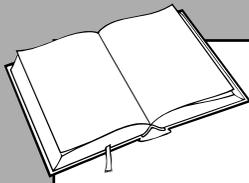


Виктория ЯКИМАЩЕНКО, редактор



КАК БУХГАЛТЕРСКИЕ ДОХОДЫ И РАСХОДЫ УЧАСТВУЮТ В РАСЧЕТЕ НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ

В консультации расскажем, каким образом доходы и расходы, признанные в бухгалтерском учете предприятия, влияют на налог на прибыль и отражаются в налоговой отчетности.

Определение объекта обложения налогом на прибыль

Объектом налогообложения является финансовый результат до налогообложения (прибыль или убыток), определенный в финотчетности предприятия по правилам бухучета и откорректированный на разницы, предусмотренные НК (пп. 134.1.1 НК). При этом в качестве одной из разниц выступают убытки прошлых налоговых лет.

Этот принцип налогообложения можно представить в виде формулы

$$ОН = ФР - У \pm Р,$$

где **ОН** – объект обложения налогом на прибыль;

ФР – бухгалтерский финрезультат до налогообложения;

У – задекларированные налоговые убытки прошлых лет (отражаются в налоговом учете в виде разницы до полного их погашения в порядке, определенном пп. 140.4.2 НК);

Р – все остальные разницы, установленные НК, а именно: ст. 123¹ разд. II, разд. III и п. 3, 16–21, 24, 25, 36, 39, 42, 49, 50 подразд. 4 разд. XX.

Отметим, что вышеприведенная формула иллюстрирует общее правило. Но если доход предприятия от всех видов деятельности за последний отчетный год **не превысит 20 млн грн.** и предприятие примет решение не корректировать финрезультат до налогообложения на разницы из разд. III НК и уведомит об этом налоговый орган в отчетной декларации в порядке,

определенном абзацем восьмым пп. 134.1.1 НК, то формула примет следующий вид:

$$ОН = ФР - У \pm Р_{пер} + Р_{страх} \pm Р_{рест'}$$

где **Р_{пер}** – разницы, установленные переходными положениями (т. е. п. 17–19, 24 и 42) подразд. 4 разд. XX НК. Такие разницы возникают из-за того, что по состоянию на 1 января 2015 года некоторые операции налогоплательщиков остались незавершенными, поэтому либо вообще не подпали под налогообложение, либо, наоборот, нуждаются в завершающей налоговой балансировке, чтобы плательщик не заплатил лишнего;

Р_{страх} – разница, связанная с договорами долгосрочного страхования, предусмотренная ст. 123¹ разд. II НК;

Р_{рест} – разницы, возникшие в связи с проведением финансовой реструктуризации согласно Закону № 1414 (п. 39 подразд. 4 разд. XX НК).



Подытожим. Доходы и расходы, определенные по правилам бухучета, участвуют в расчете объекта налогообложения – их включают в финрезультат. Кроме того, они могут выступать в виде разниц, которые уменьшают и/или увеличивают финрезультат, то есть не учитываются и/или дополнительно учитываются для целей налога на прибыль.

Например, в качестве разниц будут отражаться:

- суммы начисленной амортизации, уценки, дооценки и остаточной стоимости основных средств и нематериальных активов, а также суммы потерь от уменьшения полезности таких активов и выгод от ее восстановления;
- расходы на формирование резервов и обеспечений (за исключением обеспечений на оплату отпусков), а также суммы корректировок (уменьшения) таких резервов;

- расходы на оплату отпусков работникам и другие выплаты, связанные с оплатой труда, которые после 1 января 2015 года возмещаются за счет резервов, сформированных в бухучете до этой даты, если такие расходы не были включены в состав расходов в налоговом учете.



Важно! Для признания доходов и расходов в налоговом учете необходимо, чтобы они были подтверждены **первичными документами** (п. 44.1 НК). В отдельных случаях первичным документом может служить бухгалтерская справка, содержащая все обязательные реквизиты, предусмотренные п. 2 ст. 9 Закона № 996.

Обратите внимание: с 1 января 2015 года для целей налогообложения в полной мере учитываются расходы, связанные с **нехозяйственной деятельностью** предприятия. **Исключение:** у плательщиков, которые обязаны применять корректировки на разницы из разд. III НК, в налоговом учете отражаются с ограничениями расходы, связанные с непроизводственными основными средствами и нематериальными активами, расходы на уплату штрафов, начисленных согласно ГК, а также расходы на подарки и благотворительность.

Доходы и расходы в налоговой отчетности

Вышеописанное правило определения объекта налогообложения реализовано в действующей форме декларации по налогу на прибыль, утвержденной Приказом № 897 (далее – декларация).

То есть показатель объекта налогообложения в **строке 04** декларации будет равен сумме показателей **строк 02 и 03**, в которых отражаются:

- в строке **02** – финрезультат до налогообложения (прибыль либо убыток). Это показатель строки 2290 (2295) формы № 2, строки 2290 форм № 2-м, № 2-мс;
- строке **03** – итоговая сумма разниц (положительная либо отрицательная). Это показатель **строки 03 приложения П1** к декларации, в которой отражаются в том числе суммы доходов и расходов, которые увеличивают или уменьшают бухгалтерский финрезультат до налогообложения отчетного периода согласно требованиям НК.

В **строке 01** декларации отражается бухгалтерский доход предприятия от всех видов деятельности за отчетный год, а именно:

- доход (выручка) от реализации продукции (товаров, работ, услуг) за вычетом косвенных налогов и прочих вычетов из дохода – приводится в строке 2000 форм № 2, № 2-м, № 2-мс. Напомним, к вычетам из дохода относятся суммы предоставленных скидок, стоимость возвращенных покупателями товаров, доходы, которые по договорам принадлежат комитентам (принципалам и т. п.) (п. 3.3 разд. III Методрекомендаций № 433, п. 5.1 разд. II и п. 2.1 разд. III П(С)БУ 25);
- прочие операционные доходы – отражаются в строке 2120 форм № 2, № 2-м, строке 2160 формы № 2-мс;
- финансовые доходы – в строках 2200 и 2220 формы № 2, строке 2240 формы № 2-м, строке 2160 формы № 2-мс;
- прочие доходы – в строке 2240 форм № 2, № 2-м, строке 2160 формы № 2-мс.

Отметим, что **строка 01** декларации – **справочная**. Если ее показатель в декларации за отчетный год **превысил 20 млн грн.**, значит, такой плательщик при определении объекта налогообложения за этот год обязан корректировать финрезультат на все разницы, предусмотренные НК (в том числе и на разницы из разд. III), а в следующем году – подавать декларацию ежеквартально.

ВЫВОДЫ

Объектом обложения налогом на прибыль является финрезультат до налогообложения (прибыль или убыток), определенный в финотчетности предприятия по правилам бухучета и откорректированный на разницы, предусмотренные НК. Таким образом, бухгалтерские доходы и расходы изначально в полной мере участвуют в расчете налога на прибыль. Нормами НК предусмотрена также дополнительная корректировка финрезультата на разницы, вследствие которой некоторые виды доходов и расходов, начисленные в бухучете, не учитываются для целей налогообложения.