УДК 330.143.12:657.471:657:336.221

ПРОБЛЕМИ УЗГОДЖЕНОСТІ ПОДАТКОВОГО І БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В КОНТЕКСТІ ВИТРАТ І ДОХОДІВ

Пирець Н.М., к.е.н, доцент кафедри обліку, економіки і управління персоналом підприємства, ДВНЗ «Придніпровська державна академія будівництва та архітектури», м. Дніпропетровськ
Паненко А.І., магістр з обліку та аудиту, ДВНЗ «Придніпровська державна академія будівництва та архітектури», м. Дніпропетровськ

Пирець Н. М. Паненко А. І., Проблеми узгодженості податкового і бухгалтерського обліку в контексті витрат і доходів.

Згідно з Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку (П(С)БО) та Податковим кодексом України детально описані всі відмінності визначення та класифікації доходів і витрат та зроблені висновки. Доведено, що бухгалтерські стандарти дають більш детальну класифікацію витрат та доходів і більш економічно обґрунтовано визначення досліджених термінів. Визначено момент признання (момент реалізації) доходів та витрат, виявлені розбіжності, які впливають на зближення бухгалтерського та податкового обліку. Пояснюється, як відображаються у фінансовій річній звітності фінансові результати тому, що це також важливий та суттєвий момент відмінності в обліку. Розглянуто первинні документи у двох системах обліках, які використовуються для признання доходів та витрат. Описано один з найвагоміших моментів розбіжності – зміст доходів та витрат, які не включаються до складу фінансових результатів у бухгалтерському та податковому обліку. Доведено, що саме в цьому існує суттєва проблема узгодженості двох систем обліку і це також є надзвичайно важливим моментом щодо підвищення контрольованості господарських операцій та попередження ухилень від оподаткування. З урахуванням висловленого, проблема наближення податкового та бухгалтерського обліку набуває державної ваги. Розглянуто останній показник порівняння – це прибуток до оподаткування та алгоритм його розрахунку. Після дослідження та опису головних відмінностей доходів та витрат у бухгалтерському та податковому обліку зроблені вагомі висновки стосовно наближення двох облікових систем.

Pirets N., Panenko A., The problems of harmonization of business and tax accounting in the context of income and expenses.

All differences in definition and classification of income and expenses are described in detail and the conclusions are drawn according to Accounting Provisions (Standards) and the Tax Code of Ukraine. It has been proved that the accounting standards provide more detailed classification of expenses and income and give more economically oriented definitions of the terms under consideration. The moment of recognition (moment of realization) of income and expenses is defined, the divergences which influence the convergence of business and tax accounting are determined. It is explained how the financial results are reflected in the annual financial statements as this moment of divergence in accounting is also important and essential. The primary documents in two accounting systems, which are used to recognize income and expenses, are studied. One of the most significant moments of divergence is described, namely, the composition of income and expenses which are not included into financial results in business and tax accounting. It has been proved that therein lies the essential problem of harmonization of two accounting systems and this is also the moment of high importance as it concerns the increase of accountability of the business activities and the prevention of tax evasion. Taking into consideration the above, the problem of convergence of business and tax accounting is gaining public significance. The last comparison

© **Пирець Н. М. Паненко А. І., 2014**
© **Pirets N., Panenko A.., 2014**

criterion is examined - it is the taxable income and the algorithm of its calculation. Having studied and described the main differences of income and expenses in business and tax accounting, the significant conclusions concerning the convergence of two accounting systems are drawn.

Пырец Н. М. Паненко А. И., Проблемы согласованности налогового и бухгалтерского учета в контексте расходов и доходов.

Согласно Положениям (стандартам) бухгалтерского учета (П (С) БУ) и Налоговым кодексом Украины подробно описаны все различия определения и классификации доходов и расходов и сделаны выводы . Доказано , что бухгалтерские стандарты дают более подробную классификацию расходов и доходов и более экономически обосновано определение исследованных терминов. Определен момент признания (момент реализации) доходов и расходов , обнаружены различия, влияющие на сближение бухгалтерского и налогового учета . Объясняется , как отражаются в финансовой годовой отчетности финансовые результаты потому, что это также важный и существенный момент различия в учете . Рассмотрены первичные документы в двух системах учете , которые используются для признания доходов и расходов . Описан один из самых весомых моментов расхождения - содержание доходов и расходов , которые не включаются в состав финансовых результатов в бухгалтерском и налоговом учете. Доказано , что именно в этом есть существенная проблема согласованности двух систем учета и это также является чрезвычайно важным моментом в повышении контролируемости хозяйственных операций и предотвращении уклонения от налогообложения. С учетом изложенного , проблема сближения налогового и бухгалтерского учета приобретает государственное значение . Рассмотрены последний показатель сравнения - это прибыль до налогообложения и алгоритм его расчета . После исследования и описания главных отличий доходов и расходов в бухгалтерском и налоговом учете сделаны весомые выводы относительно приближения двух учетных систем.

Постановка проблеми. На сучасному етапі найактивніша бухгалтерська проблема полягає у взаємозв’язку бухгалтерського обліку з нормами податкового законодавства. Податковий облік організовується в такому порядку, щоб задовольнити потреби управління і служби податкової адміністрації в інформації щодо формування оподаткованої бази підприємства від усіх видів діяльності. Разом з цим, податковий облік обмежується в основному створенням системи формування доходів та витрат і достовірності їх відображення у декларації про прибуток підприємств, а також повноти нарахування, своєчасності перерахування у доход бюджету різних податків (зборів, платежів), правильності заповнення декларації з податку на додану вартість. Саме тому є актуальною необхідність дослідження й формування методичних підходів щодо узгодження визначення доходів та витрат у системі бухгалтерського та податкового обліку з метою поліпшення системи контролювання за формуванням фінансових результатів.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Розглядом та вирішенням проблемних питань, пов’язаних із визначенням доходів, витрат, податку на прибуток за правилами бухгалтерського і податкового обліку, займалися такі вітчизняні вчені, як: Касич А.О., Ткаченко І.В., Кирилюк О.Ф., Стаднік Л.І., Кисельова О. М., Ковальчук О.В. та ін. Проте, після останніх змін в законодавстві, які відбулися в 2010-2013 рр., виникла необхідність уточнити відмінності між бухгалтерськими та податковими нормами і оцінити вірогідність наближення цих двох облікових систем.

Мета статті – виявити та проаналізувати проблеми, пов’язані з відповідністю правил обліку доходів та витрат згідно з бухгалтерськими та податковими вимогами.

Виклад основного матеріалу. Дослідження Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та Податкового кодексу України в контексті доходів та витрат дозволило виділити основні проблемні питання щодо єдності цих нормативних документів:

1) визначення і класифікація доходів та витрат;
2) момент признання доходів та витрат;
3) відображення в річній звітності підприємства;

4) використання первинних документів;
5) зміст доходів і витрат;
6) розрахунок прибутку до оподаткування.

1. Визначення і класифікація доходів та витрат

В табл. 1 розглянемо детальніше визначення і особливі відмінності доходів та витрат згідно з нормами П(С)БО та Податкового кодексу України.

Таблиця 1 – Визначення терміну «доходи» та «витрати» в податковому та бухгалтерському обліку

Норма Податкового кодексу України	Визначення поняття	Норма П(С)БО	Визначення поняття
пп. 14.1.56. ст. 14	Доходи – загальна сума доходу платника податку від усіх видів діяльності, отриманого протягом звітного періоду в грошовій, матеріальній або нематеріальній формах як на території України, її континентальному шельфі у виключній (морській) економічній зоні, так і за її межами	п.3 НП(С)БО № 1	Доходи – збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов’язань, які призводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників)
пп. 14.1.27. ст. 14	Витрати – сума будь-яких витрат платника податку у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, здійснюваних для провадження господарської діяльності платника податку, в результаті яких відбувається зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, внаслідок чого відбувається зменшення власного капіталу (крім змін капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власником)	п.3 НП(С)БО № 1	Витрати – зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов’язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками)

Згідно з приведеними визначеннями з табл. 1 можна зробити висновок, що в бухгалтерському обліку доходи визнаються не тільки у випадку надходження активів, але й при зменшенні зобов’язань. Хоча тут мова повинна йти не просто про зменшення зобов’язань, а ще й про відмову від них з боку кредиторів підприємства.

У податковому обліку доходи визнаються результатами всіх видів діяльності платника податку.

Крім того, витрати у бухгалтерському обліку – це зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів, в податковому обліку витратами вважається ще сума будь-яких витрат платника податку у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах.

Опираючись на нове податкове законодавство, доцільно виділити головний відмінний момент – класифікація (рис. 1, рис. 2).

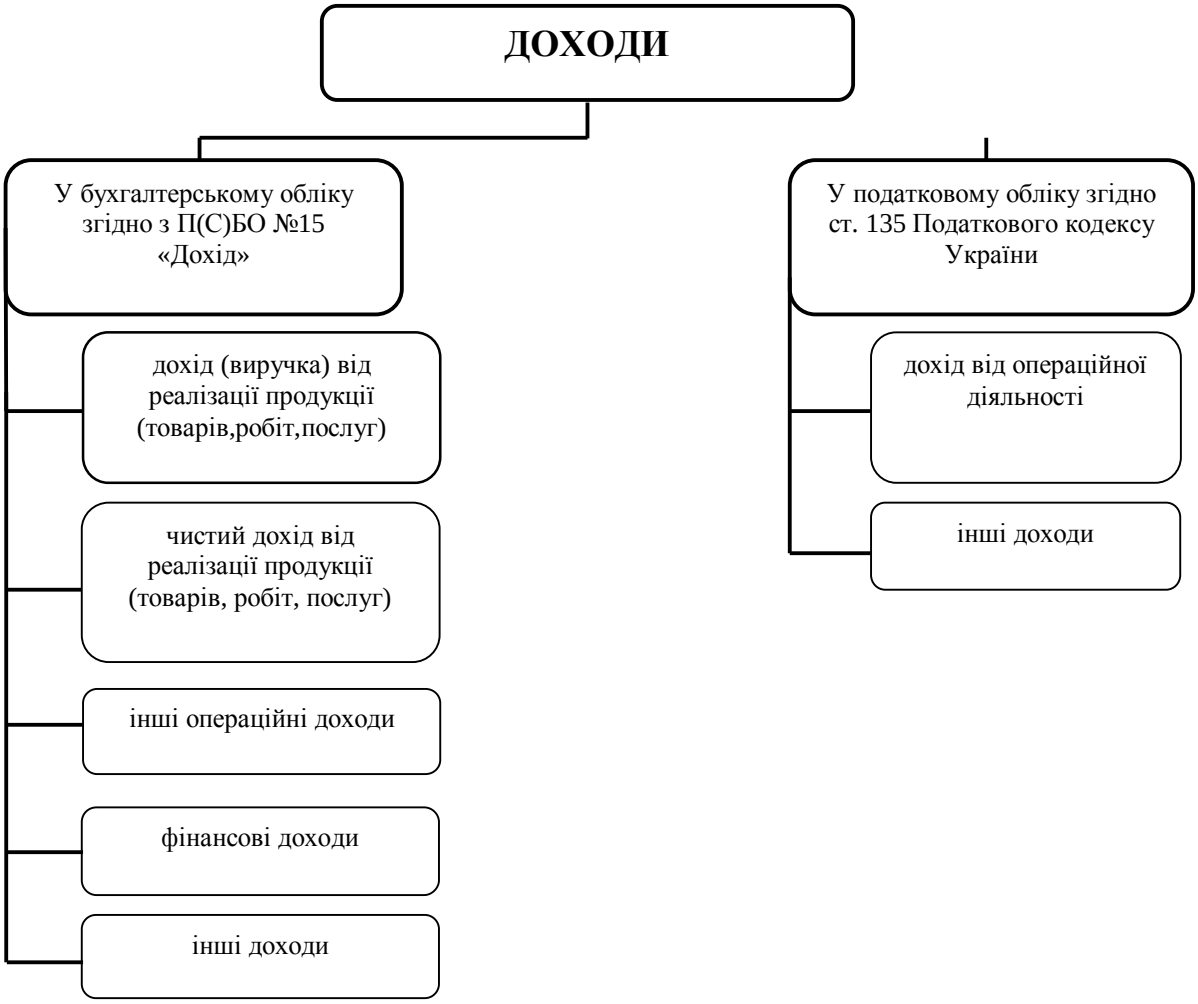

Рисунок 1. Класифікація доходів згідно з П(С)БО 15 та Податковим кодексом України

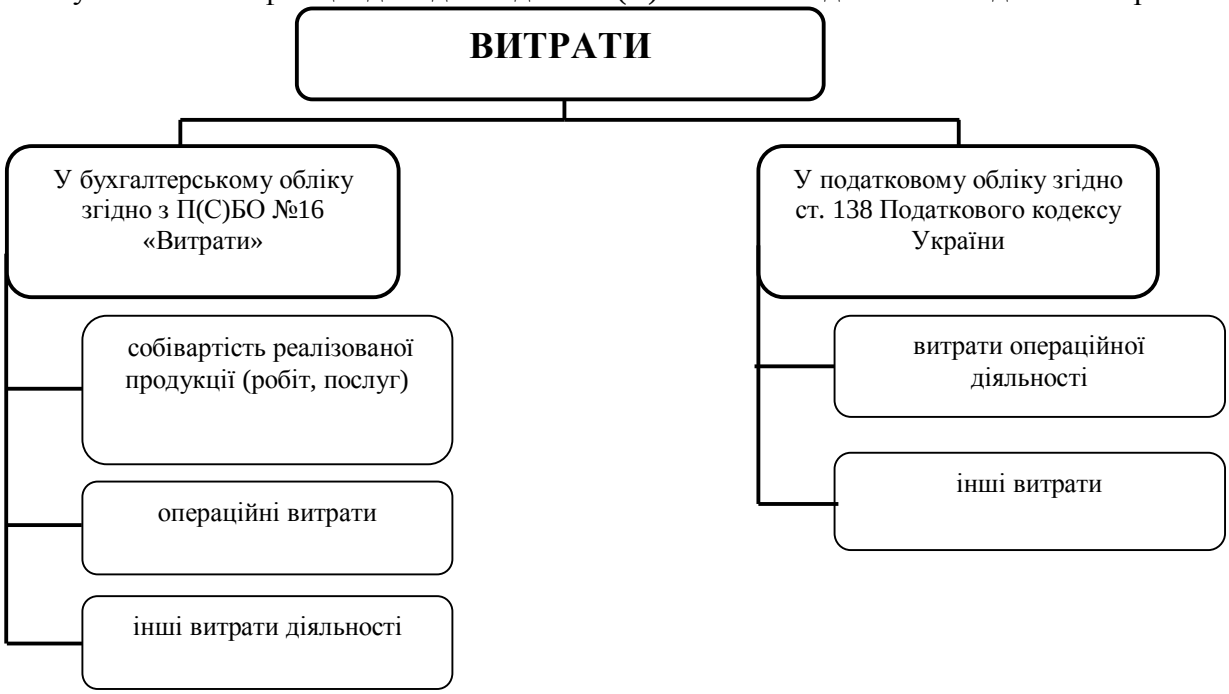

Рисунок 2. Класифікація витрат згідно з П(С)БО 16 та Податковим кодексом України

В бухгалтерському обліку доходи розподіляються на дохід (виручка) від реалізації продукції, інші операційні доходи, фінансові доходи, інші доходи [2]. В податковому обліку як такої класифікації немає, існує тільки дохід від операційної діяльності та інші доходи [1].

Що стосується витрат, то в бухгалтерському обліку вони поділяються на більш детальні статті. Собівартість реалізованої продукції складається з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат. Операційні витрати поділяються на адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати. [3]. В податковому обліку, так само як і відносно доходів, існує тільки два види витрат – витрати операційної діяльності та інші витрати. Як бачимо класифікація фінансових результатів в бухгалтерському обліку більш детальніша, ніж у податковому.

2. Момент признання доходів та витрат

Згідно з П(С)БО №15 та ст. 137 Податкового кодексу України відмінною рисою між бухгалтерським та податковим обліком є момент реалізації.

В бухгалтерському обліку методом реалізації є відвантаження продукції, виконання робіт, які призводять до зміни власника цієї продукції, робіт, послуг. В податковому обліку дохід від реалізації товарів визнається за датою переходу покупцеві права власності на такий товар. Дохід від надання послуг та виконання робіт визнається за датою складення акта або іншого документа, оформленого відповідно до вимог чинного законодавства, який підтверджує виконання робіт або надання послуг [6].

3. Відображення в річній звітності підприємства

Невід'ємною частиною ведення бухгалтерського та податкового обліку на підприємстві є складання звітності. Розглянемо, яка саме звітність властива бухгалтерському та податковому обліку. Звітністю бухгалтерського обліку є фінансова звітність, яка включає в себе п'ять форм, в тому числі Форма 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)», в якому відображається доходи та витрати підприємства та визначається чистий прибуток (збиток) [5]. Звітністю податкового обліку є податкова звітність у вигляді декларації з податку на прибуток підприємства, податкової декларації з податку на додану вартість, податковий розрахунок земельного податку, розрахунок податку з власників транспортних засобів, розрахунок сплати єдиного податку суб'єкта малого підприємництва, інша податкова звітність.

4. Використання первинних документів

В бухгалтерському та податковому обліку використовуються різні первинні документи та регістри. Первинними документами в бухгалтерському обліку є затверджені відповідними постановами Кабміну документи з обліку заробітної плати, матеріалів, грошових коштів тощо. В податковому обліку крім вище названих бухгалтерських документів використовується податкова накладна, форма якої регламентована відповідним Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності» та ДПА України. Регістрами бухгалтерського обліку є журнали, журнали-ордера, в податковому обліку використовуються крім цього книги обліку придбання товарів, робіт, послуг; книги обліку продажу товарів, робіт, послуг, будова яких регламентована наказом ДПА України.

5. *Зміст доходів і витрат*. Як вже було описано раніше, існують відмінності у змісті доходів та витрат. Також є розбіжності щодо складу статей у доходах та витратах. Так до складу витрат у бухгалтерському та податковому обліку не включаються дві однакові статі: попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг; погашення одержаних позик, інші зменшення активів або збільшення зобов'язань;

До витрат згідно з П(С)БО №16 не включаються: платежі за договорами комісії, агентськими угодами та іншими аналогічними договорами на користь комітента, принципала тощо; витрати, які відображаються зменшенням власного капіталу відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку; балансова вартість валюти.

В податковому обліку згідно з Податковим кодексом України ст.138 та ст.139 до складу витрат не включаються: витрати, не пов'язані з провадженням господарської діяльності; витрати на придбання, виготовлення, будівництво, реконструкцію, модернізацію та інше поліпшення основних засобів та витрати, пов'язані з видобутком корисних копалин, а також з придбанням (виготовленням) нематеріальних активів, які підлягають амортизації; дивіденди; витрати, не підтверджені відповідними розрахунковими, платіжними та іншими первинними документами, обов'язковість ведення і зберігання яких передбачена правилами ведення бухгалтерського обліку та нарахування податку.

Що стосується доходів, то тут така сама ситуація, такі статті, як сума попередньої оплати продукції (товарів, робіт, послуг) та сума авансу в рахунок оплати продукції (товарів, робіт, послуг) не включаються до складу доходів у бухгалтерському та податковому обліку одночасно. Усі інші статті мають розбіжності щодо визнання доходів у бухгалтерському та податковому обліку.

В бухгалтерському обліку згідно з П(С)БО №15 не визнаються доходами: сума податку на додану вартість; сума акцизів, інших податків і обов'язкових платежів, що підлягають перерахуванню до бюджету й позабюджетних фондів; сума надходжень за договором комісії, агентським та іншим аналогічним договором на користь комітента, принципала тощо; надходження, що належать іншим особам; надходження від первинного розміщення цінних паперів.

В податковому обліку згідно з Податковим Кодексом України ст.135 та ст.136 доходи включають у себе доходи від операційної діяльності та інші доходи, крім:

– суми податку на додану вартість, отримані/нараховані платником податку на додану вартість, нарахованого на вартість продажу товарів, виконаних робіт, наданих послуг, за винятком випадків, коли підприємство-продавець не є платником податку на додану вартість.

– суми коштів або вартість майна, що надходять платнику податку у вигляді прямих інвестицій або реінвестицій у корпоративні права, емітовані таким платником податку, в тому числі грошові або майнові внески згідно з договорами про спільну діяльність на території України без створення юридичної особи;

– суми коштів або вартість майна, отримані платником податку як компенсація (відшкодування) за примусове відчуження державою іншого майна платника податку у випадках, передбачених законом;

– суми коштів у частині надміру сплачених податків та зборів, що повертаються або мають бути повернені платнику податку з бюджетів, якщо такі суми не були включені до складу витрат;

– суми доходів органів виконавчої влади та органів місцевого самоврядування, отримані від надання державних послуг (видача дозволів (ліцензій), сертифікатів, посвідчень, реєстрація, інші послуги, обов'язковість придбання яких передбачена законодавством), у разі зарахування таких доходів до відповідного бюджету;

– суми коштів у вигляді внесків;

– суми отриманого платником податку емісійного доходу;

– кошти або майно, які повертаються учаснику договору про спільну діяльність без створення юридичної особи, в разі припинення, розірвання або внесення відповідних змін до договору про спільну діяльність, але не вище вартості вкладу;

– кошти або майно, що надходять у вигляді міжнародної технічної допомоги, яка надається відповідно до чинних міжнародних договорів;

– кошти або вартість майна, що надходять комісіонеру (повіреному, агенту тощо) в межах договорів комісії, доручення, консигнації та інших аналогічних цивільно-правових договорів.

6. *Розрахунок прибутку до оподаткування.* Прибуток до оподаткування є важливим показником економічного стану підприємства, але в фінансовій та податковій звітності визначається по-різному. В бухгалтерському обліку прибуток до оподаткування визначається

за даними П(С)БО 17 «Податок на прибуток» і, в основному, являє собою різницю між доходами та витратами за мінусом непрямих податків [4].

Згідно з Податковим кодексом України об'єктом оподаткування є прибуток, який визначається шляхом зменшення суми доходів звітного періоду на собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг та суму інших витрат звітного податкового періоду. Податок нараховується платником самостійно за ставкою, визначеною п. 151.1 ст. 151 цього Кодексу [1].

Висновки. З прийняттям нового Податкового кодексу здійснено гармонізацію бухгалтерського та податкового обліку. Однак, як і раніше, існують відмінності, серед яких дуже важлива і проблемна – це зміст доходів та витрат, які не визнаються в бухгалтерському та податковому обліку. Усунення цієї проблеми суттєво наблизить норми податкового та бухгалтерського обліку щодо фінансових результатів. Зважаючи на можливі розбіжності між критеріями визнання доходів і витрат виникають податкові різниці. У наступному дослідженні розглянемо причини виникнення та види податкових різниць, як чинники узгодженості бухгалтерського та податкового обліку.

Список використаних джерел:

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід». Затверджено Наказом Міністерства фінансів України № 290 від 29.11.1999 р. (зі змінами від 27.06.2013 № 627) [Електронний ресурс]: Законодавство України. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99.

2. Податковий кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010 р. (зі змінами від 23.02.2014 р. № 767-VII) [Електронний ресурс]: Законодавство України. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17.

3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати». Затверджено Наказом Міністерства фінансів України № 318 від 31.12.1999 р. (зі змінами від 27.06.2013 № 627) [Електронний ресурс]: Законодавство України. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00.

4. 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.

5. Касич А. О. Відмінності встановлення фінансового результату в бухгалтерському та податковому обліках / А. О. Касич, І. В. Ткаченко //Актуальні проблеми економіки. – 2011. – № 2(116). – С.185-191.

6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток». Затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 28.12.2000 р. №353 [Електронний ресурс]: Законодавство України. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0047-01.

7. Кисельова О. М. Концептуальні засади реформування податку на прибуток //Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 2. – С.37-42.

8. Ковальчук О. В. Гармонізація бухгалтерської та податкової методики обліку оподатковуваного прибутку / О. В. Ковальчук //Економіка та держава. – 2008. – № 3. – С.42-43.

Ключові слова: облік, підприємство, Податковий кодекс України, прибуток до оподаткування, П(С)БО, фінансовий результат.

Ключевые слова: учет, предприятие, Налоговый кодекс Украины, прибыль до налогообложения, П (С) БУ, финансовый результат.

Key words: accounting, Accounting Provisions (Standards), enterprise, financial result, Tax Code of Ukraine, taxable income.