

А.О. Касич, І.В. Ткаченко

ВІДМІННОСТІ ВСТАНОВЛЕННЯ ФІНАНСОВОГО РЕЗУЛЬТАТУ В БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ТА ПОДАТКОВОМУ ОБЛІКАХ

У статті досліджено відмінності встановлення фінансового результату в бухгалтерському та податковому обліках, визначено основні переваги й недоліки збереження податкового обліку в Україні.

Ключові слова: податковий облік, фінансовий результат, прибуток, податок на прибуток.

Табл. 2. Літ. 14.

А.А. Касич, И.В. Ткаченко

РАЗЛИЧИЕ НАХОЖДЕНИЯ ФИНАНСОВОГО РЕЗУЛЬТАТА В БУХГАЛТЕРСКОМ И НАЛОГОВОМ УЧЕТЕ

В статье исследованы различия нахождения финансового результата в бухгалтерском и налоговом учете, определены основные преимущества и недостатки сохранения налогового учета в Украине.

Ключевые слова: налоговый учет, финансовый результат, прибыль, налог на прибыль.

A.O. Kasych, I.V. Tkachenko

DIFFERENCES IN FINANCIAL RESULT ESTIMATION IN BOOK-KEEPING AND TAX ACCOUNTING

The article studies the differences in establishing the financial result in book-keeping and tax accounting; major advantages and drawbacks in keeping the tax accounting in Ukraine are determined.

Keywords: tax accounting; financial result; income; income tax.

Постановка проблеми. Податкова реформа в Україні повинна бути спрямована на створення внутрішніх механізмів саморозвитку господарюючих суб'єктів, основним джерелом якого є прибуток.

Прибуток є найважливішим показником, який визначає результативність фінансово-господарської діяльності підприємств, оскільки саме в прибутку акумулюються результати всіх сторін діяльності: виробництво і реалізація, якість і асортимент, ефективність і використання виробничих ресурсів і собівартість. Цей узагальнюючий показник являє собою різницю між виручкою підприємств від реалізації (продажу) товарів, робіт, послуг і витратами на виробництво, тобто їх собівартістю.

Однак за існуючої податкової системи та системи стягнення податку з прибутку в межах податкового обліку є порушеними: дія механізму вільного використання прибутку, зацікавленість в інноваційно-інвестиційному використанні та навіть логічний підхід до його визначення.

У Програмі економічних реформ України на 2010–2014 рр. у розділі «Реформа податкової системи» чітко ідентифіковано проблеми податкової системи. Крім того, звертається увага на те, що відбувається «значна витрата часу й коштів суб'єктів підприємницької діяльності на ведення податкового обліку» [4]. В процесі визначення необхідних заходів реформування податкової системи вже на першому етапі (до кінця 2010 р.) має відбутися зближення податко-

вого й бухгалтерського обліку. Однак, як цей захід планується реалізувати — невідомо. Також немає відповіді на це складне питання і в проекті податкового кодексу.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанням реформування податкової системи України протягом останніх років присвячено праці В.Л. Андрущенко [6], В. Бабіча [7], Л.Г. Ловінської [9], В.Є. Новицького [11], Т.В. Паєнко [12], А. Поддєрьогіна [7], Р. Римарської [14], В. Шевчука [14] та інших. Проте питання податкового обліку, особливо з точки зору підвищення ефективності діяльності господарюючих суб'єктів, досить часто залишаються поза увагою дослідників.

Невирішені складові загальної проблеми. За сучасних умов потребують системного осмислення й узагальнення переваги та недоліки збереження існуючої системи податкового обліку й оподаткування прибутку зокрема.

Мета дослідження. Дослідити існуючі відмінності методики встановлення фінансового результату в бухгалтерському й податковому обліку; визначити позитивні та негативні наслідки збереження податкового обліку в системі обліку України.

Основні результати дослідження. Податкова політика як інструмент державного регулювання економічних і соціальних процесів повинна забезпечувати не лише інтереси держави, а насамперед підприємницьких структур. Практика показує, що податковій політиці властивий низький рівень функціонування сучасної моделі оподаткування підприємства, невідповідність розвитку вітчизняних підприємств. Оскільки сучасна податкова політика України розроблялася та реалізувалася без достатнього практичного досвіду, враховуючи постійні зміни й доповнення до податкових ставок, існуюча система податкового обліку суттєво впливає на ділову активність підприємницького сектору [13].

Законодавство України, яке регулює господарську діяльність суб'єктів підприємництва й порядок організації бухгалтерського обліку та звітності, з одного боку, і систему оподаткування прибутку підприємств — з іншого, терміном «прибуток» визначають два різні економічні явища, а саме: прибуток як результат фінансово-господарської діяльності підприємств і прибуток як об'єкт оподаткування [8].

У загальному вигляді, прибуток — це перевищення доходами витрат на здійснення певного виду діяльності. При цьому, враховуючи поділ в Україні обліку на бухгалтерський і податковий, слід розрізняти обліковий та податковий прибуток, що істотно впливає на визначення потенційно доступних інвестицій. Згідно з П(С)БО 17 «Податок на прибуток» [5], обліковий прибуток — сума прибутку (збитку) до оподаткування, визначена в бухгалтерському обліку і відображена у звіті про фінансові результати за звітний період. Податковий прибуток (збиток) — сума прибутку (збитку), визначена за податковим законодавством об'єктом оподаткування за звітний період. Ст. 3 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємства» [3] регламентує, що об'єктом оподаткування є прибуток, який визначається шляхом зменшення суми скоригованого валового доходу звітного періоду на суму валових витрат платника податку й суму амортизаційних відрахувань. Ситуація, коли у вітчизняних під-

приемств податковий прибуток більший за обліковий, виникає як наслідок бажань держави збільшити базу оподаткування та наповнити бюджет.

Ось чому обліковий прибуток слід вважати потенційним, а податковий — реально доступним для підприємств. Оскільки в розпорядженні підприємств залишається прибуток після оподаткування, то їх зацікавленість у формуванні значних обсягів прибутку має логічне обмеження: чим більшим є прибуток, тим більшими є обсяги платежів до бюджету податку на прибуток. Відповідно, реальною є проблема віднесення витрат функціонування до складу валових. Так, наприклад, виготовлення на підприємстві основних засобів власними силами з метою віднесення цих сум в податковому обліку до складу валових витрат, у бухгалтерському обліку відображають як ремонт існуючих основних засобів.

Використання прибутку підприємством відбувається відповідно до чинного законодавства та засновницьких документів. Основними напрямками розподілу чистого прибутку є: відрахування до резервного фонду, виплата дивідендів і формування нерозподіленого прибутку, який за рішенням власників може бути спрямований на інвестиції. Господарські товариства, згідно із Законом України «Про господарські товариства», створюють резервний фонд у розмірі, встановленому засновницькими документами, але не менш ніж 25% від статутного капіталу [2]. Розмір щорічних внесків до резервного капіталу передбачається засновницькими документами, але не менше 5% чистого прибутку. За умови, коли величина резервного фонду досягає зазначеної величини в 25%, відрахування призупиняються. Величина прибутку, що спрямовується на дивіденди, визначається зборами акціонерів. Дивідендну політику підприємства слід вважати частиною загальної стратегії інвестиційної діяльності. Оскільки головною метою будь-якої підприємницької діяльності є отримання прибутку, то саме виплата дивідендів і дає власникам «відчуття» результату функціонування підприємства. Стабільна сплата дивідендів акціонерам при цьому є свідченням інвестиційної привабливості підприємства. Однак дивіденди у складі доходів фізичних осіб підлягають додатковому оподаткуванню податком із доходів фізичних осіб. Крім того, на етапі розвитку й вирішення стратегічних питань логічною є відмова акціонерів від дивідендів і спрямування більшої частини прибутку на інвестиції, адже сплату дивідендів слід вважати споживчим використанням чистого прибутку, тоді коли лише його спрямування на інвестиції буде свідчити про капіталізацію прибутку та розвиток підприємства.

Нерозподілений прибуток — це частина власного капіталу підприємства, що залишається в його розпорядженні після сплати податків, виплати дивідендів і відрахувань у резерви згідно з установчими документами. Після закінчення року нерозподілений прибуток може бути списано із загального рахунку 44 «Нерозподілені прибутки» та спрямовано, наприклад, на збільшення додаткового капіталу та капітальні інвестиції.

Для порівняння прибутку як об'єкта оподаткування у бухгалтерському й податковому обліку використаємо дані Звіту про фінансові результати за формою № 2-м та Декларації податку на прибуток умовного підприємства — виробника промислової продукції (табл. 1).

Таблиця 1. Вихідні дані для розрахунку прибутку як об'єкту оподаткування у бухгалтерському і податковому обліках умовного підприємства, тис. грн.*

| Показники | 2008 | 2009 |
|--|-----------|----------|
| Статті Ф № 2-м «Звіт про фінансові результати» | | |
| Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) | 2171,7 | 2569,4 |
| Непрямі податки та інші вираховання з доходу | (362,0)** | (428,2) |
| Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) | 1809,7 | 2141,2 |
| Інші операційні доходи | 55,8 | 41,9 |
| Разом чисті доходи | 1865,5 | 2183,1 |
| Матеріальні затрати | (1594,0) | (1900,6) |
| Витрати на оплату праці | (98,0) | (143,6) |
| Відрахування на соціальні заходи | (37,2) | (53,3) |
| Амортизація | (8,9) | (11,4) |
| Інші операційні витрати | (175,8) | (66,0) |
| Витрати | 1913,9 | 2179,6 |
| Податок на прибуток | (11,5) | (13,3) |
| Разом витрати | (1925,4) | (2192,9) |
| Чистий прибуток (збиток) | -59,9 | -9,8 |
| Статті Декларації з податку на прибуток | | |
| Валові доходи | 1887,1 | 2232,9 |
| Валові витрати | 1833,1 | 2169,7 |
| Сума амортизаційних відрахувань | 8,0 | 10,1 |
| Прибуток як об'єкт оподаткування згідно з податковим законодавством | 46,0 | 53,1 |
| Сума податку на прибуток згідно з податковим законодавством | 11,5 | 13,3 |
| Прибуток як об'єкт оподаткування за даними бухгалтерського обліку | -48,4 | 3,5 |
| Сума податку на прибуток за даними бухгалтерського обліку | - | 0,9 |

* складено за даними умовного підприємства.

** в дужках – від'ємний показник (збиток).

Для складання звіту про фінансові результати використовуються обороти за рахунками витрат і доходів. Так, показники «Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)» та «Інші операційні доходи» відповідно містять кредитові обороти за рахунком 70 «Доходи від реалізації» і рахунком 71 «Інший операційний дохід». Разом доходи підприємства за даними табл. 1 у 2009 р. склали 2183,1 тис. грн.

Для визначення прибутку як результату фінансово-господарської діяльності підприємства від чистих доходів віднімають витрати звітного періоду (матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизацію та інші операційні витрати). У 2009 р. умовне підприємство отримало чистого прибутку, за даними бухгалтерського обліку, 3,5 тис. грн., а, відповідно, сума податку на прибуток – 0,9 тис. грн. Тоді як за нормами чинного Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» [3], об'єктом оподаткування виступає прибуток в сумі 53,1 тис. грн. (як різниця між валовими доходами і валовими витратами та амортизацією основних засобів). Сума податку на прибуток складає 13,3 тис. грн., що на 12,4 тис. грн. більше, ніж за даними бухгалтерського обліку. Такий підхід до визначення об'єкта оподаткування провокує підприємства, які намагаються мінімізувати податковий тягар, на зменшення прибутку, що підлягає оподаткуванню, шляхом збільшення валових витрат і переходу в «тінь».

Розбіжності виникають через те, що порядок розрахунку об'єктів оподаткування у податковому обліку неузгоджений з правилами й процедурами його визначення в бухгалтерському обліку.

У податковому обліку датою виникнення валових доходів і витрат вважається дата події, що сталася раніше. Щодо валових доходів – це або дата одержання коштів, або дата відвантаження продукції (надання товарів, робіт, послуг). Щодо валових витрат – то це або дата сплати коштів, або дата одержання продукції (товарів, робіт, послуг). Це основна причина різних показників прибутку за двома видами обліку.

Проект податкового кодексу передбачає поетапне зниження (згодом, щоправда, підняття) ставки податку на прибуток. Однак зниження ставки податку можна здійснювати в країні, в якій усі звикли податки ретельно сплачувати. Крім того, в Україні в 2004 р. вже відбувалося зниження ставки податку на прибуток з 30 до 25%, однак це сталося на фоні збільшення бази оподаткування. Для підприємств не є ключовим питання ставки податку, адже в окремих випадках підприємства, за даними бухгалтерського обліку, взагалі є збитковими і не віртуально, а реально. Більш важливо для вітчизняних підприємств дійсно спростити ведення бухгалтерського обліку, зменшити кількість податкових різниць, розширити реальні можливості підприємств до інвестиційного використання прибутку.

Поясненням існуючих проблем є збереження паралельного ведення бухгалтерського й податкового обліку, відмінності якого зумовлені низкою неузгодженостей, що містяться в Законах України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [1] і «Про оподаткування прибутку підприємств» [3].

В Україні основними причинами організаційного відокремлення бухгалтерського обліку від податкового є розбіжності у завданнях, функціях, економічній сутності та методології. Саме на цих розбіжностях зосереджено увагу в праці [10]. Якщо завданням бухгалтерського обліку є надання даних внутрішнім і зовнішнім користувачам для здійснення контролю за виконанням обов'язків, то податковий облік спрямований на формування даних, які відповідають потребам податкових органів при перевірці діяльності підприємств. Стосовно функцій бухгалтерського обліку, то основними є контрольна, аналітична та інформаційна. В податковому обліку основною є функція захисту інтересів держави при здійсненні комерційної діяльності суб'єкта господарювання. Ще одна відмінність полягає у призначенні фінансової й податкової звітності. Якщо за даними фінансової звітності можна охарактеризувати фінансовий стан суб'єкта господарювання, то за даними податкової – можна охарактеризувати стан розрахунків з бюджетом за відповідними податками й платежами.

Така відмінність між бухгалтерським і податковим обліком зумовлена також наявністю різноманітних нормативно-правових актів, звітності, методик обчислення доходів і витрат, що призводить до появи певних податкових різниць у визначенні об'єкта оподаткування.

Узагальнивши наукові погляди вітчизняних вчених на проблему існування податкового обліку в Україні, наведемо його переваги й недоліки відповідно до чинного законодавства (табл. 2).

Таким чином, основна частина переваг стосується держави, а недоліки фіксуються переважно на рівні мікроекономіки.

Таблиця 2. Переваги і недоліки збереження податкового обліку в Україні*

| Переваги | Недоліки |
|--|--|
| Цілісність методичного підходу до встановлення фінансового результату всіх господарюючих суб'єктів (валові доходи – валові витрати). | Розбіжність між показниками бухгалтерського прибутку та прибутку, що оподатковується. |
| Прозорість та певні гарантії достовірності інформації, що є важливим для господарства із значним рівнем «тінізації». | Труднощі встановлення впливу окремих елементів і статей витрат на величину відхилень прибутку, що оподатковується, від облікового. |
| Економічність формування інформації щодо податкової бази в країні за рахунок використання даних, в тому числі фінансової звітності. | Застосування різної нормативної бази. |
| | Відсутність задекларованої П(С)ВО України «свободи» у виборі способів оцінки різних об'єктів (активів, запасів тощо). |

* складено за даними [7; 9; 10].

Податкова реформа, яка фактично вже відбувається в Україні, концептуально не вирішує проблем податкового обліку й залишає зручний для держави механізм адміністрування податку на прибуток, замість того, щоб створити умови для його реального збільшення у господарюючих суб'єктів.

В Україні протягом останніх років спостерігається зниження частки податкових надходжень у ВВП. Той факт, що інших надійних джерел надходжень до Державного бюджету України не сформовано (окрім кредитів МВФ), то очікувати реальних кроків держави щодо зниження податкового навантаження на бізнес за рахунок навіть зниження ставки податку, яке має відбуватись, не слід.

Висновки. З метою усунення економічно необґрунтованих розбіжностей між нормами Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» [3] і Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку щодо визнання й оцінки доходів та витрат [5] необхідно:

- ввести єдиний підхід до класифікації та визначення доходів і витрат, що дозволить створити єдину базу оподаткування;
- для визначення об'єкта оподаткування застосовувати метод «нарахувань», який передбачено Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку [5], в результаті чого доходи й витрати враховуватимуться в момент їх виникнення незалежно від дати надходження грошових коштів і попередня оплата товарів (послуг) не буде визнаватися витратами (доходами) й не впливатиме на податкові зобов'язання платника.

Розроблені пропозиції при визнанні доходів і витрат у податковому обліку дозволять значно скоротити тимчасові різниці між податковим та бухгалтерським обліком.

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 №996-XIV зі змінами та доповненнями // zakon1.rada.gov.ua.

2. Про господарські товариства: Закон України від 19.09.1991 №1576-XII зі змінами та доповненнями // zakon1.rada.gov.ua.

3. Про оподаткування прибутку підприємства: Закон України від 22.05.1997 №283/97-ВР зі змінами та доповненнями // zakon1.rada.gov.ua.

4. Програма економічних реформ на 2010–2014 роки «Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава»: Програма Президента України від 02.06.2010 // zakon1.rada.gov.ua.

5. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток»: Наказ Міністерства фінансів України від 28.12.2000 №353 // zakon1.rada.gov.ua.
6. Андрущенко В.Л., Ляшенко Ю.І. Економічні та позаекономічні аспекти оподаткування // Фінанси України.— 2005.— №1.— С. 36–43.
7. Бабіч В.В., Поддєрьогін А.М. Удосконалення оподаткування прибутку на основі визначення об'єкта оподаткування // Фінанси України.— 2010.— №9.— С. 71–76.
8. Коробов М.Я. Фінансово-економічний аналіз господарської діяльності підприємств: Навч. посібник. — 3-є вид., перероб. і доп. — К.: Знання, КОО, 2002. — 294 с.
9. Ловінська Л.Г. Методологічне, методичне та організаційне забезпечення складання податкової звітності в Україні // Фінанси України.— 2004.— №10.— С. 57–71.
10. Малишків О. Про статус податкового обліку українського підприємства // Бухгалтерський облік і аудит.— 2009.— №2.— С. 34–42.
11. Новицький В.Є. Податкове стимулювання в системі інструментів соціально-економічного розвитку: питання методології // Фінанси України.— 2007.— №10.— С. 60–73.
12. Пасенко Т.В. Гармонізація прибуткового оподаткування // Фінанси України.— 2005.— №3.— С. 37–43.
13. Плугатар О.А., Кравченко Т.О. Проблеми та шляхи реформування податку на прибуток // Економічний простір.— 2008.— №12.— С. 138–143.
14. Шевчук В.О., Римарська Р.Ю. Уніфікація податкових систем країн Європейського Союзу як критерій поглиблення інтеграції // Фінанси України.— 2007.— №12.— С. 49–59.

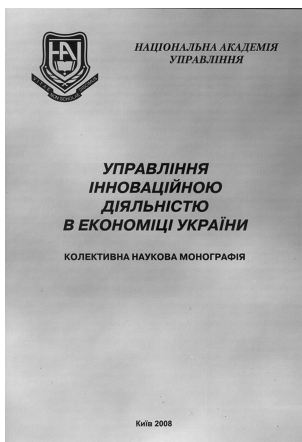
Стаття надійшла до редакції 24.11.2010.

КНИЖКОВИЙ СВІТ



СУЧАСНА ЕКОНОМІЧНА ТА ЮРИДИЧНА ОСВІТА
ПРЕСТИЖНИЙ ВИЩИЙ НАВЧАЛЬНИЙ ЗАКЛАД
НАЦІОНАЛЬНА АКАДЕМІЯ УПРАВЛІННЯ

Україна, 01011, м. Київ, вул. Панаса Мирного, 26
E-mail: book@nam.kiev.ua
тел./факс 288-94-98, 280-80-56



Управління інноваційною діяльністю в економіці України: Колективна наукова монографія / За наук. ред. д.е.н., проф. С.А. Єрохіна. — К.: Національна академія управління, 2008. — 116 с. Ціна без доставки — 18 грн.

Монографія присвячена управлінню інноваційною діяльністю в економіці України. В основу викладу матеріалу монографії покладені багаторічні дослідження науковців в галузі економічної теорії, фінансів та банківської справи, які були апробовані на сторінках авторитетного журналу «Актуальні проблеми економіки» в 2004–2007 роках. В монографії обґрунтовано основні інноваційно-інвестиційні напрямки та проблеми розвитку економіки України та управління даними процесами.