

Гладченко Л.І.,

*доцент кафедри економіки і міжнародних економічних відносин
к. е. н., доцент, Міжнародного Гуманітарного Університету*

Єрьоміна І.О.,

*магістр
Міжнародного Гуманітарного Університету
e-mail: yuotinairina21@mail.ru*

ЩОДО МЕХАНІЗМУ ФІНАНСОВОГО РЕЗУЛЬТАТУ І ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК ПІДПРИЄСТВА БУДІВЕЛЬНОЇ ГАЛУЗІ

Анотація. Дана оцінка значень складових, які формують фінансовий результат конкретно-го суб'єкта господарювання. Проведено поетапне дослідження механізму формування фінансового результату підприємства будівельної галузі (на прикладі Приватного Акціонерного Товариства «Стройавтосервис»). Розкрито вплив методики обчислення об'єкту оподаткування згідно з «Податковою декларацією з податку на прибуток підприємства» на величину чистого прибутку.

Ключові слова: механізм, прибуток, податок, фінансовий результат, Податкова декларація, Податковий кодекс.

Постановка проблеми. Згідно з інформацією Державної служби статистики економічна ситуація в країні за 2013 рік погіршилась в порівнянні з 2012 роком. Так, питома вага збиткових підприємств склала 40,2 % проти 39,8 % (на 25.11.2013 року). При цьому збитків було одержано на 107425,2 млн. грн., які збільшились на 31,3 %, а фінансовий результат до оподаткування зменшився до 22844,4 млн. грн. [4].

За кількістю збиткових підприємств будівництво займає в Україні четверте місце (45,1 % від загальної кількості), формує від'ємний фінансовий результат на 1168,4 млн. грн. збитків. За даними державної служби статистики, в січні-жовтні 2013 року індекс будівельної продукції склав 83,7 % (порівняно з відповідним періодом 2012 року). Незначне зростання обсягу будівництва спостерігалось лише в сегменті житлової нерухомості (+6,8 %), тоді як у сегменті будівництва нежитлових приміщень, а також інженерних споруд спостерігалось скорочення обсягів будівництва. Тому вивчення формування фінансових результатів по матеріалам конкретного суб'єкта господарювання у будівельній галузі є не тільки актуальним, а й може мати практичне значення. Значення цього питання посилюється ще й з паралельним дослідженням його у контексті методики визначення об'єкту оподаткування, величина якого не співпадає

зі значенням фінансового результату від звичайної діяльності до оподаткування.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. По-ставлена проблема не досліджувалась на базі інформації офіційної статистичної і податкової звітності конкретного суб'єкта господарювання у будівельній галузі.

Мета формування цілей статі. Дати оцінку значення складових, які формують фінансовий результат конкретного суб'єкта господарювання. Розкрити вплив методики обчислення об'єкта оподаткування згідно з «Податковою декларацією з податку на прибуток підприємства» на величину чистого прибутку, тобто після оподаткування, який залишається у підприємства.

Викладення основного матеріалу. Дослідження механізму формування фінансових результатів конкретного суб'єкта господарювання повинно базуватися на інформації звітності форми №2 «Звіт про фінансові результати». Тому в таблиці 1 і 2 подано дані фінансової і податкової звітності ПАТ «Стройавтосервис» за 2011 та 2012 роки.

На першому етапі дослідження треба розглянути динаміку складових фінансового результату від операційної діяльності за період, що аналізується, що дасть змогу виявити провідні фактори формування та змін показників (табл.1).

Як свідчать дані таблиці 1, провідною складовою фінансового результату від операційної діяльності є чистий дохід, якого майже не стало у 2012 році, бо зменшився на 95,6 %, тобто зменшився у 2 рази: з 259 тис.грн. до 137 тис.грн., — індекс 0,53.

За даних таблиці 1 також впливає, що провідною складовою є чистий дохід. Проте, це лише на перший погляд, бо важливе значення має і собівартість. Саме прогресивна тенденція формування собівартості, причому як реалізованої, так і повної, призвело до одержання позитивного фінансового результату від операційної діяльності у розмірі 137 тис. грн. Таким чином, при різких темпах зменшення чистого доходу прибуток від операційної діяльності зменшився тільки на 47,1 %. В цьому контексті

треба підкреслити значення формування фінансових результатів «інших операційних витрат».

На наступному, другому етапі дослідження треба встановити вплив інших складових на формування фінансового результату від звичайної діяльності до оподаткування. Потрібна інформація наведена у наступній таблиці 2. При диференційному аналізі треба встановити роль кожної із складових, таких як фінансовий результат від операційної діяльності, інші фінансові доходи, фінансові витрати, фінансові результати від звичайної діяльності до оподаткування.

Данні таблиці 2 свідчать про те, що фінансовий результат від звичайної діяльності до оподаткування (прибуток) ПАТ «Стройавтосервис» формується тільки за рахунок від фінансового результату від операційної діяльності. Темпи динаміки означених показників однакові і становлять 53 % (зменшення на 47,5 %).

Таким чином, фінансовий результат від звичайної діяльності до оподаткування ПАТ «Стройавтосервис» формується під впливом двох провідних складових: 1) Чистий дохід; 2) Собівартість реалізованої продукції.

При цьому, треба звернути увагу на те, що у формі №2 у рядку «Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)» відображені витрати, що можна включити до складу виробничої собівартості. Тому, треба ще проаналізувати і динаміку повної собівартості, тобто з включенням адміністративних витрат та витрат на збут. Однак динаміка останніх витрат за даними таблиці 1 не кореспондується з динамікою виробничої собівартості і чистого доходу. Це означає, що методика формування повної собівартості потребує додаткового вивчення та удосконалення.

В самостійний етап аналізу треба виокремити дослідження механізму формування фінансового результату після оподаткування, тобто чистого прибутку. Для цього, в свою чергу, треба дослідити механізм розрахунків значень податку на прибуток і на сам перед, треба дослідити методику формування об'єкту оподаткування [8]. Для цього в таблиці 3 подано повний перелік складових об'єкту оподаткування згідно з «Податковою декларацією з податку на прибуток підприємства». Паралельно подані значення аналітичних складових за формою звітності №2 «Звіт про фінансові результати».

Таблиця 1

Динаміка складових фінансового результату від операційної діяльності за 2011-2012 роки

| Найменування показника | За 2011 рік | За 2012 рік | Індекс 2012/2011 роки | Відхилення | |
|---|-------------|-------------|-----------------------|---------------|------------|
| | | | | Абс. «+», «-» | Віднос., % |
| 1. Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) | 21653 | 950 | 0,044 | -20703 | -95,6 |
| 2. Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) | 17528 | 633 | 0,036 | -16895 | -96,4 |
| 3. Інші операційні доходи | 307 | 248 | 0,81 | -59 | -19,2 |
| 4. Адміністративні витрати | 743 | 257 | 0,35 | -486 | -65,4 |
| 5. Інші операційні витрати | 3430 | 171 | 0,05 | -3259 | -95,0 |
| 6. Фінансові результати від операційної діяльності: прибуток | 259 | 137 | 0,53 | -122 | -47,1 |

Таблиця 2

Динаміка складових фінансового результату від звичайної діяльності до оподаткування за 2011–2012 роки

| Найменування показника | За 2011 рік | За 2012 рік | Індекс 2012/2011 роки | Відхилення | |
|---|-------------|-------------|-----------------------|---------------|------------|
| | | | | Абс. «+», «-» | Віднос., % |
| 1. Фінансові результати від операційної діяльності: прибуток | 259 | 137 | 0,53 | -122 | -47,1 |
| 2. Інші фінансові доходи | - | - | - | - | - |
| 3. Фінансові витрати | - | - | - | - | - |
| 4. Фінансові результати від звичайної діяльності до оподаткування: прибуток | 259 | 137 | 0,53 | -122 | -47,1 |

Таблиця 3

Складові об'єкту оподаткування ПАТ «Стройавтосервис» на основі «Податкової декларації з податку на прибуток підприємства» та форми № 2 «Звіт про фінансові результати» за 2012 рік (тис.грн.)

| Найменування складових | За податковою декларацією з податку на прибуток підприємства за 2012 рік | За формою звіту про фінансові результати за 2012 рік |
|--|--|--|
| 1. Доходи, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування: | 1408,98 | - |
| 2. Дохід від операційної діяльності (дохід від реалізації товарів (робіт, послуг)) | 950,4 | 1140,0 |
| 3. Інші доходи | 458,6 | - |
| 4. Витрати, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування | 979,08 | - |
| 5. Витрати операційної діяльності, в тому числі: | 625,44 | - |
| 6. Собівартість придбаних (виготовлених) та реалізованих товарів (робіт, послуг) | 625,44 | 633,0 |
| 7. Інші витрати | 353,65 | - |
| 8. Адміністративні витрати | 107,53 | 257,0 |
| 9. Фінансові витрати відповідно до підпункту 138.10.5 пункту 138.10 статті 138 розділу III Податкового кодексу України, в тому числі: | - | - |
| 10. Проценти, що включаються до витрат з урахуванням обмежень, встановлених пунктом 141.2 статті 141 розділу III Податкового кодексу України | 22,06 | - |
| 11. Інші витрати звичайної діяльності та інші операційні витрати | 246,12 | 171 |
| 12. Об'єкт оподаткування від усіх видів діяльності | 429,9 | - |
| 13. Ставка податку на прибуток у відсотках | 21 | - |
| 14. Податок на прибуток від діяльності, що не підлягає патентуванню | 90,28 | - |
| 15. Податок на прибуток за звітний (податковий) період | 90,28 | 90,0 * |
| 16. Податок на прибуток за результатами попереднього звітного (податкового) періоду поточного року з урахуванням уточнень (рядок 14 Податкової декларації за попередній звітний (податковий) період) | 55,77 | - |
| 17. Податок на прибуток, нарахований за результатами останнього календарного кварталу (звітного) податкового періоду | 34,51 | - |

Значення податку на прибуток у Формі №2 проставлено за «Податковою декларацією», тобто розраховано за методикою податкового обліку [3]. Саме тому, значення податку на прибуток становить 59 % фінансового результату від звичайної діяльності до оподаткування. Якщо ж провести розрахунок об'єкту оподаткування та значень складових наведених у Формі №2, то податок на прибуток повинен був би скласти 28,77 тис. грн.: фінансовий результат від звичайної діяльності до оподаткування, помножений на відсоток податку на прибуток за Податковим кодексом (який складає 21% у 2012 році) [2]. Отже: 137 тис. грн. * 0,21 = 28,77 тис. грн. Таким чином, податок, який реально сплачений відрізняється від податку за розрахунками фінансової звітності в 3,13 рази (90/28,77).

У таблиці 4 бачимо, що відрахування в бюджет у вигляді податку на прибуток становить не менше ніж 50 % від фінансових результатів від звичайної діяльності до оподаткування. При цьому ставка

податку на прибуток за Податковим кодексом складає у 2011 році 23 %, а у 2012 році 21% [2]. Отже при зменшенні ставки податку на два пункти маса податку зменшується (з 146 до 90 тис. грн.), але її доля (питома вага) у прибутку до оподаткування збільшилася з 56,4% до 65,7%.

Динаміка фактичних сплатень на прибуток наведена у таблиці 5. Охарактеризоване розходження розмахувань значень податку на прибуток за фінансовою звітністю та реальними відрахуваннями податку до бюджету за Податковою декларацією пов'язане, на самперед, з наявністю двох паралельних обліків бухгалтерського та податкового, методики яких не узгоджені і не кореспондуються між собою [5, 7]. Так, не всі витрати, які понесло підприємство і що були відображені в бухгалтерському обліку мають право на визначення їх у Податковому кодексі та Податковій декларації з цілим рядом обставин і умов, які є штучними щодо реалій діяльності підприємства [6].

Невідповідність формування витрат при розрахунку об'єкту оподаткування до підходів у бухгалтерському обліку підтверджують дані таблиці 5, згідно з яким індекси доходів і витрат не кореспондуються з індексами оподаткування та самого податку на прибуток. Так, при відсутності доходів у 2012 році (індекс = 0,05) індекс об'єкту оподаткування склав у розмірі 0,35 у 2012 році. Таким чином, при майже відсутності реалізації об'єкт оподаткування зменшився лише на 2/3 (65,13 %). При цьому, саме податок на прибуток зменшився також лише на 67,98 %, хоча у 2012 році зменшилася ставка податку на прибуток: з 23 % у 2011 році до 21 % у 2012 році.

Вважаємо, що це пов'язано з особливими умовами та дозвільними інструкціями Податкової

інспекції, що дозволяють чи не дозволяють підприємству включати понесені вже витрати до складу витрат, які зараховуються при формуванні об'єкту оподаткування у «Податковій декларації з податку на прибуток підприємства».

Динаміку змінень показників фінансового результату від звичайної діяльності до оподаткування, а також після відрахування податку на прибуток, тобто отримання чистого прибутку (збитку) розглянуто у наступній таблиці 6.

Через те, що відрахувань податку з надзвичайного прибутку за даний період не було, показник фінансового результату від звичайної діяльності після оподаткування (прибуток) дорівнює показнику чистого прибутку [1], який складає 113 тис. грн. у 2011 році і 47 тис. грн. у 2012 році.

Таблиця 4

Динаміка співвідношення податку на прибуток та фінансового результату до оподаткування

| Найменування показників | За формою звіту про фінансові результати | |
|---|--|-------------|
| | За 2011 рік | За 2012 рік |
| Фінансові результати від звичайної діяльності до оподаткування (прибуток), тис.грн. | 259 | 137 |
| Податок на прибуток від звичайної діяльності, тис.грн. | 146 | 90 |
| Відсоток податку на прибуток від звичайної діяльності, % | 56,37 | 65,69 |

Таблиця 5

Динаміка формування відрахувань податку на прибуток за даними Податкової декларації ПАТ «Стройавтосервис» за 2011 – 2012 роки

| Показник | За 2011 рік | За 2012 рік | Індекс 2012/2011 років | Відхилення | |
|--|-------------|-------------|------------------------|----------------|------------|
| | | | | Абс., «+», «-» | Віднос., % |
| Доходи, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування, тис.грн. | 26363,89 | 1408,98 | 0,05 | -24954,9 | -94,65 |
| Витрати, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування, тис.грн. | 25130,9 | 979,08 | 0,04 | -24151,8 | -96,10 |
| Об'єкт оподаткування від усіх видів діяльності, тис.грн. | 1232,9 | 429,9 | 0,35 | -803 | -65,13 |
| Податок на прибуток за звітний (податковий) період, тис.грн. | 283,59 | 90,28 | 0,32 | -193,31 | -68,17 |
| Податок на прибуток за результатами попереднього звітного | 175,8 | 55,7 | 0,32 | -120,1 | -68,32 |
| Податок на прибуток, нарахований за результатами останнього календарного кварталу (звітного) податкового періоду, тис.грн. | 107,79 | 34,51 | 0,32 | -73,28 | -67,98 |

Таблиця 6

Динаміка складових чистого прибутку за 2011-2012 роки

| Найменування показника | За 2011 рік | За 2012 рік | Індекс 2012/2011 роки | Відхилення | |
|--|-------------|-------------|-----------------------|---------------|------------|
| | | | | Абс. «+», «-» | Віднос., % |
| 1.Фінансові результати від звичайної діяльності до оподаткування: прибуток | 259 | 137 | 0,53 | -122 | -47,1 |
| 2.Податок на прибуток від звичайної діяльності | 146 | 90 | 0,53 | -56 | -47,1 |
| 3.Фінансові результати від звичайної діяльності після оподаткування (прибуток) | 113 | 47 | 0,62 | -66 | -38,4 |
| 4.Податки з надзвичайного прибутку | - | - | - | - | - |
| 5.Чистий : прибуток | 113 | 47 | 0,62 | -66 | -38,4 |

Щодо динаміки складових чистого прибутку за 2011-2012 роки треба зазначити, що податок на прибуток від звичайної діяльності, за даними форми № 2 «Звіту про фінансові результати», у 2011 році склав 56,4 %, а у 2012 році.

Висновки. Фінансовий результат від звичайної діяльності не є об'єктом оподаткування. На даний час він виконує тільки роль джерела сплати податку на прибуток, хоча за всіма нормативами визначеними діючих офіційних документів, таких як, наприклад, П(С)БО, фінансовий результат від звичайної діяльності — це балансовий прибуток (або збиток) від всіх видів економічної діяльності суб'єкта господарювання.

Існування двох видів обліку: бухгалтерського і податкового; призводить до того що податок на прибуток становить від фінансового результату понад 50 %, в той час коли згідно з Податковим кодексом ставка податку на прибуток у 2011 році має бути 23 %, у 2012 році — 21 %, а у 2013 році — 19 % [2].

Література:

1. 35 положень (стандартів) бухгалтерського обліку: Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». — К.: КНТ, 2012. — 344с.
2. Податковий кодекс України, прийнятий Верховною Радою України від 02.12.2010 р., № 2755-VI [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.minrd.gov.ua>
3. Порядок складання декларації з податку на прибуток підприємства, затверджено наказом Міністерства України від 28.09.2011 р. № 1213.
4. Державна служба статистики України/Офіційний сайт. — Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua>
5. Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України: в 3 т / Кол. авторів; за заг. ред. М. Я. Азарова. — К.: Міністерство фінансів України, 2010. — 784 с
6. Облік і аудит податків в Україні: теорія, методологія, практика/ О.І. Малишкін. — К.: Видавництво Наука — К., 2013. — С. 148-156.
7. Озеран А. Проблема взаємоузгодження стандартів бухгалтерського обліку і норм Податкового кодексу / А. Озеран // Бухгалтерський облік і аудит. — 2011. — № 3. — С. 13-16.
8. Оподаткування суб'єктів підприємництва: Навчальний посібник./Л.П. Сідельникова, Т.В. Чижова, Я.В. Якуша. — К.: Видавництво Ліра — К., 2013. — 124 с.

Гладченко Л.И., Ерёміна И.О. К вопросу о механизме финансового результата и налога на прибыль предприятия строительной сферы.

Анотация. Дана оценка значений составляющих, формирующих финансовый результат конкретного предприятия. Проведено поэтапное исследование механизма формирования финансового результата предприятия строительной отрасли (на примере частного акционерного общества «Стройавтосервис»). Раскрыто влияние методики исчисления объекта налогообложения согласно «Налоговой декларации по налогу на прибыль предприятия» на величину чистой прибыли, т.е. после налогообложения и который остается у предприятия.

Ключевые слова: механизм, прибыль, налог, финансовый результат, Налоговая декларация, Налоговый кодекс

Gladchenko L., Yeromina I. About the mechanism of financial results and Income tax of the companies in the construction industry.

Summary. The paper analyzes the components forming the financial results of the company. The detailed research of the mechanism of formation of financial results of the construction industry (for example private joint-stock company "Stroyavtoservis") was conducted. Impact of methodology of calculation of the object of taxation on the value of the net profit (according "Profit tax declaration") was studied.

Key words: mechanism, profit, tax, financial result, tax return, tax code.