

На второе место респонденты поставили успешное завершение заданий, где также наблюдается тенденция к снижению важности данного фактора, хотя и меньшими темпами, чем признания и одобрения результатов работы. Это также свидетельствует о необходимости более объективной оценки руководством результатов работы исполнителей.

На третье место был поставлен фактор роста заработной платы при незначительных темпах ее увеличения.

В то же время наблюдается увеличение влияния таких социальных факторов, как улучшение условий труда, улучшение отношений с начальством и коллегами, продвижение по службе, что подтверждается общей направленностью развития общества.

Что касается таких обстоятельств, как возможности творческого и делового роста, а также непосредственного контроля со стороны руководства, то они стабилизировались при достаточно высоком их уровне.

На рис. 2 приведена динамика ответов респондентов на второй вопрос анкеты.

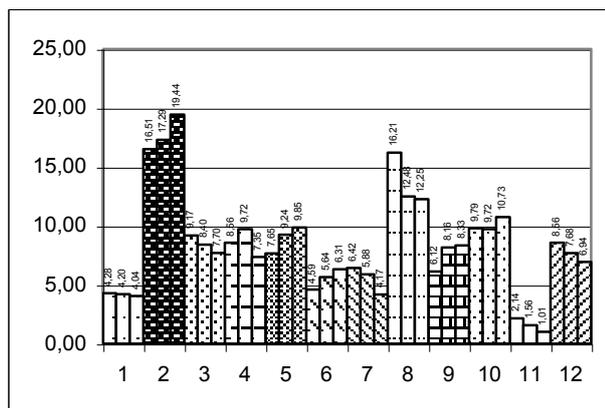


Рис. 2. Динамика отрицательных факторов

Как видно из диаграммы, на первое место респонденты поставили отсутствие роста заработка, при этом наблюдается тенденция роста этого фактора. Такая же картина наблюдается и с однообразной работой без повышения зарплаты, хотя темпы роста этого фактора не столь велики. Все это говорит о том, что в системе государственного управления и местного самоуправления назрел вопрос роста заработной платы, которая в конце 2003 года и была повышена.

На второе место респонденты поставили невозможность завершения задания в срок при снижении роли этого обстоятельства и достаточно высоком уровне аналогичного фактора, а также относительном снижении его важности в положительной части анкеты. Это еще раз, хотя и косвенно, подтверждает, что в исследуемых объектах имеет место возрастание тенденции к снижению качества работы, поэтому назревает необходимость систематического контроля

за выполняемой работой со стороны руководства. А повышение удельного веса ухудшения отношений с коллегами и наказание руководителем без причин свидетельствует о важности социальных факторов.

Характерным для отрицательной части анкеты является стабильность такого фактора, как неудовлетворительная политика руководства организацией и совсем низкая степень ответственности, имеющая тенденцию к снижению. Поэтому психологической подготовке руководителей, усовершенствованию их управленческой культуры необходимо уделять большее внимание, так как положительный морально-психологический климат является одной из составляющих управления, что позволит улучшить продуктивную и качественную работу государственных служащих.

Таким образом, исследования анкеты показывают, что в органах государственной власти и местного самоуправления наряду с материальными факторами, необходимо учитывать и социальные. Прежде всего — улучшение условий труда, поощрение работников продвижением по службе, признание и одобрение результатов работы, воспитание чувства высокой ответственности при выполнении работы, то есть создание нормального морально-психологического климата в коллективе.

**Литература:** 1. Сафронова В. М. Прогнозирование и моделирование в социологической работе. — Изд. центр "Академия", 2002. — 192 с. 2. Сероштан Н. А. Социология труда. — Харьков: Основа, 1990. — 212 с. 3. Дворецька Г. В. Соціологія: Навчальний посібник. — К.: КНБУ, 1999. — 340 с. 4. Савченко Б. Г. Соціологічні дослідження управління персоналом організації // Економіка розвитку. — 2002. — №1(21) — С. 60 – 62.

Стаття надійшла до редакції  
15.04.2004 р.

УДК 657.446

Самохін Л. В.

## МЕТОДОЛОГІЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ РОЗБІЖНОСТЕЙ МІЖ ФІНАНСОВИМИ РЕЗУЛЬТАТАМИ ЗА БУХГАЛТЕРСЬКИМ І ПОДАТКОВИМ ОБЛІКОМ

*The problem of improving the record of current and deferred company income taxes is researched. The contradictions and drawbacks of reflecting in the record temporary and constant differences, taxation losses, and profit tax receipts according to the current standards are revealed. Some recommendations concerning the elimination of defects are offered.*

Сьогодні на всіх підприємствах України існує подвійний облік, що полягає у веденні відособленого

обліку для потреб підприємства і податкових органів. Податковий облік в Україні з'явився одночасно з прийняттям Закону "Про оподаткування прибутку підприємств" в редакції Закону України від 22.05.97 р. (далі — Закон "Про прибуток") [1], що запровадив податкові правила формування прибутку для цілей оподаткування.

Великі надії на усунення зазначених розбіжностей покладалися на Податковий кодекс. Аналіз прийнятого Верховною Радою законопроекту Податкового кодексу показав, що в ньому не передбачений механізм одержання з бухгалтерського обліку даних, необхідних для складання податкової звітності. З наведеного вище випливає, що в Україні ще довго буде існувати два види обліку — бухгалтерський (фінансовий та управлінський) і податковий.

Проблемі врегулювання розбіжностей між бухгалтерським і податковим обліком присвячено багато публікацій. Одні автори у своїх працях зосереджують увагу на порівнянні вимог міжнародних і національних стандартів щодо цього питання з метою вдосконалення останніх [2], другі — на практичній стороні відображення в обліку виникаючих розбіжностей [3], а треті — на їх врегулюванні шляхом методологічного обґрунтування методики ведення податкового обліку [4 – 6]. Робота кожного з авторів є по-своєму цінною, тому що вирішує існуючі проблеми або в практичній, або в теоретичній сфері.

П. Хомин зазначає [4, с. 42], що недостатнє дослідження проблем податкового обліку обумовлене невизнанням значною частиною науковців права на існування податкового обліку та їх небажанням приділяти цьому питанню належну увагу.

Дослідження методологічних основ податкового обліку приводять до висновку, що він не є відокремленим від системи бухгалтерського обліку, а, навпаки, є однією з його підсистем. Так, Т. Микитенко поділяє думку професора М. Білухи про те, що податковий облік не існує автономно як окремий вид обліку, а є складовою частиною інтегрованої системи господарського обліку. Його призначення — за даними бухгалтерського обліку групувати потрібну інформацію у податковій звітності за платежами до бюджетів різних рівнів [5, с. 49]. В. М. Панасюк теж стверджує, що податковий облік є підсистемою бухгалтерського обліку, яка за певними правилами, затвердженими державою, виконує функції нарахування та сплати податків відповідним державним органам [7, с. 11].

Виходячи з вищевказаного, можна стверджувати, що дослідження методологічних основ обліку розбіжностей між бухгалтерським і податковим обліком є досить актуальним, тому що на цій ділянці обліку ще існує багато невирішених питань та суперечностей.

Метою цієї роботи є дослідження теоретико-методологічної бази обліку розбіжностей між фінансовими результатами за бухгалтерським і податковим обліком, виявлення існуючих проблем та протиріч у цьому питанні, а також розробка рекомендацій щодо їх усунення.

Існування двох видів обліку припускає необхідність наявності спільних "точок перетину" між ними. Такі "точки перетину" встановлює Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 "Податок на прибуток" (далі — П(С)БО 17) [8], що встановлює методологічні основи відображення податку на прибуток у бухгалтерському обліку.

У теорії та практиці обліку податку на прибуток виділяють дві групи основних розбіжностей у визначенні облікового і податкового прибутку. Першу групу становлять постійні різниці, що не змінюються протягом тривалого часу. Постійні різниці пов'язані з розрахунком податку на прибуток, що сплачується до бюджету, і в основному залежать від правил формування оподаткованого прибутку, встановлених податковим законодавством, а саме – Законом "Про прибуток". Отже, якщо ці правила зміняться, постійні різниці можуть стати тимчасовими чи навпаки, а деякі можуть просто зникнути.

До другої групи відносять тимчасові різниці. Тимчасові різниці — суми, що беруть участь у формуванні бухгалтерського прибутку в одному звітному періоді, а податкового — в іншому (або навпаки), тобто доходи і витрати, бухгалтерський і податковий облік яких відрізняється тільки за часом їхнього відображення. Тимчасові відхилення, на відміну від постійних, не можуть формувати розбіжності протягом усього періоду діяльності підприємства. Тому саме вони є головним джерелом обліково-податкових різниць.

**Тимчасові різниці.** У зв'язку з наявністю тимчасових різниць між податковим і обліковим прибутком виникає необхідність у забезпеченні відповідності податку на прибуток і фактичного прибутку, з якого він стягується. Тобто при складанні фінансової звітності витрати з податку на прибуток варто розподілити за періодами.

Необхідно пам'ятати, що саме від правильного визначення тимчасових різниць і від їхньої класифікації залежить визнання й оцінка відстрочених податкових активів та зобов'язань, а також складання фінансової звітності. Для правильної класифікації тимчасових різниць необхідно використовувати основний метод обліку податків на прибуток — метод зобов'язань за балансом, що викладений у реформованому в 1996 році Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку 12 "Податки на прибуток" (далі — МСБО 12) [9, с. 231 – 298], який став основою для

розробки П(С)БО 17. Слід зазначити, що МСБО 12 у старій редакції вимагав від підприємств обліковувати відстрочений податок за методом відстрочки чи методом зобов'язань відповідно до Звіту про прибутки та збитки (скасовані в 1996 році). Метод зобов'язань відповідно до Звіту про прибутки та збитки приділяв основну увагу різницям у часі, тоді як метод зобов'язань за балансом — тимчасовим різницям. Різниці в часі — це різниці між оподаткованим і бухгалтерським прибутком, що виникають в одному періоді і сторнуються в майбутніх періодах. Тимчасові різниці — це різниці між податковою базою активу чи зобов'язання та їх балансовою вартістю за балансом відповідно.

Відповідно до методу зобов'язань за балансом підприємству слід визнавати відстрочене податкове зобов'язання (актив), якщо відшкодування або компенсація балансової вартості активу чи зобов'язання збільшить (зменшить) майбутні податкові платежі порівняно з тим, якими вони були б, якби відшкодування або компенсація не мали податкових наслідків (п. 10 МСБО 12). Під час використання методу зобов'язань сума відстроченого податку списується в міру реалізації (анулювання) тимчасової різниці, через яку він виник. Отже, відстрочений податок прив'язаний до активу чи зобов'язання, у результаті якого виникає тимчасова різниця.

Порівняльний аналіз МСБО 12 і П(С)БО 17 приводить до наступних висновків. У П(С)БО 17 надано не повне визначення оподатковуваних і таких, що підлягають вирахуванню, тимчасових різниць, що істотно обтяжує їх класифікацію. У п. 5 МСБО 12 зазначено, що оподатковані й такі, що не підлягають оподаткуванню, тимчасові різниці — це різниці, які вестимуть до виникнення сум, що підлягають оподаткуванню чи вираховуються при розрахунку оподаткованого прибутку (податкового збитку) майбутніх періодів, коли відшкодовується чи компенсується балансова вартість цього активу або зобов'язання, з чого також впливає прямий зв'язок із активом чи зобов'язанням, які призводять до виникнення тимчасових різниць.

У П(С)БО 17 практично не розкрито одне з фундаментальних понять методу зобов'язань за балансом — податкова база. У п. 3 П(С)БО 17 сказано, що податкова база активу і зобов'язання — це оцінка активу і зобов'язання, що використовується з метою оподаткування цього активу і зобов'язання при визначенні податку на прибуток. Це визначення практично не несе ніякої інформативності для розрахунку податкових різниць. У пп. 7 і 8 МСБО 12 подано чіткі визначення податкової бази активу і податкової бази зобов'язання відповідно.

Знання бухгалтером методологічної бази методу зобов'язань за балансом і вміння її правильно засто-

совувати дає можливість безпомилково визначити і класифікувати тимчасові різниці. Очевидно, розробники П(С)БО 17 вирішили не приводити всієї методологічної бази основного методу обліку податків на прибуток — методу зобов'язань за балансом, на якому заснований стандарт, а дати можливість кожному бухгалтеру реалізувати свої "творчі" здібності під час визначення і класифікації тимчасових різниць.

**Постійні різниці.** Необхідно детально розглянути розбіжності між прибутком за даними бухгалтерського і податкового обліку, які виникають внаслідок дії постійних різниць. У старій редакції (до 23.05.2003 р.) П(С)БО 17 містив у п. 3 визначення постійної різниці. Очевидно, фахівці Міністерства фінансів визнали недоречність цієї деталізації та виправили свою помилку. В МСБО 12 поняття постійної різниці у чистому вигляді взагалі відсутнє.

Для того щоб розібратися в сутності постійної різниці, необхідно звернутися до категорій балансової вартості активу чи зобов'язання та їх податкової бази. У п. В додатка 1 до МСБО 12 наведені приклади обставин, коли балансова вартість активу чи зобов'язання дорівнює його податковій базі, зокрема слід розглянути пп. 3 і 4 [9, с. 283]:

нараховані витрати ніколи не вираховуються з метою оподаткування;

нарахований дохід ніколи не підлягає оподаткуванню.

Вищенаведені випадки є ілюстрацією постійних різниць, що виникають. Сама рівність балансової вартості активу чи зобов'язання його податковій базі говорить про те, що тимчасова різниця дорівнює нулю. Отже, в МСБО 12 постійна різниця подана як окремий випадок визначення тимчасової різниці.

Основні види найбільш розповсюджених в українському обліку постійних різниць наводилися різними авторами в бухгалтерській пресі. Типовими прикладами постійних різниць є: невідповідність методів амортизації основних фондів у бухгалтерському та податковому обліку; визнані (сплачені) підприємством штрафи, пені; представницькі витрати; витрати на утримання й експлуатацію легкових автомобілів; благодійні внески; суми перевищення фактичними відрядними витратами установлених законодавством норм тощо.

Аналіз постійних різниць показав, що з їх відображенням в обліку є значні проблеми. Ці проблеми полягають у тому, що в П(С)БО 17 практично не описаний механізм їхнього відображення в обліку. В Інструкції про застосування Плану рахунків №291 (далі — Інструкція №291) [10] також є неточності, пов'язані з відображенням постійних різниць на рахунках бухгалтерського обліку. А саме: на перший погляд може скластися помилкове враження, що витрати з податку

на прибуток повинні нараховуватися в сумі, що дорівнює податку, обчисленому згідно з встановленою податковим законодавством ставкою, виходячи винятково з облікового прибутку. Про це ж говориться в Інструкції №291: на субрахунку 981 "Податки на прибуток від звичайної діяльності" ведеться облік нарахованої суми податку на прибуток від звичайної діяльності, що визначається від прибутку, відображеного в бухгалтерському обліку (незалежно від суми прибутку для цілей оподаткування).

Але в реальних умовах діючого підприємства ця вимога нездійсненна. Єдино можливий варіант її виконання — це відсутність постійних різниць податкового й бухгалтерського прибутку. З огляду на те, що постійні різниці в майбутніх періодах не анулюються, різниця поточного податку і витрат з податку на прибуток, яка виникла внаслідок дії постійних різниць, відстроченим податком бути не може. У цьому випадку можливі декілька варіантів відображення постійних різниць на рахунках бухгалтерського обліку.

Якщо постійні різниці включені у витрати звітного періоду в бухгалтерському обліку, то вони потрапляють ще й до складу витрат з податку на прибуток того ж періоду у вигляді додаткової суми податку, тобто відображаються по дебету субрахунку 981 "Податки на прибуток від звичайної діяльності". Такі різниці призводять до того, що бухгалтерський прибуток стає меншим від податкового, а отже, сума податку, яку доведеться сплатити в бюджет, завищена порівняно з сумою податку на прибуток у бухгалтерському обліку. Сума такого податкового перевищення податку на прибуток може бути відображена винятково по дебету субрахунку 981 "Податки на прибуток від звичайної діяльності" і, отже, повинна бути визнана у звітному періоді витратами з податку на прибуток у бухгалтерському обліку. Таким чином, саме цей випадок не врахований в Інструкції №291.

Якщо ж постійні різниці включені в доходи звітного періоду в бухгалтерському обліку, тобто збільшення бухгалтерських доходів не викликає появи додаткового об'єкта оподаткування, то фактично вони не враховуються, оскільки податковий прибуток виявиться меншим від прибутку за бухгалтерським обліком.

Досить заплутано про відображення в обліку постійних різниць говориться і в самому П(С)БО 17. Згідно з п. 3 цього стандарту витрати (дохід) з податку на прибуток — загальна сума витрат (доходу) з податку на прибуток, яка складається з поточного податку на прибуток з урахуванням відстроченого податкового зобов'язання і відстроченого податкового активу. Таким чином, П(С)БО 17 виходить з того, що при відсутності тимчасових різниць, що визначають величину відстроченого податку на прибуток,

поточний податок на прибуток дорівнює податку, обчисленому виходячи з облікового прибутку. Про помилковість такого твердження свідчить наявність постійних різниць, що включені в бухгалтерському обліку до витрат звітного періоду.

Для усунення вищезгаданого протиріччя відображення в обліку постійних різниць необхідно в другий абзац п. 3 П(С)БО 17 внести виправлення наступного змісту: після слів "з урахуванням" додати слова "постійних різниць облікового і податкового прибутку". Визначення після внесених виправлень набуде наступного вигляду: витрати (дохід) з податку на прибуток — загальна сума витрат (доходу) з податку на прибуток, яка складається з поточного податку на прибуток з урахуванням постійних різниць облікового і податкового прибутку, відстроченого податкового зобов'язання і відстроченого податкового активу.

Таким чином, постійні різниці облікового і податкового прибутку або відображаються у складі витрат з податку на прибуток того звітного періоду, в якому вони нараховані, або взагалі не беруться до уваги.

**Різниця в методах амортизації.** Розглядаючи постійні різниці, не можна не звернути увагу на важливість правильної класифікації різниці, яка виникає внаслідок застосування різних методів амортизації в бухгалтерському і податковому обліках. На сьогодні багато авторів помилково класифікують зазначену різницю як тимчасову, використовуючи як шаблон норми МСБО 12 (зокрема, пункт 17(б) цього стандарту), без урахування реалій податкового законодавства України.

Здавалося б, зазначена різниця повинна згладжуватися протягом визначеного відрізка часу, але цього не відбувається. Уся справа у тому, що в умовах чинності статті 8 Закону про оподаткування прибутку підприємств повна амортизація об'єкта основних фондів за податковими правилами практично неможлива. Тому не може бути й мови ні про яку тимчасову різницю в нарахуванні податку на прибуток унаслідок різних методів нарахування амортизації.

Неправильна класифікація зазначеної різниці може призвести до серйозних проблем. А саме: під час визначення зазначеної різниці як тимчасової сальдо рахунку 17 "Відстрочені податкові активи" протягом багатьох звітних періодів буде накопичуватися, тому що амортизація за кожним із бухгалтерських методів буде перевищувати її податковий аналог, що призведе до необґрунтованого завищення даної статті в балансі і, отже, його перекручування.

Таким чином, у сформованих умовах підприємства змушені застосовувати податковий метод амортизації і в бухгалтерському обліку, що дозволяє їм не відображати додатково значні суми даної постійної

різниці (саме постійної!) по дебету субрахунку 981 "Податки на прибуток від звичайної діяльності" і не вести подвійного обліку амортизації основних засобів.

Така ситуація призводить до того, що на сьогоднішні, за даними бухгалтерського обліку, реально практично неможливо встановити ступінь зношеності основних фондів підприємств, а самі підприємства в умовах дії фіскальної амортизаційної політики держави позбавлені можливості створити необхідний амортизаційний фонд на реновацію. В кінцевому підсумку спостерігається розвал матеріально-технічної бази виробництва, розширення ремонтних служб підприємств, збільшення витрат робочого часу, зростання витрат на поточні й капітальні ремонти техніки і собівартості в цілому.

**Податкові збитки.** Ще одним проблемним питанням є відображення в обліку податкових збитків. У п. 6 П(С)БО 17 сказано, що сума зменшення податку на прибуток, що визначається з суми податкового збитку поточного або попереднього періоду, визнається відстроченим податковим активом. Виникає питання, про який саме податок на прибуток іде мова.

У пункті 34 МСБО 12 зазначено, що відстрочений податковий актив варто визнавати для перенесення невикористаних податкових збитків і невикористаних податкових пільг у тій мірі, в якій існує ймовірність появи майбутнього оподаткованого прибутку, завдяки якому можливо реалізувати невикористані податкові збитки чи невикористані податкові пільги. Тепер стає зрозумілою причина формування в даній ситуації відстроченого податкового активу, але варто пам'ятати про те, що вітчизняне податкове законодавство не передбачає перенесення невикористаних податкових пільг на майбутні звітні періоди, про їх відображення в обліку не може бути й мови.

Таким чином, якщо у підприємства є податкові збитки, на суму яких воно має право зменшити поточний податок на прибуток у майбутніх звітних періодах, то ця сума, що дорівнює добутку ставки оподаткування на величину податкового збитку, визнається відстроченим податковим активом. Але необхідно пам'ятати, що визнати даний відстрочений податковий актив можна тільки у випадку, якщо у підприємства є впевненість у тому, що в майбутньому воно одержить достатньо податкового прибутку для покриття таких збитків.

На цьому етапі виникає проблема відображення зазначеного відстроченого податкового активу на рахунках бухгалтерського обліку. Відповідно до Інструкції №291 рахунок 17 "Відстрочені податкові активи" по дебету може кореспондувати тільки з рахунками 54 "Відстрочені податкові зобов'язання", 64 "Розрахунки за податками й платежами" та 98 "Податки на

прибуток", але дані варіанти кореспонденції не відображають економічної сутності зазначеної операції. Можливою у даному випадку кореспонденцією рахунків може бути наступна:

Дт 17 "Відстрочені податкові активи" — Кт 442 "Непокриті збитки".

Цілком зрозуміло, що така кореспонденція рахунків призведе до тимчасового перекручування фінансової звітності (до появи необхідного податкового прибутку, коли буде відбите відповідне збільшення витрат Дт 981 "Податки на прибуток від звичайної діяльності" — 17 "Відстрочені податкові активи"). Також варто звернути увагу на ту обставину, що формувати відстрочений податковий актив слід не на всю суму податкового збитку, а тільки на ту його частину, що виникла в результаті дії тимчасових різниць. Частина податкового збитку, що залишилася, яка обумовлена дією постійних різниць, не буде братися до уваги.

Однак існування невикористаних податкових збитків є вагомим свідченням того, що в майбутньому оподаткованого прибутку підприємство може не одержати. Тому, якщо підприємство має недавні збитки, воно визнає відстрочений податковий актив, що виникає від невикористаних податкових збитків, тільки в тій мірі, щодо якої підприємство має достатні тимчасові різниці, які підлягають оподаткуванню, чи в разі наявності іншого переконливого свідчення того, що воно одержить достатньо оподаткованого прибутку, завдяки якому можна буде реалізувати невикористані податкові збитки (п.35 МСБО 12). П(С)БО 17 відносно визнання відстроченого податкового активу висуває лише вимогу достатності майбутнього прибутку (п.8 П(С)БО 17), що явно є формальним.

**Дохід з податку на прибуток.** Значні суперечності існують у формуванні й відображенні в обліку доходів з податку на прибуток. Саме поняття доходу з податку на прибуток є новим для вітчизняного обліку. Згідно з п. 4 П(С)БО 17, доходом з податку на прибуток може бути визнаний поточний і відстрочений податок на прибуток. Таке становище виглядає дещо неправдоподібним, тому що за наявності у підприємства облікового прибутку поточний податок може бути тільки його витратами, а за наявності облікового збитку — наслідком постійних різниць. Про відображення доходу з податку на прибуток відстрочених податкових активів і зобов'язань і мови бути не може, тому що це суперечить їх економічній сутності.

Про дохід з податку на прибуток згадується також у п. 18 П(С)БО 17. У цьому пункті сказано, що у Звіті про фінансові результати при визначенні фінансового результату від звичайної діяльності на суму доходу з податку на прибуток зменшується

збиток від звичайної діяльності до оподаткування. Тепер стає зрозумілим зміст доходу з податку на прибуток. Уся справа в тому, що укладачі П(С)БО 17 визначили дохід з податку на прибуток як зменшення облікового збитку.

Після аналізу визначення витрат (доходу) з податку на прибуток (див. визначення по тексту) виникає враження, що П(С)БО 17 у визначенні доходу з податку на прибуток виходить не з його змісту, а з порядку розрахунку суми доходу, аналогічного розрахунку суми витрат з податку на прибуток, встановленому Інструкцією №291 (див. визначення по тексту). Таким чином, доходом з податку на прибуток повинна бути визнана сума, яка дорівнює добутку облікового збитку і діючої ставки податку [3, с. 45 – 46].

Виходячи з економічної сутності поняття доходу, можна зробити висновок, що дохід з податку на прибуток не відповідає загальним критеріям визнання доходу — збільшення економічних вигід у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, що призводить до збільшення власного капіталу. Тому цілком зрозуміло, що власний капітал не може збільшуватися за рахунок прямого зменшення облікового збитку. Обліковий збиток можна зменшити і тим самим збільшити власний капітал, тільки якщо існує реальна компенсація цього збитку.

Не менш проблемною є справа і з відображенням в обліку доходів з податку на прибуток. В Інструкції №291 не передбачена кореспонденція рахунків для відображення доходу з податку на прибуток, а проведення таких операцій за рахунками 17 "Відстрочені податкові активи" і 54 "Відстрочені податкові зобов'язання" є явно недоцільним. Таким чином, бухгалтерський облік доходів з податку на прибуток (у нинішньому їх варіанті) у вітчизняному обліку взагалі не може здійснюватися, тому що не визначений об'єкт обліку, і такий дохід не відповідає критеріям визнання доходу. Однак у ряді випадків все одно доведеться відображати в обліку дохід з податку на прибуток. Для цього доцільно застосовувати таку кореспонденцію рахунків: Дт 17 "Відстрочені податкові активи" — Кт 442 "Непокриті збитки", а у Звіті про фінансові результати відобразити суму за даною кореспонденцією у додатковому рядку "Дохід з податку на прибуток від звичайної діяльності".

У випадках відображення в обліку податкових збитків та доходу з податку на прибуток доцільно використовувати саме субрахунок 442 "Непокриті збитки", тому що рахунок 98 "Податки на прибуток" внаслідок таких дій може мати кредитове сальдо, що явно неприпустимо.

Отже, як видно з зазначеного вище, проблема обліку поточних і відстрочених податків винятково

важлива. Її важливість полягає в тому, що податок на прибуток значно впливає на кінцевий результат фінансово-господарської діяльності підприємства, а правильне формування в обліку поточних і відстрочених податків дає можливість зацікавленим особам об'єктивно оцінювати результати діяльності підприємства і приймати на цій основі оптимальні управлінські рішення.

У результаті цього дослідження отримано наступні наукові результати:

уточнені особливості обліку тимчасових різниць відповідно до методу зобов'язань за балансом;

виявлені суперечності й недоліки відображення в обліку постійних різниць, податкових збитків та доходу з податку на прибуток відповідно до діючих норм, а також запропоновані рекомендації щодо усунення існуючих недоліків;

розкриті згубні для підприємства наслідки необґрунтованої класифікації податкової різниці, яка виникає внаслідок застосування різних методів амортизації у бухгалтерському і податковому обліках як тимчасова.

У подальших дослідженнях цієї проблеми необхідно зробити наступне: розробити методіку інтеграції податкового обліку в загальну систему обліку та економічно обґрунтований проект облікової політики підприємства, що буде враховувати особливості ведення податкового обліку.

**Література:** 1. Закон України "Про оподаткування прибутку підприємств" від 22.05.97 р. №283/97-ВР, із змінами та доповненнями // Бухгалтерія: ЗбСЗ. — 2004. — №1. — С. 13 – 59. 2. Зубілевич С. Окремі питання обліку відкладеного податку на прибуток відповідно до вимог національних і міжнародних стандартів // Бухгалтерський облік і аудит. — 2002. — №4. — С. 26 – 35. 3. Батищев В. Налогово-бухгалтерский учет налога на прибыль: pro і contra // Бухгалтерський облік і аудит. — 2003. — №12. — С. 42 – 47. 4. Микитенко Т. Податковий облік в проекті Податкового кодексу // Бухгалтерський облік і аудит. — 2003. — №9. — С. 47 – 49. 5. Моссаковский В. Узгодження основних положень бухгалтерського і податкового обліку / В. Моссаковский, Т. Кононенко // Бухгалтерський облік і аудит. — 2002. — №5. — С. 12 – 18. 6. Панасюк В. М. Податковий облік / В. М. Панасюк, Є. К. Ковальчук, С. В. Бобрівець. — Тернопіль: Карт-бланш, 2002. — 260 с. 7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 "Податок на прибуток", затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 28.12.2000 р. №353, із змінами та доповненнями // Бухгалтерія: ЗбСЗ. — 2003. — №7. — С. 159 – 163. 8. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 2000: Пер. з англ. / За ред. С. Ф. Голова. — К.: ФПБАУ, 2000. — 1 272 с. 9. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. №291, із змінами та доповненнями // Бухгалтерія: ЗбСЗ. — 2003. — №7. — С. 21 – 81.