

ПРАКТИЧНІ ПІДХОДИ ДО ФОРМУВАННЯ, ОБЛІКУ ТА ВИКОРИСТАННЯ ПРИБУТКУ

Автор порушує актуальну проблему формування, обліку та використання прибутку підприємствами в сучасних умовах господарювання, акцентує увагу на особливостях визначення фінансового та податкового прибутку, а, відповідно, і податку на прибуток, що суттєво впливає на кінцевий фінансовий результат підприємства – чистий прибуток (збиток).

Ключові слова: фінансовий результат, прибуток, чистий прибуток, нерозподілений прибуток, витрати, валові витрати.

Постановка проблеми. Протягом останніх 20-ти років методика формування (визначення), обліку та використання прибутку підприємств України неодноразово кардинально змінювалась у зв'язку з поступовим прийняттям відповідних нормативно-правових актів, тобто, відбувався певний еволюційний процес переходу економіки до ринкових відносин, що і потребувало таких змін. Особливо ці зміни відчутні після прийняття Закону України „Про оподаткування прибутку підприємств” (у редакції від 22.05.1997 р. № 283/97-ВР зі змінами і доповненнями) та після реформування бухгалтерського обліку починаючи з 2000-го року.

Слід зазначити, що нормативно-правова база України останніх років значно змінила не тільки традиційні методичні підходи до визначення (розрахунку) суми прибутку, але і сам його характер. Так, згідно Положення (стандарту) бухгалтерського обліку № 3 „Звіт про фінансові результати” прибуток – це сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати. Значення терміну „прибуток” суттєво не змінилось, але змінилась методика визначення прибутку, з'явилися такі поняття як „прибуток до оподаткування” та „податок на прибуток у податковому і фінансовому обліку” (в більшості випадків вони зовсім різні за розмірами), „дохід з податку на прибуток від звичайної діяльності”, „чистий прибуток” і „нерозподілений прибуток (непокритий збиток)” та інші. Однак зникла необхідність вживати такі поняття як: „балансовий прибуток (збиток)”, „позареалізаційні доходи”, „позареалізаційні витрати”, „прибуток, що залишається в розпорядженні підприємства” та ін. На жаль, не всі фахівці з фінансів, економіки, обліку можуть виділити на підприємстві дохід з податку на прибуток від звичайної діяльності, що повинен відображатись у згаданій формі звітності і, відповідно, збільшувати фінансовий результат. З прийняттям П(С)БО визначений податок на прибуток за даними фінансового обліку відноситься до витрат підприємства і зменшує прибуток. Є багато суперечностей і складностей на практиці у визначенні податку на прибуток за даними фінансового обліку.

Аналіз останніх досліджень. З кожним прийняттям нормативних актів (змін до них) щодо оподаткування прибутку підприємств, ведення обліку фінансових результатів та прибутків (збитків), формування фінансової звітності постійно розглядаються практиками та науковцями в періодичних виданнях, в мережі Інтернет, на фахових практичних конференціях.

Однак, на нашу думку, окремі актуальні проблемні питання щодо ведення фінансового та податкового обліку доходів і витрат, визначення бази оподаткування чи фінансових результатів, прибутку, зближення обліків (податкового та фінансового є недостатньо дослідженими. Починаючи з 2001 року після прийняття Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток» аудиторів, бухгалтерів, науковців в газетах «Бухгалтерія», «Все про бухгалтерський облік», в журналах «Бухгалтер», «Бухгалтерський

облік і аудит», тижневику «Баланс» та багатьох інших спеціалізованих виданнях різко критикували пов'язаний з цим стандартом механізм визначення податку на прибуток, були намагання досить складного і трудомісткого зближення фінансового і податкового обліку, але поки що все це марно. Постійні зміни в нормативній базі все більше ускладнюють облік та звітність. Тому не дивно, що часто в економічній літературі, зокрема підручниках з економіки, фінансів, фінансового та економічного аналізу виданих після 2000-го року, а також в мережі Інтернет часто зустрічається схема чи приклад визначення прибутку або його розподіл комерційними підприємствами за методиками 90-х років, так як нинішню методика зрозуміти дуже важко.

Мета статті – дослідження і узагальнення питань, пов'язаних з формуванням, обліком та використанням прибутку як основної економічної категорії підприємницької діяльності виходячи з актуальності проблеми зближення фінансового та податкового обліку.

Виклад основного матеріалу дослідження. Прибуток в усі часи, а особливо в нинішніх ринкових умовах, був і залишається провідним показником кожного підприємства, від якого залежить нарощування власного капіталу підприємства, виплат дивідендів акціонерам (пайовикам), а також інвестиційна діяльність. За величиною та ефективністю використання прибутку підприємства визначається його рейтинг. Разом з тим прибуток є інструментом управління діяльністю підприємства. На основі результатів аналізу прибутковості приймаються управлінські фінансові рішення, спрямовані на підвищення ефективності функцій, що виконує прибуток: оціночної, розподільчої, стимулюючої.

Законодавством України також передбачено, що метою створення підприємства і подальшого його функціонування є отримання прибутку. Але існує багато чинників, які негативно впливають на господарську діяльність. Підприємства можуть отримувати збитки в розрізі окремих видів, сфер, певних напрямків діяльності чи навіть в цілому по підприємству. Тому є необхідність вести окремо облік фінансових результатів за напрямами, визначеними підприємствами самостійно виходячи з облікової політики, щоб ефективно управляти діяльністю підприємства.

Отже, фінансовий результат – це або прибуток, або збиток. Бухгалтерський облік з 2000-го року передбачає ведення на окремих рахунках доходів (клас 7 „Доходи і результати діяльності”) і витрат (клас 9 „Витрати діяльності” - для комерційних підприємств, крім малих), які по закінченні звітного періоду списуються в порядку закриття на відповідні субрахунки фінансово-результатного рахунку 79 „Фінансові результати”, щоб мати окремі суми фінансових результатів за видами діяльності.

Для узагальнення кінцевого результату діяльності підприємства сальдо, прибутків чи збитків за видами діяльності також в порядку закриття, списують на рахунок 44 „Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)”. Загальна схема формування фінансових результатів показана на рис. 1.

З прийняттям Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 3 «Звіт про фінансові результати» підприємства визначають прибуток (збиток) на різних стадіях його формування. У формі №2 „Звіт про фінансові результати” вказаного Положення виділяють такі види прибутків (збитків): валовий, від операційної діяльності, впливу інфляції на монетарні статті, звичайної діяльності до оподаткування, припинення діяльності та/або переоцінки необоротних активів та групи вибуття унаслідок припинення діяльності, від звичайної діяльності і чистий прибуток. Але в процесі господарської діяльності підприємства використовують ще і такі показники прибутку (збитку): від конкретної реалізації певних видів продукції (товарів, робіт, послуг); від іншої звичайної діяльності (інвестиційної та фінансової); від надзвичайних подій; нерозподілений.

Існує наступна класифікація прибутків:

Валовий прибуток — це економічний результат від основної діяльності суб'єктів господарювання, що визначається як різниця між чистим доходом (виручкою) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) і собівартістю реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг). Під чистим доходом (виручкою) розуміють різновид кінцевого результату

реалізації, що визначається вирахуванням із загальної виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) наданих знижок, повернення проданих товарів, податку на додану вартість, акцизного збору.

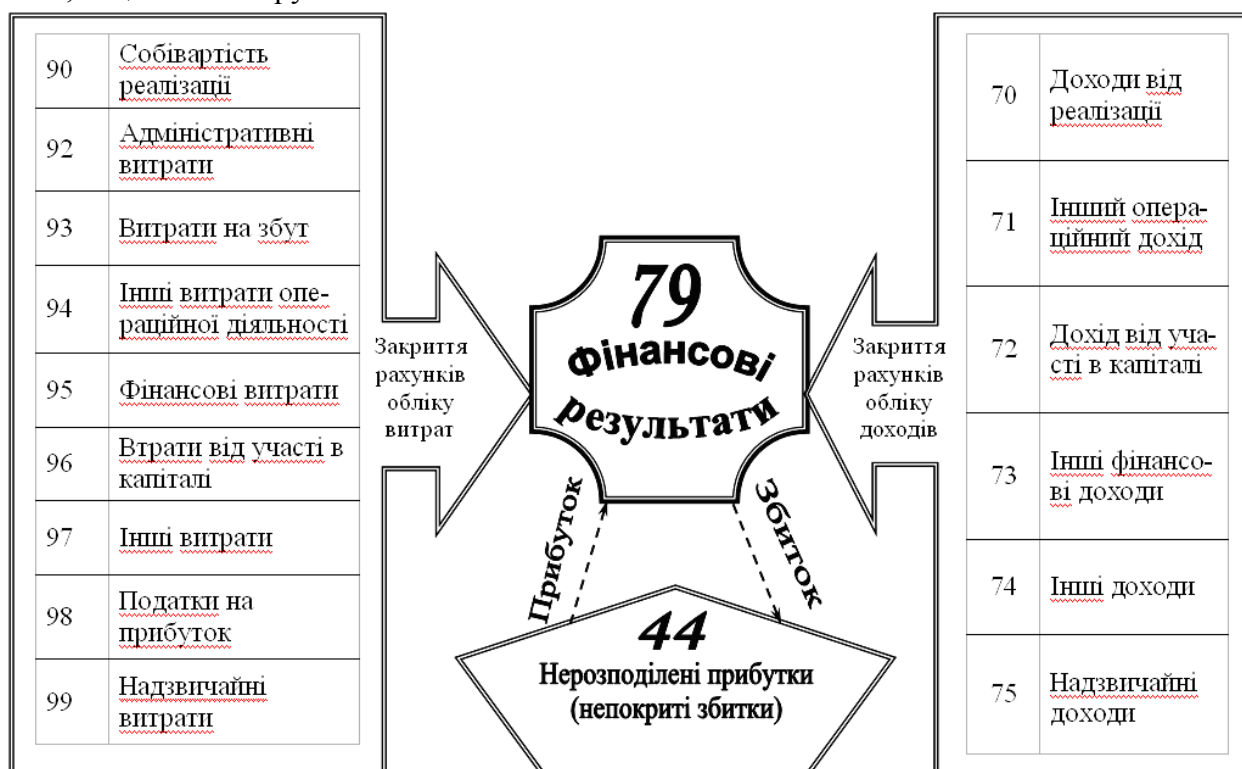


Рис. 1. Визначення фінансових результатів та прибутку підприємств

Якщо собівартість реалізації перевищує чистий дохід (виручку), то це означає, що підприємство замість валового прибутку отримує валовий збиток. Варто мати на увазі, що в фінансовому обліку доходи і витрати визнаються за методом нарахувань (у момент їх виникнення), а не за касовим методом, тобто, незалежно від надходження (сплати) грошових коштів.

Прибуток від операційної діяльності — це фінансовий результат від операційної діяльності, який визначається додаванням до валового прибутку інших операційних доходів і відніманням від одержаного результату адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат.

До інших операційних доходів належать доходи від реалізації іноземної валюти, інших оборотних активів (крім фінансових інвестицій), від операційної оренди активів, від операційної курсової різниці за операціями в іноземній валюті, суми штрафів, пені, неустойок та інших санкцій за порушення господарських договорів, які одержано від боржників, або коли є рішення суду про їх стягнення, доходи від списання кредиторської заборгованості, щодо якої минув строк позовної давності, відшкодування раніше списаних активів (надходження боргів, списаних як безнадійні), суми одержаних грантів і субсидій, інші доходи від операційної діяльності.

До інших операційних витрат відносять: собівартість реалізованих виробничих запасів, визнані економічні санкції, втрати від операційних курсових різниць, безнадійні борги тощо.

Прибуток або збиток від звичайної діяльності до оподаткування — це результат від всієї звичайної діяльності, що визначається додаванням до операційного прибутку доходу від участі в капіталі, фінансових доходів у формі дивідендів, відсотків, отриманих від фінансових інвестицій, та інших доходів (від реалізації фінансових інвестицій, необоротних активів і майнових комплексів, доходу від неопераційних курсових різниць), і відніманням від отриманого результату фінансових витрат у формі відсотків та інших витрат, пов'язаних

із залученням позикового капіталу, втрат (збитків) від участі в капіталі та інших витрат (собівартість реалізованих фінансових інвестицій, необоротних активів і майнових комплексів, втрати від неопераційних курсових різниць, втрати від уцінки фінансових інвестицій і необоротних активів та ін.)

Податок на прибуток від звичайної діяльності – це сума податку на прибуток, визначена за фінансовим обліком. На практиці його часто ототожнюють з податком на прибуток, відображеним в Декларації з податку на прибуток підприємства або виходячи з суми прибутку, визначеному за фінансовим обліком, не враховуючи вимог Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 17 „Податок на прибуток”. Різниця між ними може бути досить суттєва. Всі підприємства, крім малих підприємств, повинні в обліку і звітності відображати саме суму податку, визначену за П(С)БО 17. Хотілося б звернути увагу на те, що на практиці можна часто спостерігати, коли за даними фінансового обліку прибутку немає, або навіть є збиток, а в Декларації з податку на прибуток підприємства, навпаки, є прибуток. Бувають випадки, коли за даними фінансового обліку прибуток є, а за даними податкового обліку він відсутній. Такі ситуації дуже часто збивають з пантелику власників, їм не зрозуміла занадто велика різниця. Ця ситуація насторожує і інших користувачів звітності.

Дана проблема перш за все це пов'язана з особливостями податкового законодавства і положень (стандартів) бухгалтерського обліку, а саме:

1. Різниці у періодах визнання доходів і витрат або їх називають тимчасовими різницями. Таких різниць може бути багато. Одну з основних ролей у відмінностях податкового обліку зіграло “правило першої події: оплата чи продаж товарів (робіт, послуг)”. Це і спонукало необхідності ведення окремо бухгалтерського і податкового обліку. Тобто, починаючи з 01.07.97 р. відбулось розмежування між бухгалтерським і податковим обліком, що викликало чимало непорозумінь і обурень з боку бухгалтерів відносно їх переважання. Але крім цих різниць є різниці в оцінці оборотних і необоротних активів, витрат майбутніх періодів, в оцінці довгострокових та поточних зобов'язань, при застосуванні різних методів нарахування амортизації та інші.

2. Постійні різниці, які полягають у включенні (невключенні) доходів і витрат до бази оподаткування в податковому чи фінансовому обліку. Таких різниць також може бути багато.

Тимчасові податкові різниці можуть бути як відстроченими податковими зобов'язаннями, так і відстроченими податковими активами, тому вони виникають у звітному періоді, але анулюються у наступних періодах. Постійні різниці не анулюються, тому база оподаткування на постійні різниці завжди буде відрізнятись.

Отже, наявність тимчасових і постійних різниць може призводити не тільки до відмінностей у сумах прибутку та податку на прибуток за фінансовим і податковим обліком, але навіть арифметично визначати такий показник у формі № 2 „дохід з податку на прибуток від звичайної діяльності”.

Прибуток (збиток) від звичайної діяльності після оподаткування — це різниця між прибутком від звичайної діяльності до оподаткування та сумою податку на прибуток.

Чистий прибуток (збиток) — це алгебраїчна сума прибутку (збитку) від звичайної діяльності після оподаткування та надзвичайного прибутку, надзвичайного збитку і податку з надзвичайного прибутку.

Чистий прибуток повністю залишається у розпорядженні підприємства. Але це не значить, що він дорівнює сумі прибутку на кінець звітного періоду в балансі або сумі нерозподіленого прибутку, отриманого за звітний період, який визначається як різниця між нерозподіленим прибутком на кінець і початок звітного періоду. Визначений за формою фінансової звітності № 2 за поточний рік чистий прибуток (збиток) в подальшому може бути відкоригований (збільшений, зменшений) у наступних випадках:

1. При виявленні помилок минулих років (не звітних періодів – квартал, півріччя, 9 місяців), пов'язаних з неправильним відображенням доходів та витрат. Згідно з Положенням

(стандартом) бухгалтерського обліку 6 „Виправлення помилок” такі помилки впливають на суму нерозподіленого прибутку (непокритого збитку), але не впливають на податок на прибуток у фінансовому обліку. Зате по податковому обліку вони повинні бути відображені в Декларації з податку на прибуток і, відповідно, мають бути внесені зміни у суму раніше визначеного податку.

2. При реалізації (ліквідації) основних засобів, які дооцінювались, на збільшення нерозподіленого прибутку (зменшення непокритого збитку) відноситься сума дооцінки таких основних засобів. Це, перш за все, стосується дооцінених основних засобів, які були введені в експлуатацію до 1991 року при умові, якщо не було їх уцінки або сума уцінки нижче суми дооцінки. Так, за рішенням уряду така дооцінка проводилась 4 рази: у 1992, 1993, 1995, 1996 роках. В результаті таких дооцінок первісна вартість основних засобів збільшувалась у 186120 разів і більше (в залежності від групи, виду основних засобів, терміну їх введення в експлуатацію тощо). В подальшому підприємства могли і самостійно проводити дооцінку їх із залученням сертифікованого оцінювача, якщо залишкова вартість значно нижче справедливої. Після проведення будь-якої переоцінки сума різниці (дооцінки) збільшує не тільки вартість активу (основних засобів), а і джерело фінансування, так званий інший додатковий капітал, який відповідно до п. 21 П(С)БО 7 „Основні засоби”, при продажу (ліквідації) основних засобів необхідно зменшувати, а суму нерозподіленого прибутку збільшувати.

Не слід забувати і про те, що підприємство може мати чистий прибуток за рік, навіть в значних розмірах, але в балансі його взагалі може не бути, якщо протягом року або в кінці року приймалось рішення про його використання (розподіл) і таке рішення виконувалось. Це стосується підприємств і організацій споживчої кооперації.

Майже кожне створюване на початку 90-х років підприємство у своєму статуті передбачало формування за рахунок отриманого прибутку фондів виробничого, соціального розвитку та матеріального заохочення і це питання в певній мірі контролювалось. Але в подальшому при приватизації підприємств всі ці фонди акумулювались у статутний фонд (згодом названий статутним капіталом). Доречно зауважити, що соціальна сфера, яка була на балансі такого приватизованого підприємства (житловий фонд, гуртожитки, дитячі садки тощо) згідно існуючим тоді правилам не підлягали приватизації, тому не створювався і фонд соціального розвитку. Варто нагадати про те, що на початку 90-х років при сплаті підприємством податку на прибуток база оподаткування зменшувалась на суму використаних коштів для виробничого розвитку, тобто, стимулювалося вкладання коштів у матеріально-технічну базу підприємства, у його розширення. Подальші зміни в податковому законодавстві, в нормативній базі з бухгалтерського обліку не тільки не стимулюють, але і не передбачають створення заохочувальних фондів за рахунок прибутку. Щодо фонду матеріального заохочення, то немає потреби його створювати, так як податкове законодавство передбачає включення витрат на таке заохочення у валові витрати (на зменшення оподаткованого прибутку), тому використовувати прибуток для формування цього фонду недоцільно (буде подвійне оподаткування). Слід також зазначити, що Закон України „Про оподаткування прибутку підприємств” передбачає включення до валових витрат, витрати на утримання, експлуатацію та забезпечення основної діяльності об’єктів соціальної інфраструктури (крім капітальних затрат, що підлягають амортизації), на охорону праці тощо, тому прибуток на такі цілі використовувати недоцільно.

Отже, при розподілі прибутку в основному передбачено нарахування за рахунок прибутку дивідендів власникам (засновникам), формування резервного капіталу та інше використання на розсуд власників. Оскільки резервний капітал формується у перші роки створення підприємства, тому прибуток в основному використовується на виплату дивідендів.

Висновки. Проведені автором дослідження дають право стверджувати, що нинішня система формування та обліку фінансових результатів досить ускладнена, має значні розходження у визначенні бази оподаткування податком на прибуток за фінансовим і

податковим обліком та і сама методика визначення податку на прибуток є досить складною. Слід також зауважити, що в нинішніх умовах ринку, коли конче необхідно впроваджувати сучасні технології, діяльність підприємства заради прибутку уже не актуальна. Прибуток уже не може бути метою існування підприємства. В розвинених країнах зосереджується увага саме на нових технологіях, на підвищенні кваліфікації кадрів, на створенні їм належних умов праці, відпочинку. В Україні ж наявність податкового та фінансового обліків, значні розбіжності у їх веденні, недосконалість і нестабільність податкового законодавства призводять до ускладнення та заплутаності при визначенні прибутку (збитку), податку на прибуток, інших податків, зборів та обов'язкових платежів. Це і породжує тіньовий бізнес, ухилення від податків та інші негативні явища в суспільстві.

Пропозиції, щодо покращення формування обліку та використання прибутку:

- при розробці і прийнятті Податкового кодексу уніфікувати його норми з принципами та методами фінансового обліку;
- спростити систему оподаткування, обліку та звітності;
- стимулювати інноваційну діяльність, підготовку і перепідготовку кадрів шляхом надання пільг по оподаткуванню прибутку;
- продовжити впровадження комп'ютеризації обліку за програмами, що можуть оптимально інтегрувати інформацію бухгалтерського обліку з метою використання її для потреб різних користувачів.

Список використаних джерел:

1. Конституція України від 28 червня 1996 р. //Урядовий кур'єр. – 16 липня 1996.
2. Господарський кодекс України від 16.01.03 р. № 436-IV.
3. Закон України „Про оподаткування прибутку підприємств” від 28.12.1994 р. № 334/94-ВР (в редакції Закону України від 22.05.1997 р. №283/97-ВР, зі змінами та доповненнями).
4. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р. №996-XIV зі змінами і доповненнями.
5. П(С)БО 1 „Загальні вимоги до фінансової звітності”, затверджене Міністерством фінансів від 31.03.99 р. № 87.
6. П(С)БО 3 „Звіт про фінансові результати”, затверджене Міністерством фінансів від 31.03.99 р. № 87.
7. П(С)БО 6 „Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах”, затверджене Міністерством фінансів від 28.05.99 р. № 137.
8. П(С)БО 7 „Основні засоби”, затверджене Міністерством фінансів від 27.04.2000 р. № 92.
9. П(С)БО 17 „Податок на прибуток”, затверджене Міністерством фінансів від 28.12.2000 р. № 353.
10. Бухгалтерський фінансовий облік. Підручник. / За редакцією професора, доктора економічних наук Бутинця Ф.Ф. – Житомир: ПП “Рута”, 2006, - С.6.
11. Свідерській Д. Узгодження показників фінансової та податкової звітності з податку на прибуток за даними бухгалтерського обліку. // Бухгалтерський облік і аудит. 2009. - № 11 – С. 16.
12. Сльозко Т. Чи може бухгалтерський облік бути базою даних для податкової звітності? // Бухгалтерський облік і аудит. 2009. - № 11 – С. 10.
13. Єрмакова Н. Переоцінка основних засобів: тонкощі обліку. // Все про бухгалтерський облік. – 2006. - № 31 – С.41.
14. Нікулін О. Відстрочені податки: алгоритм розрахунку. // Бухгалтерія. – 2003. - № 5 – С.53.
15. Тегляев С., Єльченко О. Відображення тимчасових різниць у фінансовій звітності. // Бухгалтерський облік і аудит. – 2003. - № 1 – С.43.

Кишка О.С. Практические подходы к формированию, учету и использованию прибыли.
Автор рассматривает актуальную проблему формирования, учета и использования прибыли предприятиями в современных условиях хозяйствования, акцентирует внимание на особенностях определения финансовой и налоговой прибыли, а, соответственно, и налога на прибыль, что существенно влияет на конечный финансовый результат предприятия – чистую прибыль (убыток).

Ключевые слова: финансовый результат, прибыль, чистая прибыль, нераспределенная прибыль, затраты, валовые затраты

Kishka O.S. Practical approaches to formation, the account and dispositions of profit

The author considers an actual problem of formation, the account and uses have arrived the enterprises in modern conditions of managing, brings to a focus to features of definition of financial and tax profit, and, accordingly, and the profit tax, that essentially influences final financial result of the enterprise - net profit (loss).

Keywords: financial result, profit, net income, surplus earnings, costs, gross billing