

РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ ПРО ДОХОДИ ПІДПРИЄМСТВА: ВИМОГИ СЬОГОДЕННЯ ДО БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ЗВІТНОСТІ

Проаналізовано зміни, що діятимуть з 01 січня 2013 р. та запропоновано удосконалену форму реєстру бухгалтерського обліку для відображення доходів за П(С)БО та ПКУ та тимчасових і постійних податкових різниць

Ключові слова: дохід, звітність, реєстр обліку

Постановка проблеми. В умовах інформатизації суспільства бухгалтерський облік є єдиною системою надання інформації про діяльність підприємства користувачам. За таких умов звітність виступає не лише елементом методу бухгалтерського обліку, а і найважливішим інструментом інформування користувачів, повністю або частково враховуючи їх потреби. Нововведення щодо показників фінансової звітності підприємств, що діятимуть з 01 січня 2013 р. приводять до необхідності перегляду системи систематизації інформації про доходи визначені за вимогами ПКУ та П(С)БО, а також про податкові різниці, що виникають через невідповідність критеріїв їх визнання.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання розкриття інформації про доходи у звітності розглядалось такими авторами, як В.А. Дерій [1], О.А. Лаговська [2], Я.В. Лебедзевич [3], Г. Тиравська та С. Ланчак [12] та ін. Не применшуючи вклад вищезазначених дослідників, питання систематизації інформації про доходи та податкові різниці в бухгалтерському обліку.

Метою нашого дослідження є сприяння отриманню оперативної інформації про тимчасові та постійні податкові різниці, що виникають при визнанні доходів за П(С)БО та ПКУ

Викладення основного матеріалу. Дослідження фінансової звітності підприємств Житомирської області показало, що на практиці 78 % підприємств ігноруються вимоги П(С)БО 17 "Податок на прибуток" в частині обліку відстрочених податкових активів та зобов'язань, у звітності інформація про них підприємствами не відображається. З введенням в дію з 1 січня 2013 р. ПБО "Податкові різниці" [9] та Змін до П(С)БО 3 "Звіту про фінансові результати" [6], що регулюють податкові різниці, виникає проблема відображення та систематизації інформації про них в розрізі окремих видів діяльності.

Звітність є узагальнюючим етапом обробки інформації про отримані доходи в бухгалтерському обліку підприємства. Так, основою для відображення інформації про доходи в звітності підприємства є документи, які умовно можна поділити на документи-підстави для здійснення господарських операцій з доходами (договори різного характеру) та документи-підстави для відображення в бухгалтерському обліку доходів (первинні документи).

Документом-підставою для здійснення господарських операцій з отримання та зменшення доходів є договір. Договір повинен містити визначальні умови здійснення операцій та включати всі суттєві аспекти, що в подальшому впливає на визнання, оцінку та відображення доходів в бухгалтерському обліку. Різні види договорів є підставою для здійснення господарських операцій з отримання (зменшення) доходів. Обираючи один з видів договорів підприємство визначає вид доходу, який отримує в подальшому за умовами договору. Варто наголосити на тому, що в договорі на купівлю-продаж має бути чітко прописано момент переходу права власності на товар, що є основою для встановлення дати визнання доходу від реалізації. Таким чином, підприємства самостійно визначають в якому звітному періоді відображати доходи, обумовлюючи момент переходу права власності в договорі.

Отримання доходів як за вимогами П(С)БО, так і за ПКУ, підтверджують первинні документи, складені за типовими формами або розроблені самостійно підприємствами (затверджені Наказом про облікову політику). Для відображення доходів за вимогами П(С)БО та ПКУ використовують одні й ті самі документи, що підтверджують їх отримання та коригування. Відповідно до Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку затверджене Наказом Міністерства фінансів України № 88 від 24.05.1995 р., первинні документи – це документи, створені у письмовій або електронній формі, що фіксують та підтверджують господарські операції, включаючи розпорядження та дозволи адміністрації (власника) на їх проведення [10].

Первинні документи мають містити обов'язкові реквізити, а саме: найменування підприємства, установи, від імені яких складений документ, назва документа (форми), дата і місце складання, зміст та обсяг господарської операції, одиниця виміру господарської операції (у натуральному та/або вартісному виразі), посади і прізвища осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення, особистий чи електронний підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції. Крім цього, залежно від характеру операції та технології обробки даних до первинних документів можуть бути включені додаткові реквізити: ідентифікаційний код підприємства, установи з Державного реєстру, номер документа, підстава для здійснення операцій, дані про документ, що засвідчує особу-одержувача тощо.

В Україні відсутнє розмежування документів, що підтверджують отримання доходів за вимогами П(С)БО та ПКУ, на відміну від практики в Російській Федерації. Так, під документами податкового обліку за ст. 314 Податкового кодексу Російської Федерації розуміють аналітичні реєстри податкового обліку, тобто зведені форми систематизації даних податкового обліку за звітний (податковий) період, узагальнені відповідно до вимог, без розподілу (відображення) на рахунках бухгалтерського обліку [7]. Вважаємо дане твердження невірним, оскільки, все ж таки, первинними документами не можуть бути реєстри обліку, оскільки реєстри – це форма систематизації та узагальнення даних первинних документів, тому є формами відображення зведеної інформації. Тому, більш науково виправданним є використання поняття "зведені документи", а не "первинні".

Основні документи, що підтверджують отримання та коригування доходів є накладна, товарно-транспортна накладна, рахунок, рахунок-фактура, фіскальний чек, сліп, квитанція торговельного терміналу, прибутковий-касовий ордер, квитанція на приймання-здачу змінних кас торгових автоматів, Акт здачі-прийняття виконаних робіт (надання послуг), Акт виконаних робіт (послуг), відомчі (галузеві) первинні документи, які реєструють факт надання послуг (виконаних робіт), у т.ч. і за показниками приборів обліку, Акт перегляду цін на відвантажені товари, Акт про повернення товару, Звіт комісіонера (агента) про продаж товару тощо. Крім цього, Н.М. Макарова відносить до таких документів ще і перерахунок виручки від реалізації,

показання свідків та інші документи (наприклад, акт перевірки податкового органу) [4, с. 56-57]. Такі документи можуть бути визнані як первинні лише в тому випадку, якщо дотримано всі вимоги щодо наявності обов'язкових реквізитів. Показання свідків не є бухгалтерським документом, за ним ми можемо лише частково з'ясувати умови здійснення факту господарського життя, проте, відобразити доходи за ними неможливо. На підставі даних показань керівник може прийняти рішення щодо їх достовірності та вже на основі них скласти документи про отримані доходи.

Вважаємо, що документів-підстав для відображення доходів в бухгалтерському обліку достатньо, тому недоцільне складання окремих документів щодо доходів, які визнаються за вимогами ПКУ. Найчастіше бухгалтеру необхідно буде дублювати інформацію за доходами отриманими за П(С)БО, що, в свою чергу, буде лише зменшувати продуктивність праці бухгалтера та ефективність його роботи через збільшення навантаження щодо обліку доходів.

Інформація з первинних документів групується у регістрах бухгалтерського обліку. Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку затверджене Наказом Міністерства фінансів України № 88 від 24.05.1995 р. визначено, що облікові регістри – це носії спеціального формату (паперові, електронні) у вигляді відомостей, ордерів, книг, журналів, машинограм тощо, призначені для хронологічного, систематичного або комбінованого нагромадження, групування та узагальнення інформації з первинних документів, що прийняті до обліку [10]. В облікових регістрах узагальнюється облікова інформація, що відображається в первинних документах та систематизується на рахунках бухгалтерського обліку шляхом занесення методом подвійного запису до регістрів синтетичного й аналітичного обліку, з використанням типової кореспонденції рахунків.

Хронологічна, систематична та узагальнена інформація про доходи підприємства за звітний період відображається в Журналі № 6. Інформація в даному регістрі відображається за період та підписується виконавцями та головним бухгалтером або особою, на яку покладено ведення бухгалтерського обліку на підприємстві. Термін зберігання регістрів обліку встановлено Переліком типових документів, що утворюються в діяльності органів державної влади та місцевого самоврядування, інших підприємств, установ та організацій затверджений Наказом головного архівного управління при кабінеті міністрів України № 41 від 20.07.1998 р., із зазначенням строків зберігання документів [5], яким визначено, що облікові регістри (головна книга, журнали, розроблювальні таблиці) повинні зберігатися три роки, за умови завершення перевірки державними податковими органами з питань дотримання податкового законодавства. У разі виникнення суперечок, спорів, слідчих і судових справ – зберігаються до ухвалення остаточного рішення. Проте відповідно до вимог п. 44.3 ст. 44 ПКУ первинні документи, що підтверджують здійснення операцій повинні зберігатися не менш як 1095 днів з дня подання податкової звітності, для складення якої використовуються зазначені документи, а у разі її неподання – з передбаченого цим Кодексом граничного терміну подання такої звітності [8]. Таким чином, виникає невідповідність між вимогами обліку та податковим законодавством в частині строку зберігання документів. Якщо 2 нормативні документи, що регулюють одне питання суперечать один одному, то виконуються положення того нормативного документу, що має більшу юридичну силу, а, отже, в даному випадку вважаємо за доцільне дотримуватися строку збереження зведених документів, зазначеного в

ПКУ, а саме 1095 днів з дня подачі податкової звітності (граничного строку її подачі за звітний період).

В Україні відсутній окремий регістр для відображення доходів за вимогами податкового законодавства. В своїй монографії В.Н. Сердюк, Ш.М. Акаєв та Т.П. Харченко [11, с. 126] пропонують систему регістрів для систематизації інформації про податкові розрахунки. Система, запропонована науковцями, базується на веденні регістрів щодо окремих показників декларації з податку на прибуток. Вважаємо, що така система регістрів дозволяє отримати оперативну інформацію та збільшує її аналітичність не лише стосовно порядку формування показників податкової звітності, а і щодо проміжних даних окремих показників. Проте, існування значної кількості регістрів ускладнює роботу бухгалтера, призводить до необхідності залучення додаткових спеціалістів для ведення регістрів або завантажує бухгалтера через збільшення обсягу роботи.

Для відображення доходів за вимогами П(С)БО та ПКУ не потрібні окремі регістри обліку, більш продуктивно відображати цю інформацію в єдиній системі, у зв'язку з цим, пропонуємо удосконалений регістр для обліку доходів Журнал № 6 "Доходи за П(С)БО та ПКУ" (таблиця 1).

Призначення удосконаленого регістру полягає в накопиченні інформації про доходи для визначення фінансового результату підприємства та бази оподаткування податком на прибуток. Інформація, що міститься в удосконаленому регістрі обліку про доходи, не лише є підставою для подальшого заповнення звітності підприємства як фінансової, так і податкової, а і сприяє розповсюдженню достовірної і прозорої інформації про доходи підприємства.

Пропозиції щодо ведення удосконаленого регістру для бухгалтерського обліку доходів підприємств сприяють заповненню нових розділів Звіту про фінансові результати (IV "Податкові різниці" та V "Узгодження фінансового результату та податкового прибутку (збитку)") в частині виникнення тимчасових і постійних різниць при визнанні доходів за вимогами П(С)БО та ПКУ. Так, за допомогою них формуватиметься оперативна інформація про отримані доходи для цілей формування I розділу Звіту та тимчасові і постійні податкові різниці для формування IV та V розділів Ф. № 2. Крім цього, даний регістр є основою для формування показників Декларації з податку на прибуток в частині доходів від господарської діяльності підприємства, зокрема, ряд. 01, 02 та 03 та Додатку ІД до декларації, що в свою чергу підвищує продуктивність роботи бухгалтера у зв'язку зі спрощенням системи різних регістрів до ведення єдиного регістру відображення доходів, підвищує якість звітності, що стає пріоритетним напрямком діяльності підприємств.

Таблиця 1. Удосконалена форма Журналу № 6 "Доходи за П(С)БО та ПКУ". Розділ 2. "Аналітичні дані про доходи за П(С)БО, ПКУ та податкові різниці"

№ з/п	Вид доходу:	З кредиту рахунків	Доходи за П(С)БО		В дебет рахунків	Доходи за ПКУ		Виникнення податкової різниці	
			За звітний період, грн.	За попередній звітний період, грн.		За звітний період, грн.	За попередній звітний період, грн.	Постійна, грн.	Тимчасова, грн.
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1	Доходи від основної операційної діяльності	70	90000,00	80000,00	781	10000,00	80000,00	-	-
1.1	з них: дохід від реалізації готової продукції	701	75000,00	68000,00	781	75000,00	68000,00	-	-
1.2	дохід від реалізації товарів	702	-	-	781	10000,00 ¹	-	10000,00	-
1.3	дохід від реалізації робіт і послуг	703	15000,00	12000,00	781	15000,00	12000,00	-	-
1.4	вирахування з доходу	704	-	-	785	-	-	-	-
1.5	інші доходи від основної операційної діяльності	-	-	-	781	-	-	-	-
2	Доходи від іншої операційної діяльності	71	-	-	781	1700,00	-	-	700,00
2.1	з них: дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю	710	-	-	781	-	-	-	-
2.2	дохід від купівлі-продажу іноземної валюти	711	-	-	781	-	-	-	-
2.3	дохід від реалізації інших оборотних активів	712	-	-	781	-	-	-	-
2.4	дохід від операційної оренди активів	713	-	-	781	-	-	-	-
2.5	дохід від операційної курсової різниці	714	-	-	781	-	-	-	-
2.6	одержані штрафи, пені, неустойки	715	-	-	781	500,00 ²	-	-	(500,00)
2.7	відшкодування раніше списаних активів	716	-	-	781	-	-	-	-
2.8	дохід від списання кредиторської заборгованості	717	-	-	781	-	-	-	-
2.9	дохід від безоплатно одержаних оборотних активів	718,	-	-	781	1200,00 ³	-	-	1200,00
2.10	доходи від експлуатації об'єктів житлово-комунального господарства	719	-	-	781	-	-	-	-
2.11	інші доходи від операційної діяльності	719	-	-	781	-	-	-	-
3	Доходи від інвестицій облік яких ведеться за методом участі у капіталі	72	-	-	783	-	-	-	-
3.1	з них: дохід від інвестицій в асоційовані підприємства	721	-	-	783	-	-	-	-
3.2	дохід від спільної діяльності	722	-	-	783	-	-	-	-
3.3	дохід від інвестицій в дочірні підприємства	723	-	-	783	-	-	-	-
	інші доходи від інвестицій облік яких ведеться за методом участі у капіталі	-	-	-	783	-	-	-	-
4	Доходи від фінансової діяльності	73	600,00	0,00	782	3600,00	-	600,00	(3600,00)
4.1	з них: дивіденди	731	600,00 ⁴	0,00	782	-	-	600,00	-
4.2	проценти	732	-	-	782	-	-	-	-
4.3	фінансова оренда активів	732	-	-	782	-	-	-	-
4.4	інші фінансові доходи	733	-	-	782	3600,00 ⁵	-	-	(3600,00)
5	Доходи від іншої звичайної діяльності	74	2500,00	-	783	700,00	-	-	700,00
5.1	з них: дохід від реалізації фінансових інвестицій	741	2500,00	-	783	700,00 ⁶	-	-	700,00
5.2	дохід від відновлення корисності активів	742	-	-	783	-	-	-	-
5.3	дохід від неопераційної курсової різниці	744	-	-	783	-	-	-	-
5.4	дохід від безоплатно одержаних активів	745, 424	-	-	783	-	-	-	-
5.5	інші доходи від звичайної діяльності	746	-	-	783	-	-	-	-
6	Доходи від надзвичайної діяльності	75	-	-	784	-	-	-	-
	Всього		93100,00	80000,00	X	106000,00	80000,00	10600,00	(2200,00)

¹Отримано оплату за раніше поставлені товари (10000,00 грн.) реалізація товарів здійснювалась при перебуванні підприємства на спрощеній системі оподаткування

²Відображено дохід в сумі штрафу (500,00 грн.), який фактично отримано за рішенням сторін договору (нарахування доходу за П(С)БО відбулося в попередньому звітному періоді)

³Отримано у звітному періоді поворотну фінансову допомогу в сумі 1200,00 грн. визнано доходом, у зв'язку з тим, що на кінець періоду вона не була повернута

⁴Отримано дивіденди від резидента в сумі 600,00 грн.

⁵Визнано премію від розміщення облігацій під час їх погашення в сумі 3600,00 грн.

⁶Визнано дохід в сумі 700,00 грн., що є прибутком від продажу цінного паперу (з урахуванням від'ємного фінансового результату минулих періодів)

Висновки та перспективи подальших досліджень. Підготовка інформації відповідно до потреб користувачів та вимог чинного законодавства зумовлює необхідність розробки облікових реєстрів для відображення доходів визначених за вимогами П(С)БО та ПКУ та податкових різниць, що виникають при їх визнанні. На підставі аналізу даних фінансової звітності підприємств встановлено, що на практиці не дотримуються вимоги П(С)БО в частині обліку податкових різниць, зокрема, відстрочених податкових активів і зобов'язань, що зумовлено застосуванням незначної відповідальності за показники фінансової звітності та відсутності відповідальності за їх достовірність. Для задоволення інформаційних потреб користувачів запропоновано групувати інформацію про доходи в удосконаленому обліковому реєстрі "Доходи за П(С)БО та ПКУ", що забезпечує оперативність підготовки інформації для заповнення показників фінансової та податкової звітності в частині отриманих доходів за звітний період та є основою для комп'ютеризації бухгалтерських процедур з відображення доходів підприємства за П(С)БО та ПКУ.

Список використаних літературних джерел:

1. *Дерій В.А.* Витрати і доходи підприємств у системі обліку та контролю: [монографія] / В.А. Дерій. – Тернопіль: ТНЕУ, "Економічна думка", 2009. – 272 с.
2. *Лаговська О.А.* Бухгалтерський облік розподілу доходів в умовах соціально орієнтованої економіки: організація та методика: дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09 / Олена Адамівна Лаговська. – К., 2007. – 190 с.
3. *Лебедзвич Я.В.* Фінансові результати та їх контроль в системі бухгалтерського обліку: методологія і практика: дис. ... канд. екон. наук: 08.06.04 / Яна Вікторівна Лебедзвич. – Житомир, 2002. – 198 с.
4. *Макарова Н.Н.* Налоговый учет и учетная политика для целей налогообложения: [монографія] / Н.Н. Макарова. – Волгоград: Волгоградское научное издательство, 2009. – 182 с., с. 56-57
5. Наказ головного архівного управління при кабінеті міністрів України "Про затвердження Переліку типових документів, що утворюються в діяльності органів державної влади та місцевого самоврядування, інших підприємств, установ та організацій, із зазначенням строків зберігання документів № 41 від 20.07.1998 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0576-98>.
6. Наказ Міністерства фінансів України "Про затвердження Змін до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 3 "Звіт про фінансові результати" № 1021 від 11.08.2011 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1010-11>.
7. Налоговый кодекс Российской Федерации № 146-ФЗ от 31.08.1998 г. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.consultant.ru/popular/nalog1/>.
8. Податковий кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
9. Положення бухгалтерського обліку "Податкові різниці" № 27 від 25.01.2011 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0212-11>.
10. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку № 88 від 24.05.1995 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95>.
11. *Сердюк В.Н.* Учет и контроль в системе налогового менеджмента / Сердюк В.Н., Акаев Ш.М., Харченко Т.П. – Макеевка: Макеевский экономико-гуманитарный институт, 2005. – 230 с.
12. *Тиравська Г.* Як правильно заповнювати декларацію з податку на прибуток / Г. Тиравська, С. Ланчак // Податкове планування, 2011. – № 7. – С. 31-53.

БОРИСЕЙКО Юлія Володимирівна – аспірант Житомирського державного технологічного університету.

Наукові інтереси:

- порядок адміністрування податків;
- бухгалтерський облік доходів підприємства.

Стаття надійшла до редакції: 25.10.2012 р.