

УДК 33.054.22

ОЦІНКА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ТА ПОДАТКОВОГО ОБЛІКУ ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК

*І.Ю. Шмичкова, викладач
Вінницький кооперативний інститут*

I. Shmichkova. «An estimation of book-keeping and tax account of tax is on income».

By the basic source of receipt of facilities enterprises is an income. As from an income an income tax is tightened, the method of his calculation has an important value for taxpayers.

И. Шмычкова «Оценка бухгалтерского и налогового учета налога на прибыль»

Основным источником получения средств предприятиями является прибыль. Поскольку из прибыли изымается налог на прибыль, то методика его вычисления имеет важное значение для налогоплательщиков.

Вступ. Оподаткування прибутку підприємств носить в більшій мірі фіскальне спрямування. В Україні за зовнішніми ознаками механізм оподаткування податку на прибуток не відрізняється від корпоративного податку зарубіжних країн, тому механізм оподаткування потребує вдосконалення певних методичних аспектів при визначенні об'єкта оподаткування.

Постановка задачі. Сьогодні в Україні при обліку розрахунків за податком на прибуток існує ряд проблем, пов'язаних, насамперед, з одночасним застосуванням взаємосуперечливих законів та нормативних актів. Певною мірою це пов'язано з нестабільністю податкової системи, тому що поспіхом прийняті нормативні документи щодо зміни ставки податку чи методики обчислення бази оподаткування, не завжди знаходять своє відображення у законодавчих документах щодо їх обліку. Крім того, від платників податків законодавчо вимагається ведення податкового обліку, методика ведення якого практично відсутня. Однією з причин цього є невизначеність, хто саме має займатися розробкою методології податкових розрахунків – Міністерство фінансів чи Державна податкова служба України.

Незважаючи на те, що в економічній літературі досить багато уваги приділяється висвітленню теоретичних та практичних засад податкового та фінансового обліку, це питання залишається актуальною обліковою проблемою в Україні.

Аналіз останніх досліджень, у яких започатковано вирішення проблеми. Враховуючи важливість взаємозв'язку фінансового та податкового обліку, в останні роки багато вчених у своїх працях висвітлювали власні погляди на дану проблему. Зокрема, варто виділити таких науковців, як С. Голова, М. Дем'яненко, Л. Ловінську, О. Малишкіна, О. Нікуліна, М. Проданчука, А. Твердомеда та ін. У своїх працях вони розглядали окремі аспекти здійснення податкових розрахунків у системі бухгалтерського обліку та шляхи їх вдосконалення.

Результати. Метою будь-якої діяльності суб'єктів господарювання є отримання прибутку. Як на рівні держави, у податковій політиці, так і на рівні суб'єкта господарювання податок на прибуток посідає значне місце і є одним з основних інструментів податкового регулювання.

Загальна величина прибутку підприємства (валовий прибуток) має ті ж джерела, що і доход, тобто вона включає прибуток від реалізації продукції (робіт, послуг), матеріальних цінностей і майна, позареалізаційних операцій [10].

Об'єктом оподаткування податком на прибуток визначено прибуток, який обчислюється шляхом зменшення суми скоригованого валового доходу на суму валових витрат і амортизаційних відрахувань. Наразі у бухгалтерському обліку, фінансовий результат визначається як різниця між доходами і витратами. Отже, при попередньому порівнянні двох підходів складається враження про їх ідентичність, хіба що при розрахунку оподатковуваного прибутку величина амортизації виділена окремою складовою. Проте це тільки попереднє враження. В основі побудови бухгалтерського обліку лежить принцип нарахування, який визначає, що доходи і витрати відображаються в обліку та звітності у момент їх виникнення, а не в момент оплати грішми, та відповідності доходів і витрат, що передбачає зіставлення доходів виключно з витратами, які були понесені заради отримання цих доходів [9].

У податковому ж обліку датою виникнення валових доходів і витрат вважається, за деякими виключеннями, дата події, що сталася раніше. Щодо валових доходів, - то це або дата одержання коштів (будь-якої іншої компенсації), або дата відвантаження продукції (надання товарів, робіт, послуг); щодо валових витрат, то це або дата сплати коштів (надання будь-якої іншої компенсації), або дата одержання продукції (товарів, робіт, послуг). Це основна причина наступної нетотожності показників прибутку за двома видами обліку.

Методологія розрахунку податку на прибуток складна і потребує застосування великої кількості нормативно правових актів, пов'язаних з правильністю визначення об'єкта оподаткування. Це стосується в першу чергу проблем пов'язаних з обліком запасів, зокрема, при розрахунку приросту (убутку) балансової вартості виробничих запасів для цілей податкового обліку.

У Законі України "Про оподаткування прибутку підприємств" і у положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку визначення терміну «балансова вартість виробничих запасів» не наводиться. До того ж, така вартість не відповідає показникам бухгалтерського балансу, а у податковому обліку балансу немає взагалі.

Крім того, необхідно також уточнити склад запасів, що враховуються при розрахунку приросту (убутку) їх балансової вартості.

Варто зазначити, що з економічної точки зору розрахунок приросту (убутку) балансової вартості запасів є невинуватим та загалом негативно впливає на розвиток підприємництва в Україні.

Також однією з проблем є обмеження витрат на ремонт основних фондів, які дозволено включати до валових витрат. Науковці вважають, що 10%-е обмеження балансової (в податковому обліку - залишкової) вартості є дуже низьким на фоні значної зношеності основних засобів. Разом із неможливістю у податковому обліку здійснювати зменшення оподатковуваного прибутку на суму амортизаційних відрахувань, розрахованих прискореним методом проблема оновлення основних засобів постає досить гостро, а механізм віднесення витрат на оновлення основних засобів не сприяє акумулюванню економічно обґрунтованих джерел для фінансування їх оновлення. За умов невисокого рівня прибутковості більшості підприємств та обмеженості бюджетних коштів проблемним є забезпечення ефективного виробництва. Як свідчить узагальнення досвіду оподаткування корпорацій у розвинених країнах майже всі податкові системи мають податкові пільги чи податковий кредит на фінансування інноваційної та інвестиційної діяльності. У законодавстві щодо оподаткування прибутку фінансування таких потреб не передбачено. Це підкреслює слабкість регулюючого механізму [10].

Досить суттєвими є відмінності при визначенні сум амортизаційних відрахувань підприємств: відмінний перелік об'єктів, що амортизуються; різні методи та терміни нарахування амортизації; різний порядок відображення в обліку витрат на ремонт та амортизацію об'єктів, проведення їх переоцінки тощо.

Результатом цих відмінностей є два непов'язані між собою результати діяльності підприємства: прибуток (збиток) у бухгалтерському обліку та прибуток (збиток) як об'єкт оподаткування у податковому обліку. Через різні алгоритми їх розрахунку підприємство, будучи збитковим за даними фінансової звітності, може сплачувати податок на прибуток і навпаки.

За цих обставин, коли належні до сплати суми податків можна одержати виключно з даних податкового обліку, необхідність його запровадження та ведення стає беззаперечною. Разом з тим обчислені за правилами податкового обліку суми податків, впливаючи на стан та рух фінансових ресурсів суб'єктів господарювання вимагають і відповідного відображення у бухгалтерському обліку.

Механізм відображення у бухгалтерському обліку сум податку на прибуток регулюється Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток». Відповідно до логіки, закладеної в основу цього стандарту оскільки одночасно існують фінансові результати, розраховані для цілей податкового обліку (податковий прибуток) та цілей бухгалтерського обліку (обліковий прибуток), то й податок має визначатися не тільки з величини оподатковуваного прибутку, а й з величини облікового прибутку. Іншими словами, величина податку на прибуток, обчислена у податковому обліку, не може бути визнана витратами у бухгалтерському обліку та відображена у фінансовій звітності [7].

Для визначення сум податку на прибуток, які будуть відображені у фінансовій звітності, треба порівняти фінансові результати, одержані у двох видах обліку та виявити причини відмінностей між ними, розмежувавши відповідно тимчасові та постійні різниці.

Тимчасові податкові різниці - це різниці у величинах фінансових результатів, які виникають у поточному періоді і анулюються у майбутньому. Тимчасові податкові різниці в свою чергу можуть обумовлювати збільшення величини оподатковуваного прибутку порівняно з обліковим прибутком (їх називають тимчасові різниці, що підлягають відніманню) або його зменшення (їх називають тимчасові різниці, що підлягають оподаткуванню). Постійні різниці - це такі різниці, що виникають у поточному періоді і не анулюються у наступних періодах [8].

При цьому варто пам'ятати, що урахування цих різниць здійснюється відповідно до вимог бухгалтерського обліку, а тому словосполучення «тимчасові податкові різниці, що підлягають вирахуванню» та «тимчасові податкові різниці, що підлягають оподаткуванню» ніякого відношення до розрахунків підприємства з бюджетом не мають: нічого доплачувати або вимагати до відшкодування не потрібно.

Розходження у веденні бухгалтерського й податкового обліків призводить до того, що в Україні підприємство, що має збиток за балансом, найчастіше сплачує податок на прибуток. У цьому випадку держава вилучає не приріст на капітал, як у випадку зі звичайним податком на прибуток, а сам капітал. При цьому необхідність ведення подвійного обліку призводить до зростання витрат підприємства [8].

Висновки. Виходячи з вищесказаного, можна зробити висновок, що українське податкове законодавство спрямоване на максимізацію податкових надходжень до бюджету від платників

податків, при цьому інтереси бізнесу не завжди враховані. Тому суми обов'язкових платежів, розраховані згідно податкового обліку, зокрема і податку на прибуток, не відображатимуть реальний стан господарської діяльності підприємств, а лише визначатимуть зобов'язання суб'єкта підприємницької діяльності перед бюджетом.

Докорінні зміни податкового законодавства зробили неможливим одержання належних до сплати сум податків безпосередньо з бухгалтерського обліку, що доводить безальтернативність запровадження підсистеми податкового обліку. Новий Податковий кодекс має бути відкоригований таким чином, щоб визначення об'єктів оподаткування, автоматично, після проведення незначних коригувань, витікало з даних бухгалтерського обліку.

Дослідження оподаткування податком на прибуток дає можливість запропонувати певні зміни до дії його механізму: переглянути кількісний та якісний склад пільг з податку на прибуток та перетворити пільговий механізм в дієвий засіб стимулювання інноваційної та інвестиційної діяльності через такі елементи податкового регулювання: диференціювання обмеження витрат на поліпшення основних засобів в залежності від стану зносу основних фондів для різних галузей та категорій підприємств, запровадження прискореного методу амортизації в податковому обліку, надання інвестиційного податкового кредиту. Ці заходи дадуть змогу збільшити роль регулюючої функції податку на прибуток як головної для цього податку; забезпечити стимулювання оновлення виробничого потенціалу підприємств; наблизити оподатковуваний прибуток до його економічно визначеної величини. Внаслідок цих перетворень зросте і фіскальна роль податку на прибуток.

Список використаної літератури

1. Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 28.12.94р. № 334/94-ВР (у редакції Закону від 22.05.97 р. № 283/97-ВР).
2. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р., № 996.
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджене Наказом Міністерства фінансів України № 92 від 27.04.00.
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.12.2000 р. № 353.
5. Положення про порядок розрахунку податкових різниць за даними бухгалтерського обліку, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2006 р. № 1316.
6. Методичні рекомендації зі складання регістрів бухгалтерського обліку податкових різниць, валових доходів і валових витрат, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 29.01.2007 р. № 45.
7. Єфименко Т.І., Ловінська Л.Г., Ярошенко Ф.О. Податок на прибуток: концепція визначення об'єкта оподаткування / Науково - дослідний фінансовий ін-т при Міністерстві фінансів України. - К.: НДФІ, 2004. - 190 с.
8. Проданчук М. Податкові розрахунки та звітність у системі фінансового обліку // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. - № 9. – С. 26-32.
9. Савченко. Т., Ярош Л. Податок на прибуток в системі оподаткування// Вісник ПСУ.-2005.- №17/18.-с11-13.
10. Садovenko М. Проблемні аспекти обчислення та сплати податку на прибуток підприємства// Наукове видання. Київський національний економічний університет. Випуск 40, 2005р. с.175-182.