

УДК 657.4

Г.Б. Назарова, доц., канд. екон. наук

Кіровоградський національний технічний університет

Основні принципи формування доходів підприємств з метою визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток

У статті узагальнено основні принципи формування доходів від операційної діяльності та інших доходів підприємств – платників податку на прибуток. Визначено тимчасові та постійні податкові різниці при формуванні доходів підприємств. Узагальнено структуру доходів та порядок їх формування на підставі даних бухгалтерського обліку.

податок на прибуток, оподаткування, облік, дохід від операційної діяльності, інший дохід

З 1 квітня 2011 року введено в дію новий порядок обчислення податку на прибуток, який суттєво змінює механізм визначення об'єкта оподаткування, принципи визнання доходів, витрат платників податку та нарахування амортизаційних відрахувань за основними фондами. Це перша спроба у нашій країні після дії Закону про прибуток об'єднати бухгалтерський та податковий облік, але, на жаль, податкові різниці так і залишилися, і починаючи з 2013 року кожний платник податку на прибуток повинен буде їх розраховувати. Треба зазначити, що одним із найбільш впливових показників, який визначає об'єкт оподаткування податком на прибуток, є дохід від здійснення господарської діяльності підприємства. В Україні визнання, визначення та обліку доходів регламентується для бухгалтерського та податкового обліку різними законодавчими та нормативними актами. Але незважаючи на істотні зміни у порядку формування об'єкта оподаткування податком на прибуток, залишилися суперечності між бухгалтерською та податковою практикою щодо формування показника доходу підприємства.

Великий внесок у розвиток теоретичних, методичних і прикладних питань визнання понять доходу зробили вітчизняні вчені М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, І.К. Дрозд, Л.Г. Ловінська, В.В. Сопко, а також зарубіжні вчені М. Ван Бред, Д. Лоббек, Б. Нідлз, Я.В. Соколов, Е. Хендриксен та ін., проте, деякі питання все ще залишаються відкритими. Це стосується розробки механізму формування на підставі даних бухгалтерського обліку показника доходу з метою визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток.

Метою даної статті є визначення основних принципів формування доходів від операційної діяльності та інших доходів на підставі даних бухгалтерського обліку з метою обчислення об'єкта оподаткування податком на прибуток.

Формування поняття доходу, методики його оцінки і критеріїв визначення складає фундаментальну проблему сучасної теорії обліку. Подібно до прибутку, дохід – динамічний процес створення підприємством товарів і послуг за певний проміжок часу [8, с. 284–294; 10, с. 78–88]. Такі вчені як Патон і Літтлтон визначають дохід як продукт діяльності підприємства [9, с. 232]. Проте, це поняття не визначає величини та момент визнання доходу отриманим, а отже й формування прибутку.

Іноді дохід все ж таки визначається як продукт діяльності, але з застереженням, що продукт повинен покинути підприємство, перш ніж він може бути визнаним доходом. Наприклад, Американська бухгалтерська асоціація (American Accounting Association) у стандарті визначила дохід таким чином: «Дохід – грошовий вираз сукупності продуктів або послуг, переданих підприємством своїм покупцям протягом певного проміжку часу» [6, с. 232–233]. Інший підхід до визначення суті доходу пропонує FASB (Financial Accounting Standards Board – Рада з розробки стандартів фінансового обліку): «Дохід – це надходження активів господарюючого суб'єкта або погашення його кредиторської заборгованості (або комбінація того й іншого) внаслідок постачання або виробництва товарів, надання послуг або інших операцій, що є його основною діяльністю» [3]. Але, за твердженням критиків, в останньому визначенні змішана оцінка і прив'язка доходу до процесу його утворення. І хоча даний підхід узгоджується з традиційною практикою обліку, він потребує ретельного розмежування видів надходження активів на такі, що дійсно спричинюють виникнення доходів, і такі, що не призводять до їх збільшення, оскільки зміна активів або кредиторської заборгованості не завжди вказує на виникнення доходу.

Термін «дохід», як облікова категорія, незважаючи на існування його чисельних тлумачень, постійно перебуває в полі зору світової облікової практики. Про це свідчить факт уточнення міжнародного бухгалтерського стандарту № 18 «Дохід», який набув чинності з 1 січня 1995 р. В даному стандарті дохід визначається як валове надходження економічних вигод протягом певного періоду, яке виникає в ході звичайної діяльності підприємства, коли власний капітал підприємства зростає внаслідок цього надходження, а не в результаті внесків учасників капіталу [3, с. 295].

В Україні згідно із п. 5 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 29 листопада 1999 р. № 290, дохід визначається під час збільшення активу або зменшення зобов'язань, які обумовлюють збільшення власного капіталу (за винятком капіталу за рахунок внесків засновників підприємства), за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена [5]. У п. 8 П(с)БО 15 «Дохід» [15] зазначено, що дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, інших активів) визнається в бухгалтерському обліку за наявності таких умов:

- 1) покупцеві передані ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію (товари, інший актив);
- 2) підприємство не здійснює надалі управління і контроль за реалізованою продукцією (товарами, іншими активами);
- 3) сума доходу (виручки) може бути достовірно визначена;
- 4) є впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод підприємства, а витрати, пов'язані з цією операцією, можуть бути достовірно визначені.

Вважаємо, що в наведених принципах визнання доходу існує багато неточностей і некоректностей. По-перше, під час передачі ризиків і вигод, пов'язаних з передачею прав власності покупцю, продавець продукції (товарів, інших активів) не може визначити ступінь ризику і вигоди покупця цієї продукції, оскільки йому невідома мета даної покупки. Крім цього, здійснення прав власності, згідно зі ст. 319 Цивільного кодексу України [7], полягає у володінні, користуванні, розпорядженні власником своїм майном на власний розсуд. Тому здійснення в подальшому управління і контролю за реалізованою продукцією підприємством-продавцем не може логічно розглядатися як вже здійснена передача прав власності на цю продукцію. По-друге, відсутня впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічної

вигоди. Згідно зі ст. 1 Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність України» економічна вигода визначається як потенційна можливість отримання підприємством грошових коштів від використання активів, що повністю виключає визнання доходу під час здійснення бартерних контрактів [1].

Згідно зі п. 10 П(С)БО 15 «Дохід» [5] визнання доходу від надання послуг в бухгалтерському обліку відбувається за умови існування таких обставин:

- 1) можливості достовірної оцінки доходу;
- 2) ймовірності надходження економічних вигод від надання послуг;
- 3) можливості достовірної оцінки ступеня завершеності надання послуг на дату балансу;
- 4) можливості достовірної оцінки витрат, здійснених для надання послуг та необхідних для їх завершення.

Вважаємо, що для визнання доходів від надання послуг відсутня умова передачі прав власності, а саме те, що надана послуга прийнята замовником. Умови визнання доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) в бухгалтерському обліку повинні бути такі:

- 1) сума доходу повинна бути достовірно визначена і підприємство має право на отримання цього доходу згідно з конкретним договором або підтвердженого іншим чином;
- 2) існує впевненість у тому, що в результаті конкретної операції відбудеться збільшення економічних вигод підприємства (впевненість забезпечена також у разі, коли підприємство одержує оплату в вигляді активу або відсутня невизначеність в отриманні активу);
- 3) право власності (володіння, користування, розпорядження) на продукцію (товар) перейшло від підприємства до покупця або робота прийнята замовником (послуга надана);
- 4) витрати можуть бути достовірно визначені у зв'язку з цією операцією.

Всі, перераховані вище, критерії справедливі тільки для реалізаційних доходів. Момент визнання є головним питанням в обліку доходів [2, с. 401]. Штрафи, пеня, неустойки за порушення договорів, а також відшкодування заподіяних підприємству збитків визнаються в тому звітному періоді, в якому судом винесено рішення про їх стягнення, або відповідний суб'єкт господарювання визнаний боржником. Суми кредиторської заборгованості визнаються доходами того звітного періоду, в якому закінчився термін позовної давності.

Що стосується структури доходів підприємств при визначенні об'єкта оподаткування податком на прибуток відповідно до положень розділу III Податкового кодексу [4], то її схематично представлено на рисунку 1. Треба зазначити, що дохід платника податку на прибуток розподілено на дві основні групи:

- перша група – це дохід від операційної діяльності;
- друга група – це інший дохід.

Доходи від операційної діяльності складаються, у першу чергу, з доходів від реалізації товарів, виконання робіт, надання послуг.

Інші доходи включають доходи у вигляді дивідендів, отриманих від нерезидентів, від операцій оренди/лізингу, за операціями в іноземній валюті, суми штрафів, безповоротної фінансової допомоги, доходи від реалізації необоротних активів тощо, які детально розкрито у ст. 135 Податкового Кодексу.

Формування доходів від операційної діяльності платника податку на прибуток здійснюється за такими принципами:

1. Перший принцип – до складу доходів не включаються суми попередньої (авансової) оплати за товари, роботи, послуги, що отримано від покупців та замовників. Ці суми включаються до складу доходів при реалізації відповідних товарів покупцям, при наданні відповідних послуг та робіт замовникам за принципом нарахування.

2. Другий принцип – доходи платника податку на прибуток повинні бути документально підтверджено.

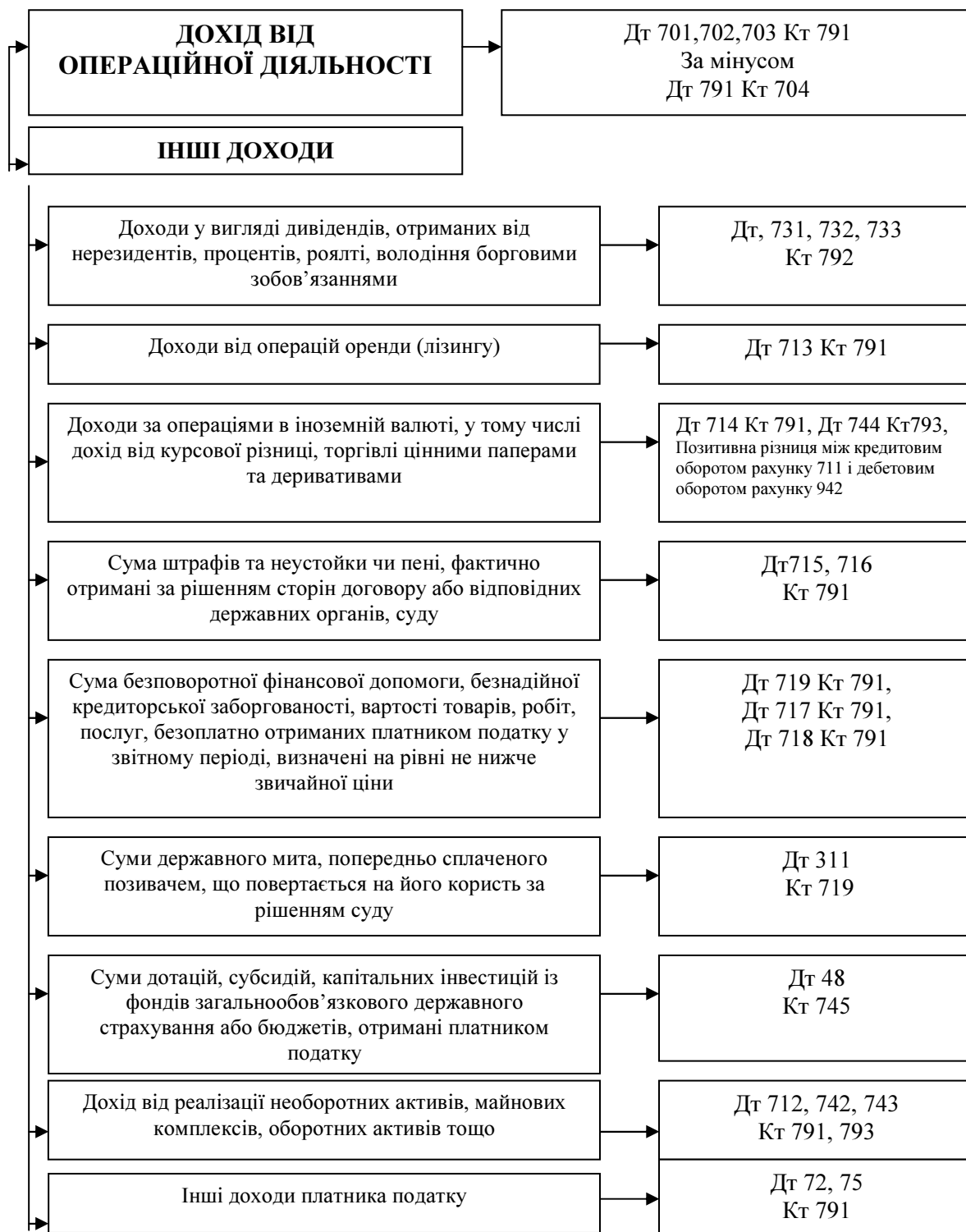


Рисунок 1 – Структура доходу платника податку на прибуток за звітний період

3. Третій принцип – доходи платника податку на прибуток не можуть бути включені до складу доходів двічі.

Дохід від операційної діяльності визнається в розмірі договірної (контрактної) вартості, але не менше ніж сума компенсації, отримана в будь-якій формі, в тому числі при зменшенні зобов'язань.

Датою отримання доходів від операційної діяльності є звітний податковий період, в якому такі доходи утворилися. Дохід від реалізації товарів визнається за датою переходу покупцеві права власності на такий товар. Здійснення прав власності, відповідно до ст. 319 Цивільного кодексу України № 980-IV від 19.06.1993 р. [7], полягає у володінні, користуванні, розпорядженні власником своїм майном на власний розсуд. Визнання доходів від надання послуг та виконання робіт здійснюється тільки за датою складання акту або іншого документу, який підтверджує, що робота прийнята замовником (послуга надана).

Дохід від операційної діяльності формується на основі даних аналітичного обліку доходів (обороту по дебету субрахунків 701 «Дохід від реалізації готової продукції», 702 «Дохід від реалізації товарів», 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг» у кореспонденції з кредитом субрахунку 791 «Результат операційної діяльності»).

Платник податку на прибуток обов'язково коригує суму доходу у зв'язку зі змінами суми компенсації вартості після продажу товарів (виконання робіт, надання послуг), у тому числі при поверненні проданих товарів. Коригування доходів від операційної діяльності здійснюється на основі даних кредитового обороту субрахунку 704 «Вирахування доходу» у кореспонденції з дебетом субрахунку 791 «Результат операційної діяльності». Крім того, цим записом відображається отримання виручки за реалізоване майно на підставі договорів комісії, консигнації та інших аналогічних цивільно-правових договорів, що не передбачають передачу прав власності на таке майно і не вважаються доходом платника податку.

До складу доходів від операційної діяльності включається винагорода та компенсація комісіонера (повіреного, агента тощо). У свою чергу, комітент при продажу товару за договорами комісії (агентським договором) визнає дохід від продажу за датою продажу товарів комісіонером, яка зазначається у його звіті. Відповідно до вимог статті 1022 Цивільного Кодексу України після вчинення правочину за дорученням комітента комісіонер повинен надати комітентові звіт і передати йому все одержане за договором комісії. Комітент, який має заперечення щодо звіту комісіонера, повинен повідомити його про це протягом тридцяти днів від дня отримання звіту. Якщо такі заперечення не надійдуть, звіт вважається прийнятим.

У пп. 137.3 окремо регламентований порядок визнання доходів у разі виробництва товарів, виконання робіт, надання послуг з довготривалим технологічним циклом, який становить більше одного року. У випадку, коли в договорі передбачено поетапне їх здавання, дохід визнається за датою їх здавання на підставі складених і підписаних актів або інших документів. У випадку коли у договорі не передбачено поетапне їх здавання, то дохід нараховується платником податку самостійно відповідно до ступеня завершеності виробництва (операції з надання послуг) за другим і третім методами, які передбачені Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 18 «Будівельні контракти» затвердженим наказом Міністерства фінансів України № 205 від 28.04.2001 р. Для визначення ступеня завершеності робіт П(С)БО 18 передбачено три методи, а саме: перший метод – вимірювання й оцінки виконаної роботи; другий метод – співвідношення фактичних витрат на виконання будівельного контракту та очікуваної (кошторисної) суми загальних витрат за контрактом; третій метод –

співвідношення обсягу завершеної частини робіт та їх загального обсягу згідно з будівельним контрактом у натуральному вимірі.

Формування показника «Інші доходи» здійснюється на основі даних аналітичного обліку доходів по таким субрахункам як субрахунків 71 «Інший операційний дохід», 72 «Дохід від участі в капіталі», 73 «Інші фінансові доходи», 74 «Інші доходи».

До складу інших доходів включаються доходи у вигляді дивідендів, отриманих від нерезидентів, процентів, роялті, володіння борговими вимогами.

Треба зазначити, що пп. 14.1.49 Кодексу розкриває сутність терміну «дивіденди». Під ним розуміють платіж, що здійснюється юридичною особою – емітентом корпоративних прав чи інвестиційних сертифікатів на користь власника таких корпоративних прав, інвестиційних сертифікатів та інших цінних паперів, що засвідчують право власності інвестора на частку (пай) у майні (активах) емітента, у зв'язку з розподілом частини його прибутку, розрахованого за правилами бухгалтерського обліку.

Відповідно до пп. 14.1.225 Кодексу під «роялті» слід розуміти будь-який платіж, отриманий як винагорода за користування або за надання права на користування будь-яким авторським та суміжним правом. Не вважаються роялті платежі за отримання об'єктів власності у володіння або розпорядження. Формування даних показників здійснюється на основі даних дебетових оборотів по субрахункам 731 «Дивіденди отримані», 732 «Відсотки одержані», 733 «Інші доходи від фінансових операцій» у кореспонденції з кредитом субрахунку 792 «Результат фінансових операцій».

Крім того, до складу інших доходів включаються доходи від операцій оренди / лізингу. Дохід від операцій оренди визнається за датою нарахування орендних (лізингових) платежів відповідно до умов укладеного договору. У підпункті 14.1.97 даного Кодексу розкривається сутність поняття «лізингова (орендна) операція», під якою розуміють господарську операцію (крім операцій з фрахтування (чартеру) морських суден та інших транспортних засобів) фізичної чи юридичної особи (орендодавця), що передбачає надання основних фондів у користування іншим фізичним чи юридичним особам (орендарям) за плату та на визначений строк. Лізингові (орендні) операції здійснюються у вигляді оперативного лізингу (оренди), фінансового лізингу (оренди), зворотного лізингу (оренди), оренди земельних ділянок та оренди будівель, у тому числі житлових приміщень. У пп. 153.7 розкривається порядок визначення доходів у вигляді лізингових платежів для кожного виду лізингових (орендних) операцій. Формування даного показника здійснюється на основі даних дебетового обороту по субрахунку 713 «Дохід від операційної оренди активів» у кореспонденції з кредитом субрахунку 791 «Результат операційної діяльності».

Доходи за операціями в іноземній валюті, у тому числі дохід від курсової різниці, торгівлі цінними паперами та деривативами, здійснення банківських операцій та інших операцій з надання фінансових послуг також включаються до складу інших доходів платника податку. Операціями в іноземній валюті вважаються господарські операції, вартість яких визначена в іноземній валюті або яка потребує розрахунків в іноземній валюті. Порядок оподаткування операцій з розрахунками в іноземній валюті відноситься до операцій особливого виду.

Новий підхід встановлено для формування доходів і витрат при реалізації іноземної валюти. Відповідно до Закону про прибуток валовий дохід формується на загальну суму продажу іноземної валюти, до складу валових витрат включалася балансова вартість іноземної валюти. Таким чином, при здійсненні експортних операцій платник податку двічі формує валові доходи, а саме: перший раз – при

включені виручки від реалізації товарів (робіт, послуг), що експортуються; другий раз – при реалізації самої виручки (іноземної валюти), яка надходить від експортерів. За Податковим Кодексом платник податку повинен окремо виділити у регістрах бухгалтерського обліку інформацію щодо прибутку або збитку від здійснення таких операцій, як різницю між кредитовим оборотом субрахунку 711 «Дохід від реалізації іноземної валюти» і дебетовим оборотом субрахунку 942 «Собівартість реалізованої іноземної валюти». Формування доходу здійснюється у розмірі отриманого прибутку, який включає позитивні різниці між доходом від продажу та балансовою вартістю такої валюти або металів. При здійсненні продажу іноземної валюти дохід визнається за датою переходу права власності на іноземну валюту. Такий підхід є більш доцільним і економічно обґрунтованим, оскільки, платник податку формує один раз дохід від реалізації товарів (робіт, послуг) на експорт і коригує суму отриманого доходу на курсову різницю, яка виникає при продажу іноземної виручки.

Дохід від курсових різниць за перерахунком заборгованості, вираженої в іноземній валюті, та іноземної валюти, тобто позитивна курсова різниця формується, на основі даних дебетового обороту субрахунку 714 «Дохід від операційної курсової різниці» у кореспонденції з кредитом субрахунку 791 «Результат операційної діяльності» та дебетового обороту субрахунку 744 «Дохід від неопераційної курсової різниці» у кореспонденції з кредитом субрахунку 793 «Результат іншої звичайної діяльності».

Порядок визначення доходів за операціями з продажу цінних паперів, деривативів та інших, ніж цінні папери, корпоративних прав визначено у пп.153.8 Кодексу. Підприємства визначають фінансовий результат від реалізації кожного виду цінних паперів, фондових та товарних деривативів. Позитивне значення, розраховується як різниця між доходом від продажу та витратами на придбання яке кожного з окремих видів цінних паперів і деривативів, тобто отриманий прибуток включається до складу доходу.

Сума штрафів та неустойки чи пені, фактично отримана за рішенням сторін договору або відповідних державних органів, суду відображається також у складі інших доходів платника податку. Дохід від штрафів, пені, неустойки, що нараховується за рішенням сторін або відповідних державних органів, суду визнається за датою фактичного їх надходження. У даному випадку застосовується касовий метод нарахування доходу, за яким облік доходів здійснюється у момент їх надходження (сплати), а не у момент їх виникнення, що в свою чергу призводить до виникнення тимчасової податкової різниці.

Як і раніше, при визначення об'єкта оподаткування залишається особливий порядок визначення інших доходів та інших витрат при отриманні фінансової допомоги від окремих категорій осіб, що надали цю допомогу.

При отриманні безповоротної фінансової допомоги та безоплатних товарів, робіт, послуг інші доходи визнаються за датою фактичного їх отримання. Відповідно до вимог пп. 4.1.263 Кодексу, під безповоротною фінансовою допомогою слід розуміти суму коштів, передану платнику податків згідно з договорами дарування, іншими подібними договорами або без укладання таких договорів, суму безнадійної заборгованості, відшкодовану кредитором позичальником після списання такої безнадійної заборгованості, суму заборгованості одного платника податків перед іншим платником податків, що не стягнута після закінчення строку позовної давності, основну суму кредиту або депозиту, що надані платнику податків без встановлення строків повернення такої основної суми, за винятком кредитів, наданих під безстрокові облігації, та депозитів до запитання у банківських установах, а також суму процентів,

нарахованих на таку основну суму, але не сплачених (списаних), суму процентів, умовно нарахованих на суму поворотної фінансової допомоги, що залишається неповерненою на кінець звітного періоду, у розмірі облікової ставки Національного банку України, розрахованої за кожний день фактичного використання такої поворотної фінансової допомоги. Безповоротна фінансова допомога визначається на рівні не нижче звичайних цін і відразу включається до складу інших доходів. Формування даного показника здійснюється на основі даних дебетових оборотів по субрахункам 717 «Дохід від списання кредиторської заборгованості», субрахунку 718 «Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів», субрахунку 719 «Інші доходи від операційної діяльності» у кореспонденції з кредитом субрахунку 791 «Результат операційної діяльності».

При отриманні поворотної фінансової допомоги формування інших доходів залежить від стану погашення заборгованості. Під поворотною фінансовою допомогою слід розуміти суму коштів, що надійшла платнику податків у користування по договору, які не передбачають нарахування процентів або надання інших видів компенсацій як плати за користування такими коштами, та є обов'язковою до повернення. Поворотна фінансова допомога, що отримана платником податку у звітному податковому періоді і залишена неповерненою на кінець такого звітного періоду, від осіб, що не є платниками цього податку, або осіб, які згідно із законодавством мають пільги з цього податку, у тому числі право застосовувати ставки податку нижчі, ніж установлені, включається до складу іншого доходу. При отриманні суми поворотної фінансової допомоги від засновників доходи не формуються тільки у випадку, коли ця допомога повертається не пізніше 365 календарних днів з дня її отримання. Ця норма взагалі не поширюється на операції з отримання фінансової допомоги між платником податку і його відокремленими підрозділами, що не мають статусу юридичної особи, тобто ці операції не призводять до змін доходів або витрат платника податку. Платник податку збільшує дохід на суму кредиторської заборгованості по рахунку 685 «Розрахунки з іншими кредиторами», що рахується за даними бухгалтерського обліку на кінець звітного періоду.

У пп. 135.5.11 Податкового кодексу визначено, що до складу інших доходів включаються суми дотацій, субсидій, капітальних інвестицій із фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування або бюджетів, отриманих платником податку на прибуток. У порядок визнання таких доходів покладено принцип, який застосовується у бухгалтерському обліку відповідно до пп. 16-20 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» затвердженого наказом Міністерства фінансів України № 318 від 31.12.1999 р. Даний принцип визнання доходу базується на тому, що отримане цільове фінансування визнається доходом протягом тих періодів, в яких були зазначені витрати, пов'язані з виконанням умов цільового фінансування. У випадку, коли цільове фінансування для компенсації витрат здійснено без встановлення умов його витрачання, то дохід визнається у момент фактичного отримання, тобто зарахування коштів на розрахунковий рахунок платника податку на прибуток. Цільове фінансування капітальних інвестицій визначається доходом протягом періоду корисного використання відповідних об'єктів інвестування (основних засобів, нематеріальних активів тощо) пропорційно сумі нарахованої амортизації цих об'єктів. Формування таких доходів здійснюється на основі інформації, що відображена в бухгалтерському обліку записом по дебету субрахунку 48 «Цільове фінансування і цільові надходження» з кредиту субрахунку 745 «Дохід від безоплатно одержаних активів».

Під терміном «бюджетна дотація» слід розуміти фінансову допомогу з боку держави, що надається суб'єкту господарювання на безповоротній основі з метою зміцнення його фінансово-економічного становища та (або) для забезпечення виробництва товарів, виконання робіт, надання послуг (пп.14.1.16 Податкового Кодексу).

Згідно з міжнародною визнаною термінологією бюджетні дотації, субсидії та субвенції – це три види прямих бюджетних трансфертів. Трансфертні платежі – невідплатні та безповоротні платежі, які не є придбанням товарів чи послуг, наданням кредиту або виплатою непогашеного боргу. Таке визначення дають Роз'яснення щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету, затверджені наказом Держказначейства України від 04.11.2004 р. № 194. В цьому ж документі під субсидіями розуміють невідплатні поточні виплати підприємствам, які не передбачають компенсації у вигляді спеціально обумовлених виплат або товарів і послуг в обмін на проведені платежі, а також видатки, пов'язані з відшкодуванням збитків державних підприємств. Дотація – це асигнування з державного бюджету на покриття збитків, доплати на безповоротній основі. Розрізняють бюджетні дотації та дотації окремим організаціям. Субвенція – це певна сума коштів, що видається з бюджету нижчого рівня з чітко обумовленим цільовим призначенням як допомога на програми і заходи соціального розвитку. Розміри та умови надання і використання дотацій і субвенцій з Державного бюджету України, республіканського бюджету Автономної Республіки Крим і місцевих бюджетів затверджуються законом про Держбюджет на поточний рік, а також відповідними постановами КМУ.

До складу інших доходів також включаються суми: а) невикористаної частини коштів, що повертаються з страхових резервів і визначаються у пп. 159.2 Кодексу або: заборгованості, що визначено у пп. 159.3 і 159.4 Кодексу, або державне мито, поперед бо сплачено позивачем, що повертається на його користь за рішенням суду, або акцизний збір, сплачений покупцями підакцизних товарів, рентні платежі, збір у вигляді цільових надбавок до діючих тарифів на електричну, теплову енергію та природний газ. Крім того, до складу інших доходів включаються доходи як: доходи від продажу або іншого відчуження окремих об'єктів основних засобів та нематеріальних активів; дохід від продажу землі, доходи, що формуються за операціями особливого виду; доходи виробників сільськогосподарської продукції, страховиків, неприбуткових установ та організацій, підприємств, що впроваджують енергозберігаючі технології, нерезидентів тощо, доходи, не враховані при обчисленні доходу періодів, що передують звітному, та виявлені у звітному періоді, дохід від реалізації необоротних активів, майнових комплексів та оборотних активів тощо.

Дослідивши основні питання обліку та розрахунків показника доходу підприємства з метою визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток, можна зробити висновок, що незважаючи на першу спробу зблизити бухгалтерський та податковий облік, залишилися розбіжності між бухгалтерською та податковою практикою визнання та обліку доходів підприємства. Поряд з цим, розробка напрямів зближення податкового та бухгалтерського обліку потребує свого подальшого теоретичного та прикладного вивчення. Так, зокрема, слід впроваджувати методику оцінки доходів і критеріїв їх визначення на підставі принципів, що передбачені в міжнародних та національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку.

Отже, подальші дослідження доцільно вести у напрямку розробки конкретних пропозицій стосовно шляхів поєднання принципів бухгалтерського та податкового обліку, розробки методичних вказівок щодо порядку формування об'єкта оподаткування податком на прибуток практикуючим бухгалтерам.

Список літератури

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
2. Международные стандарты финансовой отчетности. Комитет по международным стандартам финансовой отчетности / пер. с англ.. В.И. Тарусин; ред. коллегия: А.С. Бакаев, Л.В. Горбатова, Т.Б. Крылова и др. – М: Аскери, 1998. – 904 с.
3. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку / пер. з англ. за ред. С.Ф. Голова. – К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 1998. – 736 с.
4. Податковий кодекс від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», затв. наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. № 290 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
6. Хендриксен Э.С. Теория бухгалтерского учета / Э.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда ; пер. с англ. ; под ред. проф. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 576 с.
7. Цивільний кодекс України, затв. Президентом України від 16.01.2003 р. № 435-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
8. Green David, Jr. An Income Approach to Accounting Theory: Reading and Questions/ Green David Jr., Charles T. Horngren, George H. Sorter. – Englewood Cliffs, N.J.: Prentice Hall, 1964.
9. Paton W.A. An Introduction to Corporate Accounting Standards/ W.A. Paton, A.C. Littleton; American Accounting Association (AAA) – 1940. – № 3. – 47 p.
10. Staubus G. J. Revenue and Revenue accounts/ George J. Staubus. – Accounting Research, July 1956. – (Reprinted in Sidney Davidson).

Г. Назарова

Основные принципы формирования доходов предприятий с целью определения объекта налогообложения налогом на прибыль

В статье обобщены основные принципы формирования доходов от операционной деятельности и прочих доходов предприятий – плательщиков налога на прибыль. Определены временные и постоянные налоговые разницы при формировании доходов предприятий. Обобщена структура доходов и порядок их формирования на основании данных бухгалтерского учета.

G. Nazarova

The Main principles of formation of incomes of the enterprises with the purpose of determining the object of taxation with the tax on profit

The main principles of formation of income from operating activities and other income of the enterprises - payers of the tax on profit were summarized in the article. Temporary and permanent tax differences in the formation of revenues of enterprises were determined. Structure of income and the procedure for their formation on the basis of accounting data were generalized.

Одержано 30.09.11