**Клепар Галина Іванівна. Облікове забезпечення оподаткування прибутку підприємств.- Дисертація канд. екон. наук: 08.00.09, Терноп. нац. екон. ун-т. - Тернопіль, 2015.- 300 с.**

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ

ЛЬВІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ ІМЕНІ ІВАНА ФРАНКА

**КЛЕПАР ГАЛИНА ІВАНІВНА**

УДК 657:336.225.621.11

**ОБЛІКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОПОДАТКУВАННЯ ПРИБУТКУ ПІДПРИЄМСТВ**

Спеціальність 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит

(за видами економічної діяльності)

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук

Науковий керівник:

кандидат економічних наук, доцент

Нашкерська Галина Володимирівна

Львів – 2015

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **ЗМІСТ** | | |
|  | ВСТУП | 3 |
|  | **РОЗДІЛ 1.** **Теоретико - методичні засади облікового забезпечення оподаткування прибутку підприємств** |  |
| 1.1. | Економічна сутність, класифікація, визнання доходів та витрат в обліку: ретроспективний вимір………...……………………………….. | 12 |
| 1.2. | Прибуток як економічна категорія: генезис понять та методик визначення……………………………………………………………….. | 27 |
| 1.3. | Бухгалтерський облік як інформаційна база для розрахунку об’єкта оподаткування податком на прибуток | 43 |
|  | Висновки до розділу 1…………………………………………………... | 66 |
|  | **РОЗДІЛ 2**. **Основні напрями вдосконалення бухгалтерського обліку як інформаційної бази для розрахунку оподатковуваного прибутку** |  |
| 2.1. | Уточнення порядку застосування критеріїв визнання статей фінансової та податкової звітності для формування фінансового та податкового результатів діяльності підприємства….............................. | 68 |
| 2.2. | Оцінка статей фінансової звітності в бухгалтерському обліку як запорука уникнення асиметричності облікової інформації…………... | 88 |
| 2.3. | Удосконалення методики відображення результатів інвентаризації: обліково-податковий аспект…………………………………………….. | 107 |
|  | Висновки до розділу 2…………………………………………………... | 128 |
|  | **РОЗДІЛ 3**. **Удосконалення методики визначення і відображення у звітності оподатковуваного прибутку підприємства** |  |
| 3.1. | Удосконалення методики розрахунку тимчасових та постійних податкових різниць……………………………………………………… | 131 |
| 3.2. | Планування податків як один із критеріїв визнання відстрочених податкових активів в МСБО: особливості застосування в Україні…... | 156 |
| 3.3. | Узгодження бухгалтерського та податкового законодавства щодо визначення тимчасових та постійних податкових різниць для виконання ними властивих їм функцій………………………...………. | 177 |
|  | Висновки до розділу 3…………………………………………………... | 196 |
|  | ВИСНОВКИ……………………………………………………………… | 199 |
|  | ДОДАТКИ………………………………………………………………... | 203 |
|  | СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ……………………………….. | 270 |

**ВСТУП**

**Актуальність теми дослідження.** В наукових колах активно дискутується питання процедури визначення об’єкта оподаткування: застосування механізму податкових різниць чи податкових коригувань. Обидва методи розрахунку витрат з податку на прибуток базуються на моделі ведення податкових розрахунків у системі бухгалтерського обліку. Тому, перш ніж досліджувати питання визначення достовірного об’єкта оподаткування, необхідно привести у відповідність з реаліями ринкової економіки методику бухгалтерського обліку.

Теорії і методиці відображення в обліку та звітності доходів, витрат і фінансових результатів діяльності присвятили свої праці відомі вітчизняні та зарубіжні вчені: Ф. Ф. Бутинець, С. Ф. Голов, З. В. Гуцайлюк, В. А. Дерій, В. І. Єфіменко, Л. М. Кіндрацька, М. В. Корягін, В. Н. Костюченко, Я. Д. Крупка, І. Д. Лазаришина, М. Р. Лучко, Є. В. Мних, Г. В. Нашкерська, В. С. Рудницький, Є. І. Свідерський, І. Чалий, В. О. Шевчук, Г. А. Ямборко; И. В. Аверчев, М. Ф. Ван Бреда, К. Друрі, С. А. Ніколаєва, Ж. Рішар, Я. В. Соколов, Е. С. Хендріксен та ін.

Широкий спектр питань, що безпосередньо стосуються проблем співіснування та інтеграції бухгалтерського обліку і податкових розрахунків, розглядався, зокрема, Е. С. Гейєр, Н. В. Довгопол, І. В. Жураковською, З. В. Задорожним, С. Ф. Легенчуком, Л. Г. Ловінською, О. І. Малишкіним,   
Д. Є. Свідерським, П. Я. Хомином. У своїх працях автори розкривають власне бачення процесу взаємодії двох видів обліку, ставлення до моделі визначення об’єкта оподаткування на основі податкових різниць (механізму податкових коригувань).

Постійні зміни норм податкового законодавства та бухгалтерських нормативних актів, які частково мають двосторонній характер у зв’язку із введенням норм податкового законодавства у систему бухгалтерських стандартів, що суперечить вимогам міжнародної системи стандартизації, спричиняють ситуацію, коли діюче організаційно-методичне забезпечення процесу ведення бухгалтерського обліку, а також його взаємодії з податковими розрахунками не задовольняє потреб ні бухгалтерів-практиків, ні користувачів звітної інформації.

Слабка розробка теоретичних засад ведення та взаємодії бухгалтерського обліку і податкових розрахунків, а також практична затребуваність організаційно-методичних підходів до їх ведення та взаємодії обумовлює актуальність обраної теми дисертаційного дослідження, мету, завдання та основні напрями дослідження.

**Зв’язок роботи з науковими програмами, планами, темами.** Дисертація є складовою науково-дослідних робіт кафедри обліку і аудиту Львівського національного університету імені Івана Франка за програмою держбюджетної теми «Оцінка об’єктів у системі бухгалтерського обліку в Україні» (державний реєстраційний номер 0111U005532). Зокрема, розроблено рекомендації щодо оцінки окремих активів, які мають вплив на об’єкт оподаткування податком на прибуток при застосуванні моделі ведення податкових розрахунків у системі бухгалтерського обліку.

**Мета і завдання дослідження*.*** Метою дисертаційного дослідження є удосконалення теоретико-методичних засад та розробка науково-практичних рекомендацій щодо обліку доходів, витрат, в т. ч. окремих господарських операцій, та податкових різниць, здатних впливати на величину оподатковуваного прибутку підприємств за різних механізмів його визначення.

Поставлена мета визначає зміст запропонованого дослідження. Для досягнення зазначеної мети передбачено вирішити наступні завдання теоретичного, методичного та практичного характеру:

– систематизувати теоретичні засади визнання доходів і витрат суб’єктів підприємницької діяльності як елементів фінансової та податкової звітності й дослідити економічну сутність прибутку;

– з’ясувати зв’язок між фінансовим обліком та податковими розрахунками, визначити місце податкових розрахунків у системі бухгалтерського обліку;

– уточнити методику застосування критеріїв визнання статей фінансової та податкової звітності для формування фінансового результату діяльності підприємства і об’єкта оподаткування податком на прибуток;

– проаналізувати об’єктивність оцінки в бухгалтерському обліку і на цій основі розробити пропозиції щодо її удосконалення;

– удосконалити методику відображення в обліку результатів інвентаризації як елемента методу бухгалтерського обліку, призначеного забезпечувати достовірність даних фінансової та податкової звітності;

– визначити роль податкових різниць у системі бухгалтерського обліку та здійсненні розрахунків з податку на прибуток, уточнити методику їхнього визначення;

– уточнити методику визнання відстроченого податкового активу/зобов’язання в системному взаємозв’язку з нормами вітчизняного податкового законодавства;

– обґрунтувати шляхи узгодження законодавчих та нормативних документів з бухгалтерського обліку, що стосуються обліку податку на прибуток та податкових різниць, з нормами Податкового кодексу України.

*Об’єктом дослідження* є процес формування в межах чинної системи бухгалтерського обліку інформації про фінансові результати діяльності підприємств та їхнього оподаткування податком на прибуток.

*Предметом дослідження* є сукупність теоретичних, методичних і практичних підходів до формування облікової інформації як основної бази даних для розрахунку оподатковуваного прибутку підприємства**.**

**Методи дослідження***.* Дослідження проводилися із застосуванням як загальнонаукових, так і спеціальних методів та прийомів. Зокрема, за допомогою історичного та логічного методів визначено місце доходів та витрат у системі об’єктів бухгалтерського обліку, визначено методичні підходи до формування фінансових результатів та об’єкта оподаткування. Методи аналізу, синтезу та узагальнення використовувалися при визначенні варіантів ведення податкових розрахунків. За допомогою методів індукції, дедукції, спостереження, порівняння визначено функції податкових різниць. При обґрунтуванні пропозицій щодо удосконалення облікового забезпечення процесу оподаткування прибутку підприємств, в т. ч. методики обліку тимчасових та постійних податкових різниць, використовувалися методи аналогій, узагальнення та конкретизації теоретичного й практичного матеріалу. Застосування індуктивного підходу та моделювання дозволило схематично відобразити роль податкових різниць у взаємозв’язку бухгалтерського та податкового прибутків, дію функцій податкових різниць (функції засобу обліку та функції засобу контролю). Серед використовуваних у дисертаційній роботі спеціальних методів наукового пізнання можна виділити метод елімінування, а самі ланцюгових підстановок, що застосовувався при дослідженні впливу зміни ставки оподаткування податком на прибуток на зміну величини відстроченого податкового активу, що підлягає анулюванню.

*Інформаційною базою дослідження* є праці вітчизняних та зарубіжних вчених, нормативно-правові акти України, що регламентують методологічні засади бухгалтерського обліку та податкових розрахунків; матеріали конференцій, періодичні видання, інформація фінансової та податкової звітностей підприємств, а також власні спостереження й публікації дисертанта.

**Наукова новизна одержаних результатів** полягає в обґрунтуванні теоретико-методичних положень і розробці практичних рекомендацій щодо покращення якості облікової інформації як бази для розрахунку оподатковуваного прибутку, а також рекомендацій щодо обліку тимчасових і постійних податкових різниць, визначенні ролі податкових різниць у системі бухгалтерського обліку та податкових розрахунках з податку на прибуток.

Основні результати, одержані в процесі проведеного дослідження, полягають у наступному:

*вперше*:

– на основі запропонованих варіантів ведення податкових розрахунків з податку на прибуток визначено функції податкових різниць: функція засобу обліку, функція засобу контролю, збалансовуюча функція, що дозволило обґрунтувати важливе прикладне значення податкових різниць (тимчасових та постійних) для цілей обліку й контролю;

*удосконалено:*

– порядок визначення моменту переходу права власності як одного з критеріїв визнання доходів та запасів у бухгалтерському обліку й обліку для цілей оподаткування шляхом удосконалення вимог до оформлення первинної супровідної документації і співставлення цих вимог з умовами переходу права власності (в т.ч. Інкотермс), завдяки чому забезпечується процес податкових розрахунків з податку на прибуток достовірною обліковою інформацією;

– облік нефінансової дебіторської заборгованості (авансів виданих) шляхом відображення цієї статті фінансової звітності за переоціненою вартістю, що забезпечує достовірність фінансової звітності, сприяє об’єктивному визначенню сум податкових різниць, а через їх функціональність – об’єктивному визначенню оподатковуваного прибутку (у випадку використання механізму податкових коригувань) чи достовірному контролю взаємозв’язку бухгалтерського та податкового прибутків (у випадку використання механізму податкових різниць);

– облік інвентаризаційних надлишків шляхом їхнього поділу на відповідні групи (залежно від причин виникнення), що дозволило забезпечити процес розрахунку зобов’язань з податку на прибуток достовірною обліковою інформацією;

– понятійний апарат бухгалтерського обліку введенням терміна «податкова база активу/зобов’язання для розрахунку постійних податкових різниць», що сприяє виконанню податковими різницями притаманних їм функцій засобу обліку та засобу контролю, дозволяє обґрунтувати правило виключення при первісному визнанні, притаманне балансовому методу розрахунку відстрочених зобов’язань з податку на прибуток;

*набуло подальшого розвитку:*

– групування варіантів ведення податкових розрахунків у системі бухгалтерського обліку на: 1) варіант «податкові розрахунки/фінансовий облік»; 2) варіант «фінансовий облік – податкові різниці – податкові розрахунки»; 3) варіант «фінансовий облік – трансформаційна таблиця – податкові розрахунки», що дозволило з’ясувати роль (функції) податкових різниць у системі бухгалтерського обліку;

– визначення взаємозв’язку між податковим та бухгалтерським прибутками за допомогою тимчасових і постійних податкових різниць, що дозволило візуалізувати дію облікової та контрольної функцій податкових різниць, причини їх виникнення, а також унаочнити проблемні моменти використання механізму податкових коригувань для визначення витрат з податку на прибуток в умовах дії національних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку;

– обґрунтування шляхів гармонізації норм Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 12 «Податки на прибуток» та Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток» в частині оцінки і критеріїв визнання відстрочених податків, зокрема визначено варіанти планування податку на прибуток у межах норм податкового законодавства України як одного з критеріїв визнання. Це дозволить покращити якість облікової інформації про відстрочені податки як можливого засобу обліку та контролю витрат з податку на прибуток;

– підхід до обґрунтування методики обліку окремих статей звітності, зокрема податкових різниць, згенерованих інвестиціями у дочірні підприємства, відділення, асоційовані підприємства та частки у спільних підприємствах, які обліковуються за методом участі в капіталі, й переоцінки необоротних активів, за допомогою паралельного використання обох методів розрахунку відстрочених зобов’язань з податку на прибуток (за балансом та за звітом про фінансові результати), що дозволило покращити якісні характеристики звітності та довести позитивний вплив на процедуру розрахунку об’єкта оподаткування в системі бухгалтерського обліку запропонованої вітчизняними науковцями методики переоцінки основних засобів.

**Практичне значення одержаних результатів** полягає в реалізації висновків та пропозицій дисертанта, що сприятиме удосконаленню облікового забезпечення процесу оподаткування прибутку підприємств. Зокрема, в практичну діяльність вітчизняних підприємств та в навчально-методичне забезпечення навчального закладу впроваджено такі розробки:

– рекомендації методичного характеру щодо обліку доходів від зовнішньоекономічних операцій; конкретизація критеріїв визнання відстроченого податкового активу у звітному періоді; методика обліку нефінансової дебіторської заборгованості (авансів виданих) (ТОВ «Трейд Хауз Україна», довідка № 79-01/10 від 07.10.2013 р.);

– рекомендації методичного характеру щодо розрахунку тимчасових та постійних податкових різниць (Головна торгово-експортна філія ПАТ «Державна продовольчо-зернова корпорація України», довідка № 905-01/10 від 09.10.2013 р.; ТОВ «Полімер-Техніка», довідка № 417 від 27.08.2013 р.; ДП «Воловецьке лісове господарство», довідка № 644 від 15.10.2013 р.);

– рекомендації щодо відображення результатів інвентаризації в обліку та звітності; пропозиції з визначення моменту переходу права власності для правильного визнання доходів; порядок відображення справедливої вартості нефінансової дебіторської заборгованості в обліку та звітності (ТОВ «ЦВС Україна», довідка № 27/1 від 08.09.2013 р.);

– пропозиції з удосконалення організації бухгалтерського обліку інвентаризаційних надлишків; рекомендації щодо визнання й відображення тимчасових і постійних податкових різниць в обліку та звітності; порядок визнання доходів під час зовнішньоекономічних операцій (аудиторська фірма ТОВ «АК «ДК-Захід», довідка № 19 від 10.10.2013 р.; аудиторська фірма ТОВ «АК «ДК-Україна», довідка № 12 від 10.10.2013 р.);

– методичний підхід до облікового відображення доходів, інвентаризаційних надлишків; роз’яснення, розробки і рекомендації щодо удосконалення нормативного забезпечення процесу розрахунку й відображення в звітності податкових різниць використано при розробці навчальних програм та навчально-методичного забезпечення дисциплін «Теорія бухгалтерського обліку», «Економічний аналіз», «Облікові системи бухгалтера» (Львівський національний університет імені Івана Франка, довідка № 2960-Н від 27.06.2013 р.).

**Особистий внесок здобувача**. Дисертація є самостійно підготовленою науковою працею, в якій автор розробив теоретичні та практичні пропозиції і рекомендації щодо удосконалення облікового забезпечення оподаткування прибутку підприємств.

Висновки, пропозиції та рекомендації, у тому числі й ті, що характеризують наукову новизну, одержані автором особисто.

**Апробація результатів дослідження*.*** Основні результати дослідження, викладені в дисертації, були представлені й обговорені на таких наукових конференціях: на міжнародній науково-практичній конференції «Вдосконалення механізму розвитку економіки України в умовах ринкових відносин» (Ужгород, 11-16 квітня 2011 р.); на міжнародній студентсько-аспірантській науковій конференції «Актуальні проблеми розвитку національної економіки України» (Львів, 13–14 травня 2011 р.); на Х-ій Міжнародній науковій конференції, присвяченій пам’яті д. е. н., професора, заслуженого діяча науки і техніки України Олексія Сергійовича Бородкіна «Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту: теорія, методологія та організація» (Київ, 30 березня 2012 р.); на міжнародній студентсько-аспірантській науковій конференції «Стратегія формування відкритої господарської системи в Україні» (Львів, 16–17 травня 2008 р.), на 1-ій міжнародній студентській науковій конференції «Проблеми обліку, аналізу і аудиту в умовах ринкової трансформації економіки» (Львів, 27-28 листопада 2008 р.).

**Публікації.** За результатами дисертаційного дослідження опубліковано 12 наукових праць, загальним обсягом 9,7 друк. арк., з них 8 – у наукових працях, в яких опубліковано основні наукові результати дисертації, загальним обсягом 8,93 друк. арк. (в т. ч. 1 – у зарубіжному виданні), 4 – праці апробаційного характеру загальним обсягом 0,77 друк. арк.

**ВИСНОВКИ**

У дисертації здійснено теоретичне узагальнення й нове вирішення наукового завдання, що виявляється в обґрунтуванні теоретичних положень й удосконаленні процесу облікового забезпечення оподаткування прибутку підприємств. За наслідками апробації методичних основ обліку доходів, витрат, фінансових результатів та визначення об’єкта оподаткування податком на прибуток зроблено наступні висновки:

1. Різновекторність цілей функціонування бухгалтерського та податкового законодавства генерує ситуацію, коли на базі облікових даних одного й того ж суб’єкта господарювання паралельно розраховуються два види прибутку (збитку) – фінансовий та податковий, пов’язаних між собою системою показників. Перехід від фінансового прибутку до податкового, і навпаки, в цілях обліку чи контролю представлено за допомогою ряду схем аналітичного та алгоритмічного характеру, що дозволило візуалізувати причини виникнення цих видів прибутку і задати алгоритм їхнього розрахунку чи контролю відповідно до механізму податкових різниць.

2. Аналіз методів, принципів і процедур здійснення податкових розрахунків підприємствами різних галузей, різної величини (великі, середні, малі) та з різною структурою власного капіталу дозволив виокремити варіанти ведення податкових розрахунків, що відображають ступінь та особливості взаємозв’язку фінансового обліку й податкових розрахунків, а саме: 1) варіант «податкові розрахунки/фінансовий облік»; 2) варіант «фінансовий облік – податкові різниці – податкові розрахунки»; 3) варіант «фінансовий облік – трансформаційна таблиця – податкові розрахунки». З-поміж визначених варіантів обліку обґрунтовано доцільність (переваги) використання третього варіанта обліку «фінансовий облік – трансформаційна таблиця – податкові розрахунки».

3. Групування варіантів ведення податкових розрахунків з податку на прибуток дозволило виявити функціональність податкових різниць. В результаті, визначено три функції податковий різниць: 1) функція засобу обліку; 2) функція засобу контролю; 3) збалансовуюча функція. Встановлено, що зазначені перші дві функції (засобу обліку та засобу контролю) повною мірою виконуються тільки за умови розрахунку як тимчасових, так і постійних податкових різниць одночасно.

4. Недосконалість форм та вимог до оформлення супровідних документів (національних та міжнародних), а саме, відсутність в них дати, яка б відображала момент переходу права власності згідно з умовами договору, унеможливлює методологічно вірне відображення доходів та визнання запасів (ці матеріальні цінності генеруватимуть витрати в майбутньому у вигляді собівартості) в обліку, що негативно впливає на достовірність фінансового результату діяльності підприємства та об’єкта оподаткування податком на прибуток. В напрямі вирішення цього проблемного питання здійснено певні напрацювання, а саме: удосконалено форму міжнародної товарно-транспортної накладної для перевезення автомобільним транспортом (форма CMR) шляхом зазначення в ній ключових дат, станом на які можливий перехід права власності відповідно до умов договору (в т. ч. Інкотермс); розроблено таблицю відповідності між цими умовами та графою CMR, в якій відображається момент (дата) переходу права власності.

5. Аналіз фінансової звітності окремих підприємств дозволив виокремити особливу статтю Балансу – аванси видані, що згідно з діючими нормами законодавства, оцінюється за первісною вартістю (історичною собівартістю). Дисертантом досліджено, що в міру впливу різних факторів, вартісна оцінка такого виду дебіторської заборгованості може змінюватися, а оцінка її за первісною вартістю, не відображатиме об’єктивного стану справ. В результаті запропоновано переоцінювати аванси видані, та відображати цю статтю в звітності за меншою з вартостей, що сприятиме об’єктивному визначенню сум податкових різниць, а через їх функціональну складову – і об’єктивному визначенню об’єкта оподаткування чи достовірному контролю взаємозв’язку податкового та бухгалтерського прибутків у випадку використання механізму податкових коригувань чи механізму податкових різниць відповідно.

6. Проведений критичний аналіз причин виникнення інвентаризаційних надлишків поставив під сумнів достовірність облікової інформації про такі надлишки, зібраної за чинної методики обліку. В зв’язку з цим, розроблено удосконалену методику обліку інвентаризаційних надлишків шляхом їхнього поділу на чотири групи (залежно від причин виникнення), що дозволило забезпечити процес податкових розрахунків з податку на прибуток достовірною обліковою інформацією та сприяло визначенню достовірного об’єкта оподаткування податком на прибуток.

7. Для методичного забезпечення функціональності податкових різниць запропоновано й апробовано в практичній діяльності поняття «податкова база активу/зобов’язання для розрахунку постійних податкових різниць», а його застосування в національних/міжнародних стандартах обліку пояснює «правило виключення при первісному визнанні», притаманне цим стандартам та балансовому методу визначення відстрочених податків.

8. В дисертації виділено два підходи до планування податків з метою визнання ВПА, один з яких в якості інструментарій для планування використовує виключно норми податкового законодавства (податковий підхід), інший реалізується шляхом визначення облікової політики підприємства (бухгалтерсько-податковий підхід). У межах кожного з підходів визначено конкретні варіанти податкового планування з посиланням на норми національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та Податкового кодексу України.

9. Податкові різниці набувають все більшої ваги в системі бухгалтерського обліку як через підвищення рівня професійної культури, так і можливості їхнього використання в якості інструментарію при розрахунку об’єкта оподаткування податком на прибуток. Результатом практичного застосування дисертаційних розробок, пропозицій та тлумачень є обґрунтування конкретних прикладних моментів в обліку податкових різниць, зокрема: визначення податкових різниць, згенерованих інвестиціями у дочірні підприємства, відділення, асоційовані підприємства та частки у спільних підприємствах, які обліковуються за методом участі в капіталі; вплив застосування запропонованих вітчизняними науковцями нововведень щодо переоцінки основних засобів на суми податкових різниць.