

Алла Олександрівна ФАТЕНОК-ТКАЧУК

кандидат економічних наук, доцент,
викладач кафедри обліку і аудиту,
Східноєвропейський національний університет імені Лесі Українки

Оксана Богданівна ГРАБ

Східноєвропейський національний університет імені Лесі Українки
E-mail: ksushukgrab@mail.ru

**ЗМІНИ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА У ПРОЦЕСІ ОБЛІКУВАННЯ
ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ПІДПРИЄМСТВ**

Граб, О. Б. Зміни податкового законодавства у процесі облікування фінансових результатів підприємств [Текст] / Оксана Богданівна Граб, Алла Олександрівна Фатенок-Ткачук // Економічний аналіз : зб. наук. праць / Тернопільський національний економічний університет; редкол. : В. А. Дерій (голов. ред.) та ін. – Тернопіль : Видавничо-поліграфічний центр Тернопільського національного економічного університету “Економічна думка”, 2015. – Том 22. – № 1. – С. 169-173. – ISSN 1993-0259.

Анотація

Вступ. Головна мета діяльності підприємства – отримання прибутку, тому варто звернути увагу на економічні важелі, які впливають на його фінансові результати. У статті розглянуто основні зміни податкового законодавства у 2015 році, що вплинули на облік фінансових результатів підприємства.

Мета статті – аналіз теоретичних та методичних аспектів облікування фінансових результатів підприємства з урахуванням змін податкового законодавства.

Метод (методологія). У ході дослідження використано методи порівняння, аналізу, синтезу, абстракції, теоретичного, історичного та логічного узагальнення. Методологічною основою став діалектичний метод дослідження.

Результати досліджень. Систематизація методики облікування фінансових результатів з урахуванням змін податкового законодавства та відображення їх у фінансовій та податковій звітності.

Ключові слова: податок на прибуток підприємства; фінансові результати; податковий облік; бухгалтерський облік.

Alla Oleksandrivna FATENOK-TKACHUK

PhD in Economics,
Associate Professor,
Lecturer,
Department of Accounting and Auditing,
Lesya Ukrainka Eastern European National University

Oksana Bohdanivna HRAB

Lesya Ukrainka Eastern European National University
E-mail: ksushukgrab@mail.ru

**REVIEW OF THE CHANGES IN TAX LAWS IN PROCESS OF ACCOUNTING
OF ENTERPRISE FINANCIAL RESULTS**

Abstract

Introduction. The main purpose of the enterprise is receiving profit. So it is important to pay attention to the financial levers that affect financial results. The article reviews the main changes in tax legislation in 2015 that affected the accounting of financial results.

Purpose. The aim of the research is the analysis of theoretical and methodical aspects of financial results of the enterprise taking into accounting the changes in tax legislation.

Method (methodology). The study has used methods of comparison, analysis and synthesis. The dialectic method of investigation has become the methodological basis of the research.

Results. As a result of amendments to the Tax Code in 2015 the amount of the tax burden on businesses has increased. It has been systemized the method of accounting of financial results taking into consideration the changes in tax legislation and their reflection in the financial and tax reporting.

Вступ

У процесі визначення фінансових результатів від усіх видів діяльності, особливу увагу варто звернути на вплив фінансових важелів. Одним із найважливіших інструментів забезпечення прибутковості підприємства є оптимальний рівень податкового навантаження. Планування та виконання податкових зобов'язань досягається за умови усвідомлення всіх аспектів податкового законодавства щодо облікування доходів та витрат підприємства.

Часті зміни податкового законодавства пов'язані із інтеграцією національної системи бухгалтерського обліку у світові системи обліку. Крім того, останні зміни значно наблизили податковий облік до стандартів бухгалтерського обліку. Зміни у податковому законодавстві та їх вплив на фінансові результати у 2015 році досліджували такі аудитори, як: В. Верховгляд, І. Гоч, О. Жогова. Теоретичними аспектами облікового тлумачення зазначеної проблематики займалися В. Білостоцька, З. Варналій, В. Головка, Я. Жаліло, В. Островецький та ін.

Мета та завдання статті

Метою статті є аналіз теоретичних та методичних аспектів облікування фінансових результатів підприємства з урахуванням змін податкового законодавства.

Завдання: визначити чинники, які впливають на обсяг податкового навантаження; узагальнити етапи узгодження податкового та фінансового обліків.

Виклад основного матеріалу дослідження

Одним з факторів стабільності будь-якої економіки світу є незмінність податкового законодавства та лояльність до платників податків. У межах вітчизняного податкового законодавства, протягом тривалого періоду часу, спостерігаються зміни, що ніяким чином не сприяють значному зростанню податкових надходжень. Це спричинено важкістю розуміння деяких положень та відмінним трактуванням одних і тих самих понять різними законодавчими актами.

Ми узагальнили основні зміни, які мають вплив на обсяг податкового навантаження у 2015 році, а саме:

1. Зменшення податків і зборів (з 22 податку стало 11), проте податковий тиск на суб'єктів господарювання посилюється внаслідок поєднання податків та збільшення ставок.
2. Ставка ПДФО збільшилась з 17 % до 20 %, яка застосовується до доходів понад 10 МЗП, що діють станом на 1 січня звітного податкового року (у 2015 році – 12 180 грн.).
3. Значно розширена база оподаткування податком на нерухомість. Для юридичних осіб у розмірі, що не перевищує 1 % розміру МЗП за 1 м² бази оподаткування.
4. Внесено також зміни до спрощеної системи оподаткування. Замість шести груп тепер чотири. Такі групи платників єдиного податку, як 3, 5 (фізособи-підприємці) та 4, 6 (юрособи), об'єднали в одну групу. Наразі усі ці суб'єкти господарювання належать до оновленої 3 групи.

До складу єдиного податку тепер внесли колишній фіксований сільськогосподарський податок. Так, сільськогосподарські товаровиробники, у яких частка сільгосптоваровиробництва за попередній податковий рік і 75 %, відносяться до 4 групи спрощенців.

5. У першій та другій групах збільшили обсяг доходу: для першої групи – 300 тис. гривень, другої – 1,5 мільйони гривень. Для третьої групи були змінені ставки:
 - 2 % доходу (раніше – 3 або 5 %) – за умови окремої сплати ПДВ;
 - 4 % доходу (раніше – 5 або 7 %) – за умови залучення ПДВ до складу єдиного податку [7].

Згідно з Податковим Кодексом передбачено, що об'єкт оподаткування податком на прибуток підлягає визначенню на підставі даних бухгалтерського обліку шляхом коригування фінансового результату до оподаткування, визначеного у фінансовій звітності, на різниці, які збільшують або зменшують фінансовий результат до оподаткування, відповідно до положень такого розділу, а саме [3]:

- амортизації необоротних активів;
- резервів (забезпечень);
- обмежень окремих видів витрат та преференцій тощо.

При цьому для платників з річним доходом до 20 млн. грн. надано можливість визначати об'єкт оподаткування податком на прибуток на підставі даних бухгалтерського обліку без проведення коригувань.

Визначено новий порядок розрахунку амортизації основних засобів або нематеріальних активів для визначення об'єкта оподаткування. Розрахунок амортизації основних засобів або нематеріальних активів здійснюється відповідно до НП(с)БО або МСФЗ. При такому розрахунку застосовуються методи нарахування амортизації, передбачені НП(с)БО, крім «виробничого» методу [4].

У разі, коли строки корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів у бухгалтерському обліку менше ніж мінімально допустимі строки амортизації основних засобів та інших необоротних активів, то для розрахунку амортизації використовуються строки, встановлені у пп. 138.3.3 п. 138.3 ст. 138 ПКУ.

У разі, коли строки корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів у бухгалтерському обліку дорівнюють або є більшими, ніж ті, що встановлені то для розрахунку амортизації використовуються строки корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів, встановлені в бухгалтерському обліку [4].

Вплив бухгалтерської та податкової амортизації на фінансовий результат зі Звіту про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) наведено у таблиці 1 [2].

Таблиця 1. Вплив бухгалтерської та податкової амортизації на фінансовий результат зі Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід)

Фінансовий результат до оподаткування (рядок 2290 або 2295 звіту про ФР)	
+ (збільшує фінансовий результат)	- (зменшує фінансовий результат)
На суму уцінки та втрат від зменшення корисності основних засобів або нематеріальних активів	На суму дооцінки та вигід від відновлення корисності основних засобів або нематеріальних активів у межах попередньо віднесених до витрат уцінки та втрат від зменшення корисності основних засобів або нематеріальних активів.

При обчисленні податку на прибуток платник, у якого річний дохід від усіх видів діяльності становить більше 20 млн грн., зобов'язаний відкоригувати (збільшити/зменшити) об'єкт оподаткування, отриманий за даними бухгалтерського обліку.

Оподатковуваний прибуток розраховують на основі фінансового результату до оподаткування визначеного у фінансовій звітності відповідно до НП(С)БО або МСФЗ. Тобто потрібно орієнтуватись на такі рядки фінансової звітності ф. № 2 : — 2000 (чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг); — 2120 (інші операційні доходи); — 2200 (дохід від участі в капіталі); — 2220 (інші фінансові доходи); — 2240 (інші доходи). Деякі коригування пов'язані з формуванням і використанням резервів і забезпечень.

Правила коригувань фінрезультату до оподаткування за забезпеченнями і резервами наведено у таблиці 2 [1].

Таблиця 2. Коригування фінрезультату до оподаткування за забезпеченнями і резервами

№ п/п	Фінансовий результат до оподаткування	
	Збільшення (+)	Зменшення(-)
1	Забезпечення (резерв) оплати відпусток працівників (пп. 139.1.1, п. 24 підрозд. 4 розд XX ПК)	
	-	Тільки у частині використання сальдо Кт 471 на 01.01.2015 р. (Дт 471 – Кт 661,651)
2	Інші забезпечення(резерви) для відшкодування майбутніх витрат (пп. 139.1.1, 139.1.2 ПК)	
	Нарахування забезпечень (Дт 23,91-94 – Кт 47)	Використання забезпечення (Дт 471 – Кт 685,31 і т. д.) Коригування (зменшення) забезпечення в сумі, на яку раніше було збільшено фін результат (Дт 471 – Кт 719)
3	РСБ (п. 139.2 ПК)	
	Нарахування резерву (Дт 944 – Кт 38) Витрати на списання безнадійної заборгованості понад резерв, яка не відповідає визначенню безнадійної заборгованості з пп. 14.1.11 ПК (Дт 944 – Кт 34, 36, 37 частково)	Коригування (зменшення) резерву у сумі, на яку раніше було збільшено фінансовий результат (Дт 38- Кт 719)

При обмеженні окремих видів витрат у бухгалтерському обліку витрати на надання благодійної допомоги у повному обсязі залучаються до складу інших витрат у періоді надання такої допомоги. Підставою для такого відображення є п. 5 П(С)БО 16 «Витрати», згідно з яким витрати відображаються в бухгалтерському обліку одночасно зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань. Благодійна

допомога, надана як неприбутковим організаціям, так і підприємствам на загальній системі оподаткування, належить до інших витрат компанії з відповідним нарахуванням за рахунками [6].

У фінансовій звітності витрати на виплату (надання) благодійної допомоги відображаються у формах: Форма № 2 «Звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід)» – рядок 2241; Форма № 2-м «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва» – рядок 100. У податковому обліку є обмеження до внесення суми благодійної допомоги, вона вноситься в межах 4 % оподаткованого прибутку попереднього року.

Податковий облік цінних паперів приведено у відповідність до їх бухгалтерського обліку, але від'ємний фінансовий результат звітного періоду (збитки) «загальний» об'єкт оподаткування не зменшують, а переносяться на наступні податкові періоди».

Податковий облік фінансових витрат. П. 140.2 ст. 140 ПКУ сформульовано правило «тонкої капіталізації», яке застосовується лише у випадку, коли сума боргових зобов'язань перед пов'язаними особами-нерезидентами перевищує розмір власного капіталу більш ніж у 3,5 рази. В іншому випадку, правила тонкої капіталізації не застосовуються, а відсотки підлягають віднесенню до складу витрат [5].

Визначення курсових різниць від перерахунку операцій, виражених в іноземній валюті, заборгованості та іноземної валюти здійснюється відповідно до П(с)БО. При цьому прибуток (позитивне значення курсових різниць) ураховується у складі доходів платника податку, а збиток (від'ємне значення курсових різниць) ураховується у складі витрат платника податку. Курсові різниці відображаються у Звіті про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) (рядок 2180). Коригування «бухгалтерського» прибутку на суми курсових різниць розділом III ПКУ не передбачено, тобто вони беруть участь у формуванні об'єкта оподаткування податком на прибуток так само, як і у формуванні «бухгалтерського» прибутку. Курсові різниці будуть враховані у «податковому» прибутку так само, як і в «бухгалтерському» [8].

Позитивним моментом є те, що більш узгодженими стали фінансова та податкова звітність. Узагальнення елементів зазначених реєстрів наведено у таблиці 3.

Таблиця 3. Узагальнення елементів фінансової та податкової звітностей

Стаття	Звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід), код рядка	Податкова декларація з податку на прибуток, код рядка
Дохід від операційної діяльності (Кт 702)	2000	02
Інші доходи (Кт 71)	2120	03 ІД
Собівартість придбаних та реалізованих товарів (Дт 902)	2050	05.1
Адміністративні витрати (Дт 92)	2130	06.1
Витрати на збут (Дт 93)	2150	06.2
Інші операційні витрати (Дт 94)	2180	06.4
Інші доходи (від благодійної діяльності) (Дт 97)	2241	
Чистий дохід з податку на прибуток (Дт 98)	2300	14

Висновки та перспективи подальших розвідок

Унаслідок змін до ПКУ у 2015 обсяг податкового навантаження на суб'єктів господарювання зріс, незважаючи на те, що кількість податків зменшилась. Зазначені зміни також вплинули на облік фінансових результатів, адже передбачається, що об'єкт оподаткування податком на прибуток підлягає визначенню на підставі даних бухгалтерського обліку шляхом коригування фінансового результату до оподаткування, визначеного у фінансовій звітності, на різниці, які збільшують або зменшують фінансовий результат до оподаткування. Це стосується: амортизації необоротних активів; резервів (забезпечень); обмежень окремих видів витрат та преференцій тощо. При виникненні курсових різниць відбувається коригування «податкового» та «бухгалтерського» прибутку на суми курсових різниць, що беруть участь у формуванні об'єкта оподаткування податком на прибуток. Зрозуміло, що таке коригування призводить до наближення податкового обліку до стандартів бухгалтерського обліку.

Список літератури

1. Верховгляд, В. М. Податок на прибуток: резерви і забезпечення [Електронний ресурс] / Валентина Михайлівна Верховгляд // uteka. – 2015. – Режим доступу до ресурсу: http://uteka.ua/uk/channels_store/publication/Oblik-rezerviv-i-zabezpechen-9255.
2. Відмінності податкової та бухгалтерської амортизації в якості податкових різниць з податку на прибуток [Електронний ресурс] // Блогер. – 2015. – Режим доступу до ресурсу: <http://byhgalter.com/vidminnosti-podatkov%D1%97-ta-buxgaltersko%D1%97-amortizaci%D1%97-v-yakosti-podatkovix-riznic-z-podatku-na-pributok/>.
3. Гармонізація бухгалтерського та податкового обліку і визначення об'єкту оподаткування податком на прибуток підприємств за правилами бухгалтерського обліку [Електронний ресурс]. – Державна фіскальна служба України. – 2015. – Режим доступу до ресурсу: <http://sfs.gov.ua/baneryi/podatkovizmini-2015/garmonizatsiya/>.
4. Гоч, І. А. Амортизація основних засобів в 2015 році [Електронний ресурс] / Інна Анатоліївна Гоч // Подільська інтернет-газета. – 2015. – Режим доступу: <http://podilska.info/6836-amortizacya-osnovnih-zasobv-v-2015-roc.html>.
5. Драч, С. В. Податкова реформа. Податок на прибуток за 2015 рік [Електронний ресурс] / Світлана Василівна Драч // Подільська інтернет-газета. – 2015. – Режим доступу: <http://podilska.info/10008-podatkov-reforma-podatok-na-pributok-za-2015-rk.html>.
6. Жогова, О. Облік благодійної допомоги на підприємстві [Електронний ресурс] / Ольга Жогова // «Незалежний АУДИТОР». – 2015. – Режим доступу: http://n-auditor.com.ua/uk/component/na_archive/789?view=material.
7. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової [Електронний ресурс] : закон України від 28.12.2014 № 71-VIII. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/71-19>.
8. Іноземна валюта у статутному фонді [Електронний ресурс] / офіційний портал Державна фіскальна служба України. – 2015. – Режим доступу до ресурсу: <http://tr.sfs.gov.ua/media-ark/news-ark/print-164538.html>.

References

1. Verkhohliad, V. M. (2015). Podatok na prybutok: rezervy i zabezpechennia. uteka. Retrieved from: http://uteka.ua/uk/channels_store/publication/Oblik-rezerviv-i-zabezpechen-9255.
2. Vidminnosti podatkovoi ta bukhgalterskoi amortyzatsii v yakosti podatkovykh riznyts z podatku na prybutok. (2015). Bloher. Retrieved from: <http://byhgalter.com/vidminnosti-podatkov%D1%97-ta-buxgaltersko%D1%97-amortizaci%D1%97-v-yakosti-podatkovix-riznic-z-podatku-na-pributok/>.
3. Harmonizatsiia bukhgalterskoho ta podatkovoho obliku i vyznachennia ob'iektu opodatkuvannia podatkom na prybutok pidpriemstv za pravylamy bukhgalterskoho obliku. (2015). Retrieved from: <http://sfs.gov.ua/baneryi/podatkovizmini-2015/garmonizatsiya/>.
4. Hoch, I. A. (2015). Amortyzatsiia osnovnykh zasobiv v 2015 rotsi. Podilska internet-hazeta. Retrieved from: <http://podilska.info/6836-amortizacya-osnovnih-zasobv-v-2015-roc.html>.
5. Drach, S. V. (2015). Podatkova reforma. Podatok na prybutok za 2015 rik. Podilska internet-hazeta. Retrieved from: <http://podilska.info/10008-podatkov-reforma-podatok-na-pributok-za-2015-rk.html>.
6. Zhohova, O. (2015). Oblik blahodiinoi dopomohy na pidpriemstvi. Nezaleznyi AUDYTOR. Retrieved from: http://n-auditor.com.ua/uk/component/na_archive/789?view=material.
7. Pro vnesennia zmin do Podatkovoho kodeksu Ukrainy ta deiakykh zakonodavchykh aktiv Ukrainy shchodo podatkovoi : zakon Ukrainy vid 28.12.2014 # 71-VIII. (2014). Retrieved from: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/71-19>.
8. Inozemna valiuta u statutnomu fondi. (2015). Retrieved from: <http://tr.sfs.gov.ua/media-ark/news-ark/print-164538.html>.

Стаття надійшла до редакції 27.11.2015 р.