

УДК 657.446

Мілевська О.М.,

Піхотіна А.О.

ДВНЗ Київський національний університет ім. Т.Г. Шевченка

## **БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ТА ПОДАТКОВИЙ ОБЛІК ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК**

В 2011 році в юридичну силу вступив Податковий кодекс України. Внаслідок нових змін у податковому законодавстві в статті висвітлюється актуальне питання щодо відмінностей бухгалтерського та податкового обліків податку на прибуток. За допомогою прикладів описано особливості відображення податку на прибуток в бухгалтерському обліку, якщо сума прибутку, розрахована за правилами податкового кодексу, відрізняється від суми, розрахованої за правилами бухгалтерського обліку.

Ключові слова: бухгалтерський облік, прибуток, податок на прибуток.

Milevska O., Pihotina A.

## **ACCOUNTING AND TAX ACCOUNTING FOR INCOME TAXES**

The Tax code of Ukraine entered validity in 2011. Due to new changes in tax law the article topical reveals issue of distinction of accounting and tax accounting of a profit tax. Through examples this article describes the display of a profit tax in accounting if the sum of profit calculated by rules of tax accounting, differs from the sum of the profit calculated by rules of accounting.

Key words: accounting, income tax expense.

Милевская О.М., Пихотина А.О.

## **БУХГАЛТЕРСКИЙ И НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ**

В 2011 году вступил в юридическую силу Налоговый кодекс Украины. Вследствие новых изменений в налоговом законодательстве в статье раскрывается актуальный вопрос различия бухгалтерского и налогового учета налога на прибыль. С помощью примеров описываются особенности отображения налога на прибыль в бухгалтерском учете, если сумма прибыли, рассчитанная по правилам налогового учета, отличается от суммы прибыли, рассчитанной по правилам бухгалтерского учета.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, прибыль, налог на прибыль.

**Постановка проблеми у загальному вигляді і її зв'язок з важливими науковими та практичними завданнями.** Основним джерелом коштів для будь-якого підприємства є прибуток. В системі

бухгалтерського та податкового обліку існують різні методи його обчислення, що безпосередньо впливає на визначення суми податку на прибуток.

Дані податкового обліку через реалізацію фіскальних цілей контролюючих органів підлягають суцільній перевірці. Складна законодавча база зумовлює допущення на практиці великої кількості помилок і, відповідно, застосування штрафних санкцій.

Бухгалтерський облік залишається більш варіативним при виборі форм його ведення. При обчисленні суми бухгалтерського прибутку формується реальна картина фінансового стану підприємства. На відміну від цього, при визначенні прибутку за методикою податкового законодавства платник отримує вірогідну інформацію про результати господарської діяльності в частині доходів, витрат, результатів. Головним наслідком застосування різних методик є виникнення податкових різниць у визначених сумах прибутку. З 01.01.2011 р. набрав чинності Податковий кодекс України (далі – ПКУ), що вніс певні корективи в податковий облік щодо податку на прибуток. Тому актуальним на сьогодні є дослідження головних відмінностей розрахунку податку на прибуток за методикою податкового та бухгалтерського обліку з урахуванням нових положень ПКУ.

**Аналіз останніх досліджень, у яких започатковано вирішення проблеми.** Проблеми обліку податку на прибуток за правилами бухгалтерського та податкового обліку висвітлено у працях вітчизняних вчених: М. Дем'яненка, О. Кирилюк, Л. Стаднік, О. Кисельової, Л. Ловінської, О. Білоусової, В. Моссаковського, М. Огійчука, П. Саблука, П. Хомина та інших. Так, наприклад, О. Кисельова зазначає, що «...ускладнена система податкового обліку об'єкта оподаткування з податку на прибуток приводить також до зниження оперативного контролю та зростання податкових зловживань, погіршення платіжної дисципліни, що врешті-решт негативно позначається на сплаті бюджетних надходжень, потребує значних коштів на адміністрування податку» [1]. Професор М. Дем'яненко зазначає, що економічна діяльність податкового обліку полягає в тому, щоб ті витрати, які вважаються недоцільними не призводили до зменшення оподаткованого доходу. В практичному плані це означає, що держава не хоче втрачати свою (задекларовану) частку в доходах підприємства внаслідок суб'єктивних (непродуктивних) дій юридичної особи як суб'єкта оподаткування. Саме цю вимогу держави забезпечує (чи має забезпечувати) податковий облік [2]. Б. Валуєв наголошує, що взагалі немає необхідності у створенні відокремленого податкового обліку, оскільки так чи інакше бухгалтерські реєстри містять

необхідну для складання податкових декларацій інформацію, потрібно лише розробити алгоритм її використання [3].

**Цілі статті.** Метою написання статті є дослідження проблеми взаємозв'язку системи бухгалтерського та податкового обліку при розрахунку податку на прибуток.

**Викладення основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів.** Становлення власної податкової системи України почалося з прийняттям Закону України «Про систему оподаткування» від 25.06.1991 р. Дані табл. 1 розкривають зміни, що відбувалися відповідно до об'єкта оподаткування та ставки на прибуток.

Таблиця 1

Історичні етапи з оподаткування прибутку підприємств в Україні

Період	Нормативний документ	Об'єкт оподаткування	Ставка
1	2	3	4
1991 р.	Закон Української РСР «Про систему оподаткування» від 25.06.1991 р.	Прибуток	35%
1992 р.	Закон України «Про оподаткування доходів підприємств та організацій» від 21.02.1992 р.	Валовий дохід	18%
1993 р. (I квартал)	Декрет КМУ «Про податок на прибуток підприємств та організацій» від 26.12.1992 р.	Прибуток	30%
1993 р. (II квартал)	Закон України «Про оподаткування доходів підприємств та організацій» від 21.02.1992 р.	Валовий дохід	30%
1995 р.	Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 28.12.1994 р. № 334/94-ВР	Прибуток = виручка від реалізації – собівартість	30%
1997 р.	Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 22.05.1997 р. № 283/97-ВР	Прибуток = валовий дохід – валові витрати – амортизація	30%

Продовж. табл. 1

1	2	3	4
2004 р.	Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про оподаткування прибутку»» від 24.12. 2002 р. № 349-IV	Прибуток = валовий дохід – валові витрати – амортизація	25%
3 01.04.2011	ПКУ від 02.12.2010р. № 2755-VI	Прибуток = доходи звітного періоду – собівартість – інші витрати звітного податкового періоду	23%

02.12.2010 р. в Україні прийнято ПКУ, який передбачає поступовий перехід до застосування нових ставок податку на прибуток: з 01.04.2011 р. – 31.12.2011р. буде діяти ставка 23%; з 01.01.2012 р. – 31.12.2012 р. – 21%; з 01.01.2013 р. – 31.12.2013 р. – 19%; 01.01.2014 р. – 16 % [4].

До прийняття ПКУ методика розрахунку оподаткованого прибутку передбачала коригування суми валового доходу на валові витрати і амортизацію основних фондів та нематеріальних активів. З 01.04.2011 р. такі поняття, як валові доходи і валові витрати, зникли, натомість використовуються поняття доходів та витрат, як це передбачено в бухгалтерському обліку. На сьогоднішній день розмір податку на прибуток, що сплачуються до бюджету, відповідно до ПКУ, визначається шляхом зменшення суми доходів звітного періоду на собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг та суму інших витрат звітного податкового періоду помноженої на податкову ставку [4].

В бухгалтерському обліку податок на прибуток регулюється П(С)БО 17 «Податок на прибуток» [5] (визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати, доходи, активи і зобов'язання з податку на прибуток та її розкриття у фінансовій звітності), П(С)БО «Податкові різниці» (початок дії – 2013 р.) [6] (має визначати методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про податкові різниці та її розкриття у фінансовій звітності). Податкова різниця – різниця, яка виникає між оцінкою і критеріями визнання доходів, витрат, активів, зобов'язань за П(С)БО та доходами і витратами, визначеними податковим законодавством [7]. В бухгалтерському облік прибуток визначається на рахунку 79 «Фінансові результати» та результат списується на рахунок 441 «Прибуток нерозподілений», сума якого у фінансовій звітності відображається у Звіті про фінансові результати за рядком 220 «Прибуток до оподаткування».

Сума податку на прибуток в обліку складається з поточного податку з урахуванням відстроченого податкового зобов'язання і відстроченого податкового активу. Відстрочений податковий актив – сума податку на прибуток, що підлягає відшкодуванню в наступних періодах. Якщо на кінець звітного періоду існують тимчасові податкові різниці, що підлягають вирахуванню, то в обліку це відобразиться записом: Д-т 17 «Відстрочені податкові активи»; К-т 641 «Розрахунки за податками». Відстрочене податкове зобов'язання – сума податку на прибуток, який сплачується в наступних періодах із тимчасових різниць, що підлягають оподаткуванню. Якщо на кінець звітного періоду існують тимчасові податкові різниці, що підлягають оподаткуванню, то в обліку необхідно це відображати записом: Д-т 981 «Податки на прибутки від звичайної діяльності»; К-т 54 «Відстрочені податкові зобов'язання». Невідповідність підходів щодо визначення суми прибутку до оподаткування бухгалтерського та податкового обліків призводить до того, що ці суми значно відрізняються, що ілюструє табл. 2 [6].

Таблиця 2

Прибуток до оподаткування за правилами бухгалтерського та податкового обліку ПАТ «Концерн Галнафтогаз» за 2004–2008 рр.

Показник	Період (роки)				
	2004	2005	2006	2007	2008
1	2	3	4	5	6
1. Прибуток до оподаткування згідно бухгалтерським обліком, грн	18483,2	51803,6	45689,4	38576,5	425668,0
2. Прибуток до оподаткування згідно податковим обліком, грн	25893,3	21130,6	59582,6	20130,6	385632,0
3. Абсолютне відхилення, грн р.2 – р.1	7410,1	30673,0	13893,2	18445,9	40036,0
4. Відносне відхилення, р.2 / р.1	1,40	0,41	1,30	0,52	0,91

За даними табл. 2 обчислено показники абсолютного та відносного відхилення суми прибутку до оподаткування, розрахованого за правилами податкового та бухгалтерського обліку ПАТ «Концерн Галнафтогаз» за 2004–2008 рр., згідно з яким видно, що в системі бухгалтерського обліку прибуток становить одну величину, а в системі податкового обліку – іншу. В 2006 р. прибуток, розрахований за правилами податкового обліку, більший за прибуток, розрахований за правилами бухгалтерського обліку, у 1,3 рази, а в 2004 р. майже в півтора рази.

Розглянемо умовний приклад: підприємством «Н» відвантажена готова продукція за даними товарних накладних та акта прийому-передачі товарів на суму 36000 грн в т.ч. ПДВ; отримано авансові платежі (до 1 квітня 2011 р.) на суму 24000 грн в т.ч. ПДВ; аванси сплачені у сумі 48000 грн в т.ч. ПДВ; безоплатно отримані матеріали в сумі 3000 грн; отримані основні засоби на суму 6000 грн; собівартість виготовленої продукції 54000 грн (табл. 3).

Таблиця 3

Формування оподаткованого прибутку  
за правилами бухгалтерського та податкового обліку

Господарська операція	Формування суми прибутку до оподаткування, грн	
	Бухгалтерський облік	Податковий облік
1	2	3
1. Відвантажена готова продукція	30000	30000
2. Відображено ПДВ	Не враховується	Не враховується
3. Отримано авансові платежі	Кредиторська заборгованість	Не враховуються
4. Безоплатно отримані матеріали	3000	3000
5. Безоплатно отримані основні засоби	дохід нараховується одночасно з нарахуванням амортизації	6000
6. Сплачено аванси	Дебіторська заборгованість	Не враховуються
7. Собівартість виготовленої продукції	54000	54000
8. Сума прибутку до оподаткування	87000	93000
9. Сума податку на прибуток за ставкою 23%	20010 (87000*0,23)	21390 (21390*0,23)

Нагадаємо, що згідно з п. 7 підрозділу 4 розділу XX «Перехідні положення» ПКУ дохід не визначається щодо товарів (результатів робіт, послуг), відвантажених (наданих) після дати набрання чинності Розділом III ПКУ в частині вартості таких товарів (результатів робіт, послуг), оплаченої у вигляді авансів (передоплати) до такої дати, у тому числі в період перебування на спрощеній системі оподаткування. Тому аванси, отримані до 1 квітня 2011 р., як і сума понесених витрат внаслідок реалізації таких товарів, робіт, послуг, не включається до розрахунку об'єкта оподаткування [4]. Безоплатно отримані виробничі матеріали визначаються оподатковуваним доходом як з боку П(С)БО, так і з боку

ПКУ. Безоплатно отримані основні засоби в бухгалтерському обліку як дохід нараховується одночасно з нарахуванням амортизації, а в податковому обліку амортизація за такими активами не нараховується, а податок на прибуток обчислюється одразу при безоплатному отриманні об'єкту основних засобів. Відповідно до ПКУ ставка податку на прибуток з 01.04. 2011 р. становить 23%.

Отже, в наведеному прикладі сума податку на прибуток, розрахованого за правилами бухгалтерського обліку, менше суми податку на прибуток, розрахованого за правилами податкового обліку (20010 грн < 21390 грн). Облік податку на прибуток, якщо його обчислена сума за правилами бухгалтерського обліку менше суми, обчисленої за правилами податкового, наведено в табл. 4.

Таким чином, якщо сума податку на прибуток за бухгалтерським обліком менша за суму податку на прибуток згідно із податковим обліком, то виникає відстрочений податковий актив, сума якого знаходиться як різниця значень обох податків і обліковується на рахунку 17 «Відстрочені податкові активи». Зрозуміло, що бухгалтерський облік забезпечує повну та достовірну інформацію про господарську діяльність, а податковий базується на потребах фіска, що і є головною проблемою обліку податку на прибуток в нашій країні.

Таблиця 4

Облік податку на прибуток,  
якщо обчислена сума за правилами бухгалтерського обліку  
менше суми, обчисленої за правилами податкового обліку

Зміст операцій	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
	Дт	Кт	
1. Нараховано суму податку на прибуток	98	641	20010
2. Відображено відстрочений податковий актив	17	641	1380
3. Списана сума податку на прибуток	79	98	20010
4. Перераховані кошти до бюджету	641	311	21390

Примітка. Дані умовні

Основним документом, який відображає суму податку на прибуток, є Декларація з податку на прибуток з додатками до неї. Крім того, згідно з п. 46.2 ст. 46 ПКУ платник податку на прибуток подає разом з відповідною податковою декларацією квартальну або річну фінансову звітність (крім малих підприємств) у порядку, передбаченому для подання податкової декларації. Звітним періодом подання декларації може бути календарний квартал, півріччя, три квартали і календарний рік. Декларація

з додатками до неї подаються платником незалежно від виникнення у звітному періоді у платника податкового зобов'язання. Відповідно до ПКУ, кожен платник податку повинен забезпечувати накопичення в регістрах бухгалтерського обліку інформації про доходи, витрати, тимчасові та постійні податкові різниці для складення декларації з податку. Все це перетворює сплату податку на складний та громіздкий процес для кожного бухгалтера, що супроводжується низкою штрафів та санкцій. Останні, в свою чергу, є складовим джерелом доходу для бюджету, що ставить під сумнів не зацікавленість держави в даній проблемі та відстрочення її вирішення. Головні відмінності між податковим та бухгалтерським обліком податку на прибуток можна сформулювати так:

**Мета.** Для цілей бухгалтерського обліку метою є надання даних для здійснення контролю внутрішніми і зовнішніми користувачами, відповідно за результатами діяльності. Для цілей податкового обліку – формування даних, які відповідають потребам податкових органів при перевірці діяльності підприємств.

**Функції.** Для цілей бухгалтерського обліку функціями є: управлінська, аналітична, інформаційна, оціночна, контрольна. Для цілей податкового обліку – фіскальна та функція захисту інтересів держави при здійсненні комерційної діяльності суб'єктами господарювання.

**Нормативна регламентація.** Для бухгалтерського обліку застосовуються норми П(С)БО 17 «Податок на прибуток» [5], П(С)БО «Податкові різниці» [6]. Для податкового обліку – ПКУ[4].

**Характер.** Бухгалтерський облік є більш варіативним при виборі форм ведення, а вибірковість перевірки, відображає реальну картину фінансового стану. Податковий облік є чітко регламентованим; піддається суцільній перевірці; відображає вірогідну інформацію про результати господарської діяльності в частині доходів, витрат, результатів.

**Об'єкт.** Об'єктом бухгалтерського обліку є прибуток, який розраховується як сума нерозподіленого прибутку за попередній рік і сума чистого прибутку за поточний рік мінус суми нарахованих дивідендів за поточний рік і суми внесків на поповнення резервного капіталу; відображається в обліку на рахунку 441 «Прибуток нерозподілений». Об'єктом податкового обліку є прибуток, який розраховується шляхом зменшення суми доходів звітного періоду на собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг та суму інших витрат звітного податкового періоду.

**Порядок визначення доходів та витрат.** В бухгалтерському обліку застосовуються норми П(С)БО 17 «Податок на прибуток» [5], П(С)БО 15



«Дохід», П(С)БО 16 «Витрати», П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати». В податковому обліку – норми Розділу III ПКУ [4]

Дата визначення доходів та витрат. Як в бухгалтерському обліку, так і в податковому застосовується метод нарахування, за яким: дохід від реалізації товарів визнається за датою переходу покупцеві права власності на цей товар; дохід від надання послуг та виконання робіт визнається за датою складання відповідного документа, що підтверджує факт надання послуг або виконання робіт. Витрати визнаються за датою нарахування доходів.

**Висновки.** Таким чином, прийняття ПКУ, що почав діяти із 01.01.2011р. (розділ 3 «Податок на прибуток» – із 01.04.2011р.) хоч і ліквідувало значну частину відмінностей між податковим та бухгалтерським обліками, вони є різними, мають свої особливості, зокрема з розрахунку податку на прибуток, і уніфікувати їх на сьогоднішній день практично неможливо.

1. Кисельова О. Концептуальні засади реформування податку на прибуток / О.Кисельова // Бухгалтерський облік і аудит. - №2. – 2005. – С. 37–42.
2. Дем'яненко М.Я. Щодо уніфікації бухгалтерського і податкового обліку / М.Я.Дем'яненко // Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи / За ред. П.Т.Саблука, М.Я.Дем'яненка, В.М.Жука. – К.: Інститут аграрної економіки, 2003. – С. 9–10.
3. Валуєв Б. Проблема управленческой ориентации бухгалтерского учета / Б.Валуєв // Світ бухгалтерського обліку. – 1998. – № 4. – С. 3–7.
4. Податковий кодекс України від 01.01.2011 р. № 2755-VI // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
5. П(С)БО 17 «Податок на прибуток», Наказ Міністерства фінансів України № 27 від 25.01.2011 р. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0047-01>.
6. П(С)БО «Податкові різниці», затверджене Наказом Мінфіну від 25.01.2011 р. № 212/18950 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0212-11>.
7. Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України : в 3 т. / кол. авторів [заг. редакція, М.Я. Азарова]. – К.: Міністерство фінансів України, Національний університет ДПС України, 2010. – 2389 с.