

УДК 657.44

# ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК ЗА ПОДАТКОВИМ КОДЕКСОМ У ПЕРЕХІДНИЙ ПЕРІОД

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

Після набуття чинності розділу III «Податок на прибуток» Кодексу виникає низка питань щодо практичного використання нових нормативів формування показників податкової звітності та їх відображення в податковому обліку. При цьому необхідно узгодити дію нормативів бухгалтерського обліку, Податкового кодексу і Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств».

**Ключові слова:** Податковий кодекс, податкова звітність, бухгалтерський облік, податковий облік, доходи, витрати, податок на прибуток, декларація, нормативні документи.

## ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

З 01.04.2011 р. набув чинності розділ III «Податок на прибуток» Податкового кодексу України [1] (далі – *Кодекс*). Велике практичне значення для підприємств має проведення правильних дій перехідного періоду, які необхідні для ведення податкового обліку і формування показників податкової та фінансової звітності в наступні звітні періоди.

З набуттям чинності цього розділу потрібно з'ясувати деякі питання щодо практичного використання нових нормативів формування показників податкової звітності та їх відображення в податковому обліку, а також узгодити дію нормативів бухгалтерського обліку, Кодексу і Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» [2] (далі – *Закон*).

**Мета статті** – дослідження окремих особливостей введених нормативів Кодексу в перехідний період, які мають визначальне значення для формування в бухгалтерському обліку показників фінансової та податкової звітності, обґрунтування теоретичних положень і розробка практичних рекомендацій з узгодження бухгалтерського обліку з відповідними нормами Кодексу при формуванні та відображенні у податковій звітності собівартості реалізованих товарів, виконаних робіт і наданих послуг.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** У науковій літературі починають з'являтися пропозиції щодо окремих методичних аспектів ведення бухгалтерського обліку відповідно до нових нормативів. Зокрема, ці питання досліджували такі науковці, як В.Бабіч, Н.Белова, О.Кисельова, І.Назарбаєва, А.Озеран, А.Поддєрьогін та ін.

Зупинимося на окремих питаннях перехідного періоду, які мають суттєве значення для достовірності ведення бухгалтерського і податкового обліку, а також для формування показників фінансової й податкової звітності.

## 1. ОБЛІК НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ

Новий порядок податкового обліку необоротних активів значно наближений до їх бухгалтерського (фінансового) обліку, а саме:

- змінено сутність поняття «основні засоби», яке все-таки ближче до поняття, визначеного п. 8.2.1 Закону; замість поняття «основні фонди» введено поняття «основні засоби»;
- передбачено розподіл об'єктів на 16 груп замість чотирьох;
- встановлено мінімально допустимі строки корисного використання об'єктів у кожній групі;
- використовуються методи амортизації, ідентичні методам П(С)БО 7 «Основні засоби»;

- облік вартості, яка амортизується, ведеться за кожним об'єктом, що входить до складу окремої групи основних засобів;

- амортизація об'єкта основних засобів нараховується протягом строку корисного використання (експлуатації) об'єкта, встановленого платником податку, але не менше мінімально допустимого строку, встановленого п. 145.1, щомісяця починаючи з місяця, що настає за місяцем введення об'єкта основних засобів в експлуатацію, і призупиняється на період його реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання, консервації та інших видів поліпшення й консервації;

- амортизація основних засобів провадиться до досягнення залишкової вартості об'єктом його ліквідаційної вартості.

Основні нормативи податкового обліку необоротних активів у перехідний період наведені в п. 6 підрозділу 4 розд. XX «Перехідні положення» Кодексу.

Станом на 01.04.2011 р. необхідно було провести інвентаризацію об'єктів основних засобів, інших необоротних матеріальних і нематеріальних активів за групами відповідно до п. 145.1. Інвентаризацію проводять для визначення переліку об'єктів з метою нарахування амортизації.

В інвентаризаційній відомості за кожним об'єктом потрібно зазначати: вартість, яка підлягає наступній амортизації; групу амортизації; строк корисного використання з урахуванням дати введення об'єкта в експлуатацію і вимог п. 145.1. При інвентаризації слід виділяти і не включати до амортизації в податковому обліку невиробничі об'єкти.

Вартість, яка амортизується, за кожним об'єктом визначають як первісну (переоцінену) з урахуванням капіталізованих витрат на поліпшення (модернізацію, модифікацію, добудову, дообладнання, реконструкцію тощо), а також суми накопиченої амортизації за даними бухгалтерського обліку на 01.01.2011 р.

До переоціненої вартості основних засобів не включається сума дооцінки об'єктів, що проведена після 1 січня 2010 р. При цьому не визначено, яку дооцінку мають на увазі: ту, що передбачена нормативами бухгалтерського обліку, чи проведена згідно з п. 8.3 Закону. На практиці через недосконалість визначення цього нормативу підприємства швидше за все не включатимуть таку дооцінку до переоціненої вартості об'єктів.

Особливе значення має також визначення п. 6 підрозділу 4 розд. XX Кодексу: первісна вартість ос-

новних засобів не збільшується на вартість придбання або поліпшення після дати набуття чинності розділу III Кодексу в частині витрат, віднесених на збільшення балансової вартості об'єктів до такої дати. Ця норма Перехідних положень не досить чітко визначає необхідні дії. Так, І. Хмелевський вважає, що цим визначається наявність випадків, коли за правилами, які діяли в податковому обліку до 01.04.2011 р., дати оприбуткування і введення в експлуатацію об'єктів не збігалися. В результаті могли виникнути ситуації, коли за даними бухгалтерського обліку станом на 01.04.2011 р. об'єкт не був введений в експлуатацію, а в податковому обліку включений до балансової вартості відповідної групи основних засобів для нарахування амортизації в наступному кварталі, тобто після 01.04.2011 р. [3, с.6].

З цим можна погодитися, але слід зазначити, що на практиці такі ситуації навряд чи виникали, оскільки підприємства включали до балансової вартості груп основних засобів для амортизації лише ті об'єкти, які введені в експлуатацію в бухгалтерському обліку. Для того щоб менше було питань під час перевірок, можна рекомендувати підприємствам у бухгалтерському обліку оформити на 01.04.2011 р. часткове введення в експлуатацію незакінчених об'єктів з дотриманням чинного законодавства.

Значно складніша ситуація з наявністю на 01.04.2011 р. вартості придбання або поліпшення основних засобів у складі капітальних вкладень (бухгалтерський рахунок 15 «Капітальні вкладення»). Ці витрати не є вартістю основних засобів, оскільки об'єкти не введені в експлуатацію, тому такі об'єкти включати до інвентаризації неправомірно. Вони будуть введені в експлуатацію у наступних звітних періодах і почнеться їх амортизація. Зокрема, вартість таких об'єктів не слід відносити до збільшення балансової вартості об'єктів на 01.04.2011 р.

Аналогічно до попередніх періодів відповідно до п. 144.1 амортизації підлягають витрати на проведення ремонту, реконструкції, модернізації та інших видів поліпшення основних засобів, що перевищують 10 % сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів, які підлягають амортизації, на початок звітного року.

Згідно з п. 146.1 вартість, яка амортизується, обліковується за кожним об'єктом, що входить до складу окремої групи основних засобів, у тому числі вартість ремонту, поліпшення таких засобів, отри-

маних безоплатно або наданих в оперативний лізинг (оренду), як окремих об'єктів амортизації. Згідно з п. 146.12 суму витрат, що пов'язана з ремонтом та поліпшенням об'єктів основних засобів, у тому числі орендованих, у розмірі, що не перевищує 10 % сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів на початок звітної року, відносять до витрат того звітної податкового періоду, в якому такі ремонт та поліпшення були здійснені. Відповідно до п.146.11 первісну вартість основних засобів збільшують 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 % сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів, які підлягають амортизації, на початок звітної податкового року з віднесенням суми поліпшення на об'єкт основного засобу, щодо якого здійснюються ремонт і поліпшення.

У зв'язку з викладеним при інвентаризації необхідно виділити витрати на поліпшення основних засобів (об'єктів), які в попередні податкові періоди були віднесені на валові витрати у межах 10-відсоткового ліміту. Ці витрати не збільшують первісну вартість об'єктів для амортизації в податковому обліку і не амортизуються у наступні податкові періоди.

Слід зазначити також, що в бухгалтерському обліку частина витрат на поліпшення основних засобів (витрати на ремонт) формується у складі виробничих витрат і в перехідний період залишається частково у незавершеному виробництві та готовій продукції.

Іншу частину витрат на поліпшення обліковують як вартість об'єктів основних засобів (рахунок 10 «Основні засоби»), а також у складі капітальних вкладень (рахунок 15 «Капітальні вкладення»). Такі суми під час введення в експлуатацію об'єктів відносять до основних засобів і в фінансовому обліку підлягають амортизації. Тому доцільно в перехідний період провести інвентаризацію об'єктів капітальних вкладень, вартість яких у попередні звітні періоди у складі витрат на поліпшення були віднесені до валових.

За визначенням п. 6 підрозділу 4 розд. XX Кодексу, 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 набуття чинності Кодек-

су, то тимчасова податкова різниця, яка виникає в результаті такого порівняння, амортизується як окремих об'єктів із застосуванням прямолінійного методу протягом трьох років.

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 набуття чинності Кодексу, то тимчасова податкова різниця, яка виникає в результаті такого порівняння, амортизується за загальним принципом.

Цей порядок підтверджений також листом ДПАУ від 09.02.2011 р. № 3610/7/15-0317.

У разі наявності у підприємства залишків витрат на ремонти основних засобів, які не були віднесені до валових витрат або об'єктів амортизації (незавершені ремонти), їх вартість потрібно списати у податковому обліку як витрати на поліпшення за методикою, що діяла до 01.04.2011 р.

У зв'язку з викладеним вище станом на 01.04.2011 р. вважаємо доцільним:

- інвентаризацію необоротних активів проводити за даними бухгалтерського обліку шляхом аналізу даних реєстрів аналітичного обліку (інвентарних карток обліку основних засобів, інвентарних книг тощо);
- під час інвентаризації незавершеного виробництва і готової продукції враховувати суми витрат на ремонти основних засобів, які у складі поліпшення основних засобів були віднесені на валові витрати в минулі звітні періоди;
- при інвентаризації основних засобів враховувати суми витрат на поліпшення основних засобів, які були віднесені на валові витрати або об'єкти амортизації у минулі звітні періоди.

У наступні звітні періоди у податковому обліку необхідно не включати до витрат вартість ремонтів основних засобів понад 10-відсотковий ліміт, а також не включати до амортизації вартість об'єктів основних засобів, яка після 01.04.2011 р. у складі капіталізованих сум поліпшення об'єктів (реконструкція, модернізація тощо) буде віднесена на витрати у складі 10-відсоткового ліміту.

Доцільно відкрити окремих рахунок для обліку витрат на ремонт основних засобів і окремих субрахунок до рахунку 15 «Капітальні вкладення» для обліку витрат на поліпшення основних засобів (крім ремонтів об'єктів).

**2. ОБЛІК ДОХОДІВ**

Відповідно до п. 137.1 дохід від реалізації товарів визнається за датою переходу покупцеві права власності на такий товар. Дохід від надання послуг та виконання робіт визнається за датою складання акта або іншого документа, оформленого згідно з вимогами чинного законодавства, який підтверджує виконання робіт або надання послуг.

За п. 137.4 датою отримання доходів, які враховують для визначення об'єкта оподаткування, є звітний період, у якому такі доходи визнаються незалежно від фактичного надходження коштів (метод нарачувань).

Станом на 01.01.2011 р. у підприємства можуть бути суми авансів (передоплати), які були віднесені до валових доходів у минулих звітних періодах.

Згідно з п. 7 підрозділу 4 розд. XX Кодексу дохід не визначається щодо товарів (результатів робіт, послуг), відвантажених (наданих) після дати набуття чинності розд. III Кодексу в частині вартості таких товарів (результатів робіт, послуг), оплаченої у вигляді авансів (передоплати) до такої дати.

Отже, у звітних періодах з початку дії розд. III Кодексу потрібно зменшувати суму доходів, визначених за правилами бухгалтерського обліку, на суми, які в минулих звітних періодах були віднесені до валових доходів при надходженні сум попередньої оплати за відповідні об'єкти. Для цього в аналітичному обліку до кредитового сальдо субрахунку 681 «Розрахунки за авансами одержаними» (або рахунку 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками») станом на 01.04.2011 р. слід було виділити суми, які в попередні звітні періоди були віднесені до валових доходів. Доцільно підтвердити ці суми проведенням їх інвентаризації.

**3. ОБЛІК ВИТРАТ**

Відповідно до п. 7 підрозділу 4 розд. XX Кодексу витрати не визначаються щодо товарів (результатів робіт, послуг), отриманих (наданих) після дати набуття чинності розд. III Кодексу в частині вартості таких товарів (робіт, послуг), оплаченої у вигляді авансів (передоплати) до такої дати, у разі, якщо такі аванси були враховані платником податку в складі валових витрат на дату їх оплати.

У звітних періодах з початку дії розд. III Кодексу (з 01.04.2011 р.) потрібно було зменшувати су-

му витрат, визначених за правилами бухгалтерського обліку, на суми, які в минулих звітних періодах були віднесені до валових витрат при перерахуванні сум попередньої оплати за відповідні об'єкти.

В аналітичному обліку в дебетовому сальдо субрахунку 371 «Розрахунки за виданими авансами» (або рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками») станом на 01.04.2011 р. треба було виділити суми, які в попередні звітні періоди були віднесені до валових витрат. Наявність таких сум доцільно підтвердити їх інвентаризацією.

За п. 138.4 витрати, що формують собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг, визнаються витратами того звітного періоду, у якому визнано доходи від реалізації таких товарів, виконаних робіт, наданих послуг.

Окремі економісти звертають увагу на те, що згідно з п. 138.4 при попередній оплаті за продукцію до 01.04.2011 р. витрати цього періоду не включаються до собівартості реалізованої продукції після цієї дати, оскільки доходи були отримані у минулий звітний період і до цього періоду відносяться такі витрати [4, с.25]. Тобто такі витрати не можна включати до валових витрат минулих періодів згідно з нормативами Закону і не можна включати до витрат у наступні звітні періоди за нормативами Кодексу. Проте п. 7 підрозділу 4 розд. XX Кодексу передбачає, що дохід від реалізації продукції визначається за новим принципом, який потребує відповідного визначення витрат. А те, що не включаються до доходів відповідні суми попередньої оплати, визначені як дохід у минулих звітних періодах за методологією, яка діяла на той час, визначається одноразово у Перехідних положеннях Кодексу. Пункт 7 підрозділу 4 розд. XX Кодексу не підміняє п. 138.4, а лише одноразово регулює його в частині величини доходу від реалізації.

Отже, згідно з п. 138.4 у податковому обліку, як і в бухгалтерському обліку, дохід від реалізації визначається при відвантаженні продукції з відповідною сумою витрат, враховуючи й ті види витрат, які були понесені в попередні звітні періоди, якщо вони не були включені до валових витрат.

У статтях 138, 139, 140 Кодексу наведено перелік витрат, які повністю або частково не включаються до витрат у податковому обліку, але враховуються у бухгалтерському обліку. Вважаємо доцільним до рахунків обліку витрат (клас 9 і рахунок 23 Плану ра-

хунків) відкрити окремі субрахунки для обліку таких витрат. Сума витрат за дебетом відповідного рахунку відноситься до відповідної статті форми № 2 «Звіт про фінансові результати» фінансової звітності, а сума відповідного субрахунку – до Декларації про податок на прибуток податкової звітності. Практика впровадження такого обліку на деяких підприємствах дала позитивний результат. Контроль витрат визначається за їх видами, які відображаються за кожним із субрахунків. Така методика особливо доцільна при автоматизації облікових робіт і досить ефективна при проведенні аудиту.

#### 4. ОБЛІК МАТЕРІАЛЬНИХ ЗАПАСІВ

Станом на 01.04.2011 р. у податковому обліку підприємств можуть бути залишки матеріальних запасів (сировини, матеріалів, товарів, малоцінних і швидкозношуваних предметів, інших необоротних матеріальних активів) на складах, у незавершеному виробництві та готовій продукції, які не були віднесені на валові витрати у минулі звітні періоди, оскільки їх виникнення (нарахування) коригувалося залишками на кінець звітного періоду відповідно до п. 5.9 Закону. Ці залишки наведені в додатку К 1/1 до Декларації про податок на прибуток.

У Кодексі відсутня норма прямого віднесення таких залишків матеріальних запасів до витрат у наступних звітних періодах. Тут необхідно врахувати дію п. 138.4 і п. 138.5 Кодексу.

У перехідному періоді потрібно врахувати такі особливості:

*а)* балансова вартість залишків матеріальних запасів податкового обліку може не відповідати їх фактичній собівартості в бухгалтерському обліку;

*б)* залишки незавершеного виробництва і готової продукції в податковому обліку відображені в їх матеріальній складовій, а у бухгалтерському обліку їх собівартість включає також нематеріальну частину, яка в податковому обліку була віднесена до валових витрат у минулі звітні періоди.

Балансову вартість запасів необхідно перевести в собівартість. Балансова вартість запасів – це (якщо не вдаватися в деталі) вартість їх матеріальної складової. Собівартість разом з матеріальною складовою включає низку інших витрат, які в період дії Закону про податок на прибуток відображувалися в податковому обліку за правилом першої дії, а отже, у ми-

нулі звітні періоди були включені до валових витрат і вплинули на об'єкт оподаткування.

У наступних звітних періодах із собівартості реалізованої продукції об'єктів реалізації, визначеної за даними бухгалтерського обліку, необхідно було виключати суму нематеріальної складової станом на 01.04.2011 р.

Так, І. Назарбаєва пропонує такі варіанти відображення в податковому обліку залишків матеріальних запасів на 01.04.2011 р. [5, с.32]:

1. При відсутності прямої норми вартість матеріальних запасів взагалі не включатиметься у витрати минулого і наступних періодів.

2. Збільшити в податковому обліку в першому кварталі витрати і одночасно доходи на вартість витрат, які були в односторонньому порядку включені раніше до валових витрат в податковому обліку і не включені до витрат в бухгалтерському обліку.

3. Балансову вартість запасів, які є в податковому обліку на 01.04.2011 р., включити до валових витрат в першому кварталі 2011 р. і при реалізації продукції в наступних звітних періодах не наводити витрати взагалі.

4. Балансову вартість товарно-матеріальних цінностей віднести на витрати в періоді, коли відображується дохід.

Перші три варіанти вважаємо економічно необґрунтованими. Більш доцільним є четвертий варіант, за яким діє пряма норма п. 138.4: витрати, що формують собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг, визнаються витратами того звітного періоду, в якому визнано доходи від реалізації таких товарів, виконаних робіт, наданих послуг.

Для цього потрібно провести інвентаризацію матеріальних запасів і визначити їх собівартість згідно з нормами Кодексу. На практиці балансова вартість залишку матеріальних запасів на складах відповідає їх собівартості за даними бухгалтерського обліку і показана в додатку К/1 до Декларації про податок на прибуток. Під час відпуску запасів зі складу за даними бухгалтерського обліку та їх реалізації вартість запасів буде віднесена до витрат звітного періоду в складі собівартості реалізації. Якщо балансова вартість матеріальних залишків у запасах на складах не відповідає їх собівартості за даними бухгалтерського обліку, то для визначення витрат у податковому обліку необхідно на суму такого відхилення коригувати собівартість реалізації.

З урахуванням викладеного доцільно було провести станом на 01.04.2011 р. інвентаризації:

- матеріалів, товарів, малоцінних і швидкозношуваних предметів, а також необоротних матеріальних активів на складах для визначення різниці між їх балансовою вартістю в податковому обліку і собівартістю в бухгалтерському обліку;
- незавершеного виробництва і готової продукції для визначення різниці між їх матеріальною вартістю в податковому обліку і собівартістю в бухгалтерському обліку.

### **5. ОБЛІК ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ**

Відповідно до пп. 138.10.1 загальновиробничі витрати віднесені до інших витрат, які за п. 138.5 визнаються витратами звітного періоду і в кінці звітного періоду підлягають списанню на фінансові результати.

Такий норматив не відповідає методиці, передбаченій Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [6], за якою ці витрати у звітному періоді включають до собівартості продукції і лише частково відносять на фінансовий результат.

Якщо у підприємства відсутні незавершене виробництво і залишки готової продукції на кінець звітного періоду, то проблеми не виникають. Проте виникають проблеми перехідного періоду, якщо на 01.04.2011 р. була частина загальновиробничих витрат у незавершеному виробництві та готовій продукції. У цій частині є нематеріальні витрати, які вже були віднесені у минулі звітні періоди до валових витрат (оплата праці, послуги інших підприємств тощо), і матеріальні витрати, які не були віднесені до валових витрат у минулі звітні періоди та відображені як залишки матеріалів у незавершеному виробництві і готовій продукції у додатку К/1 до Декларації про податок на прибуток. У такому разі суми загальновиробничих матеріальних витрат у незавершеному виробництві та готовій продукції згідно з п.138.5 не підлягають у податковому обліку віднесенню до витрат в наступні звітні періоди. Крім того, до витрат у податковому обліку не можна відносити окремі витрати за нормами п.140.1.

### **6. СОБІВАРТІСТЬ РЕАЛІЗОВАНОЇ ПРОДУКЦІЇ**

При реалізації залишків незавершеного виробництва і готової продукції, які були в бухгалтер-

ському обліку станом на 01.04.2011 р., собівартість реалізації продукції доцільно зменшити на вартість нематеріальних витрат за кожним об'єктом, які були віднесені на валові витрати в попередніх звітних періодах.

Виходячи з викладеного в залишках незавершеного виробництва і готової продукції за кожним об'єктом на 01.04.2011 р. необхідно було виділити загальну нематеріальну частину витрат (різниця між даними бухгалтерського обліку і даними додатка К/1 Декларації про податок на прибуток), включаючи вартість нематеріальних витрат у складі загальновиробничих витрат, яку розраховують окремо.

Собівартість реалізованої продукції з урахуванням сум, які не відносять до витрат у податковому обліку, можна визначати за двома методиками.

**Перша методика (спрощена).** Собівартість реалізованої продукції за даними бухгалтерського обліку потрібно зменшити на суму витрат звітного періоду, які не відносять до собівартості реалізованої продукції.

Згідно з нормативами податкового законодавства така методика достовірна на підприємствах, де відсутні залишки незавершеного виробництва і готової продукції, зокрема в торгівлі. Різниця між собівартістю реалізованої продукції за даними фінансового і податкового обліку буде постійною.

Використання цієї методики на підприємствах, де є незавершене виробництво і залишки готової продукції на початок і кінець звітного періоду, призведе до недостовірності даних про собівартість реалізованої продукції у податковому обліку, оскільки фактично різниця у витратах між фінансовим і податковим обліком у бухгалтерському обліку частково залишиться у незавершеному виробництві та залишках готової продукції на кінець звітного періоду. В цьому разі фактичні витрати у податковому обліку будуть занижені, а фінансовий результат завищений на суму різниці у витратах за даними фінансового і податкового обліку, що була в залишках незавершеного виробництва і готової продукції на початок та кінець звітного періоду. Ця різниця являтиме собою частково тимчасову і частково постійну податкову різницю. Тимчасова різниця поступово вирівнюватиметься в наступних податкових періодах.

Підприємства, на яких є незавершене виробництво і залишки готової продукції, може вибирати

спрощену методику визначення собівартості продукції для податкової звітності, якщо податкова різниця має невелику величину. При цьому претензії з боку податкових органів не виникають, оскільки фінансовий результат постійно завищений, але коригується у наступних звітних періодах.

**Друга методика (розрахункова).** Пропонується для використання і достовірного відображення інформації у виробництвах, де є незавершене виробництво і залишки готової продукції. При цьому в операціях з формування собівартості реалізованої

продукції (облік виробничих витрат, калькулювання собівартості готової продукції, реалізація продукції) використовується окремо інформація фінансового і податкового обліку. При цьому формується постійна податкова різниця як порівняння собівартості реалізованої продукції між даними податкового і фінансового обліку.

Ця методика доцільна при великих величинах податкових різниць і наявності автоматизації облікових робіт з визначення собівартості реалізованої продукції.

### ВИСНОВКИ І ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ ДОСЛІДЖЕНЬ

Формування показників податкової звітності у перехідний період на початку застосування Кодексу має особливості, які передбачають правильність включення до доходів і витрат відповідних сум з урахуванням їх віднесення до валових доходів і валових витрат у минулі звітні періоди і зміни методики формування окремих видів доходів і витрат. Зокрема, у перехідний період доцільно врахувати особливості нарахування амортизації необоротних активів, наявність витрат на поліпшення основних засобів, наявність авансів (передоплати), одержаних від покупців і перерахованих постачальникам, наявність залишків матеріальних запасів, зміни методики списання загальновиробничих витрат і формування собівартості реалізованої продукції.

### ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА

1. **Податковий** кодекс України із змінами і доповненнями, внесеними Законом України від 23.12.2010 р. № 2856-6.

2. **Закон** України «Про оподаткування прибутку підприємств» у редакції від 22.05.97 р. № 283 із змінами та доповненнями.

3. **Хмелевский И.** Основные средства. Переходные моменты / И. Хмелевский // *Налоги и бухгалтерский учет*. – 2011, 10 марта. – № 20. – С. 4–13.

4. **Белова Н.** Переходные операции: нюансы обложения налогом на прибыль / Н. Белова // *Налоги и бухгалтерский учет*. – 2011, 10 марта. – № 20. – С. 23–35.

5. **Назарбаева И.** Остатки запасов: переходные положения не нужны / И. Назарбаева // *Бухгалтерия*. – 2011, 21 марта. – № 12. – С. 32–33.

6. **Положення** (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.12.99 р. № 318 (з наступними змінами).

После введения в действие раздела III «Налог на прибыль» Налогового кодекса Украины возникают отдельные вопросы практического использования новых нормативов формирования показателей налоговой отчетности и их отражения в налоговом учете. При этом необходимо увязать действие нормативов бухгалтерского учета, Налогового кодекса и Закона Украины «О налогообложении прибыли предприятий».

**Ключевые слова:** *Налоговый кодекс, налоговая отчетность, бухгалтерский учет, налоговый учет, доходы, расходы, налог на прибыль, декларация, нормативные документы.*

After introduction to the action of division III income «Tax» the Internal revenue codex of Ukraine there are separate questions of the practical use of new norms of forming of indexes of the tax accounting and their reflection in the fiscal accounting. It is thus necessary to tie up the action of norms of record-keeping, Internal revenue code and Law of Украины «About taxation of income of enterprises».