

А.А. ЧИРВА

(Національний університет Державної податкової служби України, м. Ірпінь, Україна)

Облік податку на прибуток: проблеми та шляхи їх вирішення

В обліку при розрахунку податку на прибуток можуть виникати відмінності, що зумовлені розбіжністю оновлених норм національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та Податкового кодексу України. Тому актуальним є пошук шляхів удосконалення методики та організації облікових процедур з податку на прибуток. Зокрема, доцільно згрупувати існуючі вказівки та на їх основі розробити раціональний алгоритм обліку податку на прибуток для суб'єктів підприємництва.

Стаття присвячена обґрунтуванню практичної адаптації законодавчої бази та методичних вказівок щодо обліку податку на прибуток як важливої ланки у механізмі прийняття управлінських рішень. Розкрито проблеми, що виникають в процесі обліку податку на прибуток. На основі вивчення норм діючих нормативно-правових документів виокремлено етапи визначення податкового прибутку (збитку) звітного періоду згідно норм П(С)БО. Представлено методику визначення податку на прибуток згідно норм Податкового кодексу України. Здійснено порівняльний аналіз методик розрахунку податкового прибутку (збитку) звітного періоду та окреслені напрями удосконалення облікових процедур по податку на прибуток.

Ключові слова: облік, податок на прибуток, методика розрахунку податку на прибуток, податкові різниці, Податковий кодекс України.

А.А. ЧИРВА

(Национальный университет Государственной налоговой службы Украины, г. Ирпень, Украина)

Учет налога на прибыль: проблемы и пути их решения

В учете при расчете налога на прибыль могут возникать различия, что обусловлено расхождением обновленных норм национальных положений (стандарты) бухгалтерского учета и Налогового кодекса Украины. Поэтому актуальным является поиск путей совершенствования методики и организации учета налога на прибыль. В частности, целесообразно сгруппировать существующие указания и на их основе разработать рациональный алгоритм учета налога на прибыль для субъектов предпринимательства.

Статья посвящена обоснованию практической адаптации законодательной базы и методических указаний по учету налога на прибыль как важного звена в механизме принятия управленческих решений. Раскрыты проблемы, возникающие в процессе учета налога на прибыль. На основе изучения норм действующих нормативно-правовых документов выделены этапы определения налоговой прибыли (убытка) отчетного периода в соответствии с нормами П(С)БУ. Представлена методика определения налога на прибыль согласно норм Налогового кодекса Украины. Осуществлен сравнительный анализ методик расчета налоговой прибыли (убытка) отчетного периода и намечены направления совершенствования учетных процедур по налогу на прибыль.

Ключевые слова: учет, налог на прибыль, методика расчета налога на прибыль, налоговые различия, Налоговый кодекс Украины.

А.А. CHYRVA

(National University of State Tax Service of Ukraine, Irpin, Ukraine)

Income Tax Accounting: Problems and Solutions

In accounting when calculating income tax can arise differences caused by mismatch of updated national accounting regulations (standards) and Tax Code of Ukraine. So important is finding ways to improve methods and procedures of income tax accounting. In particular, it is reasonable to group the existing instructions and on their basis work out the rational algorithm of income tax accounting for business entities.

The article is concentrated on justification of practical adaptation of legislative framework and methodological instructions on income tax accounting as a vital link in the mechanism of decision-making management. The problems arising in income tax accounting are exposed. Based on the rules of applicable legal documents determined the stages of taxable profit (loss) definition for the reporting period in accordance with the norms of Ukrainian Accounting Standards. The structural logic scheme in the methodology for determining income tax under the Tax Code of Ukraine is presented. The comparative analysis is conducted for methods of calculating taxable profit (loss) for the reporting period and directions for improvement of income tax accounting procedures are outlined.

Keywords: accounting, income tax, income tax calculating method, tax differences, Tax Code of Ukraine.

Постановка проблеми. Дослідження сучасної нормативно-правової літератури з питань методики та організації обліку податку на прибуток, свідчить про недостатність їх тлумачення для застосування у практичній діяльності. Враховуючи швидкі зміни у економіці України ефективність прийняття управлінського рішення залежить від дієвості впровадження законів та методичних вказівок, які регулюють складну ділянку обліку фінансових результатів та обліку податку на прибуток зокрема. Тому пошук шляхів удосконалення методики та організації облікових процедур з податку на прибуток передбачає, перш за все, згрупування існуючих вказівок та на їх основі розробки раціонального алгоритму обліку податку на прибуток для суб'єктів підприємництва.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вагомий внесок в дослідження проблематики обліку податку на прибуток внесли такі вчені як В.В. Бабич, В.М. Жук [1], І.В. Жураковська, А.О. Касич, О.І. Авраменко, Л.Г. Ловінська, Н.О. Лоханова, О.В. Маркевич, Б. Кушнірук, О.Г. Пономаренко, В.П. Синчак [10], С.В. Юшко [11] та інші. Проте для ефективного практичного втілення методичних вказівок та законодавчої бази щодо обліку податку на прибуток необхідно усебічне вивчення та вирішення існуючих проблем як при визначенні податку, який відображається у звіті про фінансові результати, так і при визначенні прибутку як об'єкта оподаткування.

Мета статті полягає в обґрунтуванні практичної адаптації законодавчої бази та методичних вказівок щодо обліку податку на прибуток, як важливої ланки у механізмі прийняття управлінського рішення.

Для досягнення поставленої мети окреслено наступне коло завдань:

- визначити перелік існуючих проблем стосовно етапів визначення податку на прибуток згідно норм положень (стандартів) бухгалтерського обліку та Податкового кодексу України;

- розробити адаптовану методику обрахування податку на прибуток та аргументувати необхідність її впровадження.

Виклад основного матеріалу дослідження. Проблематика обліку податку на прибуток пов'язана із існуючими розбіжностями у визначенні податкового прибутку (збитку) звітного періоду згідно норм П(С)БО та згідно норм Податкового кодексу України (в подальшому ПКУ). Тому

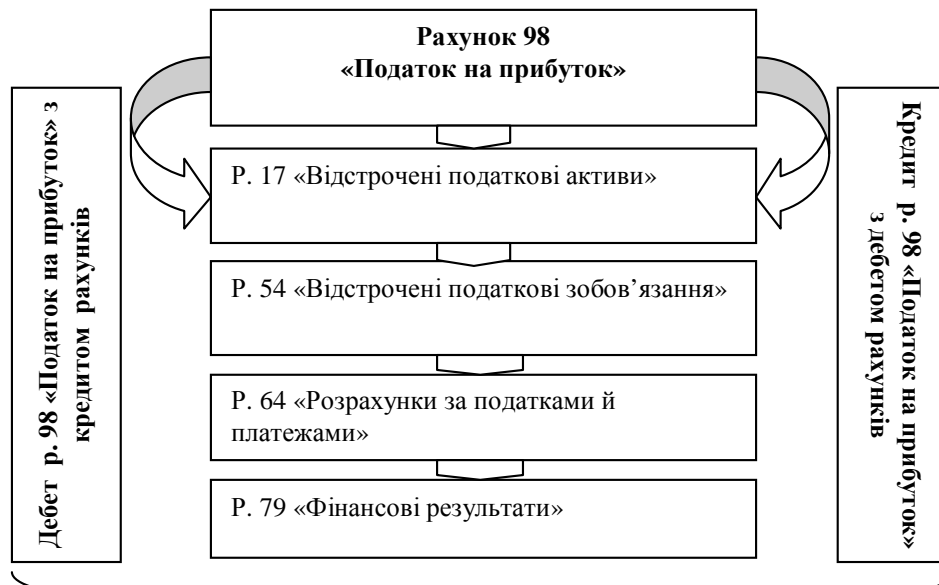
необхідно усунути подвійне тлумачення законодавчих актів та розробити додаткові методичні вказівки щодо обліку податку на прибуток, що дозволить здійснити практичну адаптацію методології розрахунку фінансового результату до оподаткування та об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств. Такі новації дозволять скоротити час на виконання облікових процедур та формування декларації з податку на прибуток

Для усвідомлення сутності облікових процедур з податку на прибуток слід чітко визначати етапи обрахунку фінансового результату до оподаткування за даними бухгалтерського обліку, володіти змістом самих понять фінансовий результат, прибуток, збиток, податок на прибуток. І тільки за таких умов можливо раціонально застосовувати концепцію обліку податку на прибуток.

Облік суми витрат з податку на прибуток ведеться на рахунку 98 «Податок на прибуток», яка складається з поточного податку на прибуток з урахуванням відстроченого податкового зобов'язання і відстроченого податкового активу та визначається відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток» [7]. За дебетом рахунку відображається нарахована сума податку на прибуток, за кредитом – включення до фінансових результатів на рахунку 79 «Фінансові результати».

Рахунок 98 «Податок на прибуток» кореспондує за дебетом з кредитом рахунків: 17 «Відстрочені податкові активи», 48 «Цільове фінансування і цільові надходження», 54 «Відстрочені податкові зобов'язання», 64 «Розрахунки за податками й платежами», 79 «Фінансові результати»; за кредитом з дебетом рахунків: 17 «Відстрочені податкові активи», 54 «Відстрочені податкові зобов'язання», 64 «Розрахунки за податками й платежами», 79 «Фінансові результати».

Відображення суми витрат з податку на прибуток на рахунках бухгалтерського обліку це один із завершальних етапів облікових процедур з обліку податку на прибуток. Йому передує складний комплекс робіт щодо визначення податкового прибутку (збитку) згідно оновлених норм П(С)БО 17 «Податок на прибуток» [7] та Положення бухгалтерського обліку «Податкові різниці» [8] (табл. 1).



***Примітки:**
 1) Дт 98 Кт 64 «Нарахований податок на прибуток за даними податкових розрахунків»
 2) Дт 17 Кт 98 «Витрати з податку на прибуток зменшені на суму тимчасової різниці»
 3) Дт 98 Кт 54 «Нарахована різниця з податку на прибуток за даними податкового та бухгалтерського обліку»
 4) Дт 79 Кт 98 «Списані витрати з податку на прибуток на фінансовий результат»
 У кінці звітного періоду списуються нараховані відстрочені податкові зобов'язання за рахунок раніше створених відстрочених податкових активів (закриття рахунка 54 на рахунок 17)

Рис. 1. Кореспонденція рахунків по рахунку 98 «Податок на прибуток»

Таблиця 1

Етапи визначення податкового прибутку (збитку) звітного періоду згідно норм П(С)БО 17 «Податок на прибуток» та Положення бухгалтерського обліку «Податкові різниці»

№/№	Етапи визначення	Нормативно-правове джерело
I	Визначення доходів звітного періоду	П(С)БО 15 «Дохід»
II	Визначення витрат, що були здійснені для отримання цих доходів, які визнані і оцінені відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку	П(С)БО 16 «Витрати»
III	Обрахування фінансового результату до оподаткування за даними бухгалтерського обліку	П(С)БО 17 «Податок на прибуток»
IV	Коригування на суму постійних податкових різниць	Положення бухгалтерського обліку «Податкові різниці»
V	Коригування на частину суми тимчасових податкових різниць, що відноситься до звітного періоду	Положення бухгалтерського обліку «Податкові різниці»
VI	Визначенні податкового прибутку (збитку) звітного періоду	П(С)БО 17 «Податок на прибуток»

Джерело: розроблено автором відповідно до діючих нормативно-правових джерел.

Етапи визначення податкового прибутку (збитку) звітного періоду представлені у таблиці взаємопов'язані з відповідними нормативно-правовими актами. Так, перший етап «Визначення доходів звітного періоду» доцільно здійснювати відповідно засад П(С)БО 15 «Дохід». Методика визначення витрат, що були здійснені для отримання цих доходів викладена у П(С)БО 16 «Витрати».

Обрахування фінансового результату до оподаткування за даними бухгалтерського обліку більш складний етап, який повинен здійснюватись з урахуванням засад П(С)БО 17 «Податок на прибуток». Важливість цього етапу підкреслюється і тим, що помилка може викривити дані про результати діяльності суб'єкта підприємництва.

Бухгалтерський облік

Щодо здійснення коригування податкового прибутку (збитку) звітного періоду на суми тимчасових та постійних податкових різниць, то ці етапи найкритичніші та трудомісткі.

По-перше, спочатку це виявлення сальдо деяких статей (рахунків) активів і зобов'язань, які (за вирахуванням ПДВ) слід віднести до категорії тимчасових різниць. По-друге, обчислення податку на кожну, виявлену таким чином, тимчасову різницю як добутку цієї різниці та діючої ставки податку на прибуток. По-третє, проведення результату цього обчислення в бухгалтерському обліку:

- відкладених податкових активів (рахунок 17);

- відкладених податкових зобов'язань (рахунок 54).

Механізм бухгалтерських проведення з нарахування податку на прибуток, на перший погляд, здається досить складним. Однак кореспонденція рахунків, при здійсненні облікових процедур з обліку податку на прибуток, обмежується тільки п'ятьма рахунками (98 «Податок на прибуток», 17 «Відстрочені податкові активи», 54 «Відстрочені податкові зобов'язання», 64 «Розрахунки за податками й платежами», 79 «Фінансові результати»)

в залежності від кожної конкретної ситуації, що спрощує облік суми податку на прибуток. Істотною перевагою для практики обліку податку на прибуток є те, що з першого січня 2014 року у складі фінансової звітності платник має право зазначити (не зобов'язаний) тимчасові та постійні податкові різниці за формою, встановленою центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну фінансову політику. В абзаці третьому пункту 46.2 ст. 46 ПКУ [3] слово «зазначає» замінено словами «має право зазначити», тобто з 01.01.2014 р. відображення тимчасових та постійних податкових різниць є добровільним.

При визначенні податкового прибутку (збитку) звітного періоду згідно норм податкового законодавства кількість облікових процедур більша, ніж при визначенні податкового прибутку (збитку) згідно оновлених норм П(С)БО 17 «Податок на прибуток» та Положення бухгалтерського обліку «Податкові різниці». Діючі норми ПКУ щодо обрахування податку на прибуток можна представити у вигляді структурно-логічної схеми методики визначення податку на прибуток.

Таблиця 2

Методика визначення податку на прибуток згідно норм ПКУ

Етап		Законодавче забезпечення
I	Визначення доходів	Ст. 135 ПКУ
II	Визначення собівартості та інших витрат	Ст. 138-148 ПКУ
III	Обрахування об'єкта оподаткування податком на прибуток	Ст. 134 ПКУ
IV	Застосування ставки податку на прибуток	Ст. 151 ПКУ, Закон № 713 [2]
V	Ознайомлення з довідниками пільг	Довідники пільг № 71/1, 71/2
VI	Визначення суми податку на прибуток	Ст. 152 ПКУ
VII	Заповнення податкової декларації з податку на прибуток	Наказ № 872 від 30.12.2013 р. [8]
VIII	Визначення звітного періоду	Ст. 49 ПКУ, Закон № 657 від 24.10.2013 р. [4]

Джерело: розроблено автором.

Кожен з восьми етапів структурно-логічної схеми методики визначення податку на прибуток повинен здійснюватися з врахуванням вимог відповідних статей ПКУ. При цьому існує ряд етапів для яких необхідні додаткові методичні вказівки при їх реалізації. Так, при застосуванні ставки податку на прибуток необхідно використовувати норму статті 151 ПКУ з відповідними засадами Закону № 713-VII від 19.12.2013 р. «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо ставок окремих податків» [6], згідно яких у 2014 році відбулося зниження ставки податку до 18 відсотків (замість запланованих спочатку в ПКУ 16 відсотків), а для суб'єктів індустрії програмної продукції, які застосовують особливості оподаткування, передбачені в пункті 15 підрозділу 10 розділу статті 151 ПКУ, – 5 відсотків.

Складним етапом є ознайомлення з довідником пільг, тому що для визначення пільгової категорії платника податків необхідно використовувати складну методику Міністерства доходів і зборів

України. Прогресивним кроком на сьогодні є те, що з метою належної організації справляння податку на прибуток та забезпечення однакового підходу до порядку визначення витрат бюджету від застосування податкових пільг Департаментом координації нормотворчої та методологічної роботи з питань оподаткування регулярно оприлюднюються довідники податкових пільг (довідник № 71/1 податкових пільг, що є втратами доходів бюджету; довідник № 71/2 інших податкових пільг), дані яких необхідно використовувати платникам при заповненні звіту про суми отриманих податкових пільг за затвердженою формою.

Після визначення суми податку на прибуток та інших відправних категорій, суб'єктам господарювання необхідно заповнити податкову декларацію з податку на прибуток, за формою затвердженою наказом Міндоходів від 30.12.2013 р. № 872 [9]. Одночасно слід пам'ятати про можливість подання спрощеної податкової декларації з податку

на прибуток підприємств, який оподатковується за нульовою ставкою відповідно до пункту 154.6 статті 154 ПКУ [3].

Найбільш дискусійним етапом на даний час є доцільність розмежування платників податків при визначенні звітного періоду по податку на прибуток. Так, Законом № 657-VII від 24 жовтня 2013 року «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо обліку та реєстрації платників податків та удосконалення деяких положень» [5] внесено зміни до п. 152.9 ст. 152 ПКУ, відповідно до яких базовим податковим (звітним) періодом для платників авансових внесків є календарний рік або календарний квартал. Таким чином, платники авансових внесків декларацію з податку на прибуток подають за підсумками року, а у разі якщо виникають обставини, визначені в абзацах восьмому та дев'ятому п. 57.1 ст. 57 ПКУ, такі платники мають право перейти на подання квартальної звітності, тобто подають декларацію з податку на прибуток за підсумками першого кварталу, півріччя, трьох кварталів та за рік. Платники податку, у яких доходи, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування, за останній базовий податковий (звітний) період не перевищують 10 млн. грн., та неприбуткові установи (організації) сплачують податок на прибуток на підставі податкової декларації, яку подають до контролюючих органів за звітний (податковий) рік.

Таким чином, на даний час етапи обрахунку податку на прибуток, який відображається у звіті підприємства про фінансові результати, і прибуток, який є об'єктом оподаткування, відрізняються за методикою розрахунку. Причиною цього є те, що бухгалтерський прибуток обчислюється шляхом зіставлення доходів і витрат, визначених відповідно до Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, податковий прибуток визначається шляхом зіставлення доходів і витрат, визначених відповідно до розділу III ПКУ.

Висновки. При реалізації облікового процесу щодо визначення податкового прибутку (збитку) згідно оновлених норм П(С)БО та ПКУ існують відмінності. Представлені облікові етапи існують виокремлено в деяких аспектах, що не сприяє дієвому практичному впровадженню оновлених законодавчих норм. Тому, по-перше гармонізація бухгалтерського та податкового обліку не можлива без зменшення кількості облікових етапів та спрощення їх процедур. Реалізація цього напрямку полягає у розробці методичних вказівок щодо обліку податку на прибуток та заповнення декларації з податку на прибуток. Зокрема: по-перше, необхідно викреслити існуючі різниці у перших облікових етапах – визначенні доходів звітного періоду. По-друге, врахувавши відмінності у складі витрат звітного періоду скоротити їх на законодавчому рівні. По-третє: трудовитрати на етапах коригування на суми постійних та тимчасових податкових різниць звести до мінімуму можливо тільки при скороченні

податкових різниць. Впровадження трьох представлених напрямків удосконалення дозволить об'єднати етапи визначення податку на прибуток, який відображається у звіті підприємства про фінансові результати, і прибутку, який є об'єктом оподаткування згідно норм П(С)БО та ПКУ, значно скоротивши їх кількість. Це в цілому спростить облікові процедури та забезпечить більшу прозорість бухгалтерського обліку, як інформативного підґрунтя для ведення податкового обліку.

4 Список використаних джерел

1. Жук В.М. Стан та розвиток спеціальних режимів оподаткування аграрного бізнесу / В.М. Жук // Фінанси України. – 2011. - № 7. – С.33-42.
2. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.uazakon.com/documents/date_33/pg_gncexv/pg13.htm.
3. Податковий кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
4. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо усунення окремих неузгодженостей норм законодавства: Закон України від 10.04.2014 р. № 1200-VII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/1200-18>.
5. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо обліку та реєстрації платників податків та удосконалення деяких положень: Закон України від 24.10.2013 р. № 657-VII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/657-18>.
6. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо ставок окремих податків: Закон України від 19.12.2013 р. № 713-VII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/713-18>.
7. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток»: наказ Міністерства фінансів України від 28.12.2000 р. № 353 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0047-01>.
8. Про затвердження Положення бухгалтерського обліку «Податкові різниці»: Наказ Міністерства фінансів України від 25.01.2011 р. № 27 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0212-11>.
9. Про затвердження форми Податкової декларації з податку на прибуток підприємства: Наказ Міндоходів від 30.12.2013 р. № 872 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://minrd.gov.ua/zakonodavstvo/podatkovozakonodavstvo/nakazi/63025.html>.
10. Синчак В.П. Формування спрощеної системи оподаткування у контексті державної підтримки малого бізнесу та стимулювання зайнятості населення / В.П. Синчак // Облік і фінанси. - 2012. - № 4. - С. 50-58.
- Юшко С.В. Бухгалтерський і податковий облік податку на прибуток та оцінка чинного порядку їх узгодження / С.В. Юшко // Облік і фінанси АПК. - 2009. - № 3. - С. 119-124.