

Мілевська О.М., Піхотіна А.О.

УДК 657.446

ВІДМІННОСТІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ТА ПОДАТКОВОГО ОБЛІКУ ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК

Постановка проблеми. 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 року 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.

Об'єктом дослідження є податок на прибуток.

Предметом дослідження є відмінності формування та відображення податку на прибуток в системі бухгалтерського та податкового обліку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми обліку податку на прибуток за правилами бухгалтерського та податкового обліку висвітлено у працях вітчизняних вчених: М.Я. Дем'яненко, О.Ф. Кирилюк, Л.І. Стаднік, О. Кисельової, Л.Г. Ловінської, О.С. Білоусової, В.Б. Моссаковського, М.Ф. Огійчука, П.Т. Саблука, П.Я. 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.Я. 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.І. 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].

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

Виклад основного матеріалу. 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
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%
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%
з 01.04.2011р.	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 01.04.2011р - 31.12.2011р. буде діяти ставка 23%; з 01.01.2012р. - 31.12.2012р - 21%; з 01.01.2013р. - 31.12.2013р. - 19%; 01.01.2014р. - 16 % [4].

Динаміка зміни ставки податку на прибуток протягом 1991 - 2014р. відображена на рис. 1.

ВІДМІННОСТІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ТА ПОДАТКОВОГО ОБЛІКУ ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК

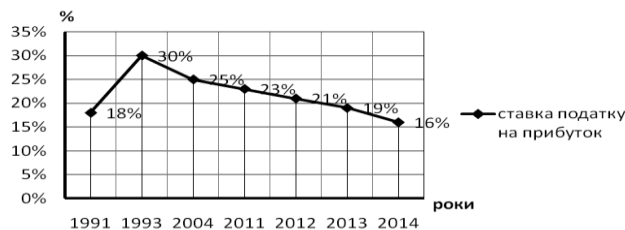


Рис. 1. Динаміка зміни ставки податку на прибуток за 1991-2014 рр.

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. Прибуток до оподаткування згідно бухгалтерського обліку, грн.	18 483,2	51 803,6	45 689,4	38 576,5	425 668,0
2. Прибуток до оподаткування згідно податкового обліку, грн.	25 893,3	21 130,6	59 582,6	20 130,6	385 632,0
3. Абсолютне відхилення, грн. р.2 – р.1	7 410,1	30 673,0	13 893,2	18 445,9	40 036,0
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. (рис.2).

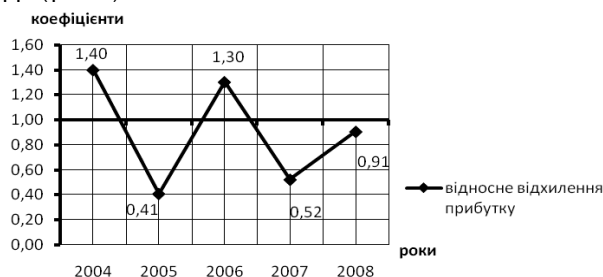


Рис. 2. Динаміка відносного відхилення суми прибутку до оподаткування, розрахованого за правилами бухгалтерського та податкового обліку ПАТ «Концерн Галнафтогаз» протягом 2004-2008 рр.

Згідно даних видно, що в системі бухгалтерського обліку прибуток становить одну величину, а в системі податкового обліку - іншу. Відносні відхилення не стабільні та мають високий рівень варіації. В

2006 році прибуток, розрахований за правилами податкового обліку, більший за прибуток, розрахований за правилами бухгалтерського обліку, у 1,3 рази, а в 2004 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).

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 року, 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 року становить 23%.

Таблиця 3. Формування оподаткованого прибутку за правилами бухгалтерського та податкового обліку.

Господарська операція	Формування суми прибутку до оподаткування, грн.	
	Бухгалтерський облік	Податковий облік
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 (93000*0,23)

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.

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.

Таким чином, якщо сума податку на прибуток за бухгалтерським обліком менша за суму податку на прибуток згідно податкового обліку, 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.

Основним документом, який документально 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 реєстрах 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 представлено в табл. 5.

ВІДМІННОСТІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ТА ПОДАТКОВОГО ОБЛІКУ ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК

Таблиця 5. Відмінності відображення податку на прибуток в системі бухгалтерського та податкового обліку.

Критерії відмінностей	Бухгалтерський облік	Податковий облік
Мета	Надання даних для здійснення контролю внутрішніми і зовнішніми користувачами, відповідно за результатами фінансово-господарської діяльності.	Формування даних, які відповідають потребам податкових органів при перевірці діяльності підприємств
Функції	Управлінська, аналітична, інформаційна, оціночна, контрольна	Фіскальна та функція захисту інтересів держави при здійсненні комерційної діяльності суб'єктами господарювання
Нормативно-законодавча база	П(С)БО 17 «Податок на прибуток», Наказ Міністерства фінансів України № 27 від 25.01.2011р. П(С)БО «Податкові різниці», затверджене Наказом Мінфіну від 25.01.2011 р. № 212/18950	Податковий кодекс України від 01.01.2011 р № 2755-VI
Характер	Варіативний при виборі форм його ведення, вибірковість перевірки, відображає реальну картину фінансового стану	Чітко регламентований та піддається суцільній перевірці, відображає вірогідну інформацію про результати господарської діяльності в частині доходів, витрат, результатів
Об'єкт	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 « <u>Прибуток нерозподілений</u> »	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	П(С)БО 17 «Податок на прибуток», П(С)БО 15 «Дохід», П(С)БО 16 «Витрати», П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати»	Розділ III Податкового кодексу України
Дата визначення доходів та витрат	<u>Метод нарахування:</u> - 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 нарахуванням доходів.	

Висновок. Таким чином, прийняття Податкового кодексу, 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 обліком, вони залишаються різними видами обліку, мають свої особливості, зокрема з розрахунку податку на прибуток, і уніфікувати їх на сьогоднішній день практично неможливо.

Джерела та література:

1. Кисельова О. Концептуальні засади реформування податку на прибуток / О. Кисельова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 2. – 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. : Ін-т аграрної економіки, 2003. – С. 9-10.
3. Валусев Б. Проблема управленческой ориентации бухгалтерского учета / Б. Валусев // 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>.