

Бондар М.І.,

доктор економічних наук, професор,
завідувач кафедри обліку підприємницької діяльності
ДВНЗ “Київський національний економічний університет
імені Вадима Гетьмана”

Бабіч В.В.,

кандидат економічних наук,
професор кафедри обліку підприємницької діяльності
ДВНЗ “Київський національний економічний університет
імені Вадима Гетьмана”

ОБЛІК ПОДАТКОВИХ РІЗНИЦЬ ЗГІДНО З ПОДАТКОВИМ КОДЕКСОМ УКРАЇНИ

Досліджено сутність постійних і тимчасових податкових різниць та їх склад, методику відображення в бухгалтерському обліку відстрочених податкових активів і зобов'язань. Обґрунтовано пропозиції щодо гармонізації бухгалтерського й податкового обліку податку на прибуток.

The article treats of the essence of permanent and temporary tax differences, their composition and methods of reflecting them in the accounting of deferred tax assets and liabilities. The authors motivate their propositions as to the harmonization of tax and accounting of income tax.

Ключові слова: прибуток, доходи, витрати, податкові різниці, відстрочені податкові активи, відстрочені податкові зобов'язання.

Із часу набрання чинності Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 17 “Податок на прибуток” (далі — П(С)БО 17) питання визначення, визнання, складу, обліку та відображення у звітності податкових різниць, відстрочених податкових активів і зобов'язань є предметом пильної уваги науковців і спеціалістів-практиків із обліку, фінансів, оподаткування. Особливо це стосується складу й методики вирахування постійних і тимчасових податкових різниць та узагальнення (накопичення) інформації про них у системі рахунків бухгалтерського обліку, а також у фінансовій і податковій звітності.

Окреслена проблема періодично загострюється у зв'язку зі змінами законодавчих норм із оподаткування прибутку підприємства, зокрема з введенням Податкового кодексу України (далі — ПКУ), оскільки збереглися розбіжності між складом доходів і витрат, що враховуються при визначенні облікового й оподаткованого прибутку. Отже, проблема потребує дослідження з метою гармонізації бухгалтерського й податкового обліку та звітності.

Проблемою вдосконалення обліку постійних і тимчасових податкових різниць займаються науковці і практики. Зокрема, І. Кравченко розглянула методику розрахунку податкових різниць за їх окремими видами¹, Л. Ловінська та О. Білоусова надали пропозиції щодо обліку податкових різниць у системі реєстрів журнальної

¹ Кравченко І. Коментар до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 17 “Податок на прибуток” // Бухгалтерський облік і аудит. — 2001. — № 2. — С. 12–20.

форми², О. Нікулін запропонував робочу таблицю для обліку податкових різниць³, а Л. Пантелійчук детально розглянула класифікацію податкових різниць та порядок їх відображення на рахунках 17 “Відстрочені податкові активи” і 54 “Відстрочені податкові зобов’язання”⁴.

Метою даної статті є дослідження економічної природи існування (виникнення) податкових різниць, їх складу, методики вирахування за їх окремими видами, порядку узагальнення інформації про ці різниці та їх відображення в системі рахунків бухгалтерського обліку, бухгалтерських регістрах і звітності для надання пропозицій щодо зменшення розбіжностей між законодавчо-правовими й нормативними актами, які регулюють бухгалтерський податковий облік операцій із оподаткування прибутку підприємств.

Відповідно до п. 2 ст. 3 Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” бухгалтерський облік є обов’язковим видом обліку, який ведеться підприємством, а фінансова, податкова, статистична та інші види звітності, що використовують грошовий вимірник, ґрунтуються на даних бухгалтерського обліку. Ця норма повною мірою стосується й визначення показника “прибуток”, що відображений у фінансовій і податковій звітності. Втім, в Україні, як і в багатьох інших країнах, при складанні фінансової звітності та оподаткуванні використовуються різні методологічні підходи до формування показників доходів і витрат, що зумовлює розбіжності між показниками прибутку за фінансовою й податковою звітністю, а отже й виникнення податкових різниць.

Податкова різниця — це різниця, яка виникає між бухгалтерським (обліковим) і податковим прибутком. *Обліковий прибуток (збиток)* — це сума прибутку (збитку) до оподаткування, визначена в бухгалтерському обліку та відображена у фінансовій звітності, а *податковий прибуток (збиток)* — сума прибутку (збитку), що визначена за податковим законодавством та є об’єктом оподаткування за звітний період (п. 3 П(С)БО 17).

Склад доходів і витрат для визначення облікового прибутку (збитку) наведено у П(С)БО 15 “Дохід”⁵ і 16 “Витрати”⁶, а для цілей оподаткування — у III розділі “Податок на прибуток підприємства” ПКУ⁷. Названими законодавчо-нормативними актами визнано правове існування податкових різниць.

² Ловінська Л., Білоусова О. Облік податкових різниць у системі регістрів журнальної форми // Бухгалтерський облік і аудит. — 2004. — № 4. — С. 7–24.

³ Нікулін О. Облік податкових різниць за допомогою робочої таблиці // Бухгалтерський облік і аудит. — 2007. — № 10. — С. 47–58.

⁴ Пантелійчук Л. Облік податкових різниць // Бухгалтерський облік і аудит. — 2007. — № 6. — С. 25–32.

⁵ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 “Дохід”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 № 290.

⁶ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 № 318.

⁷ Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI: [Електр. ресурс.]. — <http://zakon1.rada.gov.ua>.

Є два види податкових різниць: постійні й тимчасові. *Постійні податкові різниці* — це різниці між податковим прибутком (збитком) і обліковим прибутком (збитком) за певний період, що виникають у поточному звітному періоді та не анулюються в наступних звітних періодах.

Слід зауважити, що термін “постійні різниці” у П(С)БО 17 на сьогоднішній день не застосовується, хоча на момент набрання ним чинності такий термін був, але з часом він був вилучений, тому що ці різниці не відображаються в системі бухгалтерських рахунків. На нашу думку, цей термін потрібно відновити, оскільки такі різниці існують та мають бути відображені у фінансовій звітності.

Тимчасові податкові різниці — це різниці між оцінкою активу або зобов’язання за даними фінансової звітності та податковою базою цього активу чи зобов’язання відповідно, які анулюються в наступному звітному періоді.

Із наведених визначень видно, що все зводиться до анулювання або не анулювання податкових різниць у майбутніх звітних періодах. Якщо різниці анулюються, то вони тимчасові, а коли ні — постійні.

Постійні різниці зумовлені наявністю окремих видів доходів і витрат, які включаються до розрахунку облікового прибутку та не включаються до розрахунку податкового, або навпаки. Якщо різниця між показниками облікового й податкового прибутку є тільки постійною, то витрати на податок на прибуток від звичайної діяльності за звітний період у звіті про фінансові результати дорівнюватимуть сумі податку, нарахованій за поточний період, тобто сумі, нарахованій відповідно до податкового законодавства.

У зв’язку з тим, що зазначені податкові різниці існують, їх треба обліковувати й відображати у звітності. Тим більше що в п. 1 підрозділу 4 розділу XX ПКУ зазначено: методику бухгалтерського обліку тимчасових і постійних різниць застосовувати в порядку, передбаченому Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, який публікується до 01.04.2011 та набирає чинності з 01.01.2012. Суб’єкти господарювання — платники податку на прибуток — подають фінансову звітність із урахуванням податкових різниць починаючи зі звітних періодів 2012 р.

З метою раціональної організації обліку податкових різниць доцільно в додатку до наказу про облікову політику підприємства наводити перелік (склад) видів постійних і тимчасових податкових різниць, що можуть виникати на підприємстві. Такий перелік складається на підставі норм ПКУ про склад доходів і витрат, які враховуються та не враховуються при визначенні об’єкта оподаткування (табл. 1, 2).

Хоча постійні різниці як такі не відображаються на рахунках бухгалтерського обліку й у бухгалтерському балансі підприємства, вони впливають на величину фінансового результату (прибуток (збиток) підприємства), що визначається за даними бухгалтерського обліку.

У свою чергу, тимчасові різниці викликані особливостями податкового законодавства щодо дати виникнення доходів і витрат та з часом анулюються (зникають,

Таблиця 1. Перелік основних видів доходів і витрат, що викликають постійні податкові різниці

Доходи
Дивіденди, отримані платником податку від інших платників податку (крім нерезидентів)
Кошти або майно, що надходять у вигляді міжнародної технічної допомоги, яка надається відповідно до чинних міжнародних договорів
Вартість основних засобів, безоплатно отриманих платником податку з метою їх експлуатації у випадках, передбачених п. 136.1.16 ст. 136 ПКУ
Різниця, що виникає в результаті продажу товарів (виконання робіт, надання послуг) за договірними цінами, які нижчі від звичайних цін, що діяли на дату продажу, за операціями: з пов'язаними особами; з особами, котрі не є платниками податку на прибуток; за товарообмінними (бартерними) операціями; із продажу або іншого відчуження землі
Доходи від відновлення корисності та дооцінки активів
Витрати
Амортизація неvirобничих основних засобів
Суми штрафів, пені, неустойки, нараховані (сплачені) за рішенням сторін договору або відповідних державних органів, суду
Витрати платника податку (крім капітальних, що підлягають амортизації) на утримання та експлуатацію таких об'єктів, які перебували на балансі та утримувалися за рахунок платника податку станом на 1 липня 1997 р., але не використовуються з метою одержання доходу: дитячих ясел або садків; гуртожитків та інших об'єктів соціальної інфраструктури
Витрати на утримання органів управління об'єднань платників податку, включаючи утримання материнських компаній, які є окремими юридичними особами
Витрати, не пов'язані із проведенням господарської діяльності, а саме витрати на проведення прийомів, презентацій, свят, розваг та відпочинку, придбання подарунків (окрім благодійних внесків і пожертвувань неприбутковим організаціям)
Витрати у зв'язку із придбанням товарів (робіт, послуг) та інших матеріальних і нематеріальних активів у фізичної особи — підприємця, що сплачує єдиний податок
Фактична вартість остаточно забракованої продукції
Нестачі незавершеного виробництва, нестачі і втрати від псування матеріальних цінностей у цехах понад установлені норми природного убутку
Сума фактичних втрат товарів, що перевищує межі норм природного убутку чи технічних (виробничих) втрат
Суми перевищення фактичних витрат подвійного призначення над сумами, встановленими нормами ст. 140 ПКУ (витрати на відрядження, гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування та ін.)
Втрати в результаті уцінки активів

погашаються). Тимчасова податкова різниця, що підлягає вирахуванню, призводить до зменшення податкового прибутку (збільшення податкового збитку) в майбутніх періодах. А така, що підлягає оподаткуванню, включається до податкового прибутку (збитку) в майбутніх періодах.

Отже, тимчасова податкова різниця у звітному періоді збільшує податковий прибуток порівняно з обліковим, і податок, нарахований на податковий прибуток, перевищить податок, нарахований на обліковий прибуток. Тобто бухгалтерські витрати з податку на прибуток будуть меншими за витрати, вираховані за податковими правилами, що зумовлює виникнення *відстроченого податкового активу*. В майбутньому така тимчасова різниця повинна відніматися, адже вона була частиною оподаткованого податкового прибутку.

Таблиця 2. Перелік основних видів доходів і витрат, що викликають тимчасові податкові різниці

Доходи
Суми поворотної фінансової допомоги, отриманої платником податку у звітному періоді, що залишаються не погашеними на кінець такого звітного податкового періоду, від осіб, які не є платниками податку на прибуток (у т. ч. нерезидентів), або осіб, котрі згідно із ПКУ мають пільги з податку на прибуток, у т. ч. право застосовувати ставки податку, нижчі за встановлені п. 151.1 ст. 151 ПКУ
Доходи, не враховані при обчисленні доходу періодів, що передують звітному, та виявлені у звітному податковому періоді
Платник податку має право зменшити суму доходу звітного періоду на вартість відвантажених товарів, виконаних робіт, наданих послуг у поточному або попередніх звітних податкових періодах у разі, якщо покупець затримує без погодження з постачальником (підрядником) оплату вартості (надання інших видів компенсації їх вартості), але за умови, що платник податку звертається до суду з позовом (заявою) про стягнення заборгованості або про порушення справи про банкрутство покупця, а також за наявності нотаріального виконавчого напису про стягнення заборгованості з покупця
Суми штрафів та/або неустойки чи пені, нараховані за рішенням сторін договору або відповідних державних органів, суду (такі суми включаються до складу доходів платника податку на прибуток за датою фактичного надходження)
Сума будь-якої заборгованості платника податку на прибуток, що погашається у зв'язку із продажем, обміном або відчуженням у інший спосіб цінних паперів, деривативів чи інших, ніж цінні папери, корпоративних прав
Витрати
Сума поворотної фінансової допомоги, поверненої (її частини) платникам податку на прибуток у майбутніх звітних періодах особі, яка надала таку допомогу
Витрати на проведення ремонту, реконструкції, модернізації та інших видів поліпшення основних засобів, які не перевищують 10 % сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів, що підлягають амортизації на початок звітного року
Різниця в сумі амортизаційних відрахувань, які виникають у бухгалтерському й податковому обліку внаслідок застосування різних строків корисного використання окремих об'єктів основних засобів та різних методів розрахунку амортизації в бухгалтерському й податковому обліку
Витрати на створення резерву сумнівної заборгованості визнаються витратами з метою оподаткування в сумі безнадійної дебіторської заборгованості з урахуванням п. 14.111 ст. 14 ПКУ

Слід зауважити, що відповідно до п. 3 П(С)БО 17 у складі відстрочених податкових активів окрім тимчасових податкових різниць, що підлягають вирахованню, відображаються суми, які виникли внаслідок:

— перенесення податкового збитку, не включеного до розрахунку зменшення податку на прибуток у звітному періоді;

— перенесення на майбутні періоди податкових пільг, скористатися якими у звітному періоді неможливо.

Разом із тим тимчасова податкова різниця, що підлягає оподаткуванню, зменшує податковий прибуток звітного періоду порівняно з обліковим, у зв'язку з чим виникає відстрочене податкове зобов'язання.

Таким чином, відстрочені тимчасові різниці, які підлягають вирахованню, спричиняють появу відстрочених податкових активів, а такі, що підлягають оподаткуванню, — відстрочених податкових зобов'язань.

Слід зауважити, що за умови зміни в ПКУ складу доходів і витрат, які враховуються при визначенні об'єкта оподаткування, перелік постійних і тимчасових

податкових різниць може змінитися. Так, на нашу думку, слід виключити зі складу доходів із метою оподаткування одержану платником податку поворотну фінансову допомогу, що залишилася не поверненою на кінець звітного податкового періоду. По-перше, така допомога поворотна й тому не може бути доходом, по-друге, якщо строк її повернення за договором не настав, вона тим більше не є доходом та не може оподатковуватись.

Вище було зазначено, що постійні різниці не відображаються в системі рахунків бухгалтерського обліку, а входять до складу доходів і витрат підприємства, які вже відображені на відповідних рахунках. Підтримуючи такий підхід, вважаємо, що з метою аналізу й контролю витрат (доходів) із податку на прибуток доцільно для узагальнення інформації про такі різниці відкрити однойменний позабалансовий рахунок, на якому накопичувати дані про такі різниці з початку року за їх видами. Інформацію про такі різниці слід відображати у Примітках до річної фінансової звітності, в розділі XII “Податок на прибуток”.

Зауважимо, що питання обліку тимчасових податкових різниць практично вирішене. Для узагальнення інформації про ці різниці використовують два рахунки: 17 “Відстрочені податкові активи” та 54 “Відстрочені податкові зобов’язання”. До речі, на цих рахунках відображаються не самі податкові різниці, а суми податку з них. На жаль, ведення аналітичного обліку до цих рахунків нормативно не регулюється. На нашу думку, з цією метою доцільно до Журналу 3 відкрити Відомість аналітичного обліку податкових різниць та вести її в розрізі причин виникнення тимчасових різниць.

Оскільки основні положення П(С)БО 17 діють близько 10 років, акцентувати на методиці використання рахунків 17 і 54 не доцільно. Втім, існують окремі питання щодо вирахування й обліку витрат (доходів) із податку на прибуток, які потребують уточнення. Так, відповідно до П(С)БО 17 *витрати (дохід) з податку на прибуток* — це загальна сума витрат (доходу) з податку на прибуток, що складається з поточного податку на прибуток із урахуванням відстроченого податкового зобов’язання й відстроченого податкового активу. Суми відстрочених податкових різниць визначаються розрахунково або на основі аналітичного обліку до певних рахунків, на яких відображені витрати й доходи.

Згідно з п. 15 П(С)БО 17 підприємства можуть відображати у статті “Податок на прибуток від звичайної діяльності” (ряд. 180) проміжного Звіту про фінансові результати суму поточного податку на прибуток, а на дату річного балансу в бухгалтерському обліку й фінансовій звітності — здійснювати коригування (збільшення, зменшення) суми витрат із податку на прибуток з урахуванням поточних податкових активів і зобов’язань. Протягом року суми витрат із податку на прибуток відображаються в бухгалтерському обліку так:

Д-т субрах. 981 “Податок на прибуток від звичайної діяльності”;

К-т субрах. 641 “Розрахунки за податками”.

Варто зауважити, що за наявності лише постійних різниць у обліку відстрочених сум податку не виникає.

Якщо за даними бухгалтерського обліку та визначенням об'єкта оподаткування податком на прибуток будуть установлені тимчасові податкові різниці, що підлягають вирахуванню, то витрати з податку на прибуток за даними фінансової звітності визначатимуться як різниця між сумою податку на прибуток, визначеною згідно з положеннями ПКУ (поточний податок на прибуток), та сумою відстрочених податкових активів.

Розглянемо приклад. За звітний податковий період по підприємству нараховано поточний податок (зобов'язання перед бюджетом із податку на прибуток) в сумі 100 000 грн. У цьому самому звітному періоді підприємство одержало та не повернуло до кінця звітного періоду поворотну фінансову допомогу в сумі 30 000 грн. Це й буде тимчасова податкова різниця, що підлягає вирахуванню. Якщо ставка податку на прибуток — 23 %, сума відстроченого податкового активу становитиме 6900 грн ($30\ 000\ \text{грн} \cdot 23\% : 100$).

У бухгалтерському обліку будуть зроблені такі проведення:

Д-т субрах. 981 “Податок на прибуток від звичайної діяльності” — 93 100 грн;

Д-т рах. 17 “Відстрочені податкові активи” — 6900 грн;

К-т субрах. 641 “Розрахунки за податками” — 100 000 грн.

У разі якщо за даними бухгалтерського обліку та визначенням об'єкта оподаткування податком на прибуток будуть встановлені тимчасові податкові різниці, що підлягають оподаткуванню, витрати з податку на прибуток за даними фінансової звітності визначатимуться шляхом додавання суми поточного податку й відстрочених податкових зобов'язань.

А ось ще один приклад. За звітний податковий період по підприємству нараховано поточний податок (зобов'язання перед бюджетом із податку на прибуток) у сумі 100 000 грн. У звітному періоді підприємство частково повернуло підприємству, яке її надало, поворотну фінансову допомогу в сумі 20 000 грн. Це й буде тимчасова податкова різниця, що підлягає оподаткуванню. Якщо ставка податку на прибуток — 23 %, сума відстроченого податкового зобов'язання становитиме 4600 грн ($20\ 000\ \text{грн} \cdot 23\% : 100$).

У бухгалтерському обліку будуть зроблені записи:

Д-т субрах. 981 “Податок на прибуток від звичайної діяльності” — 104 600 грн;

К-т субрах. 641 “Розрахунки за податками” — 100 000 грн;

К-т рах. 54 “Відстрочені податкові зобов'язання” — 4600 грн.

Якщо в тому самому звітному періоді були відстрочені податкові активи й відстрочені податкові зобов'язання, то витрати з податку на прибуток із метою їх оподаткування в рядку 180 форми № 2 “Звіт про фінансові результати” зазначаються так:

$$\begin{array}{rcccl} \text{Витрати з податку} & = & \text{Поточний} & + & \text{Відстрочені} & - & \text{Відстрочені} \\ \text{на прибуток} & & \text{податок} & & \text{податкові} & & \text{податкові} \\ & & \text{на прибуток} & & \text{зобов'язання} & & \text{активи} \end{array}$$

Із п. 3 П(С)БО 17 випливає, що *дохід із податку на прибуток* — це загальна сума доходу з податку на прибуток, яка складається з урахуванням відстроченого

податкового зобов'язання й відстроченого податкового активу. В п. 4 цього самого стандарту зазначено, що поточний і відстрочений податки на прибуток визнаються витратами або доходом у Звіті про фінансові результати, крім випадків, описаних у пп. 4.1, 4.2 стандарту.

П. 18 П(С)БО 17 передбачено: “Дохід з податку на прибуток відображається у вписуваній статті “Дохід з податку на прибуток від звичайної діяльності”, а при визначенні фінансового результату від звичайної діяльності на його суму зменшується збиток від звичайної діяльності до оподаткування”. Звертаємо увагу на те, що тепер цю статтю передбачено Звітом про фінансові результати (див. ряд. 185 звіту).

Тобто, якщо збиток, визначений за податковим законодавством (податковий збиток), дорівнює 800 000 грн, дохід із податку на прибуток (за ставки податку 23%) становитиме 184 000 грн ($800\,000 \text{ грн} \cdot 23\% : 100$). Ця сума буде відображена в рядку 185 Звіту про фінансові результати, а в бухгалтерському обліку буде зроблено запис:

Д-т рах. 17 “Відстрочені податкові активи” — 184 000 грн;

К-т субрах. 981 “Податок на прибуток від звичайної діяльності” — 184 000 грн.

Якщо за даними бухгалтерського обліку збиток також становить 800 000 грн, то він буде відображений у рядку 175 звіту, а фінансовий результат від звичайної діяльності дорівнюватиме 616 000 грн ($800\,000 \text{ грн} - 184\,000 \text{ грн}$) та буде показаний у рядку 195 звіту.

Розглянемо інший варіант. Припустимо, що в наступному звітному періоді обліковий і податковий прибутки становлять 1 100 000 грн. У розрахунку поточного податку на прибуток бере участь збиток попереднього податкового періоду — 800 000 грн. Сума поточного податку на прибуток дорівнюватиме 69 000 грн ($1\,100\,000 \text{ грн} - 800\,000 \text{ грн} \cdot 23\% : 100$).

Витрати з податку на прибуток становитимуть 253 000 грн ($69\,000 \text{ грн} + 184\,000 \text{ грн}$), податкові зобов'язання перед бюджетом — 69 000 грн.

У бухгалтерському обліку будуть зроблені записи:

1) Д-т субрах. 981 “Податок на прибуток від звичайної діяльності” — 184 000 грн;

К-т рах. 17 “Відстрочені податкові активи” — 184 000 грн;

2) Д-т субрах. 981 “Податок на прибуток від звичайної діяльності” — 69 000 грн;

К-т субрах. 641 “Розрахунки за податками” — 69 000 грн.

У Звіті про фінансові результати буде показано:

Прибуток від звичайної діяльності до оподаткування (ряд. 170) — 1 100 000 грн;

Витрати з податку на прибуток (ряд. 180) — 253 000 грн;

Фінансовий результат від звичайної діяльності (ряд. 190) — 847 000 грн.

Якщо на підприємстві у звітному податковому періоді податковий і бухгалтерський збитки становлять 700 000 грн, відстрочені податкові різниці, що

підлягають вирахуванню, — 50 000 грн, відстрочені податкові різниці, які підлягають оподаткуванню, — 60 000 грн, то:

- поточний податок на прибуток становить 161 000 грн ($700\,000 \text{ грн} \cdot 23\% : 100$);
- відстрочений податковий актив — 11 500 грн ($500\,000 \text{ грн} \cdot 23\% : 100$);
- відстрочені податкові зобов'язання — 13 800 грн ($60\,000 \text{ грн} \cdot 23\% : 100$);
- сума доходу з податку на прибуток — 158 700 грн ($161\,000 \text{ грн} + 11\,500 \text{ грн} - 13\,800 \text{ грн}$).

У Звіті про фінансові результати сума доходу буде відображена по рядку 185. Фінансовий результат від звичайної діяльності становитиме 541 300 грн ($700\,000 \text{ грн} - 158\,700 \text{ грн}$) та буде відображений у відповідній статті (ряд. 195).

На основі проведеного дослідження пропонуємо таке:

- у П(С)БО 17 внести зміни до прикладів визначення тимчасових і постійних податкових різниць та розширити перелік причин їх виникнення відповідно до норм ПКУ;
- у П(С)БО 17 окремо навести термін “Дохід з податку на прибуток”;
- у П(С)БО 3 включити порядок заповнення статті “Дохід з податку на прибуток”;
- у Плані рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств передбачити позабалансовий рахунок “Постійні податкові різниці”;
- в Інструкції до Плану рахунків (рах. 98) детально викласти порядок відображення доходу з податку на прибуток.