

УДК 657.44

ФОРМУВАННЯ ПОКАЗНИКІВ

ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ З ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК У 2011 РОЦІ

ЄВГЕН СВИДЕРСЬКИЙ,
професор ДВНЗ «Київський
національний економічний
університет
імені Вадима Гетьмана»,
ДМИТРО СВИДЕРСЬКИЙ,
канд. екон. наук, доцент

Прийняття нових нормативних документів з питань оподаткування та бухгалтерського обліку, а також практика впровадження нормативів у першому півріччі 2011 р. визначили необхідність додаткового уточнення і дослідження окремих питань складання звітності підприємств.

Зокрема, в статті розглянуто особливості обліку амортизації основних засобів при невідповідності даних фінансового і податкового обліку; витрат на поліпшення основних засобів; загальновиробничих витрат; витрат, які не включаються до податкової звітності; витрат минулих звітних періодів; доходів і витрат при виробництві товарів з довготривалим технологічним циклом виробництва.

Ключові слова: закон, нормативні документи, фінансова звітність, податкова звітність, бухгалтерський облік, фінансовий облік, податковий облік, витрати, податок на прибуток, амортизація.

АКТУАЛЬНІСТЬ ТЕМИ ДОСЛІДЖЕННЯ

Пройшов перший квартал дії частини 3 Податкового кодексу України про податок на прибуток [1] (далі – ПКУ). Підприємства склали і здали фінансову і податкову звітність за другий квартал 2011 р.

У листі ДПАУ «Про стан збиткової діяльності суб'єктів господарювання, що негативно впливає на забезпечення бюджетних призначень» [2] зазначено: «аналізом податкової звітності встановлено, що суб'єктами господарювання за результатами фінансово-господарської діяльності у II кварталі цього року задекларовано 133,1 млрд грн збитків, або в 3,7 раза перевищено рівень надходжень податку на прибуток з початку року (36,4 млрд грн), тоді як за 2007 рік обсяг збитків (5,3 млрд грн) становив лише 15,9 відсотків фактичних надходжень податку на прибуток (33,2 млрд грн)».

Виходячи з викладеного в умовах зміни податкового законодавства важливе значення має аналіз формування показників фінансової та податкової звітності за результатами господарської діяльності підприємств та їх відображення в бухгалтерському обліку.

ОГЛЯД ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

При складанні форм звітності за другий квартал 2011 р. «зійшлися» методики чотирьох підсистем бухгалтерського обліку: фінансового обліку згідно з національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку (далі – П(С)БО), податкового обліку згідно з Законом України «Про оподаткування прибутку підприємств» [1] (далі – Закон № 283), податкового обліку згідно з ПКУ [1] і управлінського обліку. За результатами впровадження нормативів ПКУ прийнято Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо вдосконалення окремих норм Податкового кодексу України» [4] (далі – Закон № 3609), який вніс суттєві зміни в окремі статті ПКУ, в тому числі і в статті про оподаткування прибутку підприємств. Міністерство фінансів України затвердило Зміни до деяких положень (стандартів) бухгалтерського обліку [5] (далі – Зміни до П(С)БО), за якими внесені корективи до методики формування окремих показників фінансової звітності у бухгалтерському обліку.

У науковій і професійній літературі з'являються статті окремих авторів з аналізом положень чинних нормативних документів.

Мета статті – за даними бухгалтерського обліку визначити характер формування окремих показників звітності підприємств про фінансовий результат діяльності з використанням досвіду, отриманого в процесі складання звітності за другий квартал 2011 р.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Зупинимося на окремих питаннях особливостей обліку формування показників фінансової й податкової звітності в результаті дії нових законодавчих і нормативних документів. Ми маємо підтвердження приведених досліджень на промислових підприємствах, але ці дані не підлягають публікації.

Облік амортизації основних засобів

Відповідно до п. 6 підрозділу 4 розділу XX ПКУ на 01.04.2011 р. податкова вартість об'єктів основних засобів має відповідати їх вартості, відображеній в бухгалтерському обліку з урахуванням проведеної інвентаризації об'єктів.

Якщо загальна вартість усіх груп основних засобів за даними бухгалтерського обліку менша, ніж загальна вартість усіх груп основних фондів за даними податкового обліку на дату набрання чинності ПКУ, то тимчасова податкова різниця, яка виникає в результаті такого порівняння, амортизується як окремий об'єкт із застосуванням прямолінійного методу протягом трьох років. Такий порядок економічно обґрунтований і не викликає заперечень.

Якщо загальна вартість усіх груп основних засобів за даними бухгалтерського обліку більша, то різниця, яка виникає, амортизується за загальними принципами.

Такий порядок підтверджено листом ДПАУ «Щодо визначення різниці, що амортизується» [7].

Розглянемо другу ситуацію з позицій її впливу на фінансові результати діяльності підприємства.

Наприклад, на початку дії Закону № 283 [3] залишкова вартість основних засобів і вартість введених об'єктів підприємства становили 110 млн грн. На 01.04.2011 р. у фінансовому обліку залишкова вартість об'єктів була 70 млн грн, що підтверджено інвентаризацією основних засобів. Нараховано амортизації і зносу в бухгалтерському обліку згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби» [7] за період експлуатації об'єктів 40 млн грн. У податковому обліку за цей самий період згідно з ст. 8 Закону № 283 нараховано амортизації 50 млн грн і залишкова вартість об'єктів на 01.04.2011 р. становила 60 млн грн, тобто менша

ніж у бухгалтерському обліку, на 10 млн грн.

За вказаний період для сплати до бюджету суму прибутку для розрахунку податку на прибуток визначено за нормативами Закону № 283, тому до зменшення суми прибутку було віднесено 50 млн грн, у тому числі і перевищення над сумою амортизації в бухгалтерському обліку 10 млн грн. Якщо в наступні періоди амортизуватиметься залишкова вартість об'єктів 70 млн грн, то сума перевищення над залишковою вартістю об'єктів у податковому обліку 10 млн грн другий раз зменшуватиме суми прибутку і податку на прибуток.

Отже, якщо на 01.04.2011 р. залишкова вартість об'єктів основних засобів за даними бухгалтерського обліку більша від залишкової вартості їх за даними податкового обліку і амортизуватися в наступні періоди буде вартість за даними бухгалтерського обліку, то амортизація суми перевищення вдруге впливатиме на зменшення суми прибутку, з якої розраховують податок на прибуток, який перераховують до бюджету.

Не змінює ситуацію наявність у складі залишкової вартості основних засобів податкового обліку витрат на ремонти об'єктів, які були туди віднесені як поліпшення об'єктів понад 10-відсотковий ліміт. Ці суми в бухгалтерському обліку були віднесені на витрати і представляють тимчасові податкові різниці, які мають бути амортизовані у наступні звітні періоди.

Виходячи з викладеного вважаємо, що в законодавство про податок на прибуток повинні бути внесені відповідні коригування, які б не допускали повторного зменшення податку на прибуток.

Як один з варіантів вирішення проблеми пропонуємо: якщо загальна вартість усіх груп основних засобів за даними бухгалтерського обліку більша, ніж загальна вартість усіх груп основних фондів за даними податкового обліку на дату набрання чинності ПКУ, то тимчасова податкова різниця, яка виникає в результаті такого порівняння, амортизується за методикою, наведеною в п. 6 підрозділу 4 розділу XX ПКУ як окремий об'єкт із застосуванням прямолінійного методу протягом трьох років, але з від'ємним значенням.

Облік витрат на поліпшення основних засобів

Як і раніше, за податковим законодавством ці витрати у межах 10 відсотків залишкової вартості об'єктів основних засобів на початок звітного року відносять до витрат операційної діяльності, а витра-

ти понад цю межу амортизуються (п. 146.11, п. 146.12 ст. 146 ПКУ).

За правилами бухгалтерського обліку витрати на поліпшення основних засобів відносять на результати діяльності по-різному: ремонти – до поточних витрат діяльності; витрати на модернізацію, реконструкцію, дообладнання об'єктів обліковуються у складі капітальних вкладень на рахунку 15 «Капітальні інвестиції» і при введенні в експлуатацію амортизуються.

Відповідно до п. 146.11 ст. 146 ПКУ первісна вартість основних засобів збільшується на суму витрат, пов'язаних із ремонтом та поліпшенням об'єктів основних засобів (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція), яка приводить до зростання майбутніх економічних вигід, первісно очікуваних від використання об'єктів у сумі, що перевищує 10 відсотків сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів, які підлягають амортизації, на початок звітнього податкового року з віднесенням суми поліпшення на об'єкт основного засобу, щодо якого здійснюються ремонт та поліпшення.

За п. 3.3 Змін до П(С)БО [5] пункт 14 П(С)БО 7 «Основні засоби» [7] доповнюється новим реченням такого змісту: «Первісна (переоцінена) вартість основних засобів може бути збільшена на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням та ремонтом об'єкта, визначену у порядку, встановленому податковим законодавством».

Виникає необхідність відображувати в бухгалтерському обліку віднесення витрат на ремонт основних засобів понад 10-відсотковий ліміт до амортизації.

За своїм економічним змістом такі витрати з поточних переходять до капітальних, оскільки збільшують вартість об'єкта ремонту і підлягають амортизації. Схема операцій у цьому разі звичайна для обліку основних засобів з використанням рахунку 15 «Капітальні інвестиції».

Проте на практиці вартість ремонтів основних засобів, яка амортизується, визначають по закінченні відображення в бухгалтерському обліку операцій звітнього періоду, і ці витрати у складі поточних витрат уже віднесені до одного з рахунків класу 9 «Витрати діяльності», тому необхідне відповідне коригування бухгалтерських записів, яке ми пропонуємо відображувати такими способом:

Д-т 91 «Загальновиробничі витрати», **92** «Адміністративні витрати», **93** «Витрати на збут»

К-т 68 «Розрахунки за іншими операціями» тощо – «сторно»

і одночасно:

Д-т 15 «Капітальні інвестиції»

К-т 68 «Розрахунки за іншими операціями» тощо – звичайним записом.

Якщо витрати на ремонт основних засобів будуть списані з загальновиробничих витрат, то вплив на зменшення прибутку і податку на прибуток у звітньому періоді буде більшим, ніж списання таких витрат з адміністративних витрат або витрат на збут продукції.

Наприклад, загальна сума загальновиробничих витрат у звітньому періоді становить 100 тис. грн, а адміністративних витрат – 60 тис. грн. Витрати на ремонт основних засобів, які перевищують 10-відсотковий ліміт, становлять 10 тис. грн. Якщо цю суму списати з адміністративних витрат, то сума прибутку збільшиться на 10 тис. грн. При списанні цієї суми з загальновиробничих витрат загальна сума прибутку збільшиться на меншу суму за рахунок віднесення відповідної суми загальновиробничих витрат і в тому числі витрат на ремонт основних засобів на вартість незавершеного виробництва і залишків готової продукції на кінець звітнього періоду.

Отже, при відсутності нормативних роз'яснень промисловим підприємствам економічно вигідно при перевищенні 10-відсоткового ліміту до амортизації відносити витрати на ремонти з загальновиробничих витрат і з високим рівнем норми амортизації. Практично такими витратами будуть витрати на ремонт виробничого обладнання.

В аналітичному обліку до рахунку 10 «Основні засоби» зазначені суми збільшують первісну вартість об'єктів ремонту, до яких вони відносяться з нормою амортизації об'єкта.

Відповідно до п. 146.12 ст. 146 ПКУ сума витрат, що пов'язана з ремонтом та поліпшенням об'єктів основних засобів, у тому числі орендованих, у розмірі, що не перевищує 10 відсотків сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів на початок звітнього року, відноситься до витрат того звітнього податкового періоду, в якому такі ремонт та поліпшення були здійснені.

Тобто для формування показників податкової звітності всі витрати на поліпшення основних засобів (в тому числі витрати на реконструкцію, модернізацію, дообладнання об'єктів) у межах 10-відсоткового ліміту можуть бути віднесені до поточних витрат. У фінансовому обліку при формуванні фінансової звітності такий порядок не передбачений.

Вважаємо доцільним для наближення фінансового обліку до податкового цей порядок встановити і в фінансовому обліку.

Пропонуємо операції з віднесення відповідних капітальних витрат на поліпшення основних засобів до поточних витрат відображувати так:

Д-т 91 «Загальновиробничі витрати», **92** «Адміністративні витрати», **93** «Витрати на збут»

К-т 15 «Капітальні інвестиції».

Конкретний вибір дебетуємого рахунку залежить від місяця використання об'єкта, до якого відноситься сума поліпшення.

У всіх випадках доцільно використовувати окремий субрахунок рахунку 15 «Капітальні інвестиції на поліпшення основних засобів».

Облік витрат, які не включають до податкової звітності

Не зовсім зрозуміла позиція про особливості податкового обліку окремих витрат в реалізованій продукції, які повністю або частково не відповідають нормативам податкового обліку. Принципово тут важливе те, що згідно з пп. 138.1.1 п. 138.1 ст. 138 ПКУ до витрат податкового обліку відносять відповідно до нормативів бухгалтерського обліку витрати в собівартості реалізованої продукції, а розбіжності передбачені в обліку витрат виробництва.

Однак облік витрат виробництва не є собівартістю реалізованої продукції, тому необхідно встановити методику правильного впливу на фінансовий результат відповідних витрат: чи коригувати в податковому обліку витрати одразу після їх виникнення, чи коригувати собівартість реалізації продукції при її відвантаженні.

Слід ураховувати, що такі витрати в бухгалтерському обліку на кінець звітного періоду можуть бути у складі незавершеного виробництва і готової продукції або в собівартості реалізованої продукції.

Просте вирішення проблеми полягає в тому, що коригують у звітному періоді всю суму таких витрат у складі собівартості виготовлених та реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг. При цьому можливе збільшення сум прибутку і податку на прибуток у звітному періоді, яке виправиться у наступні звітні періоди.

Облік загальновиробничих витрат

Згідно з першою редакцією п. 138.10 ст. 138 ПКУ загальновиробничі витрати відносилися до складу інших витрат і визнавалися витратами того звітного періоду, в якому вони були здійснені (п. 138.5). Змінами до П(С)БО [5] такий порядок можна використовувати у фінансовому обліку.

Відповідно до зазначених нормативів підприєм-

ства складала фінансову і податкову звітність за другий квартал 2011 р.

Відповідно до п. 138.1 ст. 138 ПКУ собівартість виготовлених та реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг складається з витрат, прямо пов'язаних з виробництвом таких товарів, виконанням робіт, наданням послуг, а саме: прямих матеріальних витрат; прямих витрат на оплату праці; амортизації виробничих основних засобів та нематеріальних активів, безпосередньо пов'язаних з виробництвом товарів, виконанням робіт, наданням послуг; вартості придбаних послуг, прямо пов'язаних з виробництвом товарів, виконанням робіт, наданням послуг; інших прямих витрат, у тому числі витрат з придбання електричної енергії.

За ПКУ прямими матеріальними витратами і витратами на оплату праці, а також іншими прямими витратами є виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені на конкретний об'єкт витрат.

Відносно амортизації основних засобів та нематеріальних активів, а також придбаних послуг такого уточнення не має, тому незрозуміло, чи ці витрати є прямими, чи непрямими.

Непрямі витрати з амортизації виробничих основних засобів та нематеріальних активів, безпосередньо пов'язаних з виробництвом товарів, виконанням робіт, наданням послуг, відносять до складу загальновиробничих витрат. Ці витрати, як правило, є непрямими, тому цей пункт ПКУ потребує уточнення, оскільки прямі і непрямі витрати по-різному впливають на собівартість реалізованої продукції, величину прибутку (збитку) і податку на прибуток.

Законом № 3609 [4] внесені зміни до п. 138.8 і пп. 138.10.1 ст. 138 ПКУ, загальновиробничі витрати у податковому обліку виведені із складу інших витрат і віднесені до собівартості виготовлених та реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг звітного періоду. Практично така зміна матиме чинність у звіті за третій квартал 2011 р. У фінансовому обліку відповідна зміна не відмінена.

Розглянемо, як впливають наведені методики на формування прибутку і податку на прибуток на підприємствах.

Аналіз ситуації показує, що на промислових підприємств при віднесенні загальновиробничих витрат у всій сумі до інших витрат звітного періоду сума прибутку і податку на прибуток менша, ніж при віднесенні цих витрат на собівартість випущеної про-

дукції. У першому випадку вся сума загальнови­роб­ничих витрат зменшує суму прибутку, в другому – частина цих витрат буде віднесена у звітному періоді до незавершеного виробництва і залишків готової продукції, а прибуток у звітному періоді буде зменшено на залишкову частину загальнови­роб­ничих витрат. У наступні звітні періоди ситуація виправиться, коли відповідні суми незавершеного виробництва і залишків готової продукції будуть реалізовані.

Виходячи з викладеного вважаємо, що у другому кварталі 2011 р. суми прибутку і податку на прибуток суттєво зменшені в результаті використання методики віднесення загальнови­роб­ничих витрат до інших витрат.

Аналогічна ситуація і з формуванням податку на дивіденди для держави у державних підприємств. Якщо відповідна зміна у фінансовому обліку про можливість віднесення загальнови­роб­ничих витрат у повному обсязі на витрати звітного періоду не буде відмінена, то державні підприємства можуть цей порядок використовувати і далі при складанні форми № 2 «Фінансові результати» фінансової звітності, що також впливатиме на зменшення суми дивідендів звітного періоду.

Ситуація потребує подальшого детального аналізу з використанням практичного матеріалу про результати діяльності підприємств за другий квартал 2011 р.

Облік витрат минулих звітних періодів

Закон України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України» від 20.05.2010 р. № 2275 передбачав перенесення частини збитків минулих років до Декларації про податок на прибуток за перший квартал 2011 р.

Пункт 150.1 ст. 150 ПКУ [4] визначає, що якщо результатом розрахунку об'єкта оподаткування платника податку з числа резидентів за підсумками податкового року є від'ємне значення, то сума такого від'ємного значення підлягає включенню до витрат першого календарного кварталу наступного податкового року.

Згідно з п. 3 підрозділу 4 розділу ХХ «Прикінцевих положень» ПКУ якщо результатом розрахунку об'єкта оподаткування платника податку з числа резидентів за підсумками першого кварталу 2011 р. є від'ємне значення, то сума такого від'ємного значення підлягає включенню до витрат другого календарного кварталу 2011 р.

Під об'єктом оподаткування слід розуміти загальний результат об'єкта першого кварталу (без виключення суми збитку за минулі звітні періоди). Таке визначення підтверджується тим, що в першому кварталі 2011 р. не було заперечень проти включення до розрахунку збитків минулих років. У ПКУ немає прямої норми виключення цих сум при розрахунку об'єкта оподаткування у другому кварталі 2011 р.

Публікації економістів в фахових виданнях, а саме Н. Білової, В. Смердова, П. Солошенка [8, с. 35], В. Прокопенка [9, с. 45], В. Смердова [10, с. 29] підтверджують правомірність і законність таких дій.

Листом ДПАУ «Про стан збиткової діяльності суб'єктів господарювання, що негативно впливає на забезпечення бюджетних призначень» [2] визначена протилежна позиція. ДПАУ вважає, що до складу витрат другого кварталу платникам податку слід переносити суму збитків, отриманих лише у першому кварталі 2011 р., без урахування від'ємного значення попередніх років. Основним аргументом є стан збиткової діяльності суб'єктів господарювання, що негативно впливає на забезпечення бюджетних призначень.

Таке визначення недостатньо економічно аргументоване, воно основане на дефіциті бюджетних коштів, не враховує нормативів прийнятих законодавчих документів і не дає відповіді на основне запитання – як погашатимуться збитки минулих років, які згідно з листом ДПАУ «Про стан збиткової діяльності суб'єктів господарювання, що негативно впливає на забезпечення бюджетних призначень» [2] на 01.04.2011 р. становлять 114.2 млрд грн.

Особливості нарахування доходів і витрат при виробництві товарів з довготривалим технологічним циклом виробництва

Відповідно до п. 138.2 ст. 138 ПКУ у разі, якщо платник податку здійснює виробництво товарів, виконання робіт, надання послуг з довготривалим (більше одного року) технологічним циклом виробництва за умови, що договорами, укладеними на виробництво таких товарів, виконання робіт, надання послуг, не передбачено поетапної їх здачі, до витрат звіт­ного податкового періоду включають витрати, пов'язані з виробництвом таких товарів, виконанням робіт, наданням послуг у цьому періоді.

У бухгалтерському обліку доцільно облік виробництва такої продукції (робіт, послуг) вести на окремому субрахунку рахунку 23 «Виробництво». Аналітичний облік ведеться за кожним видом продукції,

послуг, робіт. Для податкової звітності суму витрат звітного періоду по незакритих об'єктах додають до собівартості реалізованої продукції цього періоду, визначеної за правилами фінансового і управлінського обліку. Якщо у звітному періоді об'єкт закривається, то для податкової звітності загальну суму собівартості реалізованої продукції коригують на суму витрат цих об'єктів, які були відображені в податковій звітності в минулих звітних періодах.

Якщо об'єктом обліку є готова продукція, то в бухгалтерському обліку її виробничу собівартість переносять на рахунок 26 «Готова продукція», що не впливає на собівартість реалізованої продукції. Собівартість такої продукції рекомендується відображувати на окремому субрахунку рахунку 26 «Готова продукція» для контролю. При реалізації продукції в наступних звітних періодах для податкової звітності її виробничу собівартість вираховують з собівартості реалізованої продукції за даними бухгалтерського обліку звітного періоду.

Якщо об'єктом обліку є виконана робота або послуга, то при їх виконанні у бухгалтерському обліку відображують собівартість реалізації. Для податкової звітності здійснюють коригування на суму витрат попередніх звітних періодів.

Методику відображення у податковій звітності доходів при виробництві товарів, виконанні робіт, наданні послуг з довготривалим циклом виробництва досить аргументовано наведено в п. 137.3 ст. 137 ПКУ: доходи нараховують відповідно до ступеня завершеності виробництва, який визначають за питомою вагою витрат, здійснених у звітному податковому періоді, у загальній очікуваній сумі таких витрат та/або за питомою вагою обсягу послуг, наданих у звітному податковому періоді, у загальному обсязі послуг, які мають бути надані. Після переходу покупцю права власності на товари (роботи, послуги) з довготривалим технологічним циклом виробництва виконавець здійснює коригування фактично отриманого доходу, пов'язаного з виготовленням таких товарів (робіт, послуг), нарахованого в попередні періоди протягом терміну їх виготовлення.

При цьому якщо фактично отриманий дохід у вигляді кінцевої договірної ціни (з урахуванням додаткових угод) перевищує суму доходу, попередньо нараховану за наслідками кожного податкового періоду протягом терміну виготовлення таких товарів (робіт, послуг), таке перевищення підлягає зарахуванню до доходів звітного періоду, в якому відбува-

ється перехід права власності на такі товари (роботи, послуги).

Якщо фактично отриманий дохід у вигляді кінцевої договірної ціни (з урахуванням додаткових угод) менше суми доходу, попередньо визначеного за наслідками кожного податкового періоду протягом строку виготовлення таких товарів (робіт, послуг), така різниця підлягає зарахуванню у зменшення доходів звітного періоду, в якому відбувається перехід права власності на такі товари (роботи, послуги).

У бухгалтерському обліку такі операції доцільно відображувати на позабалансовому рахунку «Дохід при виробництві товарів, виконання робіт, надання послуг з довготривалим циклом виробництва». Аналітичний облік ведуть за кожним видом продукції, робіт, послуг, а в разі потреби – за договорами. За кредитом рахунку відображують нарахування відповідних сум доходу для податкової звітності за період виконання робіт, а за дебетом – суму доходу, нарахованого в бухгалтерському обліку при реалізації відповідних об'єктів.

Законом № 283 [3] було встановлено інший норматив відносно таких об'єктів. Зокрема, у підпункті 7.10 зазначено: «Платник податку може вибрати особливий порядок оподаткування результатів діяльності, що здійснюється за довгостроковим договором (контрактом). Під терміном «довгостроковий договір (контракт)» слід розуміти будь-який договір на виготовлення, будівництво, установку або монтаж матеріальних цінностей, що входять до складу основних фондів замовника або складових частин таких основних фондів, а також на створення нематеріальних активів, пов'язаних з таким виготовленням, будівництвом, установкою або монтажем (послуг типу «інженіринг», науково-дослідних і дослідно-конструкторських робіт та розробок), за умови, якщо такий контракт не планується завершити раніше ніж через 9 місяців з моменту здійснення перших витрат або отримання авансу (передоплати)».

Отже, особливостями ПКУ є: відсутність нормативу «може вибирати», об'єктами довгострокового виробництва не обов'язково повинні бути основні засоби, термін виготовлення об'єктів збільшено до одного року.

Тобто підприємства мають визначити об'єкти з довготривалим циклом виробництва, вказати їх в наказі про облікову політику і застосовувати особливий порядок визначення доходів і витрат для податкової звітності.

ВИСНОВКИ І ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ ДОСЛІДЖЕНЬ

Впровадження нових нормативів податкового законодавства і методики бухгалтерського обліку визначає необхідність уточнення окремих питань для правильного формування показників звітності підприємств.

Надані пропозиції щодо вдосконалення бухгалтерського обліку при зміні податкового законодавства мають дискусійний характер, але висвітлені проблеми потребують вирішення до складання звітів підприємств за 2011 р.

Розглянуті ситуації доцільно використовувати при проведенні аудиторських перевірок достовірності фінансової й податкової звітності підприємств за 2011 р.

ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА

1. *Податковий* кодекс України із змінами і доповненнями, внесеними Законом України від 23.12.2010 р. № 2856-6.
2. *Про стан* збиткової діяльності суб'єктів господарювання, що негативно впливає на забезпечення бюджетних призначень: лист ДПАУ від 08.09.2011 р. № 828/3/15-1212.
3. *Про оподаткування* прибутку підприємств: Закон України у редакції від 22.05.97 р. № 283 із змінами та доповненнями.
4. *Про внесення* змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо вдосконалення окремих норм Податкового кодексу України: Закон України від 07.07.2011 р. № 3609-6.
5. *Зміни* до деяких положень (стандартів) бухгалтерського обліку, затв. наказом Міністерства фінансів України від 18.03.2011 р. № 372.
6. *Щодо визначення* різниці, що амортизується: лист ДПАУ від 09.02.2011 р. № 3610/7/15-0317.
7. *Положення* (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.12.99 р. № 318, з наступними змінами.
8. *Білова Н.* Заповнюємо декларацію з податку на прибуток / Н. Білова, В. Смердов, П. Солошенко // Податки та бухгалтерський облік. – 2011. – № 56. – С. 26–63.
9. *Прокопенко В.* Перехідні податкові збитки минулих років: що повинне було попасти до витрат 2 кварталу 2011 року / В. Прокопенко // Все про бухгалтерський облік. – 2011. – № 86. – С. 45.
10. *Смердов В.* Про віднесення збитків минулих років в 2011 році / В. Смердов // Податки та бухгалтерський облік. – 2011. – № 77. – С. 29–30.

Принятие новых нормативных документов по вопросам налогообложения и бухгалтерского учета, а также практика внедрения нормативов в первом полугодии 2011 г. определили необходимость дополнительного уточнения и исследования отдельных вопросов составления отчетности предприятий.

В частности, в статье рассмотрены особенности учета амортизации основных средств при несоответствии данных финансового и налогового учета; расходов на улучшение основных средств; общепроизводственных расходов; расходов, которые не включаются в налоговую отчетность; расходов прошедших налоговых периодов; доходов и расходов при производстве товаров с длительным технологическим циклом производства.

Ключевые слова: закон, нормативные документы, финансовая отчетность, налоговая отчетность, бухгалтерский учет, финансовый учет, налоговый учет, расходы, налог на прибыль, амортизация.

Adoption of new regulations on taxation and accounting practices as well as the introduction of standards in the first half of 2011 identified the need for further clarification and investigation of individual questions of reporting companies.

In particular, the article describes the features of accounting: depreciation of fixed assets by the non-data financial and tax accounting, expenditures on fixed assets, overhead cost, the costs are not included in tax reporting; spending the past fiscal periods, revenues and expenses during the production of goods with long production cycle of production.