

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ, МОЛОДІ ТА СПОРТУ УКРАЇНИ
ЖИТОМИРСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ ТЕХНОЛОГІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

БОРИСЕЙКО ЮЛІЯ ВОЛОДИМИРІВНА

УДК: 657.4:657.6:336.2 (043.3)

**БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК І КОНТРОЛЬ ДОХОДІВ:
ПОДАТКОВИЙ АСПЕКТ**

Спеціальність 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит
(за видами економічної діяльності)

**АВТОРЕФЕРАТ
дисертації на здобуття наукового ступеня
кандидата економічних наук**

Житомир – 2012

Дисертацією є рукопис.

Робота виконана на кафедрі бухгалтерського обліку Житомирського державного технологічного університету Міністерства освіти і науки, молоді та спорту України.

Науковий керівник: кандидат економічних наук, доцент
Остан'юк Наталія Анатоліївна,
Житомирський державний
технологічний університет,
докторант кафедри бухгалтерського обліку

Офіційні опоненти: доктор економічних наук, професор
Чижевська Людмила Віталіївна,
Житомирський державний
технологічний університет,
завідувач кафедри господарського і фінансового
контролю

кандидат економічних наук
Майданевич Юлія Петрівна,
Таврійський національний університет
ім. В.І. Вернадського,
доцент кафедри обліку і аудиту

Захист відбудеться “27” вересня 2012 р. о 14⁰⁰ годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 14.052.01 у Житомирському державному технологічному університеті за адресою: 10005, м. Житомир, вул. Черняхівського, 103, ауд. 248.

З дисертацією можна ознайомитися у бібліотеці Житомирського державного технологічного університету за адресою: 10005, м. Житомир, вул. Черняхівського, 103.

Автореферат розісланий “21” серпня 2012 р.

Вчений секретар
спеціалізованої вченої ради, д.е.н., проф.

І.В. Замула

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

Актуальність теми. В умовах глобалізаційних економічних процесів бухгалтерський облік є системою надання повної інформації про діяльність підприємства та її результати, складовою визначення яких є доходи. Обсяг реалізованої продукції (робіт, послуг) суб'єктів господарювання України у 2011 р. зріс на 631438,3 млн. грн. (18,79 %) порівняно з 2010 р.¹, що свідчить про збільшення доходів від основної діяльності підприємств. Доходи є важливим показником діяльності, виступаючи значимою складовою визначення бази оподаткування податком на прибуток. Суттєвість останнього у наповненні державного бюджету України обумовлює необхідність дослідження доходів.

Відсутність єдиного методичного підходу щодо визнання доходів за вимогами Положень (стандартів) бухгалтерського обліку (П(С)БО) та Податкового кодексу України (ПКУ) пов'язана з конфліктом інтересів держави та підприємства, власників і працівників, що є аксіомою. Перебудова системи оподаткування в Україні та спрямування її на вимоги міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) є поштовхом до узгодження норм національних, міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та податкового законодавства, зокрема, в частині визнання доходів підприємства. Необхідність побудови узгодженого підходу до визнання та оцінки доходів у бухгалтерському обліку з урахуванням потреб різних користувачів для їх задоволення обумовлює актуальність обраного дослідження.

Проблеми теоретичних і методичних підходів бухгалтерського обліку та контролю доходів досліджували провідні вчені, зокрема, М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, Б.І. Валуєв, В.М. Войнаренко, С.Ф. Голов, В.А. Дерій, В.М. Жук, А.Г. Загородній, З.В. Задорожний, М.Д. Корінько, А.С. Каратаєв, В.М. Костюченко, О.А. Лаговська, Я.В. Лебедзевич, Н.М. Макарова, Ю.П. Майданевич, Н.М. Малюга, Л.В. Нападовська, Ф.Х. Найт, П.П. Німчинов, О.В. Олійник, Н.А. Остап'юк, Д.А. Панков, М.С. Пушкар, В.Н. Сердюк, Я.В. Соколов, В.В. Сопко, І.С. Ульянов, Дж.Р. Хікс, Л.В. Чижевська, В.О. Шевчук, Г.А. Ямборко. Не применшуючи внесок вчених в облікову науку, невирішеними на сьогодні залишаються питання узгодження облікового відображення доходів за вимогами П(С)БО та податкового законодавства. В Україні проблеми гармонізації положень П(С)БО та ПКУ розглядали М.Я. Дем'яненко, Г.Б. Назарова, О.В. Майстренко, Ю.М. Покидюк. Проте, на сьогодні відсутні теоретичні та методичні пропозиції з узгодження вимог стандартів бухгалтерського обліку та податкового законодавства в частині визнання доходів.

Постійне зростання кількості порушень у сфері податкового законодавства, спричинених, з одного боку, спробами мінімізувати податкове навантаження, а, з іншого – наявністю протиріч окремих законодавчих актів, свідчить про необхідність посилення контролю за доходами підприємства як однієї зі складових розрахунку бази оподаткування податком на прибуток. Своєчасний та дієвий контроль за доходами підприємства дозволяє уникнути штрафних санкцій, що впливає не лише на фінансовий стан підприємства, а й на його репутацію як платника податків.

¹На основі інформації Державної служби статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua>

Недостатня теоретична база для відображення в бухгалтерському обліку доходів підприємства, необхідність подальшого розвитку методології їх обліку та контролю, а також відсутність єдиних методичних основ щодо визнання доходів за П(С)БО та ПКУ зумовили актуальність теми дослідження, його мету і завдання.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами.

Дисертаційна робота виконана відповідно до плану науково-дослідних робіт Житомирського державного технологічного університету за темою № 332 “Бухгалтерський облік і контроль у системі забезпечення адміністрування податків” (номер державної реєстрації 0110U006149). В межах наукової програми автором виконані дослідження, пов'язані з розробкою методичного підходу бухгалтерського обліку та контролю доходів підприємства за П(С)БО і ПКУ, а також їх теоретичне обґрунтування.

Мета і завдання дослідження. Метою дослідження є обґрунтування теоретичних положень і розробка практичних рекомендацій з удосконалення організації та методичних підходів бухгалтерського обліку та контролю доходів за П(С)БО та ПКУ. Робота спрямована на узгодження вимог П(С)БО та ПКУ в частині відображення доходів підприємства. Відповідно до поставленої мети в дисертації виділено такі завдання:

- з'ясувати сутність поняття “дохід”, уточнити змістовне наповнення поняття “валові доходи” з урахуванням вимог користувачів бухгалтерського обліку з метою узгодження категорійного апарату;

- проаналізувати теоретичні основи визнання доходів суб'єкта господарювання згідно з нормами П(С)БО та ПКУ в напрямі узгодження положень даних нормативних актів;

- визначити особливості визнання доходів в Україні та в інших країнах для формування рекомендацій з адаптації методичних підходів визнання доходу за міжнародною практикою до національної системи бухгалтерського обліку;

- окреслити роль бухгалтерського обліку при формуванні та реалізації податкової політики підприємства та ідентифікувати її елементи з метою оптимізації податкового навантаження в частині оподаткування податком на прибуток підприємств, зокрема, при визнанні доходів;

- запропонувати напрями розвитку облікового відображення доходів за П(С)БО та ПКУ з метою формування єдиної інформаційної бази управлінських рішень різних категорій користувачів;

- розробити напрями систематизації інформації про доходи для подальшого відображення їх у фінансовій та податковій звітності;

- проаналізувати основні методи здійснення контролю доходів підприємства для визначення найбільш оптимальних;

- розкрити особливості контролю доходів в частині методичного забезпечення аудиторських послуг з перевірки операцій з доходами для забезпечення оперативності прийняття управлінських рішень та уникнення штрафних санкцій при перевірці контролюючих органів.

Об'єктом дослідження є процес бухгалтерського обліку та контролю операцій з доходами підприємства.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних і методичних засад бухгалтерського обліку та контролю операцій з доходами з урахуванням вимог бухгалтерського і податкового законодавства.

Робоча гіпотеза дослідження ґрунтується на припущенні, що узгодження порядку визнання доходів за вимогами П(С)БО та податковим законодавством дасть можливість підвищити ефективність використання ресурсів підприємства, а дієвий контроль доходів сприятиме оптимізації оподаткування та одночасному уникненню штрафних санкцій.

Методи дослідження. Основою дослідження є загальнонаукові методи пізнання, що забезпечують вивчення економічних відносин і явищ в їх розвитку і взаємозв'язку. Для з'ясування сутності понять “дохід”, “валові доходи” використовувалися історичний, цивілізаційний та інституційний підходи. Для вивчення структури та динаміки доходів підприємств застосовано статистичні методи дослідження (спостереження, зведення та групування). Порівняння застосовувалось при вивченні вимог до бухгалтерського обліку та оподаткування доходів країн світу (України, Російської Федерації, Болгарії, Республіки Білорусь та ін.). Дослідження організації та методичних підходів бухгалтерського обліку доходів за вимогами П(С)БО та ПКУ здійснювалося із застосуванням методів узагальнення та конкретизації, що дозволило розробити методичний підхід облікового відображення доходів за вимогами ПКУ в системі бухгалтерських рахунків підприємства. Застосування методів аналогії та моделювання дозволило розробити напрями удосконалення відображення доходів у регістрах обліку. Методи групування, порівняння та конкретизації дозволили запропонувати напрями удосконалення методичного підходу здійснення аудиторських послуг з перевірки доходів підприємства.

Інформаційною базою дослідження стали праці вітчизняних і закордонних науковців з проблемних питань теорії та методології бухгалтерського обліку й контролю доходів, довідкові видання, нормативно-правові акти, матеріали науково-практичних конференцій, статистичні дані, Інтернет-ресурси, результати анкетування діяльності підприємств в частині існування податкової політики.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в обґрунтуванні теоретичних і організаційно-методичних положень, а також розробці практичних рекомендацій з удосконалення бухгалтерського обліку та контролю доходів, спрямованих на узгодження вимог П(С)БО та ПКУ.

До найбільш суттєвих результатів, які характеризують наукову новизну дисертації, належать:

вперше одержано:

– теоретичне обґрунтування необхідності виділення об'єктів бухгалтерського обліку для забезпечення достатнього рівня аналітичності облікової інформації: “негосподарських доходів” в цілях оподаткування, що сприяє узгодженню інтересів різних користувачів та “умовно-постійної податкової різниці”, умова визнання якої постійною залежить від подій, що відбудуться пізніше;

удосконалено:

– порядок визнання доходів у частині врахування ризику щодо володіння активом для досягнення узгодженості вимог П(С)БО, ПКУ та МСФЗ, що забезпечує достовірність в оцінці та періоді облікового відображення доходів;

– організаційно-методичні положення облікової політики підприємства, що дозволило сформувавши перелік елементів податкової політики підприємства щодо оподаткування доходів (встановлення методу визначення звичайної ціни, порядку подання декларацій, внесення змін до податкової звітності, наявності та доцільності використання податкових пільг, строків складання та подання податкової декларації в межах граничних тощо) та визначено основні альтернативи для оптимального податкового навантаження, підвищення оперативності й точності облікової інформації та дієвості контролю за податковими розрахунками;

– облікове відображення доходів і витрат (запропоновано введення рахунків 78 “Валові доходи” та 88 “Валові витрати” та кореспонденції до них) як основу гармонізації П(С)БО і ПКУ та групування валових доходів в розроблених облікових регістрах, що дозволяє підвищити оперативність відображення даних про доходи у фінансовій й податковій звітності та сприяє ефективності господарського контролю;

– організаційну та методичну складову контролю доходів у частині розробки механізму аудиторських послуг з перевірки доходів шляхом уточнення порядку документування та здійснення контрольних дій, що підвищить оперативність перевірки аудитором і забезпечить достовірність управлінських рішень та уникнення штрафних санкцій контролюючих органів;

дістало подальший розвиток:

– трактування понять “валові доходи”, “проценти”, “роялті”, “дивіденди” для організації та ведення бухгалтерського обліку податкових розрахунків та складання і подання звітності, що сприятиме розробці практичних рекомендацій з удосконалення нормативного регулювання;

– нормативне забезпечення бухгалтерського обліку в частині розробки узагальнених рекомендацій, призначених регламентувати порядок формування та затвердження податкової політики підприємства.

Практичне значення одержаних результатів полягає в розробці рекомендацій з удосконалення організації та методичних підходів бухгалтерського обліку і контролю доходів за вимогами П(С)БО та ПКУ. В практичну діяльність та навчальний процес впроваджено такі розробки:

– методичні рекомендації щодо відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з формування доходів і витрат за ПКУ, що дозволяє формувати показники для податкових розрахунків та підвищує оперативність складання фінансової та податкової звітності та спрощує обробку облікових даних (ТОВ “ДЕЙ лтд”, довідка № 12-01 від 24.02.2011 р.);

– порядок формування податкової політики на підприємстві, наданого у вигляді проекту Наказу про облікову політику, в частині податкової складової, із зазначенням етапів її формування, що дозволяє систематизувати відповідні дії та чітко встановити відповідальність за своєчасне виконання кожного етапу її формування (ПАТ “НКМЗ”, довідка № 015/964 від 23.04.2012 р.);

– порядок відображення інформації про отримані доходи за звітний період в Журналі № 6 “Доходи за П(С)БО та ПКУ”, що дозволяє оперативно отримувати дані про доходи, визнані за вимогами П(С)БО та ПКУ (ПАТ “Беве́рс”, довідка № 1561 від 07.12.2011 р.);

– методичний підхід до облікового відображення та контролю доходів використано при розробці навчальних програм та навчально-методичного забезпечення дисциплін: “Фінансовий облік”, “Податкова система”, “Податкова звітність”, “Фінансова звітність”, “Організація бухгалтерського обліку”, “Аудит” (Житомирський державний технологічний університет довідка № 44-45/1222 від 04.08.2011 р.).

Особистий внесок дисертанта. Дисертаційна робота є самостійно виконаним науковим дослідженням. Всі розробки та пропозиції, що містяться в роботі, належать особисто автору. З наукових праць, опублікованих у співавторстві, в дисертації використано лише ті ідеї та положення, що полягають у дослідженні комплексу питань, пов’язаних з удосконаленням бухгалтерського обліку і контролю доходів за вимогами П(С)БО та ПКУ.

Апробація результатів дисертації. Основні результати дослідження, викладені в дисертації, доповідалися, обговорювалися та отримали позитивну оцінку на 13 міжнародних і всеукраїнських наукових і науково-практичних конференціях, що відображено в публікаціях [10-22].

Публікації. За результатами дослідження опубліковано 9 статей загальним обсягом 4,73 друк. арк. (особисто автору належить 4,46 друк. арк.), 13 тез доповідей загальним обсягом 1,70 друк. арк.

Структура та обсяг дисертації. Дисертація складається зі вступу, трьох розділів, висновків, додатків, списку використаних джерел. Основний зміст викладено на 183 сторінках друкованого тексту. Робота містить 13 таблиць, розміщених на 8 сторінках, 31 рисунок, що розміщений на 21 сторінці (з яких 3 таблиці та 4 рисунки розміщені на окремих сторінках), 21 додаток на 137 сторінках друкованого тексту. Список використаних джерел нараховує 270 найменувань – на 28 сторінках.

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ

У **вступі** обґрунтовано актуальність теми дисертації, визначено мету, завдання, об’єкт, предмет, гіпотезу дослідження, розкрито наукову новизну та практичне значення отриманих наукових результатів.

У першому розділі “**Теоретичні засади бухгалтерського обліку доходів**” досліджено підходи до трактування категорії “дохід”, удосконалено термінологічний апарат в частині понять “валові доходи”, “проценти”, “роялті” і “дивіденди”, надано пропозиції щодо узгодження вимог П(С)БО та ПКУ, в частині визнання доходів та визначено особливі умови їх визнання з урахуванням положень МСФЗ.

В умовах глобалізації економіки одним із пріоритетних напрямів економічної науки та практики є узгодження вимог П(С)БО та ПКУ, зокрема, в частині визнання доходів. Принципи, закладені П(С)БО та ПКУ, призводять до відокремлення податкових розрахунків від системи бухгалтерського обліку, хоча ґрунтуються на єдиних даних про господарську діяльність підприємства.

Відсутність системного підходу до розуміння категорії “дохід”, неузгодженість її сутності та порядку визнання за вимогами стандартів бухгалтерського обліку та податкового законодавства, відокремленість податкових розрахунків від системи облікового відображення доходів в бухгалтерському обліку призводить до роздвоєння сутності доходів як об’єкта бухгалтерського обліку.

Систематизація поглядів на категорію “дохід” в ретроспективі показала, що у економістів різних часів існували відмінні підходи до його трактування, що зумовлено трансформацією економічної проблематики.

До 2011 р. дохід підприємств, що підлягає оподаткуванню називався “валовий”. Із введенням в дію ПКУ термін “валові доходи” замінено на “доходи”. В умовах варіативності підходів до трактування терміну “дохід” в П(С)БО та ПКУ доцільно повернутися до використання терміну “валові доходи” у запропонованому значенні (дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), зменшений на суму непрямих податків, а також збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов’язань, які призводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників) в результаті здійснення господарської діяльності в розрізі операційної, фінансової та інвестиційної, а також від надзвичайної діяльності), що розмежовує два методичних підходи розрахунку фінансового результату діяльності підприємства. Лише після повної гармонізації порядку розрахунків прибутку до оподаткування за П(С)БО та ПКУ стане можливим вживати для податкових розрахунків поняття “дохід”.

Порівняльний аналіз положень П(С)БО та ПКУ в частині визнання доходів виявив ряд неузгоджених аспектів, що зумовлює розбіжності між обліковими стандартами та податковими вимогами (термінологічний апарат, підходи до класифікації, порядок визнання окремих видів доходу). Для усунення розбіжностей запропоновано гармонізувати окремі положення П(С)БО та ПКУ, зокрема, на основі аналізу підходів П(С)БО та ПКУ до трактування понять “процентів”, “роялті”, “дивідендів” запропоновано наступне їх визначення, які необхідно закласти в основу обох нормативних активів. Так, під процентами необхідно розуміти – дохід, який нараховується позичальником на користь кредитора як плата за використання грошових коштів, їх еквівалентів або сум, що заборговані підприємству; роялті – платіж, отриманий як винагорода за користування або за надання права на користування об’єктами права інтелектуальної власності; дивіденди – 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. Пропозиції щодо узгодження інших положень надані у вигляді змін до чинної редакції ПКУ та П(С)БО 15 “Дохід”, що сприятиме спрощенню облікового відображення та складання звітності і не вплине на базу оподаткування податком на прибуток.

На основі аналізу положень ПКУ запропоновано алгоритм визнання доходів від реалізації товарів та продукції, що дозволяє оперативно отримати інформацію при ідентифікації дати їх отримання. Уточнено умови, що впливають на дату

визнання доходу, яка залежить від способу реалізації товарів та продукції, що є однією з передумов визнання доходу як за вимогами П(С)БО, так і за ПКУ.

У ході поглибленого вивчення ПКУ щодо врегулювання сумнівної та безнадійної заборгованості ідентифіковано “умовно-постійну податкову різницю”, визнання якої тимчасовою чи постійною визначається після подій, що стануться пізніше. Визначено умови виникнення такої різниці, окреслено вплив на базу оподаткування та визначено необхідність її усунення.

На основі дослідження міжнародної практики визнання доходів (МСФЗ, Стандарти (положення) бухгалтерського обліку Болгарії та Російської Федерації) встановлено майже повну відповідність методичних підходів визнання доходів в Україні вимогам МСФЗ. Виявлено відмінність, що полягає у неврахуванні при визнанні доходів ризику щодо володіння активом. Це є значним упущенням, тому на основі дослідження операцій, які викликають такі ризики, сформовано алгоритм визнання доходу з їх урахуванням, що призведе до повної уніфікації визнання доходів з урахуванням міжнародної практики (рис. 1). Узгодження національних і міжнародних стандартів дозволяє поглибити інтеграцію України до світового рівня.

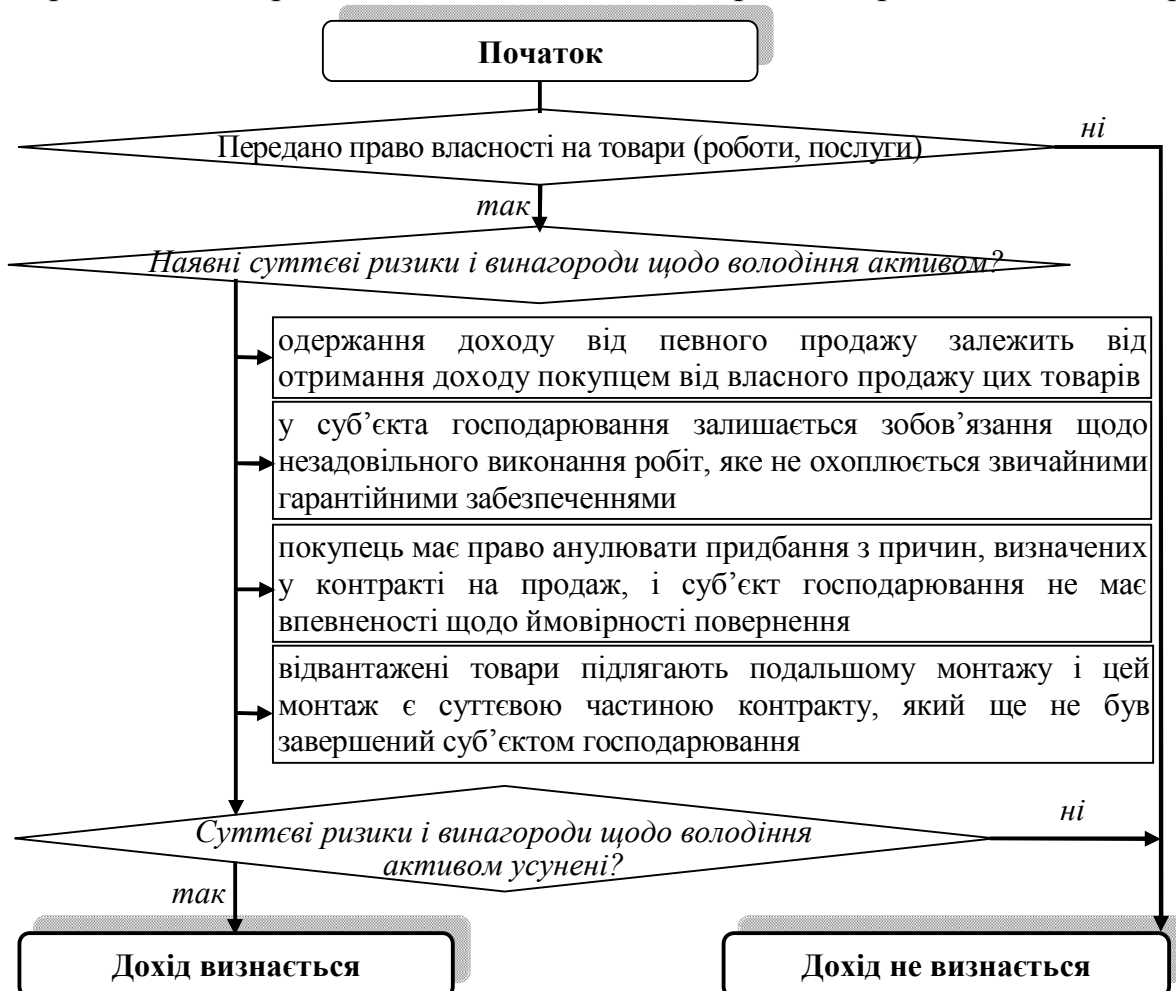


Рис. 1. Алгоритм визнання доходів з урахуванням існування суттєвих ризиків і винагород щодо володіння активом

Як зображено на рис. 1., при виникненні ризиків і винагород щодо володіння активом, навіть при переході права власності на товар, дохід не визнається, доки

ризик не зникне. Врахування впливу ризиків і винагород щодо володіння активом є передумовою до достовірної оцінки доходів суб'єкта господарювання, а нівелювання їх впливу призводить до викривлення фінансового результату господарської діяльності.

Пропозиції щодо удосконалення порядку визнання доходів за П(С)БО та ПКУ, спрямовані на їх узгодження, дозволяють удосконалити механізм облікового відображення доходів та визначення податкового навантаження, що, в свою чергу, забезпечує інформаційні потреби користувачів про отримані доходи для регулювання величини податкового навантаження при поточному та стратегічному фінансовому плануванні.

В другому розділі **“Організаційно-методичні положення бухгалтерського обліку доходів”** досліджено організаційні та методичні засади бухгалтерського обліку доходів, проаналізовано підходи до облікового відображення доходів визнаних за ПКУ, вивчено порядок систематизації інформації про доходи в системі облікових реєстрів та звітності.

Положення ПКУ, які вносять ряд альтернатив при визнанні доходів і витрат підприємства, ідентифікували необхідність визнання податкової політики підприємства, на основі чого встановлено зв'язок податкової політики підприємства з обліковою. Так, визначено, що, у зв'язку з існуванням відмінностей між порядком визнання окремих об'єктів бухгалтерського обліку за вимогами П(С)БО та ПКУ, облікова політика підприємства містить два елементи: політика за П(С)БО та податкова політика підприємства. Бухгалтерський облік виступає інформаційним забезпеченням податкової політики підприємства, а окремі положення податкової політики та політики за П(С)БО на практиці ідентичні, що спрощує роботу бухгалтера. У результаті дослідження теоретичних і практичних засад формування та реалізації податкової політики на підприємстві визначено її сутність, під якою слід розуміти частину облікової політики, яка полягає у виборі суб'єктом господарювання методик, форм, способів організації та ведення бухгалтерського обліку податкових розрахунків відповідно до вимог ПКУ для складання і подання податкової звітності. Для формування та реалізації податкової політики на підприємствах надано рекомендації у формі розділу **“Податкова політика підприємства”** як доповнення до Листа Мінфіну **“Про облікову політику”**, що окреслює суб'єкта її формування, визначає основні складові та вимоги до податкової політики, принципи її формування та порядок документального оформлення.

На основі системного аналізу чинних норм законодавства виділено основні елементи та альтернативні варіанти податкової політики підприємства, зокрема, встановлення методу визначення звичайної ціни, порядку подання декларацій, внесення змін до податкової звітності, наявності та доцільності використання податкових пільг, строків складання та подання податкової декларації в межах граничних тощо. В частині визнання доходів підприємств у податковій політиці підприємства необхідно передбачити порядок визначення дати переходу прав власності при різних формах реалізації товарів (робіт, послуг), з урахуванням суттєвих ризиків і винагород щодо володіння активом та порядок віднесення доходів

до основних та інших відповідно до ПКУ. Розроблено типовий розділ “Податкова політика підприємства”, як витяг з Наказу про облікову політику підприємства. Наведені пропозиції дозволяють оптимізувати податкове навантаження підприємства за допомогою податкового планування та використання альтернативних варіантів податкової політики підприємства, забезпечують ефективність використання наявних ресурсів підприємства та реалізують стратегічні цілі підприємства, з урахуванням податкового фактора.

У зв’язку з відсутністю порядку відображення доходів і витрат за ПКУ в системі рахунків бухгалтерського обліку підприємства, досліджено підходи до їх відображення, що діяли до реформування системи бухгалтерського обліку в Україні, та пропозиції науковців, на основі чого запропоновано рахунки 78 “Валові доходи” (табл. 1) та за аналогією 88 “Валові витрати” із виокремленням субрахунків за видами діяльності.

Таблиця 1. Характеристика рахунку 78 “Валові доходи”

Шифр рахунку	Назва рахунку	Класифікаційна група			Сальдо	
		по відношенню до балансу	за економічним змістом	за призначенням та структурою	по дебету	по кредиту
1	2	3	4	5	6	7
78	Валові доходи	Небалансовий	Доходи і результати діяльності	Операційний	–	–
<i>Продовження табл. 1</i>						
<i>Дебет 78 з кредитом рахунків:</i>			<i>Кредит 78 з дебетом рахунків:</i>			
Оборот		Кореспондуючі рахунки		Оборот		Кореспондуючі рахунки
8		9		10		11
Відображається списання суми отриманих (нарахованих) валових доходів відповідно до законодавства в момент здійснення операцій (крім 785 рахунку)		70, 71, 72, 73, 74, 75, 76, 42		Відображається сума отриманих (нарахованих) валових доходів відповідно до законодавства в момент здійснення операцій (крім 785 рахунку)		10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 18, 20, 21, 22, 28, 30, 31, 33, 34, 35, 36, 37, 42, 48, 49, 50, 51, 52, 53, 60, 61, 62, 63, 67, 68, 69
<i>Продовження табл. 1</i>						
<i>Субрахунки</i>			<i>Типові кореспонденції</i>			
Шифр	Назва		№ з/п	Д-т	К-т	Сума
12	13		14	15	16	17
781	“Валові доходи від операційної діяльності”		Порядок відображення на рахунках доходу від реалізації продукції підприємства			
782	“Валові доходи від фінансової діяльності”		1	361	781	на суму валового доходу
783	“Валові доходи іншої звичайної діяльності”		2	781	701	на аналогічну суму операції 1
784	“Валові доходи надзвичайних подій”		3	361	701	позитивна різниця між отриманим доходом за П(С)БО та сумою валових доходів (при негативній різниці сума сторнується)
785	“Зменшення валових доходів” (контрпасивний)					

Введення окремих рахунків для обліку доходів і витрат за ПКУ дозволить сформувати необхідну інформацію про величину валових доходів і валових

витрат для оперативного обчислення бази оподаткування податком на прибуток та прийняття економічно обґрунтованих управлінських рішень. Крім того, пропозиції з введення нових рахунків дозволять наблизитись до узгодження бухгалтерського обліку за П(С)БО та податкових розрахунків, оптимізує роботу бухгалтера, а також дозволяють перейти від відокремленого ведення бухгалтерського обліку доходів і витрат за П(С)БО та ПКУ до єдиного облікового відображення податкових розрахунків в системі рахунків бухгалтерського обліку.

Законодавством України не визначено поняття “негосподарська діяльність”, хоча дане поняття активно використовується в практиці бухгалтерського обліку та оподаткування. Всі доходи, які отримує підприємство, відносяться до господарської діяльності в цілях оподаткування, на відміну від витрат, які в цілях оподаткування відносяться до бази оподаткування лише в тому випадку, якщо вони здійснені в межах господарської діяльності підприємства безпосередньо на господарські потреби. Існування витрат, які не враховуються при оподаткуванні, зумовило виділення доходів, які не відносяться до господарської діяльності – “негосподарські доходи” (доходи, отримані від реалізації необоротних активів та запасів, витрати на придбання яких визнано витратами, які не пов’язані з господарською діяльністю; суми штрафів, неустойки, пені, фактично одержаних за рішенням сторін договору або за рішенням відповідних державних органів чи суду). Звільнений від сплати податок на прибуток, що розраховується за формулою (1), рекомендовано спрямувати на розвиток соціального захисту працівників.

$$ЗвПП = (НД - НВ) \times СтПП, \quad (1)$$

де, ЗвПП – звільнений від сплати податок на прибуток; НД – негосподарські доходи; НВ – негосподарські витрати; СтПП – ставка податку на прибуток.

Запропоновано методичний підхід до облікового відображення негосподарських доходів, витрат, прибутку та податку на прибуток на рахунках бухгалтерського обліку й спрямування податку на прибуток на розвиток соціальної інфраструктури підприємства. Пропозиції зі звільнення від оподаткування для операцій з отримання негосподарських доходів є кроком для покращення соціальної захищеності працівників, а відтак соціальної спрямованості бухгалтерського обліку.

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” та доповнення двох розділів до “Звіту про фінансові результати”, що регулюють податкові різниці, виникає проблема щодо відображення та систематизації інформації про них в розрізі окремих видів діяльності. На основі систематизації та узагальнення інформації про доходи на рахунках, що діють, та запропонованих, доцільно групувати дану інформацію в удосконаленому обліковому реєстрі Журналі № 6 “Доходи за П(С)БО та ПКУ”, що забезпечить оперативність інформації для заповнення фінансової та податкової звітності в частині отриманих доходів за звітний період, крім того, надані пропозиції підвищують продуктивність роботи бухгалтера в частині зміни системи різних реєстрів на ведення єдиного реєстру відображення доходів та валових доходів.

У третьому розділі **“Контроль доходів підприємства: організаційно-методичні аспекти”** проаналізовано основні методи здійснення контролю доходів та визначено найбільш оптимальний для підприємств малого та середнього бізнесу, розроблено організаційні та методичні засади контролю доходів підприємства, визначених за П(С)БО та ПКУ.

Дослідження обставин судових спорів в Київській та Житомирській областях за період з 2005 р. по 2011 р. показало, що за останні 7 років кількість господарських та кримінальних справ, пов'язаних з порушенням податкового законодавства зростає. Лише в Київській області у 2011 р. визнана сума ухилення від сплати податку на прибуток становила понад 17 млн. грн.². Постає необхідність жорсткого контролю за правильністю та повнотою нарахування та сплати податків з боку держави, що супроводжується застосуванням санкцій за порушення при нарахуванні та сплаті податків та поданні податкової звітності. Превентивним засобом контролю перед податковою перевіркою, а також способом уникнення штрафів та захисту інтересів підприємства виступає внутрішній контроль.

Дієва система внутрішнього контролю забезпечує збереження майна власника за наявності двох його рівнів – інституційного (створення окремої служби, до обов'язків якої входить здійснення контролю) та функціонального (покладення функцій контролю на конкретних працівників, що закріплено в їх посадових обов'язках). Встановлено, що на великих підприємствах та групах підприємств, таких як асоціації, корпорації, консорціуми, концерни, холдинги, зазвичай, діє як функціональний, так і інституційний контроль. На малих та середніх підприємствах з невеликою кількістю працюючих, як правило, внутрішній контроль організований у формі функціонального, який не завжди забезпечує потреби управління, зокрема, у частині правильності визначення бази оподаткування, що в свою чергу, може призвести до податкових санкцій.

В умовах відсутності інституційного контролю використання зовнішнього контролю, що діятиме в інтересах підприємства, для суб'єкта господарювання стає необхідністю. Аудит та аудиторські послуги є єдиним зовнішнім джерелом інформації щодо правильності нарахування доходів і витрат, що здійснюється в інтересах власників. Розраховано економічність залучення аудиторів до контролю доходів в порівнянні з організацією та утриманням внутрішнього контролера, що дозволяє перерозподілити вивільнені фінансові ресурси на розвиток господарської діяльності. Обґрунтовано необхідність вживання поняття “аудиторські послуги з перевірки визнання доходів”, замість “аудиту доходів”, оскільки поняття аудит не включає визначення операцій за окремими об'єктами бухгалтерського обліку, а є способом висловлення незалежної думки про відповідність звітної інформації в усіх суттєвих аспектах.

Розробка методичного підходу надання аудиторських послуг є найголовнішим завданням, від якого залежить результат перевірки на предмет законності, достовірності та доцільності визнання доходів відповідно до ПКУ та П(С)БО, своєчасність та повнота відображення даної інформації у бухгалтерському обліку та звітності. Під методичним підходом аудиторських послуг необхідно розуміти сукупність методичних прийомів, що застосовуються під час здійснення перевірки об'єкта бухгалтерського обліку аудитором. Розробка методичного підходу

²На основі даних Сайту Єдиного державного реєстру судових рішень [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.reyestr.court.gov.ua/>

аудиторських послуг з перевірки доходів полягає у визначенні конкретних прийомів та способів здійснення контролю доходів та покроковому їх застосуванню, що дозволяє надати впевненість власникам щодо правильності формування бази оподаткування податком на прибуток в частині визнання доходів, виявити помилки й порушення та надати рекомендації, щодо їх усунення.

З метою узагальнення підходів до здійснення контролю правильності визнання доходів, на основі встановлення етапів проведення перевірки та визначення прийомів документального контролю, що застосовуються на кожному з виділених етапів розроблено методичний підхід аудиторських послуг з перевірки доходів (рис. 2).

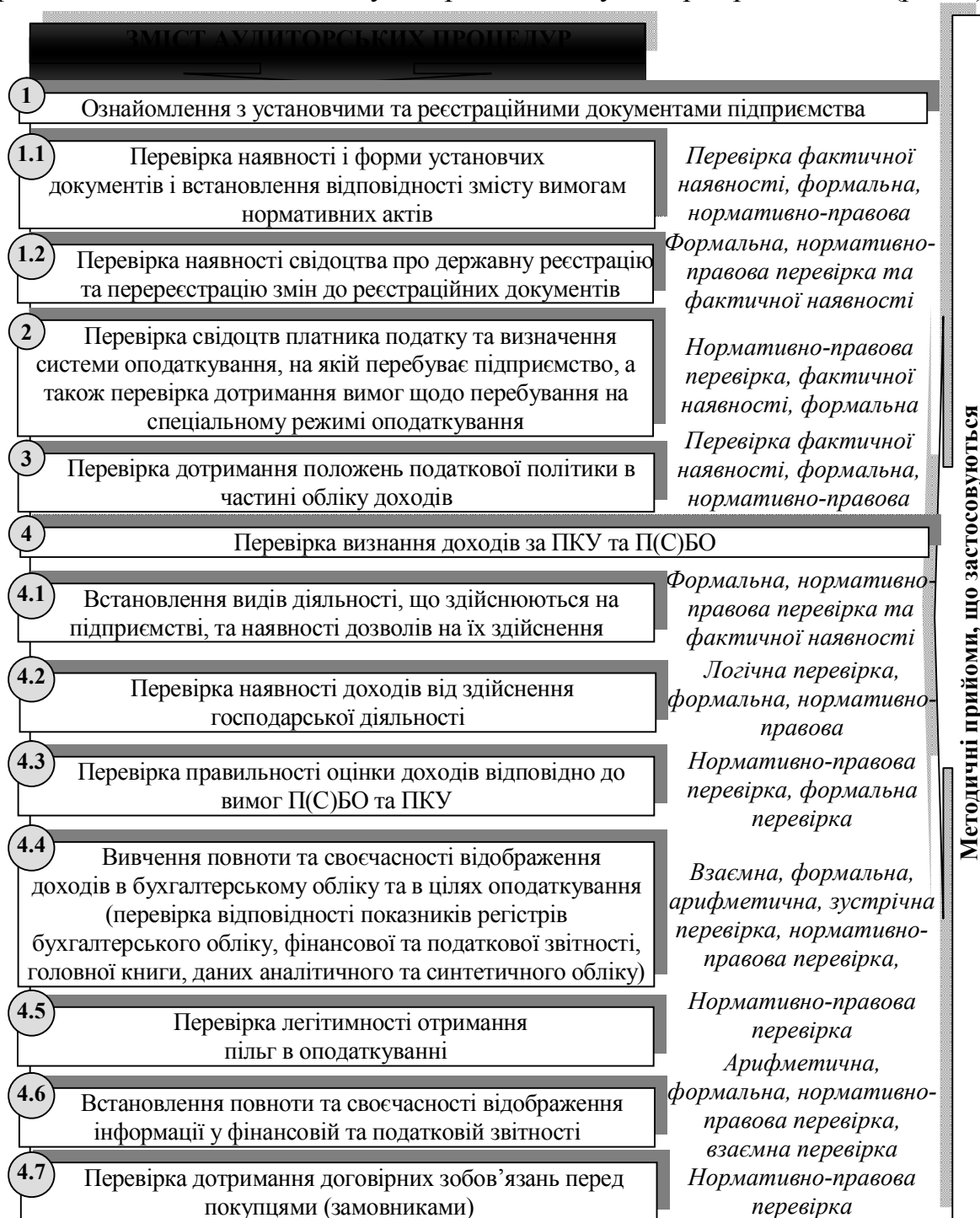


Рис. 2. Методичний підхід здійснення аудиторських послуг з перевірки доходів

Застосування даного методичного підходу при здійсненні аудиторських послуг з перевірки доходів забезпечить ефективність результатів перевірки, своєчасність та повноту відображення даної інформації у бухгалтерському обліку та звітності підприємства.

Для забезпечення ефективності надання аудиторських послуг з перевірки доходів і систематизації результатів перевірки запропоновано робочий документ аудитора, що враховує особливості бухгалтерського обліку та визнання доходів підприємства як за вимогами стандартів обліку, так і за вимогами податкового законодавства. Розроблений комплекс заходів сприяє своєчасному виявленню порушень щодо визнання доходів, їх оцінки та відображення інформації в первинних документах, облікових регістрах та в звітності (податковій і фінансовій) й застосуванню коригуючих заходів з усунення негативного впливу помилок на репутацію підприємства як платника податку.

ВИСНОВКИ

У дисертації обґрунтовано теоретичні положення і розроблено практичні рекомендації з удосконалення організації та методичних підходів бухгалтерського обліку та контролю доходів за П(С)БО та ПКУ. У роботі узгоджено окремі вимоги П(С)БО та ПКУ в частині визнання і відображення доходів підприємства. Основні висновки, що підтверджують результати проведеного дослідження полягають у наступному:

1. Вирішальне значення бухгалтерського обліку в реформуванні податкової системи України, з одночасною відокремленістю стандартів бухгалтерського обліку від вимог податкового законодавства зумовлює необхідність адаптації системи бухгалтерського обліку та контролю в частині визнання доходів. Дослідження поглядів на категорію “дохід” в ретроспективі з урахуванням особливостей різних цивілізаційних формацій дозволили уточнити поняття “валові доходи”, що сприяє узгодженню вимог стандартів обліку з податковим законодавством в частині категорійного апарату та сприяє розвитку теоретичних засад бухгалтерського обліку податкових розрахунків.

2. Розвиток бухгалтерського обліку обумовлює приведення у відповідність П(С)БО та ПКУ, з цією метою внесено пропозиції для узгодження окремих вимог П(С)БО та ПКУ в частині обліку доходів, що дозволяють наблизитись до гармонізації стандартів бухгалтерського обліку з податковим законодавством: 1) удосконалено термінологічний апарат з визначення понять: “проценти”, “роялті”, “дивіденди”; 2) встановлено доцільність поділу доходів за ПКУ залежно від видів діяльності, аналогічно до П(С)БО; 3) визначено порядок визнання окремих доходів та уточнено окремі вимоги ПКУ та П(С)БО, що сприяє спрощенню облікового відображення та складання звітності обліковим персоналом.

3. Дослідження міжнародної практики бухгалтерського обліку доходів та порядок їх визнання показали майже повну ідентичність підходів та уніфікованість вітчизняних стандартів з міжнародними. Основною передумовою визнання доходів в Україні є перехід прав власності на товар, що має бути закріплено в договорі. У зв'язку з відсутністю в українській практиці ідентифікації суттєвого ризику та винагород від володіння активом, навіть при

передачі прав власності, запропоновано їх врахування при визнанні доходів та на основі узагальнення підходів побудовано алгоритм їх визначення, що дозволяє гармонізувати положення МСФЗ, П(С)БО та ПКУ.

4. Бухгалтерський облік доходів для визначення бази оподаткування податком на прибуток реформувався у зв'язку з тим, що ПКУ вносить ряд альтернатив для платників податків, тому посилюється необхідність при фінансовому плануванні враховувати податковий фактор з метою оптимізації податкових платежів та достовірного облікового відображення. Інструментом закріплення обраних альтернатив стає податкова політика підприємства, як складова облікової, інформаційним забезпеченням якої є бухгалтерський облік. У результаті дослідження теоретичних і практичних засад формування та реалізації податкової політики підприємствами визначено сутність податкової політики, встановлено порядок її формування, виділено її основні елементи та альтернативні варіанти. Розроблено проект розділу “Податкова політика підприємства”, що визначає порядок її розробки на підприємстві та закріплення методичних підходів, форм, способів організації та ведення бухгалтерського обліку податкових розрахунків. Запропоновано типовий розділ “Податкова політика підприємства” як витяг з Наказу про облікову політику. Дані пропозиції дозволяють закріпити обов'язковість формування та реалізації податкової політики підприємства на двох рівнях регулювання: держави та суб'єкта господарювання.

5. Відсутність єдиного методичного підходу до бухгалтерського обліку доходів визначених за П(С)БО та ПКУ, обумовлює необхідність його розробки. Сформовано пропозиції щодо введення нових рахунків, які дозволяють перейти від паралельного розрахунку доходів і витрат за П(С)БО та ПКУ до єдиного їх відображення в системі рахунків бухгалтерського обліку. Для узгодження інтересів держави, підприємства і працівників обґрунтовано доцільність виокремлення “негосподарських доходів” при веденні діяльності підприємства та запропоновано методичний підхід їх відображення на рахунках бухгалтерського обліку, що дозволяє реалізувати соціальну спрямованість бухгалтерського обліку.

6. Підготовка інформації відповідно до потреб користувачів та вимог чинного законодавства зумовлює необхідність розробки облікових реєстрів відповідно до запропонованого методичного підходу бухгалтерського обліку валових доходів. 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.

7. При проведенні господарського контролю доходів використовуються всі методи контролю, які мають різні завдання, та базуються на інформації, що надає бухгалтерський облік. Внутрішній контроль на підприємстві організовується у формі інституційного та функціонального контролю. Відсутність у більшості підприємств малого та середнього бізнесу інституційного контролю та налагодженого функціонального контролю унеможливорює впевненість в достовірності інформації про отримані доходи підприємства, тому обґрунтовано необхідність та оптимальність використання аудиторських послуг з перевірки доходів на підприємствах як превентивний метод контролю перед податковою перевіркою, що дозволяє своєчасно виявити порушення, уникнути штрафних санкцій та захистити інтереси підприємств малого та середнього бізнесу.

8. Вивчення результатів досліджень проблемних аспектів контролю доходів дозволило розробити методичне забезпечення аудиторських послуг з перевірки доходів, що полягає в розробці методичного підходу таких послуг, в якому уточнено механізм здійснення контрольних дій, визначені основні методичні прийоми, процедури та послідовність їх застосування. Розроблений методичний підхід дозволяє оперативно встановити достовірність визнання та відображення в бухгалтерському обліку доходів підприємства та законність визначення бази оподаткування податком на прибуток в частині визнаних доходів. Для забезпечення реалізації здійснення перевірки запропоновано робочий документ аудитора, що підвищує оперативність та ефективності перевірки доходів та підтверджує результати перевірки.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Статті в наукових фахових виданнях:

1. Борисейко Ю.В. Валовий дохід: проблеми трактування / Ю.В. Борисейко // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Серія: Економічні науки. – 2009. – № 3 (49). – С. 15-18 (0,55 друк. арк.).

2. Борисейко Ю.В. Категорія “дохід” в наукових публікаціях: критична оцінка / Ю.В. Борисейко // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: міжнародний збірник наукових праць / Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. – 2010. – № 1 (16). – С. 5-11 (0,44 друк. арк.).

3. Борисейко Ю.В. Стандарти бухгалтерського обліку доходів: вітчизняний та зарубіжний досвід / Ю.В. Борисейко // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Серія: Економічні науки. – 2010. – № 2 (52). – С. 72-76 (0,66 друк. арк.).

4. Борисейко Ю.В. Облік, аналіз і контроль доходів в наукових дослідженнях: стан висвітлення / Ю.В. Борисейко // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Серія: Економічні науки. – 2010. – № 4(54). – С. 27-29 (0,40 друк. арк.).

5. Борисейко Ю.В. Доходи в податкових кодексах України та Російської Федерації: переваги і недоліки / Ю.В. Борисейко // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: міжнародний збірник наукових праць / Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. – 2010. – № 3 (18). – С. 47-50 (0,31 друк. арк.).

6. Борисейко Ю.В. Доходи підприємства в податковому кодексі України та положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку: шляхи гармонізації / Ю.В. Борисейко // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Серія: Економічні науки. – 2011. – № 1 (55). – С. 40-42 (0,50 друк. арк.).

7. Борисейко Ю.В. Актуальные проблемы теории контроля доходов в Украине / Н.А. Остапук, Ю.В. Борисейко // Международный бухгалтерский учёт. – 2011. – № 31 (181). – С. 44-51 (загальний обсяг 0,67 друк. арк., особисто автору належить 0,4 друк. арк.: визначено місце аудиторських послуг з перевірки доходів в системі методів контролю).

8. Борисейко Ю.В. Учётное обеспечение налоговой политики предприятия: вопросы организации / Ю.В. Борисейко // Международный бухгалтерский учёт. – 2012. – № 8 (206). – С. 52-60 (0,81 друк. арк.).

9. Борисейко Ю.В. Перевірка доходів підприємства: особливості організації аудиту / Ю.В. Борисейко // Вісник Запорізького національного університету: Збірник наукових праць / Серія: Економічні науки. – 2012. – № 1(13). – С. 92-96 (0,39 друк. арк.).

Тези доповідей на конференціях

10. Борисейко Ю.В. Гармонізація підходів облікового відображення податкових розрахунків в податковому обліку та обліку за П(С)БО / Ю.В. Борисейко // Наукова думка інформаційного століття – 2010: матеріали V Міжнар. наук.-практ. конф. (07-15 березня 2010 р., м. Перемишль). – Перемишль: Наука і дослідження, 2010. – С. 54-56 (0,18 друк. арк.).

11. Борисейко Ю.В. Розвиток поглядів на трактування поняття “дохід” / Ю.В. Борисейко // Зимові читання, присвячені ідеям П.П. Німчинова та І.В. Малишева: зб. тез Восьмої Всеукр. наук. конф., присвяченій видатним вченим в галузі бухгалтерського обліку д.е.н., проф. І.В. Малишеву, д.е.н., проф. П.П. Німчинову (24-25 лютого 2010 р., м. Житомир) / М-во освіти і науки України, Житомир. держав. технолог. ун-т. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – С. 6-7 (0,11 друк. арк.).

12. Борисейко Ю.В. Дохід в бухгалтерському обліку: гармонізація П(С)БО та податкового законодавства / Ю.В. Борисейко // Тези XXXV наук.-практ. міжвузівської конф., присвяченої Дню університету (25-28 травня 2010 р., м. Житомир) / М-во освіти і науки України, Житомир. держав. технолог. ун-т.: в 2-х т. Т. 2. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – С. 123 (0,13 друк. арк.).

13. Борисейко Ю.В. Визнання доходів: шляхи гармонізації обліку за П(С)БО та податкових розрахунків / Ю.В. Борисейко // Проблеми бухгалтерського обліку в Україні: зб. тез і матеріалів наук.-практ. конф., присвячених Дню бухгалтера (16 липня 2010 р., м. Житомир) / М-во освіти і науки України, Житомир. держав. технолог. ун-т. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – С. 44-45 (0,11 друк. арк.).

14. Борисейко Ю.В. Категорія “дохід” в періодичних виданнях: проблеми практики / Ю.В. Борисейко // Економіка і управління у промисловості: Матеріали Всеукр. наук.-практ. конф., присвяченої 75-річчю факультету економіки і менеджменту Національної металургійної академії України (м. Дніпропетровськ, 28-29 жовтня 2010 р.) / М-во освіти і науки України, Націон. металургійна академія України. – Дніпропетровськ: ІМА-прес, 2010. – С. 317-318 (0,08 друк. арк.).

15. Борисейко Ю.В. Розвиток поглядів на трактування поняття “дохід” в “класичний” період розвитку економіки / Ю.В. Борисейко // Зимові читання, присвячені ідеям П.П. Німчинова та І.В. Малишева: зб. тез Дев’ятої Всеукр. наук. конф., присвяченій видатним вченим в галузі бухгалтерського обліку д.е.н., проф. І.В. Малишеву, д.е.н., проф. П.П. Німчинову (23-24 лютого 2011 р., м. Житомир) / М-во освіти і науки, молоді та спорту України, Житомир. держав. технолог. ун-т. – Житомир: ЖДТУ, 2011. – С. 14-15 (0,14 друк. арк.).

16. Борисейко Ю.В. Негосподарські доходи – крок до зниження податкового тиску та підвищення соціальної захищеності працівників / Ю.В. Борисейко // Тези ХХХV наук.-практ. міжвузівської конф., присвяченої Дню університету (25-28 травня 2011 р., м. Житомир) / М-во освіти і науки, молоді та спорту України, Житомир. держав. технолог. ун-т.: в 2-х т. Т. 2. – Житомир: ЖДТУ, 2011. – С. 218-219 (0,21 друк. арк.).

17. Борисейко Ю.В. Облікове забезпечення податкових спорів: можливість використання облікової політики / Ю.В. Борисейко // Соколовские чтения в Житомире: наследие и развитие идей великого ученого: сб. тезисов науч. интернет-конф., посвященной памяти Заслуженного профессора Житомирского государственного технологического университета Я.В. Соколова (17 июня 2011 г., г. Житомир) / М-во образования и науки, молодежи и спорта Украины, Житомир. госулар. технолог. ун-т. – Житомир: ЖГТУ, 2011. – С. 19-21 (0,16 друк. арк.).

18. Борисейко Ю.В. Елементи податкової політики підприємства як метод податкового планування / Ю.В. Борисейко // Проблеми бухгалтерського обліку, аналізу і контролю в Україні: зб. тез і матеріалів наук.-практ. конф., присвячених Дню бухгалтера (16 липня 2011 р., м. Житомир) / М-во освіти і науки, молоді та спорту України, Житомир. держав. технолог. ун-т. – Житомир, 2011. – С. 44-45 (0,09 друк. арк.).

19. Борисейко Ю.В. Облік тимчасових та постійних податкових різниць: особливості нововведень / Ю.В. Борисейко // Еколого-соціальні орієнтири бухгалтерського обліку, контролю, економічного аналізу: цивілізаційні виклики: тези виступів Х-ої Ювілейної Міжнар. наук. конф. (13-15 жовтня 2011 р., м. Житомир) / М-во освіти і науки, молоді та спорту України, Житомир. держав. технолог. ун-т. – Житомир: ЖДТУ, 2011. – С. 117-118 (0,12 друк. арк.).

20. Борисейко Ю.В. Податкове планування як складова формування податкової політики підприємства / Ю.В. Борисейко // Проблеми обліку, аналізу і аудиту в умовах інтеграційних та глобалізаційних процесів: зб. тез і матеріалів IV Міжнар. студентської наук. конф. (10-11 листопада 2011 р., м. Львів) / М-во освіти і науки, молоді та спорту України, Львівський інститут банківської справи. – Львів: Львівський інститут банківської справи, 2011. – С. 271-272 (0,08 друк. арк.).

21. Борисейко Ю.В. Спрямованість на міжнародні стандарти чи спосіб маніпулювання інформацією про доходи підприємства? / Ю.В. Борисейко // Зимові читання, присвячені ідеям П.П. Німчинова та І.В. Малишева: зб. тез Десятої Всеукр. наук. Internet-конф. студентів і молодих вчених, присвяченої видатним вченим в галузі бухгалтерського обліку, фінансового аналізу та контролю д.е.н., проф. І.В. Малишеву, д.е.н., проф. П.П. Німчинову (22-23 лютого 2012 р.,

м. Житомир) / М-во освіти і науки, молоді та спорту України, Житомир. держав. технолог. ун-т. – Житомир : ЖДТУ, 2012. – С. 14-15 (0,14 друк. арк.).

22. Борисейко Ю.В. Перехід права власності: основна передумова визнання доходу / Ю.В. Борисейко // Проблеми і перспективи реалізації облікової, контрольної та аналітичної функцій у соціокультурному просторі сучасного бізнесу: тези доп. міжнар. наук.-практ. інтер. конф. (25 квітня 2012 р., м. Донецьк) / М-во освіти і науки, молоді та спорту України, Донец. нац. ун-т економіки і торгівлі ім. М. Туган-Барановського. – Донецьк: ДонНУЕТ, 2012. – С. 31-33 (0,15 друк. арк.).

АНОТАЦІЯ

Борисейко Ю.В. Бухгалтерський облік і контроль доходів: податковий аспект. – На правах рукопису.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). – Житомирський державний технологічний університет Міністерства освіти і науки, молоді та спорту України, Житомир, 2012.

Дисертаційна робота спрямована на вирішення наукового завдання, що полягає в обґрунтуванні теоретичних положень і розробці практичних рекомендацій з удосконалення організації та методичних підходів бухгалтерського обліку та контролю доходів за П(С)БО та ПКУ. В роботі узгоджено окремі вимоги П(С)БО та ПКУ в частині відображення доходів підприємства.

Досліджено поняття “дохід” в ретроспективі та сучасні підходи до трактування понять “дохід” та “валові доходи”. Здійснено порівняння норм П(С)БО та ПКУ в частині визнання доходів, на основі якого запропоновано зміни до редакції окремих пунктів, спрямованих на узгодження їх вимог. Запропоновано алгоритм визнання доходів з урахуванням ризику щодо володіння активом при визнанні доходів. Встановлено порядок формування податкової політики підприємства як складової облікової. Розроблено методичний підхід до відображення валових доходів в системі бухгалтерських рахунків. Сформовано пропозиції щодо виділення негосподарських доходів для цілей звільнення від оподаткування податком на прибуток. Удосконалено реєстр для систематизації інформації про доходи за вимогами П(С)БО та ПКУ. Визначено необхідність використання аудиторських послуг з перевірки доходів для підприємств малого та середнього бізнесу. Розроблено методичне забезпечення надання таких послуг для підвищення їх якості.

Ключові слова: бухгалтерський облік, контроль, дохід, валовий дохід, податкові розрахунки.

АННОТАЦИЯ

Борисейко Ю.В. Бухгалтерский учет и контроль доходов: налоговый аспект. – На правах рукописи.

Диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук по специальности 08.00.09 – бухгалтерский учет, анализ и аудит (по видам

экономической деятельности). – Житомирский государственный технологический университет Министерства образования и науки, молодежи и спорта, Житомир, 2012.

В диссертации обоснованы теоретические положения и разработаны практические рекомендации по совершенствованию организации и методических подходов бухгалтерского учета и контроля доходов за Положениями стандартами бухгалтерского учета (П(С)БУ) и Налогового кодекса Украины (НКУ). В работе согласованы отдельные требования П(С)БУ и НКУ в части бухгалтерского отражения доходов предприятия.

Объектом исследования является процесс бухгалтерского учета и контроля операций с доходами предприятия.

Предметом исследования является совокупность теоретических и методических основ бухгалтерского учета и контроля операций с доходами исходя из требований бухгалтерского и налогового законодательства.

В диссертации уточнено содержание понятия “валовые доходы” как доход от реализации продукции (товаров, работ, услуг), уменьшенный на сумму косвенных налогов, а также увеличение экономических выгод в виде поступления активов или уменьшения обязательств, которые приводят к росту собственного капитала (за исключением роста капитала за счет взносов собственников) в результате осуществления хозяйственной деятельности в разрезе операционной, финансовой и инвестиционной, а также от чрезвычайной деятельности, что направлено на гармонизацию терминологического аппарата П(С)БУ и налогового законодательства.

Выявлены несогласованные нормы в части признания доходов за П(С)БУ и НКУ, что приводит к расхождениям (терминологический аппарат, подходы к их классификации, порядок признания отдельных видов дохода). Для устранения разногласий предложены изменения отдельных положений в виде уточнения действующей редакции НКУ и П(С)БУ 15 “Доход”, что способствует упрощению учетного отображения и составления отчетности и не влияет на базу обложения налогом на прибыль.

Идентифицирована “условно-постоянная налоговая разница”, признание которой временной или постоянной определяется последующими событиями. При возмещении задолженности, предварительно признанной сомнительной, налоговая разница по корректировке себестоимости реализованных товаров, работ, услуг ликвидируется, что подпадает под признаки временной налоговой разницы. В случае же не возмещения – возникает постоянная налоговая разница в размере признанной себестоимости.

Анализ норм П(С)БУ и МСФО показал практически полное их соответствие при признании доходов. Единственным отличием является отсутствие учета существенных рисков и вознаграждений по владению активом, на основе чего сформирован алгоритм признания дохода с их учетом, что приведет к полной унификации признания доходов по национальным стандартам и международным. Кроме того, предложено учитывать такие риски при признании доходов за НКУ, что является предпосылкой к достоверной оценке доходов предприятия.

Определена как одна из составляющих организации бухгалтерского учета – налоговая политика предприятия, уточнено ее сущность, выделены основные элементы и альтернативные варианты, что становится эффективным средством оптимизации налоговых платежей. В связи с отсутствием законодательно закрепленных норм по регулированию учетной политики предприятия, в частности в части налоговой политики, предложено раздел “Налоговая политика предприятия” как дополнение к действующему Письму Министерства финансов Украины “Об учетной политике”.

С целью внедрения налоговых расчетов в систему счетов бухгалтерского учета предложены специальные счета для отражения “валовых доходов” и “валовых расходов”, способствующие перейти от параллельного ведения доходов и расходов по П(С)БУ и НКУ до переплетенного их отображения с помощью систематизации информации про них на предлагаемых счетах.

Исследование положений налогового законодательства позволило выделить “нехозяйственные доходы” (доходы, полученные от реализации необоротных активов и запасов, расходы на приобретение которых признаны расходами, которые не связаны с хозяйственной деятельностью, суммы штрафов, неустойки или пени, фактически полученные по решению сторон договора или по решению соответствующих государственных органов, суда). Налог на прибыль от таких операций предлагается освободить от уплаты и направить на социальную защиту работников предприятия и увеличение материального поощрения для реализации мотивационной политики предприятия.

Усовершенствован учетный регистр Журнал № 6 “Доходы по П(С)БУ и НКУ”, в котором отражается информация о доходах предприятия, определенных по П(С)БУ и НКУ, а также о временных и постоянных налоговых разниц, возникающих при их признании, что способствует систематизации информации о полученных доходах в разрезе разных видов деятельности, а также упрощает процесс заполнения показателей финансовой и налоговой отчетности.

Обоснована необходимость и оптимальность использования аудиторских услуг по проверке доходов для предприятий малого и среднего бизнеса как превентивного метода хозяйственного контроля перед налоговой проверкой, что позволяет своевременно выявить нарушения, избежать штрафных санкций и защитить интересы предприятий.

Разработан методический подход осуществления аудиторских услуг по проверке доходов, обеспечивающий эффективность результатов проверки. Предложен рабочий документ аудитора, учитывающий особенности бухгалтерского учета доходов предприятия по требованиям П(С)БУ и НКУ, что способствует выявлению нарушений при признании доходов, их оценке, отображении и систематизации, с последующими корректирующими мероприятиями по устранению негативного влияния ошибок на репутацию предприятия как плательщика налогов.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, контроль, доход, валовой доход, налоговые расчеты.

ANNOTATION**Boryseyko Yu.V. Accounting for and control over revenues: taxation aspect. – Manuscript.**

Thesis for obtaining the scientific degree of Candidate of Economic Sciences by speciality 08.00.09 – accounting, analysis and auditing (by types of economic activity). – Zhytomyr State Technological University of Ministry of Education and Science, Youth and Sport of Ukraine, Zhytomyr, 2012.

The thesis is directed at solving a scientific dilemma which lies in the grounding of the theoretical statements and development of practical recommendations on improving organizational and methodical approaches of accounting for and control over the revenues according to Accounting Standards (Provisions) and Tax Code of Ukraine. Some requirements of Accounting Standards (Provisions) and Tax Code of Ukraine have been coordinated in the part of reflecting company's revenues.

The concept of “revenues” has been studied in the retrospective as well as the contemporary interpretations of the concepts “income” and “gross income” have been researched. Comparison of the regulations included in Accounting Standards (Provisions) and Tax Code of Ukraine in the part of revenue recognition has been made, thus on the basis of this comparison the amendments to some articles directed at their coordination have been suggested. Algorithm of recognizing revenues taking into consideration all the risks concerning asset possession has been suggested. The procedure of forming the tax policy as a part of company's accounting policy has been determined. The methodic approach towards reflecting gross income in the system of accounts has been worked out. The list of non-business income has been formed for the purposes of tax exemption. The register for systematizing information on revenues according to Accounting Standards (Provisions) and Tax Code of Ukraine has been improved. The necessity of using auditing services in the part of checking revenues for the companies of small and mid business has been determined. Methodic support of providing such kind of services for improving their quality has been developed.

Key words: accounting, control, income, gross income, tax settlements.

Підписано до друку 01.08.2012 р.
Формат 60x84/16. Ум. друк. арк. 0,9.
Тираж 100 прим. Замовлення № 182

Редакційно-видавничий відділ ЖДГУ
10005, м. Житомир, вул. Черняхівського, 103