

Студент 4 курсу

факультету обліку і аудиту ХНЕУ ім. С. Кузнеця

ОСОБЛИВОСТІ РОЗРАХУНКУ ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК У ПОДАТКОВОМУ ТА БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ

Анотація. Досліджено особливості розрахунку податкового та бухгалтерського обліку податку на прибуток на підприємствах. Розглянуто розбіжності в показниках, які виникають при визначенні податку на прибуток у системах обліку, а також подано деякі рекомендації щодо усунення розбіжностей.

Аннотация. Исследованы особенности расчета налогового и бухгалтерского учета налога на прибыль на предприятиях. Рассмотрены несоответствия в показателях, которые возникают при определении налога на прибыль в системах учета, а также даны некоторые рекомендации по устранению несоответствий.

Annotation. Peculiarities of accounting and taxation of company revenues and costs were examined. Inconsistency of indexes in the calculation of the revenue tax in the accounting systems was studied and recommendations on avoiding inconsistencies were given.

Ключові слова: бухгалтерський облік, прибуток, податок на прибуток, податковий облік, податкові різниці.

Основним джерелом отримання коштів підприємствами є прибуток. Оскільки з прибутку стягується податок на прибуток, то методика його обчислення має важливе значення для платників податків. Крім того, особливості розрахунку податку на прибуток мають певні проблеми, які потребують вирішення.

Підприємства, які знаходяться на загальній системі оподаткування, згідно з чинним законодавством мають обов'язково вести бухгалтерський і податковий облік. Спричинено це різною метою та спрямованістю обчислення результатів господарювання, що і реалізовано в цих підсистемах обліку.

Основними функціями бухгалтерського обліку, який характеризується базовими теоретичними категоріями, окремою методологією, є контрольна, аналітична, інформаційна та ін. Щодо податкового обліку, то відсутність його теорій передбачає лише правила його ведення і функцію захисту інтересів держави при здійсненні підприємницької діяльності суб'єктами господарювання.

Спираючись на методологічне регулювання та законодавство, бухгалтерський облік залишається більш варіативним при виборі форм його ведення і не підлягає тотальній перевірці. Дані податкового обліку через реалізацію фіскальних цілей є об'єктом суцільної перевірки, тому що складна законодавча база зумовлює допущення на практиці великої кількості помилок і відповідно накладання штрафних санкцій.

Аналізуючи виділені ознаки, які притаманні бухгалтерському і податковому обліку, зрозуміло, що кожний із них регулюється різними нормативними актами. Наслідком застосування різних методик є виникнення податкових різниць у визначених сумах прибутку. Тому актуальним є дослідження методик визначення прибутку за цими видами обліку з метою його оподаткування та пошуку шляхів їх максимальної адаптації й наближення до сталої величини.

Питанням уніфікації бухгалтерського та податкового обліку присвячено праці таких вітчизняних вчених, як: Дем'яненко М. Я., Кирилюк О. Ф., Стаднік Л. І., О. Кисельової, Ловінської Л. Г., Білоусової О. С.

Метою написання статті є дослідження проблеми взаємозв'язку системи бухгалтерського та податкового обліку при розрахунку податку на прибуток [1].

Прибуток у бухгалтерському обліку визначають за чинними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, а прибуток за декларацією з податку на прибуток – згідно з Податковим кодексом. Методика розрахунку фінансового результату діяльності в цих документах має ряд відмінностей.

До прийняття Податкового кодексу України методика розрахунку оподаткованого прибутку передбачала коригування суми валового доходу на валові витрати й амортизацію основних фондів та нематеріальних активів. З 01.04.2011 р. такі поняття, як валові доходи і валові витрати зникли, натомість використовуються поняття доходів та витрат, як це передбачено в бухгалтерському обліку. Проте як і раніше, витрати, що визначають об'єкт оподаткування включають суворо визначений на законодавчому рівні перелік складових. Крім

того, амортизація основних засобів та нематеріальних активів включається до витрат, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування, та нараховується за методикою, передбаченою положеннями (стандартами), бухгалтерського обліку.

Відповідно до Податкового кодексу, дохід від реалізації товарів визнається за датою переходу покупцеві права власності на цей товар, а дохід від надання послуг та виконання

робіт визнається за датою складання відповідного документа, що підтверджує факт надання послуг або виконання робіт [2]. Тобто доходи визнаються згідно з методом нарахування, що відповідає положенням (стандартам) бухгалтерського обліку, при цьому витрати відповідно до Податкового кодексу визнаватимуться за датою нарахування доходів. Однак як і раніше між фінансовим та податковим обліком можуть виникати суттєві різниці [1].

Для узгодження даних податкового і фінансового обліку необхідно використовувати П(С)БО № 17 "Податок на прибуток" [3], Положення бухгалтерського обліку "Податкові різниці" [4].

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 "Податок на прибуток" визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати, доходи, активи і зобов'язання з податку на прибуток та її розкриття у фінансовій звітності.

Основними питаннями обліку податку на прибуток, що розкриваються в П(С)БО 17, є:

- 1) визнання витрат (доходів), активів та зобов'язань, пов'язаних із податком на прибуток;
- 2) оцінка відстрочених активів та зобов'язань із податку на прибуток;
- 3) відображення відстрочених активів та зобов'язань із податку на прибуток у фінансовій звітності;
- 4) розкриття інформації про податок на прибуток у примітках до фінансової звітності.

Положення бухгалтерського обліку "Податкові різниці" визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про податкові різниці та її розкриття у фінансовій звітності. Норми цього Положення застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами, які згідно із законодавством є платниками податку на прибуток (крім банків, бюджетних установ та суб'єктів малого підприємництва – юридичних осіб, що застосовують порядок спрощеного бухгалтерського обліку доходів і витрат). Питання, які регулюються П(С)БО:

- 1) виявлення та відображення податкових різниць;
- 2) розкриття інформації про податкові різниці у фінансовій звітності [2].

Дані нормативні документи не суперечать і не замінюють один одного. Згідно з цими документами при визначенні податкового прибутку (збитку) звітного періоду за даними бухгалтерського обліку фінансовий результат до оподаткування, визначений шляхом порівняння доходів звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів, які визнані і оцінені відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку, коригується на суму постійних податкових різниць та частину суми тимчасових податкових різниць, що відноситься до звітного періоду [2].

Податкова різниця – різниця, яка виникає між оцінкою і критеріями визнання доходів, витрат, активів, зобов'язань за положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та доходами і витратами, визначеними податковим законодавством [1].

Згідно з П(С)БО № 17 "Податок на прибуток" та Положення бухгалтерського обліку "Податкові різниці" податкові різниці класифікуються на постійні і тимчасові (рисунок).



Рис. Класифікація податкових різниць

Оскільки існуюча система реєстрів бухгалтерського обліку не передбачає накопичення інформації про податкові різниці, тому необхідно використовувати ще один реєстр для узагальнення інформації про податкові різниці звітного періоду. Відповідна інформація має бути подана у розрізі класифікаційних груп податкових різниць із виділенням постійних податкових різниць (у тому числі тих, які підлягають вирахуванню, і тих, які підлягають оподаткуванню) та тимчасових податкових різниць (у тому числі тих, які підлягають вирахуванню, і тих, які підлягають оподаткуванню).

У П(С)БО "Податкові різниці" для цілей бухгалтерського обліку податкові різниці, які враховуються при визначенні податкового прибутку за звітний період, класифікуються за видами діяльності суб'єкта господарювання [4]:

- податкові різниці щодо доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);
- податкові різниці щодо інших операційних доходів;
- податкові різниці щодо інших доходів;
- податкові різниці щодо собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг);
- податкові різниці щодо інших операційних витрат;
- податкові різниці щодо інших витрат;
- податкові різниці щодо надзвичайних доходів;
- податкові різниці щодо надзвичайних витрат.

Проте необхідність розрахунку таких різниць викликає сумнів, а також питання щодо методики їх відображення в обліку. Тому необхідно розробити методичні рекомендації щодо застосування П(С)БО "Податкові різниці".

Згідно з П(С)БО 17, залежно від виду тимчасових різниць, які утворилися на кінець звітного періоду, визначається відстрочений податок на прибуток. Так, при наявності тимчасових різниць, що підлягають вирахуванню, визнаються відстрочені податкові активи, а при наявності тимчасових різниць, що підлягають оподаткуванню, визнаються відстрочені податкові зобов'язання [3].

Величина відстрочених податкових активів і відстрочених податкових зобов'язань на кінець звітного періоду визначається як сума тимчасової різниці, помноженої на ставку податку

на прибуток, що буде діяти протягом періоду, у якому будуть здійснюватися реалізація чи використання активу та погашення зобов'язання за формулою:

$$\text{ВПА (ВПЗ)} = \text{ТР} \times \text{СП}, \quad (1).$$

де ВПА (ВПЗ) – величина відстроченого податкового активу;

ТР – величина тимчасової різниці;

СП – ставка податку на прибуток, % [1].

Відстрочені податкові активи та відстрочені податкові зобов'язання відображаються на рахунках бухгалтерського обліку 17 та 54.

На рахунку 17 "Відстрочені податкові активи" ведеться облік суми податків на прибуток, що підлягає відшкодуванню в наступних звітних періодах унаслідок тимчасової різниці між балансовою вартістю активів або зобов'язань та оцінкою цих активів або зобов'язань, яка використовується

з метою оподаткування; перенесення податкових збитків, не використаних для зменшення податку на прибуток у звітному періоді.

Якщо на кінець звітного періоду існують тимчасові податкові різниці, що підлягають вирахуванню, то в обліку необхідно це відображати бухгалтерським записом:

Дебет 17 "Відстрочені податкові активи";

Кредит 641 "Розрахунки за податками".

Якщо на кінець звітного періоду існують тимчасові податкові різниці, що підлягають оподаткуванню, то їх слід відображати на рахунку 54 "Відстрочені податкові зобов'язання". На цьому рахунку ведеться облік суми податків на прибуток, які сплачуватимуться в наступних періодах унаслідок виникнення тимчасової різниці між балансовою вартістю активів або зобов'язань та оцінкою цих активів або зобов'язань, яка використовується з метою оподаткування.

В обліку на суму відстрочених податкових зобов'язань робиться бухгалтерський запис:

Дебет 981 "Податки на прибутки від звичайної діяльності";

Кредит 54 "Відстрочені податкові зобов'язання".

Дані про суму податку на прибуток та податкові різниці підприємства необхідно розкривати

у фінансовій звітності. Зокрема, сума, що відображена у звітному періоді за дебетом субрахунка 981, є витратами з податку на прибуток і наводиться у рядку 180 Звіту про фінансові результати.

Результати розрахунку відстрочених податкових активів та відстрочених податкових зобов'язань розгорнуто відображають у рядку 060 або рядку 460 Звіту про фінансовий стан.

У примітках до фінансової звітності повинна наводитись загальна сума тимчасових податкових різниць, яка підлягає врахуванню при визначенні податкового прибутку (збитку) у наступних періодах, з виділенням суми тимчасових податкових різниць, що підлягають вирахуванню, та суми постійних податкових різниць, що підлягають оподаткуванню [3].

З метою гармонізації податкового і фінансового обліку та вдосконалення фінансової звіт-

ності, в діючих формах доцільно розкривати інформацію про узгодження (приведення) фінансового результату та податкового прибутку (збитку).

Таким чином, прийняття Податкового кодексу дозволило тісно пов'язати податковий та фінансовий облік, однак залишається проблема, які потребують подальшого вирішення. Зокрема, застосування П(С)БО № 17 "Податок на прибуток" та П(С)БО "Податкові різниці" є досить проблематичними, оскільки деякі їх норми не узгоджені. Крім того, необхідно розробити методичні рекомендації щодо застосування П(С)БО "Податкові різниці". Потребує подальшого вдосконалення процес формування інформації про податкові різниці у регістрах бухгалтерського обліку. При відображенні інформації про суму нарахованого податку на прибуток та податкові різниці необхідно розкривати інформацію про узгодження (приведення) фінансового результату та податкового прибутку (збитку).

Наук. керівн. Волошан І. Г.

Література: 1. Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України [Текст] : в 3-х т. / кол. авторів [заг. ред. М. Я. Азарова]. – К. : Міністерство фінансів України, Національний університет ДПС України, 2010. – 2389 с. 2. Податковий кодекс України [Текст], затверджено Верховною радою України від 02.12.2010 р. № 2755-VI // Офіційний вісник України. – 2010. – № 92 – С. 194. 3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 "Податок на прибуток", затверджено наказом Міністерства фінансів України № 27 від 25.01.2011 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/Aaws/show/z0047-01>.

4. Положення бухгалтерського обліку "Податкові різниці" [Текст], затверджено Методологічною радою з бухгалтерського обліку при Міністерстві фінансів України від 25.01.2011 р. № 27 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0212-11>. 5. Гусакова О. С. Податковий облік [Текст] : навч. посібн. / О. С. Гусакова. – К. : Центр навчальної літератури, 2006. – 360 с. 6. Кисельова О. Концептуальні засади реформування податку на прибуток / О. Кисельова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 2. – С. 37–42. 7. Дем'яненко М. Я. Щодо уніфікації бухгалтерського і податкового обліку / М. Я. Дем'яненко // Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи / за ред. П. Т. Саблука, М. Я. Дем'яненка, Д. М. Жука. – К. : Інститут аграрної економіки, 2003. – С. 9–10. 8. Валуев Б. Проблема управленческой ориентации бухгалтерского учета / Б. Валуев // Світ бухгалтерського обліку. – 1998. – № 4. – С. 3–7.