

УДК 336.22

## УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ВИТРАТ (ДОХОДУ) ПО ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК

*Т.Ф. Плахтій, викладач кафедри організації обліку та звітності  
Вінницький національний аграрний університет*

T. Plachtiy «Improvement of account of expenses (profit) on an income tax». The article reviews the accounting for income tax accounting rules and an algorithm for calculating expenses (income) in income tax.

Т. Плахтій «Усовершенствование учета затрат (дохода) по налогу на прибыль» В статье рассмотрен порядок учета налога на прибыль по правилам бухгалтерского учета и предложен алгоритм расчета расходов (дохода) по налогу на прибыль.

**Вступ.** Реформа бухгалтерського обліку та зміни, які відбулися у податковому законодавстві з прийняттям Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 22.05.1997р. №283/97-ВР та Закону України «Про податок на додану вартість» від 03.04.1997р. №168/97-ВР призвели до неможливості гармонізації бухгалтерського та податкового обліку розрахунків за податками.

В Україні ведення податкового обліку є обов'язковим згідно податкового законодавства. Однак існує достатньо недоліків, щоб говорити про не до кінця сформовану концепцію податкового обліку, яка б визначала теоретичну основу і методологію. Наслідком є значні труднощі в практичному застосуванні та веденні податкового обліку.

Дослідженням даної проблеми займаються такі вчені, як Л.Ловінська, П.Нечай, Д.Свідерський. Проблема вдосконалення й узгодження Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 22.05.1997р. №283/97-ВР з бухгалтерським законодавством залишається актуальною та дискусійною.

**Постановка задачі.** Методологія та методика податкового обліку податку на прибуток визначається згідно Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 22.05.1997р. №283/97-ВР. Дана методика розкривається на практиці в податковій звітності – Декларації про податок на прибуток відповідно до Порядку складання та подання декларації з податку на прибуток, затвердженими наказами ДПА України від 29.01.2003 р. №42. У декларації з податку на прибуток відображується: податок на прибуток (збиток), поточний податок на прибуток.

Методологія побудови бухгалтерського обліку податку на прибуток визначається відповідно до П(С)БО. Методика розрахунку податку на прибуток за правилами бухгалтерського обліку визначена П(С)БО 17 «Податок на прибуток» від 28.12.2000р. №353. Розрахунок прибутку (збитку) до оподаткування, визначено в бухгалтерському обліку згідно П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати» від 31.06.1999р. №87 та наведено у ф.№2 «Звіт про фінансові результати».

Надзвичайно складним питанням є практичне застосування положень діючих нормативно-правових актів на практиці. Задля усунення зазначеної проблеми є необхідність у розробці алгоритму обліку витрат (доходу) по податку на прибуток.

**Результати.** На законодавчому рівні були здійснені серйозні кроки до вирішення проблеми визначення податкових різниць валових доходів, валових витрат із застосуванням реєстрів бухгалтерського обліку. Були введені в дію наступні нормативно правові акти:

- Положення про порядок розрахунку податкових різниць за даними бухгалтерського обліку, затверджене наказом Міністерства фінансів України, від 29.12.2006р. №1316 (втратило чинність відповідно до наказу Міністерства фінансів України №30 від 18.01.2008р.)

- Методичні рекомендації про складання реєстрів бухгалтерського обліку податкових різниць валових доходів і валових витрат, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 29.01.2007р. №45 (втратило чинність відповідно до наказу Міністерства фінансів України №30 від 18.01.2008р.).

Відповідно до зазначених нормативно-правових актів було запропоновано вести 12 відомостей та 4 розроблювальні таблиці з використанням реєстрів журнальної форми обліку, які згідно методики мали подаватись у складі річної фінансової звітності, а саме Додаток до Приміток до річної фінансової звітності «Розрахунок податкових різниць за даними бухгалтерського обліку». Недоліком застосування даної методики в першу чергу є значні додаткові витрати на оплату праці працівників бухгалтерії. Оскільки обробці підлягає великий обсяг первинної облікової інформації. По-друге на кожному підприємстві було розроблено свій підхід до розрахунку податкових показників за даними бухгалтерського обліку.

Для усунення зазначеної проблеми пропонуємо методику розрахунку витрат (доходів) з податку на прибуток у вигляді алгоритму, котрий враховує усі положення, які регулюють питання облікового прибутку, зокрема такі:

- П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати» від 31.06.1999 р. №87.
- П(С)БО 15 «Дохід» від 29.11.1999р. №290.
- П(С)БО 16 «Витрати» від 31.12.1999 р. №318.
- П(С)БО 17 «Податок на прибуток» від 28.12.2000р. №353.

Бухгалтерський облік відповідає принципу повноти та правдивості, оскільки результатом його проведення є надання реальної картини щодо фінансового стану та результатів діяльності підприємства, при цьому не керуючись правилами та нормами податкового законодавства. Наслідком цього є відмінності, щодо визначення активів, зобов'язань, доходів та витрат, що призводять до отримання різних результатів в обліковому та податковому прибутку.

Відповідно до П(С)БО 17 «Податок на прибуток» тимчасові різниці – це різниці, що виникли в результаті розбіжності в часі визнання доходів і витрат у податковому та бухгалтерському обліку [1, с.37].

До 2001 року окрім тимчасових різниць, згідно законодавства необхідним було визначення постійних різниць. Постійні різниці – різниці між податковим прибутком (збитком) і обліковим прибутком (збитком) за певний період, які виникають у поточному звітному періоді та не анулюються в наступних звітних періодах.

В діючій методиці кінцевим результатом є визначення витрат (доходу) з податку на прибуток і першочерговим завданням є встановлення тимчасових різниць.

Згідно П(С)БО 17 «Податок на прибуток» від 28.12.2000р. №353 відстрочені податкові активи та відстрочені податкові зобов'язання визначаються за кожною статтею окремо, а не з загальної суми тимчасових різниць, які виникають внаслідок існуючих відмінностей в бухгалтерському та податковому законодавстві з питань оподаткування податком на прибуток. Порівнюючи дане положення із М(С)БО 12 «Податки на прибутки», робимо висновок про те, що згідно міжнародного законодавства щодо бухгалтерського податку на прибуток визначають

тимчасову різницю, як загальну суму між оподатковуваним доходом і обліковим доходом, з тієї причини, що визначення доходу в бухгалтерському обліку не збігається в часі з оподатковуваним доходом в податковому законодавстві.

Провівши аналіз причин виникнення постійних та тимчасових різниць, розкриємо наслідки, до яких призвело їх виникнення (табл. 1).

Таблиця 1

**Причинно-наслідкові відмінності між постійними та тимчасовими різницями**

	<b>Постійні різниці</b>	<b>Тимчасові різниці</b>
Визначення	це різниця між обліковим та податковим прибутком	це різниця між оцінкою активу та зобов'язання за даними фінансової звітності та податковою базою цього активу або зобов'язання відповідно
Причина виникнення	обумовлені статтями, які включаються до розрахунку облікового прибутку і не включаються до розрахунку податкового, або ж навпаки	виникають в результаті того, що включення до складу валових доходів і валових витрат деяких надходжень і витрат підприємства не збігаються в часі з включенням їх до облікового прибутку
Наслідок виникнення	не анулюються в наступних періодах	анулюються в наступному звітному періоді

Для визначення й обліку податкових різниць в різних країнах світу застосувались такі методи: метод відстрочення, метод зобов'язання за звітом про прибутки, метод зобов'язання за балансом. Суть кожного із методів та їх розрахунок зображено на рис. 1.

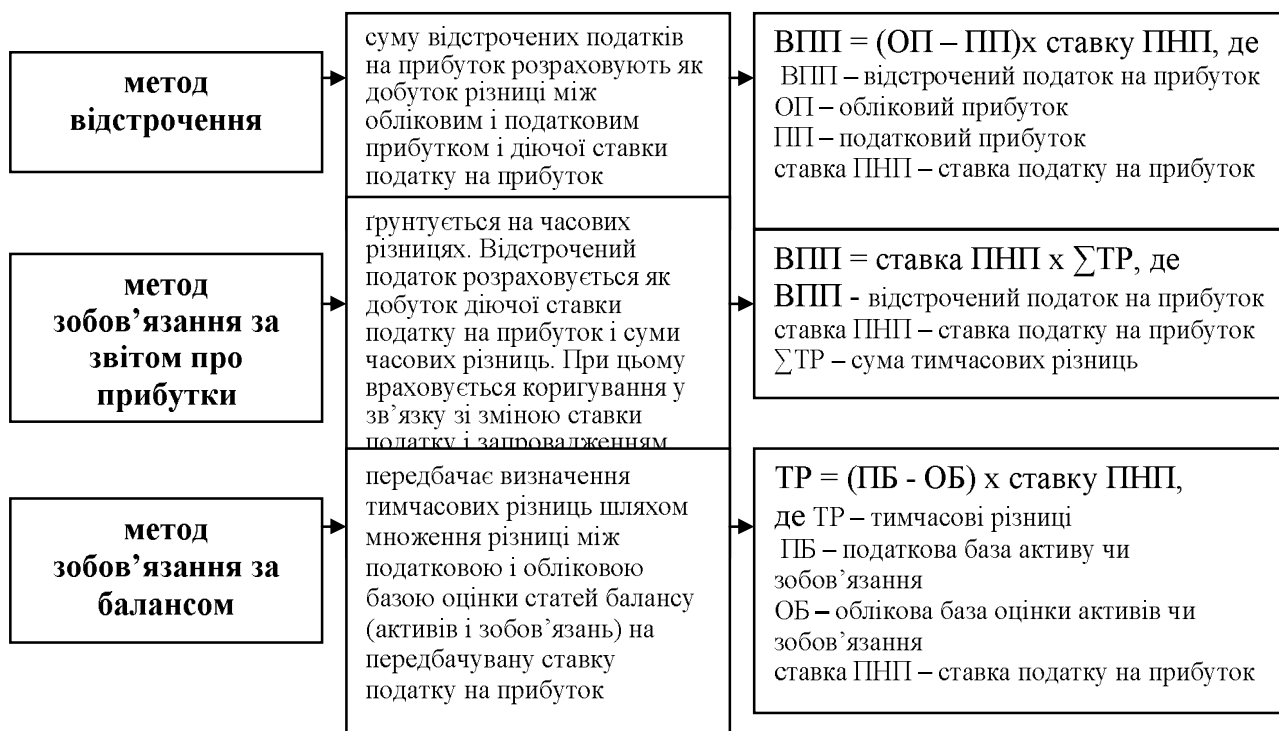
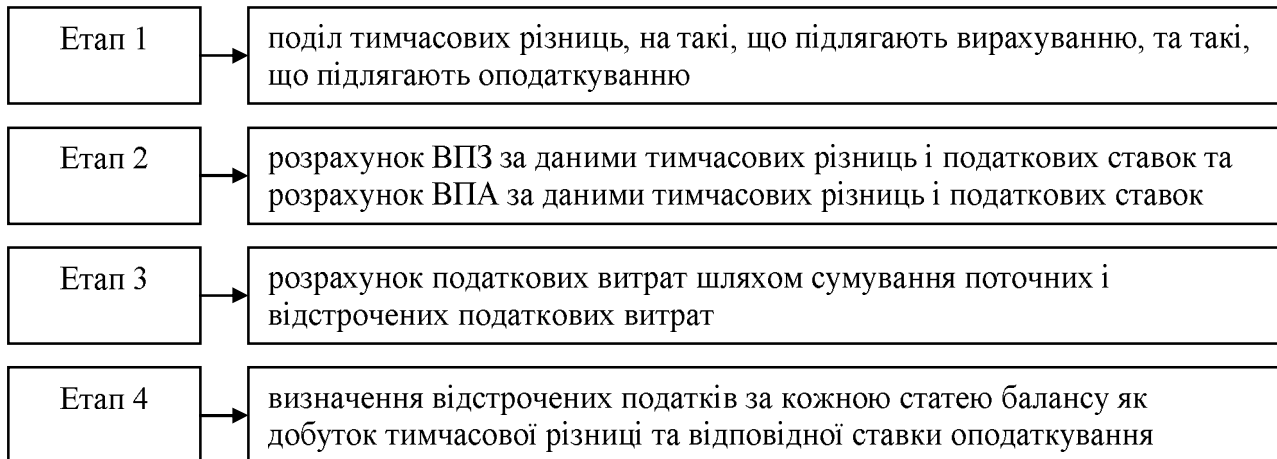


Рис.1. Методи визначення й обліку податкових різниць в різних країнах світу

М(С)БО 12 «Податок на прибутки» базується на методі зобов'язань. З допомогою даного методу визначається вплив тимчасових різниць на показник витрат підприємства за звітний рік (рис.2).



**Рис. 2. Послідовність обчислення податку на прибуток за методом зобов'язань**

Зазначений вище підхід покладений в основу формування П(С)БО 17 «Податок на прибуток» від 28.12.2000р. №353. Він стосується відображення витрат на сплату податку на прибуток та ВПА і ВПЗ в фінансовій звітності. Згідно П(С)БО 17 «Податок на прибуток» від 28.12.2000р. №353 [140] пропонуємо наступний алгоритм визначення розміру витрат по податку на прибуток (рис.3).

Як бачимо, в запропонованому нами алгоритмі, постійні різниці не приймають участі в розрахунку кінцевого результату, а саме витрат (доходу) з податку на прибуток.

**Висновки.** Запропонований алгоритм є простим та зручним у використанні при визначенні витрат (доходів) з податку на прибуток. Це дозволить:

- спростити послідовність визначення витрат (доходів) по податку на прибуток, які відображено у звітності;
- використати додаткову інформацію аналітичного обліку доходів та витрат при аналізі податкового та облікового прибутку;
- спростити систематизацію та обробку інформації;
- спростити процедуру визначення відстрочених податкових активів і відстрочених податкових зобов'язань і надасть можливість уточнювати та коригувати витрати з податку на прибуток у звіті про фінансові результати за звітними періодами;
- спростить процедуру формування фінансових результатів у фінансовій звітності.

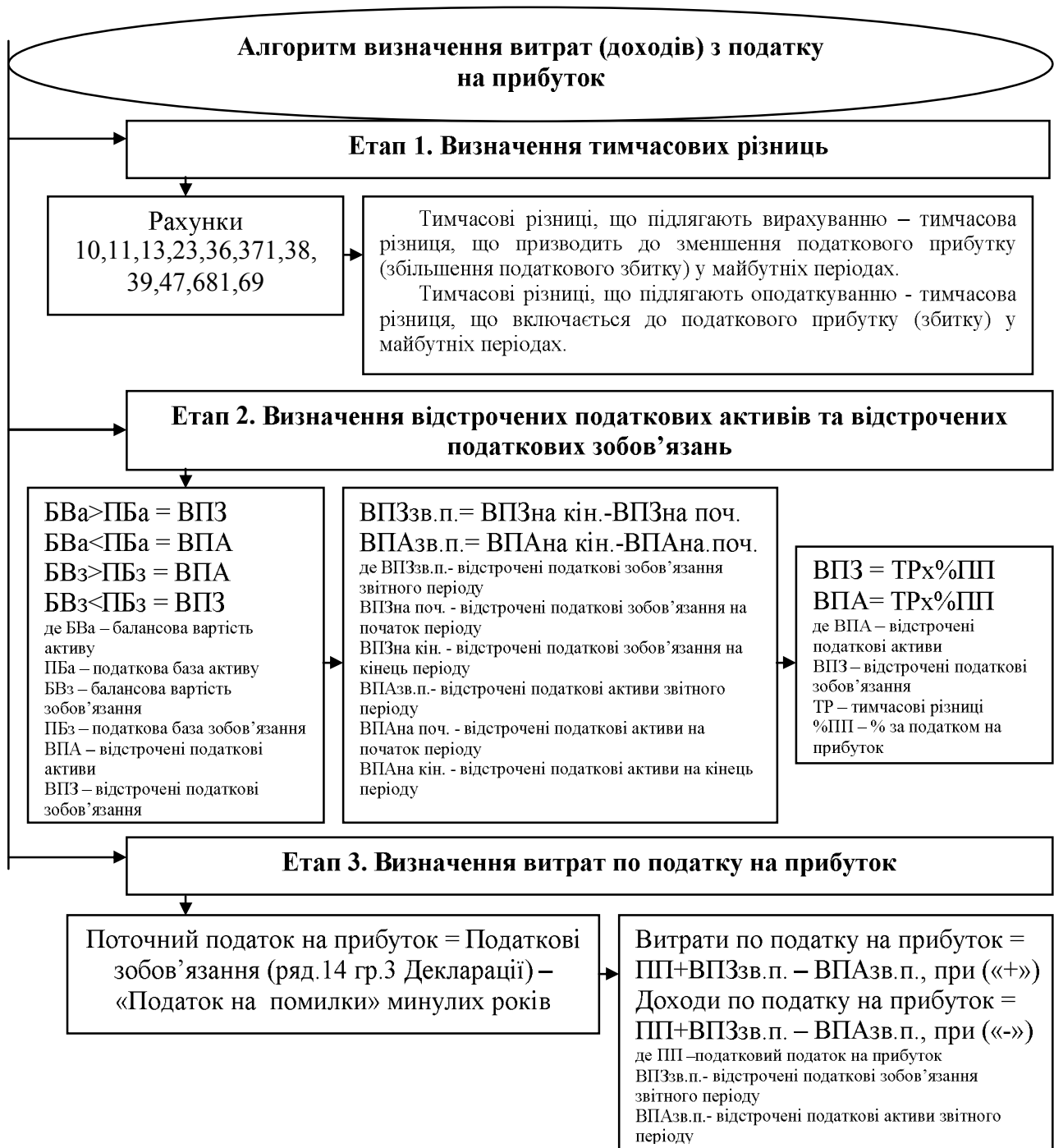


Рис.3. Алгоритм визначення витрат (доходу) з податку на прибуток

**Список використаної літератури:**

1. Карпушенко М. Практичні аспекти застосування П(С)БО 17/ М. Карпушенко // Бухгалтерський облік і аудит. - 2006. - № 4. - С. 37-41.
2. Ловінська Л. Облік податкових різниць у системі реєстрів журнальної форми / Л. Ловінська, О. Білоусова// Бухгалтерський облік і аудит. - 2004. - №4. - С.7 – 14.
3. П(с)БО 15 «Дохід» від 29.11.1999р. №290.
4. П(с)БО 16 «Витрати» від 31.12.1999 р. №318.
5. П(с)БО 17 «Податок на прибуток» від 28.12.2000р. №353.
6. П(с)БО 3 «Звіт про фінансові результати» від 31.06.1999 р. №87.