періоді та не анулюється у наступних звітних періодах.

Прикладом виникнення постійних різниць є:

амортизація не виробничих необоротних активів, гудвілу;

витрати на утримання легкового автотранспорту;

представницькі витрати і витрати на рекламні подарунки;

благодійна допомога бюджетним і неприбутковим організаціям;

визнані (сплачені) підприємством штрафи, пені, неустойки;

суми одержаних дивідендів (податок на прибуток утримано у джерела виплат);

суми перевищення фактичних витрат підприємства на відрядження працівників над нормами витрат на ці цілі;

суми перевищення фактичних витрат підприємства на підвищення кваліфікації працівників підприємства над нормами витрат на ці цілі;

витрати на забезпечення працівників спеціальним одягом, взуттям;

суми матеріальної допомоги і винагород за підсумками роботи за рік, якщо їх виплата не передбачена колективним договором;

суми витрат на утримання об'єктів соціального призначення.

Такі збитки входять до складу збитків у бухгалтерському обліку, але не приводять до зростання валових витрат, які визначають з метою оподаткування.

Тимчасові різниці, згідно з П(С)БО 17 "Податок на прибуток", визначаються не як різниця між обліковим і декларативним прибутком, а порівнянням податкової бази і балансової оцінки відповідних статей активів або зобов'язань та множенням результатів на чинну ставку податку на прибуток.

Крім того, тимчасові різниці можуть виникати й за статтею "Залишкова вартість основних засобів" (ряд. 010 форми № 1) між податковою базою цих активів та їх балансовою оцінкою, внаслідок розбіжностей у методах нарахування амортизації.

Ще одним кроком у цьому напрямі повинно бути формування податкової звітності на основі даних бухгалтерського обліку, можливість трансформації даних бухгалтерського обліку про витрати в інформацію про податкові витрати та запровадження алгоритму узгодження фінансового результату й оподаткованого прибутку.

Отже, результатом цього дослідження є виявлення розбіжностей між бухгалтерським та податковим обліком фінансових результатів діяльності підприємств та пропозиції щодо усунення цих розбіжностей. Це дало б змогу, насамперед, полегшити працю бухгалтерів, а також сприятиме усуненню низки помилок в обліку та суперечностей у трактуванні однорідних положень.

Література: 1. Білуха М. Т. Теорія бухгалтерського обліку : підручник / М. Т. Білуха. – К., 2000. – 690 с. 2. Бухгалтерський фінансовий облік : підручник / Ф. Ф. Бутинець, О. С. Бородін та ін. ; під ред. Ф. Ф. Бутиця. – 2-ге вид. – Житомир, 2000. – 608 с. 3. Гавриленко В. А. Экономический анализ производственно-хозяйственной деятельности промышленных предприятий : учебн. пособ. / В. А. Гавриленко. – Севастополь : Вебер, 2003. – 321 с. 4. Лучко М. Р. Податкові розрахунки як елемент методу бухгалтерського обліку / М. Р. Лучко // Регіональні перспективи. – 2001. – № 2. – С. 43. 5. Папинова О. П(С)БУ 17: что делать? / О. Папинова // Баланс. – 2002. – № 5. – С. 43–48. 6. Твердомед А. Отсроченные налоговые активы и отсроченные налоговые обязательства – категории временные / А. Твердомед // Вестник бухгалтера и аудитора Украины. – 2001. – № 10. – С. 6–12.