

УДК 657.6:336

Т. Ю. Мельник
аспірантка, Житомирський державний технологічний університет, Україна
ty_melnik@mail.ru



ІНФОРМАЦІЙНІ АСПЕКТИ КОНТРОЛЮВАННЯ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ У БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ І ПОДАТКОВИХ РОЗРАХУНКАХ

Анотація. Досліджено систему контролювання фінансових результатів із позиції бухгалтерського та податкового обліку, а також виявлено відмінності між ними. Розроблено пропозиції щодо узгодження визначення податку на прибуток у системі бухгалтерського і податкового обліку з метою поліпшення системи контролювання за формуванням фінансових результатів підприємства.

Ключові слова: фінансові результати, система контролювання, податок на прибуток, бухгалтерський облік, податкові розрахунки.

Т. Ю. Мельник

аспірантка, Житомирский государственный технологический университет, Украина
**ИНФОРМАЦИОННЫЕ АСПЕКТЫ КОНТРОЛИРОВАНИЯ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ
В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ И НАЛОГОВЫХ РАСЧЕТАХ**

Аннотация. Исследована система контролирования финансовых результатов с позиции бухгалтерского и налогового учета, а также выявлены различия между ними. Разработаны предложения по согласованию определения налога на прибыль в системе бухгалтерского и налогового учета с целью улучшения системы контролирования за формированием финансовых результатов предприятия.

Ключевые слова: финансовые результаты, система контролирования, налог на прибыль, бухгалтерский учет, налоговые расчеты.

Tetiana Melnyk

Post-Graduate Student, Zhytomyr State Technological University, Ukraine
103 Chernyakhovskogo St., Zhytomyr, 10005, Ukraine

INFORMATIVE ASPECTS OF FINANCIAL RESULTS CONTROLLING IN BOOK-KEEPING AND TAX CALCULATIONS

Abstract. The presence of different vectors (fiscal and accounting) of income tax determination causes existence of different approaches to the financial results forming process control – for proprietors and in tax calculations, each of which is characterized by its own tasks, objects, subjects, informational and normative bases. These circumstances influence the control system of the financial results forming complication for the proprietor of the enterprise.

In the article the system of the financial results control is examined from positions of accounting and fiscal account, and the differences between them in such aspects as normative adjusting, information source, subjects of control, base of taxation and objects of control are defined. The suggestions of calculation unity of components necessary for determination of taxation object in the sphere of accounting and fiscal account are designed by the author, and that will enable creation of single information base for the system of the financial results forming control in tax calculations.

Keywords: financial results; controlling system; income tax; book-keeping; tax calculations.

JEL Classification: H32, K 34, M41

Постановка проблеми. Прибуток – це найважливіший показник, який засвідчує системну результативність усіх сторін діяльності підприємства (виробництво і реалізація, якість та асортимент, ефективність використання ресурсів, цінова політика та ін.). Водночас, кінцевий фінансовий результат є базою нарахування податку на прибуток. Підприємства, які дотримуються загальної системи оподаткування, згідно із чинним законодавством повинні обов'язково вести бухгалтерський облік і розрахунки для визначення об'єктів оподаткування. Зумовлено це різною метою та спрямованістю обчислення результатів господарювання, що й реалізується підсистемами бухгалтерського і податкового обліку.

Наявність різних векторів (податкового та бухгалтерського) визначення податку на прибуток спричиняє існування різних напрямів контролювання формування фінансових результатів – для власників і в податкових розрахунках, кожен із яких характеризується своїми завданнями, об'єктами, суб'єктами, інформаційною та нормативною базами. Це все ускладнює систему контролювання формування фінансових результатів з боку власника підприємства, адже він повинен організувати здійснення подвійного контролю: один – у бухгалтерському обліку, другий – у податковому обліку, що вимагає значних витрат часу, ресурсів і людської праці. Саме тому є актуальною необхідність дослідження й формування ме-

тодичних підходів щодо узгодження визначення податку на прибуток у системі бухгалтерського та податкового обліку з метою поліпшення системи контролювання за формуванням фінансових результатів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Розгляду та вирішенню проблемних питань, пов'язаних із визначенням податку на прибуток за правилами бухгалтерського і податкового обліку, присвячено роботи таких вітчизняних учених, як: О. А. Касич та І. В. Ткаченко [1], О. Ф. Кирилюка і Л. І. Стаднік [2], О. Кисильової [3], О. В. Ковальчук [4], Л. Г. Ловінської [5] та ін. Значний внесок у дослідження проблеми існування податкових різниць у сфері фінансового обліку зробили зарубіжні науковці Е. Хендриксен (Hendriksen, 2000) і М. Ван Бреда (Van Breda, 2000) [6].

Чимало вчених, котрі зосередили увагу на пошуку способів усунення неузгодженостей обліку за П(С)БО, М(С)БО та в податкових розрахунках, зокрема, виділяють два шляхи визначення прибутку до оподаткування – відповідно до даних, отриманих за обліковими стандартами, або через приведення фінансового прибутку до відповідних правил податкових розрахунків. Наприклад, такі автори, як О. Ф. Кирилюк та Л. І. Стаднік дотримуються думки, що: «...бухгалтерський облік здатний забезпечувати надійну документально обґрунтовану систему реєстрації й обробки не тільки фінансової, а й податкової інформації. Він забезпечує оформлення всіх операцій,

пов'язаних із системою оподаткування, безперервність та суцільність їх відображення. Використовуючи дані бухгалтерського і податкового обліку, можна вирішити систему обчислення валових доходів, валових витрат та податків, податкового кредиту і податкового зобов'язання, обґрунтувати податок на прибуток» [2, с. 78].

Натомість О. В. Ковальчук вважає, що у жодному разі не можна говорити про пристосування податкового законодавства до потреб обліку. Свою позицію автор обґрунтовує тим, що за 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 [4, с. 42–43].

Учений О. І. Соскін, визначаючи основні напрями трансформації податкової системи України, пропонує стягнення податку на прибуток узагалі скасувати: «Решту податків – прямих і непрямих (ПДВ, податок на прибуток, відрахування у соціальні фонди та ін.), а також нарахування на заробітну плату потрібно скасувати» [7, с. 12].

Наявні дослідження є вагомим внеском у розвиток вітчизняної науки, але сьогодні недостатньо розробленими залишаються питання впливу вимог податкового законодавства на достовірність бухгалтерського обліку та узгодження показників обох видів обліку між собою з метою поліпшення системи контролювання за створенням фінансових результатів підприємства.

Метою статті є дослідження системи контролювання формування фінансових результатів із позиції бухгалтерського і податкового обліку й визначення основних чинників, що впливають на розбіжність між прибутком у бухгалтерському обліку та податкових розрахунках, а також розробка пропозицій щодо їх узгодження з метою поліпшення системи контролювання за формуванням фінансових результатів.

Основні результати дослідження. Фінансовий результат – це інтегрований показник, який визначається у процесі порівняння доходів від усіх видів діяльності підприємства і витрат на їх створення. Можна виділити дві системи контролювання фінансових результатів у податкових розрахунках, які мають бути впроваджені власниками (рис.): у бухгалтерському обліку (при визначенні та контролюванні облікового прибутку для нарахування податку) і податковому обліку (при визначенні та контролюванні податкового прибутку для нарахування податку).

Існування двох напрямів визначення і контролювання фінансових результатів спричинено розбіжностями в інтересах (завданнях) держави та власника підприємства щодо розміру податку на прибуток. Основним завданням держави є поповнення державного бюджету, і в цьому випадку податок на прибуток виступає фіскальним інструментом розподілу одержаного доходу в процесі господарської діяльності підприємства у визначеному звітному періоді. Інтерес держави полягає в максимізації податку на прибуток як одного із доходних джерел державного бюджету. З огляду на це при визначенні бази оподаткування (податкового прибутку) за податковим законодавством держава встановлює єдиний алгоритм її розрахунку, і суб'єкти господарювання не мають змоги вплинути на її (базу оподаткування) завищення або заниження. Дані податкового обліку через реалізацію фіскальних цілей піддаються суцільній перевірці, тому що складна законодавча база зумовлює допущення на практиці великої кількості помилок й відповідно накладання штрафних санкцій. Без сумніву, подібний механізм потрібен насамперед податковому органу як засіб контролю за повнотою нарахування податку на прибуток без урахування інтересів бізнесу з точки зору витрат на ведення додаткових розрахунків та їх контролювання. До того ж, обчислюючи прибуток за методикою державної облікової політики, платник не отримує вірогідної інформації про результати господарської діяльності у частині доходів, витрат і результатів. Таким чином, податкова політика як інструмент

державного регулювання економічних і соціальних процесів фактично забезпечує лише інтереси держави, тоді як інтереси підприємницьких структур залишаються незадоволеними.

Визначення бухгалтерського прибутку дозволяє уявити реальний фінансовий стан підприємства. При формуванні кінцевого фінансового результату, який є базою визначення податку на прибуток, відповідно до вимог бухгалтерського обліку (зокрема, НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»), суб'єкт господарювання має можливість впливати на його остаточний розмір, тому що бухгалтерський облік є більш варіативним при виборі форм його ведення (наприклад, через методи нарахування амортизації, методи списання запасів та ін.), і, окрім того, він не піддається тотальній перевірці. Після оподаткування у розпорядженні підприємства залишається прибуток, розмір якого власник зазвичай зацікавлений обмежити, адже чим більший прибуток, тим більший розмір податку на прибуток необхідно сплатити до бюджету, і навпаки. Але з другого боку, власник зацікавлений отримати більший розмір кінцевого фінансового результату, оскільки він є джерелом як його доходів (дивідендна політика), так і реінвестування коштів у діяльність підприємства, а також одним із критеріїв привабливості підприємства для інвесторів. Окрім цього, при визначенні облікової політики у сфері формування і використання кінцевого фінансового результату власник підприємства повинен керуватися не тільки своїми інтересами, а й враховувати інтереси найманих працівників, які зацікавлені у збільшенні своїх доходів у вигляді заробітної плати та участі у прибутках.

Наявність податкового і бухгалтерського підходів до обчислення величини прибутку спричиняє розбіжності в системах контролювання за формуванням фінансових результатів для власника підприємства. У бухгалтерському обліку при визначенні податку на прибуток власник (або інший внутрішній суб'єкт контролювання) повинен керуватися П(С)БО 17 «Податок на прибуток» [8], де описано методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати, доходи, активи і зобов'язання з податку на прибуток та її розкриття у фінансовій звітності, а також ПБО «Податкові різниці» [9], де визначено методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про податкові різниці та її розкриття у фінансовій звітності. У податковому обліку правила обчислення податку на прибуток регулюються Податковим кодексом (Розділ III. Податок на прибуток підприємств) [10].

Законодавство України, яке регулює господарську діяльність суб'єктів підприємництва й порядок організації бухгалтерського обліку і звітності – з одного боку, та система оподаткування прибутку підприємства – з другого, терміном прибуток визначає два різні економічні явища, а саме: прибуток як результат фінансово-господарської діяльності підприємств і прибуток як об'єкт оподаткування. Об'єктом оподаткування в системі бухгалтерського обліку виступає обліковий прибуток, а в податковому обліку – податковий прибуток. Згідно із П(С)БО 17 «Податок на прибуток», обліковий прибуток (збиток) – 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 [8].

Інформаційною базою контролювання фінансових результатів з метою визначення податку на прибуток у бухгалтерському обліку виступає ф. №2 «Звіт про фінансові результати» («Звіт про сукупний дохід»), де відображаються дані щодо доходів і витрат, які формують чистий фінансовий результат, та, відповідно, дані щодо розміру витрат (доходів) з податку на прибуток (рядок 2305), сукупного доходу, податку на прибуток, пов'язаного з іншим сукупним доходом (рядок 2455). У податковому обліку такою інформаційною основою контролювання є Податкова

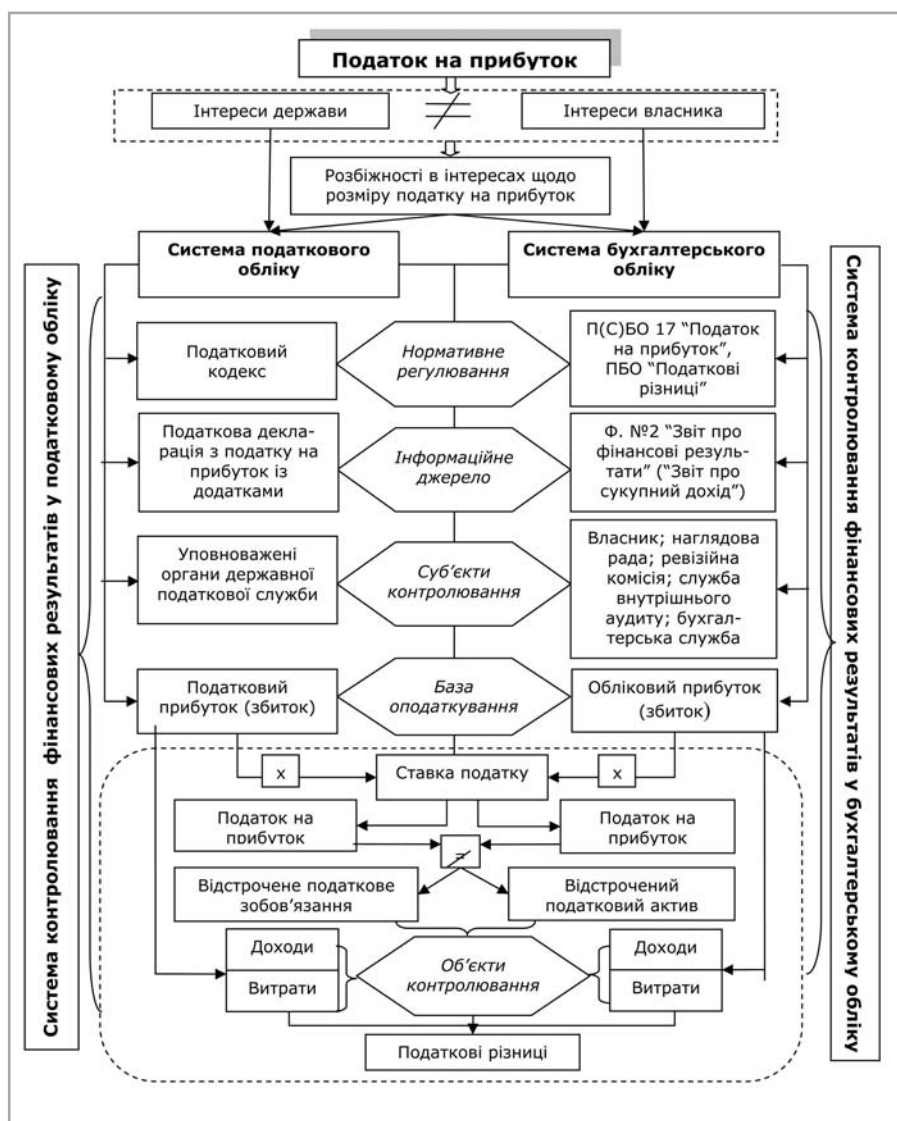


Рис. Концептуальні основи визначення та контролювання фінансових результатів у бухгалтерському і податковому обліку
Джерело: Розроблено автором

декларация з податку на прибуток підприємства, у якій зосереджуються дані щодо доходів і витрат, які враховуються при визначенні об'єкта оподаткування. Якщо за даними фінансової звітності можна охарактеризувати фінансовий стан суб'єкта господарювання, то за даними податкової – стан розрахунків із бюджетом за відповідними податками й платежами.

З боку держави контролювання за правильністю нарахування та своєчасною сплатою податку на прибуток відповідно до законодавства України здійснюють уповноважені органи державної податкової служби. Внутрішніми суб'єктами контролювання формування фінансового результату (як у бухгалтерському, так і податковому обліку) з метою визначення податку на прибуток виступають власник, наглядова рада, ревізійна комісія, служба внутрішнього аудиту, бухгалтерська служба. Враховуючи досить складний порядок визначення податку на прибуток, обов'язки внутрішніх суб'єктів контролювання значно ускладнюються.

Об'єктами контролювання у процесі визначення бази оподаткування (облікового чи податкового прибутку) є доходи і витрати, які формують фінансовий результат, а також податкові різниці. Доходи та витрати відображаються як у бухгалтерському обліку, так і податкових розрахунках. Але щоб визначити об'єкт оподаткування, вже всередині податкового обліку розрізняють, які доходи та витра-

ти включати, а які не включати до об'єкта оподаткування. Отже, відмінність між бухгалтерським і податковим обліком зумовлена наявністю різних методик обчислення доходів та витрат, що призводить до появи певних податкових різниць (тимчасових і постійних) у визначенні об'єкта оподаткування.

Сьогодні існують численні фактори та випадки, через які виникають тимчасові податкові різниці. Наприклад, невідповідність критеріїв визнання і оцінки доходів (розрахунки за виданими авансами, доходи майбутніх періодів, операції з цінними паперами) та витрат (розрахунки за виданими авансами, застосування різних методів нарахування амортизації на необоротні активи, створення резерву сумнівних боргів, операції з цінними паперами, формування забезпечень) у бухгалтерському і податковому обліку. Необхідно зазначити, що в основі побудови бухгалтерського обліку закладено принцип відповідності доходів та витрат, що передбачає зіставлення доходів лише з тими витратами, які були здійснені заради отримання цих доходів.

Ще один фактор – відмінність оцінки активів (необоротні матеріальні активи, нематеріальні активи, оборотні активи) або зобов'язань (довгострокові та поточні, забезпечення, доходи майбутніх періодів) за даними бухгалтерського обліку і податкової бази.

На виникнення тимчасових податкових різниць впливають відмінності в підходах до визначення показників фінансової

звітності та податкової декларації з податку на прибуток:

а) при складанні фінансової звітності тимчасові податкові різниці визначаються у частині різниць між оцінкою активів і зобов'язань згідно із П(С)БО та податковим законодавством;

б) при складанні податкової декларації з податку на прибуток тимчасові податкові різниці визначаються у частині різниць між оцінкою і критеріями визнання доходів та витрат згідно із П(С)БО і податковим законодавством.

Крім того, досі відсутня чітка й зрозуміла методика визначення податкових різниць і відображення їх у бухгалтерському обліку. Останні декілька років Мінфіном України готується нормативно-методичний матеріал щодо запровадження механізму податкових різниць саме з метою складання декларації. Проте ні у 2011 р., ні у 2012 р., ні на початку 2013 р. не було опубліковано офіційних рекомендацій від державного органу. Він обмежився лише розміщенням на своєму сайті (minfin.gov.ua) проекту документа «Методичні рекомендації щодо розрахунку податкових різниць». Ці обставини вказують на ненадійність механізму визначення і відображення податкових різниць у тому вигляді, який презентується Мінфіном, і спонукають до пошуку оптимальних варіантів податкових розрахунків.

Зазначені вище фактори свідчать про досить складний порядок визначення та контролювання фінансових результатів у податкових розрахунках, що створює проблеми

як для платників податку на прибуток, так і для контролюючих органів. О. Кисельова пише, що «...ускладнена система податкового обліку об'єкта оподаткування з податку на прибуток призводить також до зниження оперативного контролю та зростання податкових зловживань, погіршення платіжної дисципліни, що, врешті-решт, негативно позначається на сплаті бюджетних надходжень, потребує значних коштів на адміністрування податку» [3, с. 39].

Податок на прибуток має стимулювати розвиток усього прогресивного та ефективного, регулювати суперечності, що виникають у процесі реалізації стратегії розвитку підприємств і держави. Ми вважаємо, що для усунення економічно необґрунтованих розбіжностей між податковим та бухгалтерським обліком і поліпшення системи контролювання фінансових результатів у податкових розрахунках результат діяльності підприємства повинен визначатися показником його бухгалтерського прибутку, величина якого формується за єдиним принципом здійснення господарських операцій для всіх господарюючих систем. Податкове законодавство має бути відкориговане таким чином, щоб визначення об'єктів оподаткування автоматично витікало із даних бухгалтерського обліку.

Практична доцільність зазначеного механізму формування чистого прибутку підтверджується тим, що бухгалтерський і податковий прибуток формуються на єдиній базі господарських операцій, а податковий період збігається зі звітним. До того ж нарахований податок на прибуток є фіскальним інструментом не стосовно бухгалтерського прибутку, а для розподілу доходу, одержаного у процесі господарської діяльності підприємства у визначеному звітному періоді.

І податки, і доходи підприємства, з яких вони нараховуються, визначаються в одному й тому самому звітному періоді. Тож варто переглянути потребу у формуванні відстрочених податкових активів і зобов'язань з метою їх перенесення з одного звітного періоду в інший. Кожний звітний період характеризується своїми господарськими операціями, доходами, витратами, прибутками і, відповідно, податками.

Відстрочені податкові активи, що з'являються в балансах (форма №1 «Баланс» {«Звіт про фінансовий стан»}) підприємств – платників податку на прибуток, фактично виглядають як суми надміру нарахованого у податковому обліку податку на прибуток (якщо виходити із правил бухгалтерського обліку), як дебіторська заборгованість держави. Проте така заборгованість є умовною, оскільки реального боргу не існує і поверненню він не підлягає. Хоч у майбутньому періоді ця сума може і буде анульованою, але за підсумками поточного періоду вона штучно збільшує величину активів підприємства та його фінансових результатів.

Відстрочені податкові зобов'язання можна розглядати як суми недоплаченого податку на прибуток (якщо розраховувати їх за правилами бухгалтерського обліку), фактично їх можна розглядати як джерело фінансування діяльності підприємства, його заборгованості перед державою. Зазначений борг теж є умовною величиною: реальної заборгованості немає і сплаті вона не підлягає. У наступних звітних періодах ця сума може бути анульована, але за підсумками поточного періоду вона штучно знижує величину фінансових результатів.

Висновки. Таким чином, єдині підходи до обчислення об'єкта оподаткування у сфері бухгалтерського та податкового обліку дадуть можливість, по-перше, створити єдину інформаційну базу для контролювання за формуванням фінансових результатів у податкових розрахунках; по-друге, уніфікувати заповнення фінансової звітності (Баланс {Звіт про фінансовий стан}, Звіт про фінансові результати {Звіт про сукупний дохід}, примітки до річної фінансової звітності) й податкової декларації. Це, своєю чергою, сприятиме створенню прозорості та ефективної процедури контролювання фінансових результатів у податкових розрахунках, зменшенню ресурсів (людських,

фінансових, часу), задіяних у процесі перевірки достовірності складання податкової декларації.

Література

1. Касич О. А. Відмінності встановлення фінансового результату в бухгалтерському та податковому обліках / О. А. Касич, І. В. Ткаченко // Актуальні проблеми економіки. – 2011. – № 2(116). – С. 185–191.
2. Кирилюк О. Ф. Проблеми бухгалтерського обліку, пов'язані із податковим законодавством, та шляхи їх вирішення / О. Ф. Кирилюк, Л. І. Стадник // Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи. Частина І. Проблеми адаптації бухгалтерського обліку АПК України до міжнародних правил та вимог; за ред. П. Т. Саблука, М. Я. Дем'яненка, В. М. Жука. – К.: Інститут аграрної економіки, 2003. – С. 78–79.
3. Кисельова О. Концептуальні засади реформування податку на прибуток // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 2. – С. 37–42.
4. Ковальчук О. В. Гармонізація бухгалтерської та податкової методики обліку оподаткованого прибутку / О. В. Ковальчук // Економіка та держава. – 2008. – № 3. – С. 42–43.
5. Ловінська Л. Г. Розрахунок податкових різниць за даними бухгалтерського обліку / Л. Г. Ловінська // Вісник податкової служби. – 2007. – № 11(438). – С. 32–35.
6. Хендриксен Э. С., Ван Бреда М. Ф. Теория бухгалтерского учета; пер. с англ. под ред. проф. Я. В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 576 с.
7. Соскін О. І. Трансформація податкової системи в контексті формування сучасної економічної моделі України / О. І. Соскін // Економічний часопис XXI. – 2010. – № 3–4. – С. 7–14.
8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток» [Електронний ресурс]: наказ Міністерства фінансів України від 28.12.2000 № 353. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua>
9. Положення бухгалтерського обліку «Податкові різниці» [Електронний ресурс]: наказ Міністерства фінансів України від 25.01.2011 № 27. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua>
10. Податковий кодекс України від 01.01.2011 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: zakon.rada.gov.ua/go/2755-17

Стаття надійшла до редакції 26.08.2013

References

1. Kasych, O. A., & Tkachenko, I. V. (2011). Differences in financial result estimation in book-keeping and tax accounting. *Actualni problemy ekonomiky (Actual Problems of Economics)*, 2(116), 185-191 (in Ukr.).
2. Kyryliuk, O. F. (2003). Problems of record-keeping, related to the tax law, and ways of their solving. *Reformation of account, accounting and audit in the system AIC of Ukraine: the state and prospects* (pp. 78-79). Kyiv: Institute of Agrarian Economy (in Ukr.).
3. Kyseliova, O. (2005). Conceptual principles of income tax reformation. *Bukhalterskyi oblik i audyt (Book-keeping and Audit)*, 2, 37-42 (in Ukr.).
4. Kovalchuk, O. V. (2008). Harmonization of book-keeping and tax methodology of taxable income accounting. *Ekonomika ta derzhava (Economy and State)*, 3, 42-43 (in Ukr.).
5. Lovinska, L. G. (2007). Calculation of tax differences from data of record-keeping. *Visnyk podatkovoi sluzhby (Announcer of the Tax Service)*, 11 (438), 32-35 (in Ukr.).
6. Hendriksen, E., & Van Breda, M. (2000). *Theory of record-keeping*. (Trans. from Eng.). In Ya. V. Sokolov (Ed.). Moscow: Finance and Statistics (in Russ.).
7. Soskin, O. I. (2010). Transformation of tax system in a context of modern economic model formation in Ukraine. *Ekonomichnij časopis-XXI (Economic Annals-XXI)*, 3-4, 7-14 (in Ukr.).
8. Ministry of Finance of Ukraine (2000). *Position (standard) of record-keeping 17 «Income tax»*. Retrieved from <http://zakon2.rada.gov.ua> (in Ukr.).
9. Ministry of Finance of Ukraine (2011). *Position (standard) of record-keeping «Tax differences»*. Retrieved from: <http://zakon2.rada.gov.ua> (in Ukr.).
10. The Supreme Council of Ukraine (2011). *Tax Code of Ukraine*. Retrieved from <http://zakon2.rada.gov.ua> (in Ukr.).

Received 26.08.2013