

УДК657.1.012:336.2

ПОРІВНЯЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ТА ПОДАТКОВОГО ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ І ШЛЯХИ ЇХ ГАРМОНІЗАЦІЇ

Миколайчук Л. В.

В даній статті розглянуто основні відмінності визнання доходів та витрат згідно податкового та бухгалтерського обліку, зокрема: розбіжності між податковим трактуванням і економічною природою подій господарської діяльності, відмінність між датою та сумами визнання доходів і витрат відповідно до бухгалтерського обліку та обліку згідно податкового законодавства. Розглянуто поняття тимчасових і постійних різниць, а також виникнення відстрочених податкових активів і зобов'язань. Здійснено графічне порівняння бухгалтерського і податкового обліку фінансових результатів на прикладі діяльності підприємства. А також проаналізовано пропонувані варіанти гармонізації бухгалтерського обліку та обліку згідно податкового законодавства.

Ключові слова: бухгалтерський прибуток, прибуток згідно податкового обліку, скоригований валовий дохід, тимчасові різниці, постійні різниці, відстрочені податкові активи, відстрочені податкові зобов'язання.

ВСТУП

Незалежно від видів діяльності і форм власності, функціонування будь-якого підприємства визначається його здатністю створювати достатню та необхідну величину прибутку. У бухгалтерському обліку цей показник знаходить своє відображення у фінансових результатах. Ці результати можуть бути як позитивними (прибуток), так і негативними (збиток). У процесі реформування бухгалтерського обліку категорія «прибуток» і особливості формування фінансових результатів зазнали певних змін, у зв'язку з переглядом методології та принципів визнання доходів і витрат. Проте, це не забезпечило формування єдиної концепції розрахунку та відображення фінансових результатів діяльності підприємства. Незважаючи на чітку регламентацію бухгалтерського обліку, відповідність його міжнародним стандартам, на сьогоднішній день існують певні проблемні методологічні питання, які потребують розгляду [1].

Найважливішою стратегічною відмінністю податкового та бухгалтерського обліку є різниця у підходах до визнання доходів і витрат. При цьому дана відмінність є абсолютно регламентована законодавчо, саме тому для більшості бухгалтерів вже звичною є різниця між величиною прибутку, розрахованою згідно податкового та бухгалтерського обліку. Незважаючи на всі концепції поєднання цих двох видів обліку, вони на сьогоднішній день існують паралельно.

Питання дослідження обліку, аналізу та відображення фінансових результатів розглядалися такими видатними вченими як С.В.Мних, В.С.Рудницький, Ф.Ф.Бутинець, С.В.Голов, М.Я.Дем'яненко, В.В.Сопко, В.Д.Слободян, В.О.Шевчук, П.Я.Хомин, Л.В.Чижевська та ін. Їх праці є значним внеском у розгляд питань відображення фінансових результатів, визначення суми об'єкта оподаткування та величини податку, однак повністю проблема на сьогодні залишається не розв'язаною.

РЕЗУЛЬТАТИ ДОСЛІДЖЕННЯ

1. Методологічні особливості та відмінності бухгалтерського обліку фінансових результатів і обліку згідно податкового законодавства

Загальноприйнято, що базовим у визначенні результату господарювання є бухгалтерський облік. Тому найчастіше пропонують використовувати його методологічну базу при визначенні прибутку. Зокрема, професор М.Я. Дем'яненко зазначає, що економічна сутність податкового обліку полягає в тому, щоб ті витрати, які вважаються недоцільними, не призводили до зменшення оподатковуваного доходу. В практичному плані це означає, що держава не хоче втрачати свою (задекларовану) частку в доходах підприємства внаслідок суб'єктивних (непродуктивних) дій юридичної особи як суб'єкта оподаткування. Саме цю вимогу держави забезпечує (чи має забезпечувати) податковий облік [2].

На організацію і методологію бухгалтерського обліку мали вплив реформа бухгалтерського обліку, а також зміни у податковому законодавстві, які зробили гармонізацію системи бухгалтерського обліку і податкових розрахунків практично неможливою. На сьогоднішній день прибуток до оподаткування визначається сумою скоригованого валового доходу, одержаного шляхом зменшення суми валового доходу (виторгу у грошовій і натуральній формах) звітного періоду на суму валових витрат виробництва (безпосередньо пов'язані з одержанням доходу), суму амортизаційних відрахувань [3].

Скоригований валовий дохід, згідно з Законом України "Про оподаткування прибутку підприємств" №349-IV від 24 грудня 2002 р. – це валовий дохід, без врахування суми податку на додану вартість, суми коштів у частині надмірно сплачених податків, зборів та ін. Таким чином, об'єктом оподаткування стала величина, яка не збігається з доходом одержаним в бухгалтерському обліку.

Проблема узгодженості фінансового та податкового обліку прибутку на сьогодні залишається досить гострою. На державному рівні ця проблематика намагалась знайти своє часткове розв'язання в Указах Президента та Міністерства фінансів. Проте, можна стверджувати, що фактично сама держава в особі її законодавчого органу та Державної податкової адміністрації (ДПА) не зацікавлена у внесенні і впровадженні суттєвих змін до податкового законодавства з метою уніфікації даних податкового і фінансового обліку прибутку. Виділимо ряд відмінностей через які конкретизується зазначена різниця у бухгалтерському та податковому обліку.

По-перше, існує різниця у підходах до визначення сутності господарської операції згідно бухгалтерського обліку та обліку згідно податкового законодавства. Дані відмінності наведено у таблиці 1.

Таблиця 1 Розбіжності між податковим трактуванням і економічною природою подій [4]

№п/п	Господарська подія	Податковий облік	Бухгалтерський облік
1.	Аванс, отриманий від покупців	Валові доходи	Кредиторська заборгованість
2.	Аванс, оплачений постачальнику	Валові витрати	Дебіторська заборгованість

3.	Витрати (на відрядження, представницькі цілі тощо) понад встановлені норми	Не включаються взагалі до складу валових витрат	Витрати підприємства
4.	Витрати на ремонт основних засобів	Капітальні витрати, якщо вони перевищують 10% сукупної вартості групи основних засобів на початок року	Звичайні поточні витрати (капітальні інвестиції)
5.	Витрати на модернізацію основних засобів	Можуть бути віднесені до валових витрат у сумі, що не перевищує 10% сукупної вартості основних засобів	Капітальні витрати (інвестиції)
6.	Витрати на придбання ліцензій	Валові витрати	Нематеріальні активи

По-друге, важливою відмінністю є дата визнання доходів і витрат у фінансовому обліку та обліку згідно податкового законодавства. Датою виникнення валових доходів у податковому обліку є перша з подій - відвантаження продукції або отримання авансу від покупців; валових витрат - дата оприбуткування платником товарів, отримання результатів робіт чи послуг або дата списання коштів з рахунку чи видачі їх з каси. Тобто, по суті нівелюється один з основних принципів бухгалтерського обліку - принцип відповідності доходів та витрат.

По-третє, зазвичай відмінними є суми витрат, розраховані у бухгалтерському та податковому обліку підприємства. Адаже у формуванні об'єкта оподаткування мають брати участь лише ті витрати, які пов'язані з виробничою діяльністю платника податку. Тобто, на відміну від бухгалтерського обліку, у податковому обліку не враховуються всі витрати платника податку, понесені ним у звітному періоді, а лише виробничі. Відповідно податковій амортизації будуть підлягати лише виробничі основні фонди, в той час як у фінансовому - амортизуються всі наявні на підприємстві основні засоби. Така методологія відображення витрат дає змогу державі реалізувати принцип захисту державних інтересів і отримувати більший розмір податку на прибуток.

По-четверте, обов'язковість ведення податкового обліку приросту (зменшення) балансової вартості товарів, сировини, матеріалів, комплектуючих виробів, напівфабрикатів, малоцінних предметів на складах, у незавершеному виробництві та залишках готової продукції. У разі, коли балансова вартість таких запасів на кінець звітного періоду перевищує таку вартість на початок того самого періоду, цю різницю включають до складу валових доходів, якщо ж навпаки – то до складу валових витрат. У бухгалтерському ж обліку витрати будуть складати всі товарно-матеріальні цінності, які списуються у дебет витратних рахунків з кредиту товарно-матеріальних рахунків.

Враховуючи зазначені відмінності податкового та бухгалтерського обліку фінансових результатів, було прийнято П(С)БО 17 “Податок на прибуток”, згідно якого було запроваджено у лексикон бухгалтерів поняття “тимчасових різниць”. Тимчасові різниці – це різниці, які виникають в процесі визнання активу чи зобов'язання за даними бухгалтерського та податкового обліку [5]. Прикладами таких різниць є застосування різних методів нарахування амортизації необоротних активів, оцінки довгострокових і поточних фінансових інвестицій та інше. Суму тимчасових різниць за рахунком на кінець звітного періоду визначають зіставленням оцінки відповідного активу (зобов'язання) у бухгалтерському і податковому обліку – різниця оцінок і є тимчасовою різницею. Тимчасові різниці анулюються протягом наступних періодів. Крім тимчасових різниць виникають також постійні різниці, які є наслідком застосування різних баз оподаткування та не накопичуються протягом ряду облікових періодів. До таких різниць можна віднести такі, які виникають у результаті списання ряду витрат (на соціальний розвиток, на благодійні потреби тощо), які за податковим законодавством не входять або входять лише частково до складу валових витрат, а згідно з обліковими стандартами є елементами операційних витрат чи інших витрат звичайної діяльності [4].

Якщо сума облікового податку на прибуток менша, ніж податок на прибуток за чинним податковим законодавством, то виникає відстрочене податкове зобов'язання (ВПЗ), якщо навпаки, то нараховуються відстрочені податкові активи (ВПА).

Враховуючи викладене, можна констатувати той факт, що Декларація з податку на прибуток, незважаючи на те, що містить дані про результати діяльності, відображає прибуток, далекий від фактичного результату діяльності підприємства, що звітується і не відображає загальний фінансовий стан підприємства. Це можна прослідкувати на прикладі діяльності ПАТ “Концерн Галнафтогаз” за даними, викладеними у табл. 2. І незважаючи на те, що Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” встановлено, що фінансова, податкова і статистична звітності мають ґрунтуватись на даних бухгалтерського обліку, все ж продовжують існувати неоднозначні підходи до визначення кінцевого фінансового результату діяльності підприємства в системі бухгалтерського та податкового обліку. Тобто сьогодні існує повна підпорядкованість бухгалтерського обліку податковому, адже за неправильне визначення об'єкта оподаткування податкові органи штрафують підприємства та надсилають перевірки. Це викликає ще більший подив, якщо взяти до уваги те, що всі макроекономічні показники, необхідні для прийняття важливих управлінських державних рішень, беруться саме з фінансової звітності підприємств, основою для якої є дані бухгалтерського обліку, і аж ніяк не з звітності податкової.

2. Шляхи гармонізації бухгалтерського обліку фінансових результатів та обліку згідно податкового законодавства

У світовій практиці вчені пропонують різні шляхи вирішення проблеми неузгодженості фінансового та податкового обліку, зокрема найбільш поширеними є: визначення прибутку для оподаткування на підставі даних бухгалтерського обліку; або коригування фінансового прибутку згідно з податковим законодавством і визначення прибутку для оподаткування.

Обидва цих способи передбачають, що за основу беруться дані бухгалтерського обліку. Вважаємо, що для України найбільш доцільним є другий спосіб, який передбачає формування бази оподаткування коригуванням фінансового прибутку на суми доходів та витрат, які з метою оподаткування вираховують з даних фінансової звітності. Це дасть змогу вираховувати постійні різниці, які виникли внаслідок неузгодженості даних фінансового і податкового обліку.

В першу чергу потрібно уникнути тимчасових різниць. Тому податкові розрахунки необхідно будувати на основі даних бухгалтерського обліку. Взаємозв'язок бухгалтерського обліку з податковим через ліквідацію тимчасових різниць дасть можливість використовувати дані фінансового обліку для інформаційного забезпечення податкового обліку. Після того, як тимчасові різниці будуть ліквідовані, можна застосовувати другий спосіб.

До питання узгодження бухгалтерського і податкового обліку прибутку, вчені висловлюють різні думки. Наприклад, О.В. Ковальчук, зазначає, що ні в якому разі не можна говорити про пристосування податкового законодавства до потреб обліку. Позицію автор обґрунтовує тим, що за умов наявності суттєвих розбіжностей у методології оцінки більшості показників податкового та бухгалтерського обліку, неможливо є розробка єдиного алгоритму або ряду типових алгоритмів формування окремих груп показників податкової звітності на підставі даних бухгалтерського обліку [6].

Важливо розглянути ще один, на нашу думку, найважливіший в сучасних умовах, варіант по усуненню неузгодженостей між нормативно – правовими актами. Суть його полягає в тому, що необхідно віддати перевагу законодавству з питань оподаткування в розрізі тих питань, які переплітаються на практиці з бухгалтерським обліком.

Розглянемо на прикладі роботи підприємства ПАТ “Концерн Галнафтогаз” розбіжності між значеннями прибутку, розрахованого за даними фінансового обліку та обліку згідно податкового законодавства (рисунок 1).

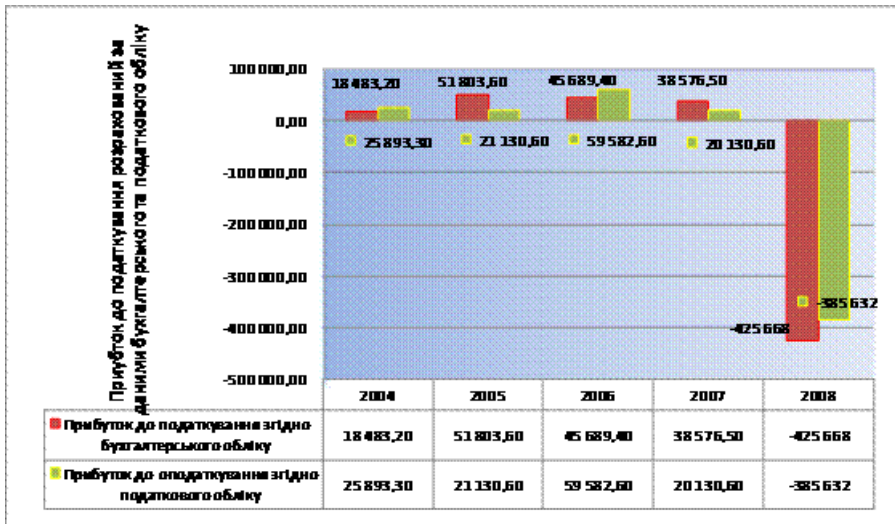


Рис.1. Порівняння значень прибутку, розрахованого за даними фінансового і податкового обліку, ПАТ «Концерн Галнафтогаз» за 2004-2008 рр.

З рис.1 видно, що на ПАТ «Концерн Галнафтогаз» існує відхилення розмірів прибутку до оподаткування, визначених згідно бухгалтерського обліку та обліку згідно податкового законодавства. Як бачимо, у 2006р. прибуток до оподаткування податковий був більшим ніж бухгалтерський на 13893,2 тис. грн., а це є негативною тенденцією для підприємства, адже буде сплачено більше податку на прибуток. У 2008р. підприємство понесло збитки, через суттєві витрати фінансової діяльності, тому дані суми є непоказовими для нашого дослідження.

ВИСНОВКИ

Таким чином, ми розглянули основні проблемні питання щодо бухгалтерського та податкового обліку фінансових результатів. На сьогоднішній день дуже важливо досягти єдності обчислення складових, необхідних для визначення об'єкта оподаткування. Гармонізація бухгалтерського і податкового обліку фінансових результатів забезпечила б уніфікацію фінансової звітності та Декларації і значно б полегшила працю бухгалтерів. Враховуючи багатоаспектність даної проблематики, об'єктивно необхідним є проведення подальших досліджень щодо усунення розбіжності у визначенні податку на прибуток за

показниками бухгалтерської та податкової звітності, а також аналіз зарубіжного досвіду вирішення проблеми даної проблеми.

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Папинова О. П(С)БО 17: Що робити? // Баланс, №5 – 2002. – С.43–48.
2. Дем'яненко М.Я. Щодо уніфікації бухгалтерського і податкового обліку/ М.Я. Дем'яненко// Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи. / За ред. П.Т. Саблука, М.Я. Дем'яненка, В.М. Жука. – К.: Інститут аграрної економіки, 2003. – С.9.
3. Про оподаткування прибутку підприємств: Закон України від 22.05.97. №283/97 - ВР, із змінами та доповненнями.
4. Мурашко В.М., Сторожук О.В., Мосійчук О.С., Мурашко О.В. Податковий облік: Навчальний посібник. - Ірпінь: Національна академія ДПС України, 2007.-С.97.
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 "Податок на прибуток", затверджено Міністерством фінансів України від 28 грудня 2000 р. N 353.
6. Ковальчук О.В. Гармонізація бухгалтерської і податкової методики обліку оподаткованого прибутку/ О.В. Ковальчук// Економіка та держава. - №3.- 2008.- С.42.

[Миколайчук Людмила Віталіївна](#), студентка, ДВНЗ «Львівський національний університет імені Івана Франка»