

С.В. Юшко  
кандидат економічних наук, доцент

Харківський національний аграрний університет ім. В.В. Докучаєва

## БУХГАЛТЕРСЬКИЙ І ПОДАТКОВИЙ ОБЛІК ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК ТА ОЦІНКА ЧИННОГО ПОРЯДКУ ЇХ УЗГОДЖЕННЯ

### **Ключевые вопросы, которые рассматриваются:**

Обоснованы причины появления системы налогового учета в Украине, описан порядок налогового и бухгалтерского учета налога на прибыль; изучен определенный стандартом бухгалтерского учета 17 механизм их согласования, названы его недостатки и определены пути их устранения в целях обеспечения достоверности финансового учёта и отчётности.

### **Key issues are examined:**

The reasons of appearance the system of the fiscal accounting in Ukraine are grounded in the article. The author describes the order of the fiscal and book-keeping accounting of income tax and explains the mechanism of their concordance, which is certain by the standard of record-keeping 17. The failings of this standard are shown and the ways of their removal with a purpose for providing of authenticity of financial account and accounting are certain.

*Постановка проблеми.* З другої половини 1997 р. в практику діяльності українських підприємств запроваджується поняття податкового обліку. Відтепер на відповідальних осіб суб'єктів господарювання покладається завдання вести одночасно два окремих обліки: бухгалтерський згідно Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» і національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та податковий, правила та процедури якого визначені чинним податковим законодавством.

Не зважаючи на уже понад десятирічну історію існування податкового обліку, дискусії між ученими, практиками та представниками податкових органів з приводу його обґрунтованості та доцільності застосування не припиняються. Відповідно, виникає необхідність у детальнішому дослідженні і аналізі даної проблеми.

*Аналіз останніх досліджень і публікацій.* Проблемними питаннями ведення податкового обліку, дослідженням особливостей визначення об'єктів оподаткування згідно вимог податкового законодавства, аналізом відмінних та спільних рис обох видів обліку та визначенням основних напрямів їх реформування займалися такі науковці, як Бейгельзімер М., Берник В., Білоусова І., Вишневський В., Головкін А., Грачова Р., Соколов Я., Ярошенко Ф. [1-7] та ін. Не зважаючи на наявні дослідження, недостатньо розробленими лишаються питання впливу вимог податкового законодавства на достовірність бухгалтерського обліку та

узгодження показників обох видів обліку між собою.

*Формулювання цілей статті.* Основними завданнями даної статті є обґрунтування необхідності запровадження податкового обліку, дослідження порядку відображення сум нарахованого відповідно до вимог податкового законодавства податку на прибуток на рахунках бухгалтерського обліку, визначення основних недоліків чинної процедури узгодження даних бухгалтерського і податкового обліків та внесення пропозицій щодо її удосконалення.

*Викладення основного матеріалу дослідження.* Виникнення податкового обліку пов'язано, перш за все, з прийняттям оновлених редакцій Законів України «Про оподаткування прибутку підприємств» [8] та «Про податок на додану вартість» [9], які встановлюють особливий порядок розрахунку об'єктів оподаткування, який не узгоджується з правилами та процедурами, прийнятими у бухгалтерському обліку. Відповідно, якщо раніше належні до сплати суми податку можна було одержати безпосередньо з бухгалтерського обліку шляхом проведення незначних коригувань, то відтепер це стало просто неможливим: надто суттєвих змін зазнало податкове законодавство.

Так, об'єктом оподаткування податком на прибуток визначено прибуток, який обчислюється шляхом зменшення суми скоригованого валового доходу на суму валових витрат і амортизаційних відрахувань. Наразі у бухгалтерському обліку фінансовий результат визначається як різниця між доходами і витратами. Отже, при попередньому порівнянні двох підходів складається враження про їх ідентичність, хіба що при розрахунку оподаткованого прибутку величина амортизації виділена окремою складовою. Проте це тільки попереднє враження. В основі побудови бухгалтерського обліку лежить принцип нарахування, який визначає, що доходи і витрати відображаються в обліку та звітності у момент їх виникнення, а не в момент оплати грішми, та відповідності доходів і витрат, що передбачає зіставлення доходів виключно з витратами, які були понесені заради отримання цих доходів.

У податковому ж обліку датою виникнення валових доходів і витрат вважається, за деякими виключеннями, дата першої з подій, що сталася раніше. Щодо валових доходів, – то це або дата одержання коштів (будь-якої іншої компенсації), або дата відвантаження продукції (надання товарів, робіт, послуг); щодо валових витрат, то це або дата сплати коштів (надання будь-якої іншої компенсації), або дата одержання продукції (товарів, робіт, послуг). Це основна причина наступної нетотожності показників прибутку за двома видами обліку.

Друга причина пов'язана з відмінностями у трактуванні доходів і витрат у двох видах обліку. Так, при визначенні валового доходу у податковому обліку застосовується поняття

звичайної ціни, яка може відрізнятись від фактичної ціни продажу, за якою визначається дохід у бухгалтерському обліку. Існують істотні відмінності у двох видах обліку при визнанні доходів за окремими операціями, зокрема реалізації та ліквідації основних засобів (фондів), операціями з валютою, цінними паперами та деривативами, операціями лізингу тощо. Що стосується витрат, то з позицій бухгалтерського обліку витратами є все, що принаймні чогось коштує підприємству. У податковому ж обліку перелік витрат є чітко визначеним і жорстко обмеженим. Так, не включаються до валових витрат у податковому обліку будь-які витрати, не пов'язані з веденням господарської діяльності; витрати на паркування легкових автомобілів, сплату штрафних та фінансових санкцій тощо. Крім того, є певний перелік лімітованих до врахування у податковому обліку витрат: суми наданої добровільної допомоги (не менше 2 і не більше 5 % оподаткованого прибутку попереднього звітного року), витрати на організацію прийомів, презентацій і свят (не більше 2 % оподаткованого прибутку попереднього звітного року); витрати, пов'язані з професійною підготовкою фізичних осіб (не більше 3 % фонду оплати праці звітного періоду); витрати на придбання пально-мастильних матеріалів для легкових автомобілів та оперативну оренду легкових автомобілів (50 % від суми витрат) тощо. Окремо слід згадати застосовуваний у податковому обліку порядок приросту (убутку) балансової вартості товарів, за яким платник податку визнає або доходи, або витрати.

І нарешті, досить суттєвими є відмінності при визначенні сум амортизаційних відрахувань підприємств: відмінний перелік об'єктів, що амортизуються; різні методи та терміни нарахування амортизації; різний порядок відображення в обліку витрат на ремонт та амортизацію об'єктів, проведення їх переоцінки тощо.

Результатом цих відмінностей є два непов'язані між собою результати діяльності підприємства: прибуток (збиток) у бухгалтерському обліку та прибуток (збиток) як об'єкт оподаткування у податковому обліку. Через різні алгоритми їх розрахунку підприємство, будучи збитковим за даними фінансової звітності, може сплачувати податок на прибуток і навпаки.

За цих обставин, коли належні до сплати суми податків можна одержати виключно з даних податкового обліку, необхідність його запровадження та ведення стає беззаперечною. Разом з тим обчислені за правилами податкового обліку суми податків, впливаючи на стан та рух фінансових ресурсів суб'єктів господарювання вимагають і відповідного відображення у бухгалтерському обліку.

Механізм відображення у бухгалтерському обліку сум податку на прибуток регулюється Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток». Відповідно до логіки, закладеної в основу цього стандарту оскільки одночасно існують

фінансові результати, розраховані для цілей податкового обліку (податковий прибуток) та цілей бухгалтерського обліку (обліковий прибуток), то й податок має визначатися не тільки з величини оподаткованого прибутку, а й з величини облікового прибутку. Іншими словами, величина податку на прибуток, обчислена у податковому обліку, не може бути визнана витратами у бухгалтерському обліку та відображена у фінансовій звітності.

Для визначення сум податку на прибуток, які будуть відображені у фінансовій звітності, треба порівняти фінансові результати, одержані у двох видах обліку та виявити причини відмінностей між ними, розмежувавши відповідно тимчасові та постійні різниці.

Тимчасові різниці – це різниці у величинах фінансових результатів, які виникають у поточному періоді і анулюються у майбутньому. Тимчасові різниці в свою чергу можуть обумовлювати збільшення величини оподаткованого прибутку порівняно з обліковим прибутком (їх називають тимчасові різниці, що підлягають відніманню) або його зменшення (їх називають тимчасові різниці, що підлягають оподаткуванню). Постійні різниці – це такі різниці, що виникають у поточному періоді і не анулюються у наступних періодах. При цьому варто пам'ятати, що урахування цих різниць здійснюється відповідно до вимог бухгалтерського обліку, а тому словосполучення «тимчасові різниці, що підлягають відніманню» та «тимчасові різниці, що підлягають оподаткуванню» ніякого відношення до розрахунків підприємства з бюджетом не мають: нічого доплачувати або вимагати до відшкодування не потрібно.

Приблизний перелік операцій, що ведуть до виникнення тимчасових і постійних різниць наведений нижче (табл. 1).

Таким чином, через вимоги П(С)БО 17 до рядка 180 «Податок на прибуток від звичайної діяльності» форми № 2 «Звіт про фінансові результати» річної фінансової звітності потрапляє не сума податку, визначена у податковому обліку, а величина, що може бути розрахована одним із способів, приведених нижче:

1) шляхом застосування чинної ставки оподаткування до величини облікового прибутку, збільшеного на суму постійних різниць;

2) шляхом застосування чинної ставки оподаткування до величини оподаткованого прибутку, зменшеного на величину тимчасових різниць, що підлягають відніманню, та збільшеного одночасно на величину тимчасових різниць, що підлягають оподаткуванню.

Суми тимчасових різниць відображаються у подальшому у формі № 1 «Баланс» річної фінансової звітності наступним чином: тимчасові різниці, що підлягають відніманню – у рядку 060 «Відстрочені податкові активи»; тимчасові різниці, що підлягають оподаткуванню – у рядку 460 «Відстрочені податкові зобов'язання».

Таблиця 1

Причини виникнення різниць у результатах фінансової діяльності підприємств  
за даними бухгалтерського і податкового обліку

Операції	Вплив на величину фінансового результату, + (збільшує), - (зменшує)		Обумовлює				
	бухгалтерський облік	податковий облік	постійних різниць	виникнення		анулювання	
				тимчасових різниць, що підлягають		тимчасових різниць, що підлягають	
				відніманню	додаванню	відніманню	додаванню
Одержана попередня оплата (аванс) за продукцію (товари, роботи, послуги)	не впливає	+		✓			
Здійснена попередня оплата (аванс) за продукцію (товари, роботи, послуги) особам, що сплачують податок на прибуток на загальних підставах	не впливає	-			✓		
Нарахована амортизація на основні виробничі засоби (фонди): а) сума амортизації у бухгалтерському обліку більша, ніж у податковому; б) сума амортизації у бухгалтерському обліку менша, ніж у податковому	-	-		✓	✓		
Надані послуги клієнтам за раніше одержаними авансами	+	не впливає				✓	
Одержані послуги за авансами, виданими особам, що сплачують податок на прибуток на загальних підставах	-	не впливає					✓
Нарахована амортизація на основні невиробничі засоби (фонди) у бухгалтерському обліку	-	не впливає	✓				
Понесені витрати на припаркування автотранспорту	-	не впливає	✓				
Нараховані фінансові санкції за порушення чинного законодавства	-	не впливає	✓				
Понесені витрати на професійну підготовку працівників, здійснення добродійної діяльності, рекламних заходів щодо товарів у частині перевищення дозволених у податковому обліку лімітів	-	не впливає	✓				

Наведемо приклад.

За підсумками звітного періоду фінансовий результат діяльності підприємства до оподаткування склав 23,0 тис. грн., а об'єкт оподаткування, обчислений за даними податкового обліку, - 155,0 тис. грн. (умовні дані).

Зазначені відхилення виникли через:

постійні різниці – 17,0 тис. грн.;

тимчасові різниці, що підлягають відніманню – 125,0 тис. грн.;

тимчасові різниці, що підлягають оподаткуванню – 10,0 тис. грн.

Попередній (до відображення операцій нарахування та сплати податку на прибуток) баланс підприємства виглядає наступним чином (табл. 2).

Таблиця 2

Попередній баланс підприємства

Показники	Сума, тис. грн	Показники	Сума, тис. грн
Необоротні активи	90,0	Статутний капітал	100,0
Дебіторська заборгованість	50,0	Нерозподілений прибуток	13,0
Розрахунки за авансами виданими	10,0	Кредиторська заборгованість	20,0
Кошти	118,0	Розрахунки за авансами одержаними	125,0
		Розрахунки з бюджетом	10,0*
Баланс	268,0	Баланс	268,0

\* – сума податку на прибуток, нарахованого з облікового прибутку, збільшеного на величину постійних різниць:  $25\% \times (23,0 + 17,0)$ .

Для відображення сум відстроченого податку на прибуток необхідно зробити такі бухгалтерські записи:

на суму збільшення відстрочених податкових активів:

Дт 17 Кт 641 31,3 тис. грн. ( $25\% \times 125,0$  тис. грн.)

на суму збільшення відстрочених податкових зобов'язань:

Дт 641 Кт 54 2,5 тис. грн. ( $25\% \times 10,0$  тис. грн.)

Як результат, за кредитом рахунку 641 буде відображена сума 38,8 тис. грн. ( $10,0 + 31,3 - 2,5$ ), яка відповідає величині податку на прибуток, що належить сплаті до бюджету згідно декларації з податку на прибуток.

Оскільки величину відстроченого податку на прибуток прийнято відображати в балансі у згорнутому вигляді, то в нашому випадку в результаті такого згортання у балансі лишається тільки величина відстрочених податкових активів:

$$31,3 - 2,5 = 28,8 \text{ тис. грн.}$$

Після здійснення даних записів баланс підприємства виглядатиме таким чином (табл. 3):

Таблиця 3

Баланс підприємства після відображення операцій обліку податку на прибуток

Показники	Сума, тис. грн	Показники	Сума, тис. грн
Необоротні активи	90,0	Статутний капітал	100,0
Дебіторська заборгованість	50,0	Нерозподілений прибуток	13,0
Розрахунки за авансами виданими	10,0	Кредиторська заборгованість	20,0
Кошти	118,0	Розрахунки за авансами одержаними	125,0
Відстрочені податкові активи	28,8	Розрахунки з бюджетом	38,8
Баланс	296,8	Баланс	296,8

Якщо спробувати відірватися від вимог П(С)БО № 17 та слідувати здоровому глузду, то визначену за правилами податкового обліку суму податку на прибуток варто автоматично перенести й до бухгалтерського обліку. Наразі це простий та зрозумілий підхід, який чітко відповідає суті економічних процесів, що відбулися на підприємстві.

Не зважаючи на те, що чинний порядок обчислення податку на прибуток, визначений Законом України «Про систему оподаткування прибутку підприємств», є необґрунтованим і далеко не досконалим, проте це не змінює того факту, що суми податку на прибуток, які підлягають сплаті до бюджету, визначаються виключно цим нормативним документом. А значить, для підприємств-платників даного податку обчислені за цим Законом суми є ні чим іншим, як витратами, а тому саме вони мають братися до уваги і у бухгалтерському обліку: відображатися як суми нарахованого податку та зменшувати величину чистого прибутку підприємства.

Якщо даний підхід взяти за основу у нашому прикладі, то до рядка 180 «Податок на прибуток від звичайної діяльності» форми № 2 «Звіт про фінансові результати» річної фінансової звітності підприємства потрапить сума 38,8, а не 10,0 тис грн. Наразі зменшиться і величина чистого фінансового результату підприємства: замість прибутку у розмірі 13,0 тис. грн. (23,0-10,0), матимемо збиток у сумі 15,8 тис. грн. (23,0-38,8).

Дотримання вимог П(С)БО 17 викривляє і показники форми 1 «Баланс». Так, відстрочені податкові активи, що з'являється у балансах підприємств-платників податку на прибуток, – це неначе як сума надміру нарахованого у податковому обліку податку на прибуток (якщо виходити з правил бухгалтерського обліку), як дебіторська заборгованість держави. Проте така заборгованість є умовною, оскільки реального боргу не існує і поверненню він не підлягає. І хоча в майбутньому ця сума буде анульована, за підсумками поточного періоду вона штучно збільшує величину активів підприємства та його фінансових результатів.

Відстрочені податкові зобов'язання – це неначе як сума недоплаченого податку на прибуток (якщо розраховувати суму податку за правилами бухгалтерського обліку), фактично її можна розглядати у якості джерела фінансування діяльності підприємства, його заборгованості перед державою. Зазначений борг теж є умовною величиною: реальної заборгованості немає і сплаті вона не підлягає. У наступних звітних періодах ця сума буде анульована, за підсумками ж поточного періоду вона штучно занижує величину фінансових результатів підприємства.

Якщо проігнорувати вимоги П(С)БО 17 на прикладі нашої задачі, то, як результат, з балансу зникнуть відстрочені податкові активи, що приведе до зменшення на 28,8 тис. грн. величини активів підприємства та величини нерозподіленого прибутку (табл. 4).

## Баланс підприємства (авторський підхід)

Показники	Сума, тис. грн	Показники	Сума, тис. грн
Необоротні активи	90,0	Статутний капітал	100,0
Дебіторська заборгованість	50,0	Нерозподілений прибуток	-15,8
Розрахунки за авансами виданими	10,0	Кредиторська заборгованість	20,0
Кошти	118,0	Розрахунки за авансами одержаними	125,0
		Розрахунки з бюджетом	38,8
Баланс	268,0	Баланс	268,0

Не вдаючись до детального аналізу можливих негативних наслідків використання підприємцями викривлених облікових даних, усю безглуздість визначеного П(С)БО 17 механізму відображення у бухгалтерському обліку сум податку на прибуток продемонструємо на одному-єдиному прикладі. Якщо за результатами звітного періоду нашим підприємством буде прийняте рішення про розподіл і використання чистого прибутку, то зробити це можна буде хіба що на папері, оскільки величині прибутку у розмірі 13,0 тис. грн. за підсумками звітного періоду (табл. 3) відповідає сума відстроченого податку на прибуток, яка є лише технічною величиною, що не має реальної вартості. В цій ситуації вести мову про розподіл прибутку узагалі не варто: реальний фінансовий результат підприємства визначений як збиток у сумі 15,3 тис. грн.

Як бачимо дотримання вимог П(С)БО № 17 не тільки ускладнює сам облік, а й безпідставно його викривляє, засмічуючи та знижуючи рівень його достовірності. Як результат, у бухгалтерському обліку деформовано представляється не лише величина податку на прибуток підприємства, а й фінансові результати його діяльності, сума активів і зобов'язань.

*Висновки та пропозиції.* Докорінні зміни податкового законодавства зробили неможливим одержання належних до сплати сум податків безпосередньо з бухгалтерського обліку, що доводить безальтернативність запровадження підсистеми податкового обліку. Тільки відмова від викривленої процедури обчислення об'єктів оподаткування, зокрема, повернення до застосування принципу нарахування та відповідності доходів і витрат, дозволять поставити крапку в цьому питанні. Податкове законодавство має бути відкориговане таким чином, щоб визначення об'єктів оподаткування автоматично, після проведення незначних коригувань, витікало з даних бухгалтерського обліку. До настання цього моменту ми просто приречені на ведення складного і дорогого податкового обліку.

Чинний механізм бухгалтерського обліку податку на прибуток, визначений П(С)БО 17 є, на нашу думку, необґрунтованим і недоцільним для подальшого застосування: він не тільки ускладнює сам облік, а й безпідставно викривляє фінансову звітність та результати



фінансової діяльності підприємств, може обумовлювати прийняття необґрунтованих, а, можливо, і небезпечних для бізнесу рішень.

### Список використаної літератури

1. Бейгельзімер М. К 5-летньому юбилею українського бухгалтерського учета // Всё о бухгалтерском учете. – 1998. - № 42. – С. 4.
2. Білоусова І. Новий бухоблік повинен бути зрозумілим для всіх, а не лише для ДПА // Все про бухгалтерський облік. – 1998. - № 97. – С. 4-5.
3. Брызгалин А. В., Берник В. Р., Головкин А. Н. Налоговый учет и налоговая политика предприятия. Изд. 2-е, перераб. и доп. – М.: Аналитика-пресс, 1998. – 120 с.
4. Вишневський В. П. Взаємозв'язок оподаткування підприємств і бухгалтерського обліку // Фінанси України. – 1999. – №6. – С. 29 – 40.
5. Грачева Р. Бухгалтерский учет налога на прибыль // Дебет-кредит. Материалы к семинару. – 2001.
6. Соколов Я. В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учебн. пособие для вузов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
7. Ярошенко Ф. О. Розвиток податкової політики в агропромисловому комплексі України // Основні напрями високоефективного розвитку пореформеного агропромислового виробництва в Україні на інноваційній основі. – К.: ІАЕ УААН, 2002. – С. 73-76.
8. Про оподаткування прибутку підприємств: Закон України від 28 грудня 1994 року № 334/94-ВР (в редакції Закону від 22.05.1997 р. № 283/97-ВР) // <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws>.
9. Про податок на додану вартість: Закон України від 3.04.1997 р. № 168/97- ВР. // <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws>.