

Прокопович Л. Б.,  
канд. екон. наук, доцент кафедри обліку та економічного аналізу,  
e-mail: kalka.root@gmail.com

Шевчук С. В.,  
канд. екон. наук, доцент кафедри обліку та економічного аналізу,  
Національний університет кораблебудування,  
м. Миколаїв, Україна,  
e-mail: ser\_nat@mail.ru

## РАЦІОНАЛІЗАЦІЯ ОБЛІКОВИХ ПРОЦЕДУР ВИЗНАЧЕННЯ ОПОДАТКОВУВАНОВОГО ПРИБУТКУ ПІДПРИЄМСТВ

*Важливим питанням бухгалтерського обліку є узгодження процедур формування прибутку для цілей фінансової та податкової звітності. Чинна модель обчислення оподаткованого прибутку має ряд принципових недоліків, які не сприяють економічності бухгалтерського обліку. З метою удосконалення технологічного аспекту формування облікової інформації запропоновано структурно деталізувати рахунки доходів та витрат за ознакою виникнення податкових різниць, що дозволить в системному порядку обчислювати податок на прибуток та формувати показники звітності. Визначено шляхи подальшого удосконалення процедур обчислення податку на прибуток за критерієм підвищення ефективності бухгалтерського обліку.*

**Ключові слова:** бухгалтерський облік; оподатковуваний прибуток; податкові різниці; податок на прибуток.

**Постановка проблеми.** За часів незалежності податок на прибуток є одним з основних джерел поповнення дохідної частини бюджету України. У структурі доходів державного бюджету у 2012 році надходження від податку на прибуток склали 16,1 %, у 2013 році – 16,1 %, у 2014 році – 11,3 %. Значимість податку на прибуток як джерела фінансування функцій держави обумовлює підвищену увагу до механізму його обчислення як з боку державної фіскальної служби, так і суб'єктів господарювання. Адже, як справедливо зазначає професор Т. А. Бутинець, податкові ризики можуть призвести до додаткових фінансових витрат (донарахування податків, пеня, штрафи), судових витрат, витрат на консультації та інших витрат [1, с. 91].

Бухгалтерський облік представляє собою єдину впорядковану систему збору, обробки та передачі інформації, яка може бути використана підприємствами для обчислення податків, а контролюючими органами для перевірки достовірності таких даних. Відтак важливим елементом побудови ефективної облікової системи є наявність чіткого методичного механізму використання інформації бухгалтерського обліку з метою розрахунку податку на прибуток та складання податкової звітності.

Податковим кодексом України (далі ПКУ) передбачено модель обчислення об'єкта оподаткування податком на прибуток, яка передбачає коригування фінансового результату на суму різниць. Суттєвим недоліком, який ускладнює процес обчислення подат-

ку на прибуток, є відсутність обґрунтованої методики накопичення та використання облікової інформації про такі різниці з метою формування податкової звітності.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Вивчення науково-практичної літератури свідчить про відсутність єдиного підходу щодо вирішення вищевказаної проблеми. Питання сутності та облікового відображення інформації про податкові різниці розглядали в своїх працях Т. Гейер [2], С. В. Кучер [3], Т. І. Єфименко, Л. Г. Ловінська [4], Н. О. Лоханова [5], Є. І. Свідерський, Д. Є. Свідерський [6], Г. А. Ямборко [7]. Детальний аналіз теоретичних основ та облікового забезпечення процедур обчислення оподаткованого прибутку, взаємозв'язок бухгалтерського обліку та податкового законодавства висвітлювалися фахівцями в ряді монографіях [8; 9].

**Виділення раніше невирішених частин загальної проблеми.** Проте, не зважаючи на значну кількість публікацій присвячених цій проблемі, відсутня цілісна концепція та комплексний підхід до розуміння методики формування інформації про оподатковуваний прибуток. Недотримання принципу стабільності податкової системи вимагає постійного пошуку шляхів розв'язання проблеми обчислення результатів діяльності для цілей фінансової звітності та оподаткування.

**Постановка задачі.** З урахуванням вищевикладеного, метою даної статті є обґрунтування теоретичних та прикладних положень формування інформації про

оподатковуваний прибуток за даними бухгалтерського обліку. В процесі дослідження використовувалися абстрактно-логічний метод (формулювання висновків), аналізу, дедукції, порівняння, моделювання (обґрунтування положень щодо податкових різниць на рахунках бухгалтерського обліку).

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Побудова інваріантної системи облікових даних, яка б забезпечувала інформацією різні групи користувачів, та в свою чергу дозволяла отримувати в системному порядку показник оподаткованого прибутку може бути здійснена шляхом розробки алгоритму коригування величини доходів та витрат, які відображуються в бухгалтерському обліку на суму обмежень, які встановлені податковим законодавством. При цьому, удосконалення методики визначення оподаткованого прибутку шляхом системного відображення податкових різниць повинне відбуватися за рахунок використання ключових системних характеристик бухгалтерського обліку: оцінки, рахунків та подвійного запису, які дають змогу ідентифікувати, диференціювати та інтегрувати облікову інформацію про господарські факти для цілей різних користувачів.

Чинна модель визначення оподаткованого прибутку передбачає два варіанти обчислення об'єкта

оподаткування, яка залежить від величини доходу за вирахуванням непрямих податків за попередній звітний рік (див. рис. 1).

Існуючий підхід обчислення оподаткованого прибутку має ряд як формальних, так і принципових недоліків. Вибір фінансового результату як об'єкта оподаткування є зручним для платників податків, оскільки майже не потребує від суб'єктів господарювання ніяких додаткових процедур, крім ведення бухгалтерського обліку. Однак, при цьому, слід пам'ятати, що бухгалтерський облік не є точною наукою, а в багатьох випадках базується на припущеннях та професійних судженнях. Звідси «правильно» обрана облікова політика дозволить суб'єктам господарювання на законних підставах мінімізувати, або взагалі не сплачувати податок на прибуток. Такі можливості існують щодо нарахування резервів та забезпечень, амортизації необоротних активів, переоцінки та списання активів тощо. Зважаючи на це: «...приходиться признати, – як пишуть Е. С. Хендриксен, М. Ф. Ван Бреда, – що необхідність применения одних и тех же принципов и методов, как в исчислении налогов, так и в учетной практике, скорее недостаток, чем достоинство» [10, с. 13].

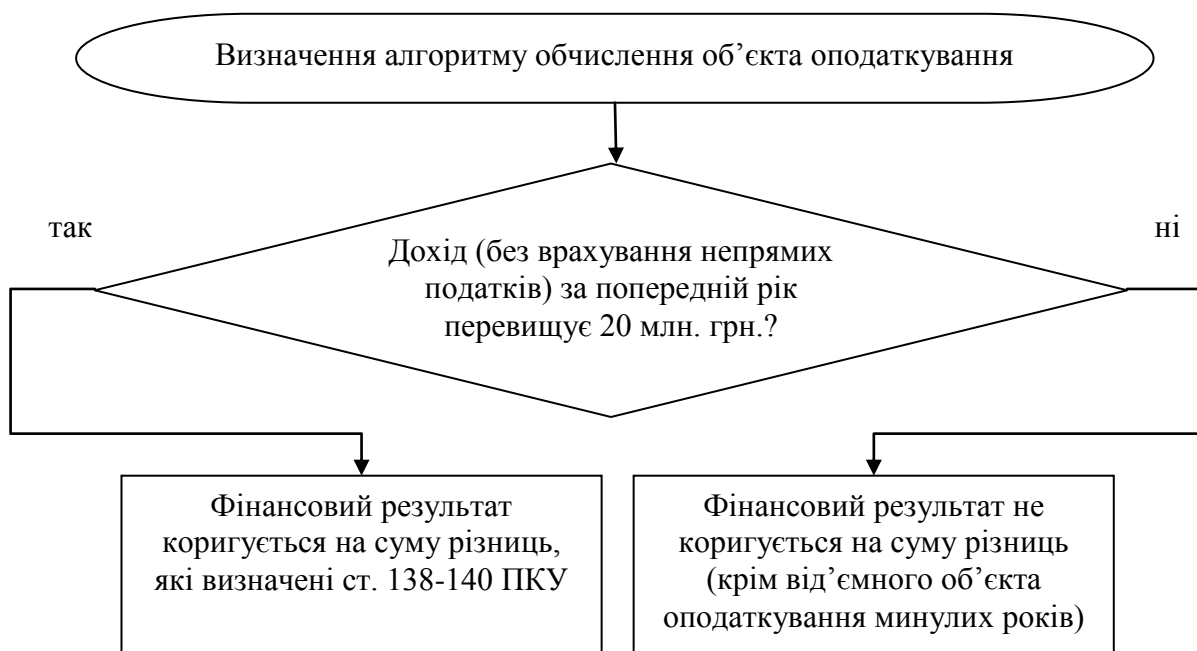


Рис. 1. Алгоритм визначення порядку обчислення об'єкта оподаткування податком на прибуток

Різні підходи до обчислення оподаткованого прибутку призводять до порушення загальності та рівності оподаткування платників податків. Виходячи з цього, вважаємо найбільш раціональним обчислювати об'єкт оподаткування податком на прибуток шляхом коригування фінансового результату на суму податкових різниць незалежно від величини доходу.

Слід зазначити, що в чинній редакції ПКУ не наводиться визначення терміну «податкова різниця», проте передбачається, що у складі фінансової звітності платник податків має право зазначити тимчасові та постійні податкові різниці (стаття 46 ПКУ) [11]. В свою чергу статтями 138–140 ПКУ передбачено коригувати фінансовий результат на суму різниць (визна-

чення теж відсутнє). За змістом терміни «податкова різниця» та «різниця» в контексті норм податкового законодавства є синонімічними, а наявність двох термінів, які характеризують одне поняття порушує конвенційність понятійного апарату. Зважаючи на це, доречно замінити термін «різниця» на термін «податкова різниця» в статтях 138–140 ПКУ.

Поняття «податкова різниця» безпосередньо пов'язане з відображенням у бухгалтерському обліку витрат з податку на прибуток та відстрочених податків на прибуток. У міжнародній обліковій практиці щодо вирішення цього питання використовувалися в різні часи два підходи (див. табл. 1).

## Порівняння методів обчислення податкових різниць

Ознака порівняння	Метод зобов'язань за балансом	Метод зобов'язань за звітом про прибутки та збитки (метод відстрочення)
Мета застосування	Обчислення витрат з податку на прибуток та відстрочених податків	Обчислення витрат з податку на прибуток та відстрочених податків
Види різниць	Тимчасові різниці	Тимчасові та постійні різниці, різниці в доходах та витратах
База визначення податкових різниць	Балансова та податкова вартість активів й зобов'язань	Облікова та податкова оцінка доходів та витрат
Використання у міжнародній практиці	Використовується	Не використовується

Модель обчислення податку на прибуток, визначена нормами ПКУ, передбачає застосування методу відстрочення, та ніяким чином не корелює, в частині обчислення податкових різниць, з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток» [12]. А відтак у практичній діяльності облікових служб виникає потреба обчислювати податкові різниці відразу двома способами для фінансової та податкової звітності, що не сприяє економічності бухгалтерського обліку.

Відповідно до ПКУ для обчислення об'єкта оподаткування необхідно скоригувати фінансовий результат на податкові різниці, які пов'язані з нарахуванням амортизації необоротних активів, формуванням резервів (забезпечень), з фінансовими операціями. Не будемо детально вдаватися до аналізу таких різниць. Звернемо увагу, лише на деякі проблемні моменти, які стосуються їх ідентифікації та облікового забезпечення.

По-перше, стосовно амортизації мова йде фактично про паралельний облік необоротних активів та визначення амортизації для фінансових та податкових цілей, а не про розрахунок податкової різниці. По-друге, чіткий перелік податкових різниць так і не затверджено, що викликає багато питань у обліковців. По-третє, в ПКУ взагалі не враховано ряд податкових різниць, які пов'язані з перехідними операціями. По-четверте, задекларована модель коригування фінансового результату не врахована при розробці податкової декларації з податку на прибуток. Відсутній взаємозв'язок звіту про фінансові результати та податковою декларацією в частині формування результатів діяльності (див. табл. 2).

По при різну кількість елементів у фінансовому та податковому звіті, слід наголосити, що спільними є лише п'ять. Це не дає повною мірою використовувати фінансову звітність, як базу для формування показників податкової звітності. Крім того, разом з податковою декларацією передбачено подання тринадцяти додатків, які потребують значної аналітичної диференціації інформації. Так, додаток ІД (інші доходи) передбачає відображення доходів в розрізі тридцяти показників, додаток ІВ (інші витрати) – витрат у розрізі сорока трьох показників, що потребує додаткових витрат праці облікового персоналу.

З метою гармонізації фінансової та податкової звітності та реалізації концепції формування податкової звітності за допомогою реєстрації та узагальнення величини податкових різниць важливим є приведення у відповідність класифікації доходів та витрат, які використовуються з метою визначення оподаткованого прибутку та їх змістовного наповнення. Зокрема, в податковій декларації у складі витрат, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування, враховується від'ємне значення об'єкта оподаткування попереднього року, що не відповідає визначенню терміну «витрати». Оскільки не відбувається вибуття активів, або збільшення зобов'язань платника податку. У зв'язку з цим, доречно було б виключити від'ємне значення об'єкта оподаткування попереднього року зі складу витрат, та віднести його до показників, які збільшують, або зменшують об'єкт оподаткування звітного періоду.

Таблиця 2

## Порівняння елементів фінансової та податкової звітності

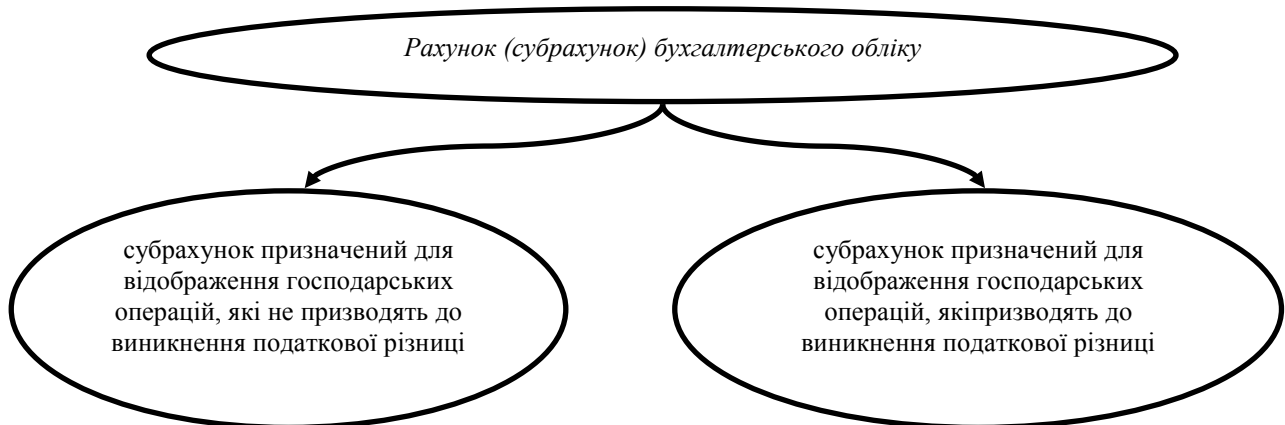
Елементи звітності	Податкова декларація з податку на прибуток	Звіт про фінансові результати
Дохід від операційної діяльності (дохід від реалізації товарів (робіт, послуг))	+	-
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	-	+
Собівартість придбаних (виготовлених) та реалізованих продукції (товарів, робіт, послуг)	+	+
Інші операційні доходи	-	+
Адміністративні витрати	+	+
Витрати на збут	+	+
Інші операційні витрати	-	+
Інші доходи	+	+
Дохід від участі в капіталі	-	+
Інші фінансові доходи	-	+
Фінансові витрати	+	+
Проценти, що включаються до витрат	+	-
Втрати від участі в капіталі	-	+
Інші витрати звичайної діяльності та інші операційні витрати	+	-
Інші витрати	-	+
Від'ємне значення об'єкта оподаткування попереднього звітного (податкового) року	+	-
Всього елементів	10	12

Також невдалим є затверджений порядок формування податкової декларації з податку на прибуток, який передбачає коригування податкових різниць в розрізі показників окремих доходів та витрат, а не фінансового результату як задекларовано в статті 134 ПКУ. Такий підхід до побудови декларації є нерациональним, та підвищує трудомісткість збирання та обробки інформації.

Виходячи з позицій раціональності побудови інформаційних моделей, функціональна залежність бухгалтерського обліку та оподаткування, яка характеризується постійним та нерозривним зв'язком цих систем, вимагає наявності певних процедур, які б ал-

горитмічним шляхом забезпечували процес інформаційного обміну між ними. А відтак виникає проблема, яка полягає не лише у відмінності методології формування доходів й витрат для цілей фінансової звітності й оподаткування, а й відсутності нормативно затвердженого підходу щодо ідентифікації, реєстрації та накопичення інформації про податкові різниці.

Для накопичення інформації про податкові різниці можуть бути використані рахунки бухгалтерського обліку. Запропонований алгоритм реєстрації податкових різниць передбачає диференціацію коду синтетичного рахунку доходів та витрат за ознакою виникнення податкових різниць (див. рис. 2).



**Рис. 2.** Принципова схема деталізації рахунків бухгалтерського обліку за ознакою виникнення податкових різниць

Наприклад, в розрізі рахунку 92 «Адміністративні витрати» можуть бути відкриті субрахунки 921 «Адміністративні витрати, які не призводять до виникнення податкової різниці», 922 «Адміністративні витрати, які призводять до виникнення податкової різниці» (9221 «Збільшують фінансовий результат», 9222 «Зменшують фінансовий результат»).

В окремих випадках інформації про обороти рахунків доходів та витрат недостатньо для комплексного відображення податкових різниць, оскільки в податкову модель визначення прибутку закладено окремі показники, які в бухгалтерському обліку не відображуються. До таких податкових різниць, зокрема, належить амортизація необоротних активів, яка визначена відповідно до податкового законодавства, доходи та витрати, які визначенні із застосуванням звичайних цін тощо.

Для відображення таких господарських операцій пропонуємо доповнити План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань господарських операцій, підприємств та організацій транзитним рахунком 77 «Податкові різниці» з виділенням таких субрахунків: 771 «Податкові різниці, які збільшують фінансовий результат», 772 «Податкові різниці, які зменшують фінансовий результат». Подальше виділення субрахунків другого порядку необхідне для формування окремих показників податкової звітності (наприклад, адміністративні витрати, витрати на збут, інші доходи тощо).

Відображення операцій, які призводять до виникнення податкових різниць, на рахунках бухгалтерського обліку наведено в табл. 3.

Таблиця 3

**Відображення операцій, які призводять до виникнення податкових різниць, в межах запропонованої моделі**

№	Зміст господарських операцій	Кореспондуючі рахунки	
		дебет	кредит
1	Нарахована амортизація основних засобів адміністративного призначення за правилами бухгалтерського обліку	9221	13
2	Нарахована амортизація основних засобів адміністративного призначення відповідно до статті 138 ПКУ	772	772
3	Нараховано резерв сумнівних боргів	9411	38

Зважаючи на запроповану диференціацію господарських фактів для цілей оподаткування, процедура сумування інформації за субрахунками обліку доходів і витрат, податкових різниць забезпечить

отримання необхідної інформації в структурному розрізі показників податкової звітності підприємства за допомогою системних характеристик бухгалтерського обліку.

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** Питання раціоналізації облікових процедур, підвищення економічності та інформативності бухгалтерського обліку в частині формування даних для потреб оподаткування залишається актуальним і сьогодні. Чинна модель обчислення оподаткованого прибутку має ряд принципових недоліків, які в першу чергу стосуються відсутності чіткого переліку податкових різниць та оптимального алгоритму взаємозв'язку показників фінансової та податкової звітності, узгодженості щодо класифікації її елементів, надмірної інформаційної перевантаженості податкової декларації з податку на прибуток.

Відсутність нормативно затвердженого підходу відображення податкових різниць вимагає розробки методичного інструментарію їх реєстрації в системі бухгалтерського обліку. Запропонований підхід до відображення податкових різниць на рахунках бухгал-

терського обліку дозволяє отримувати необхідну інформацію для податкових обчислень за допомогою аналітичної диференціації. Використання рахунків та подвійного запису підвищує прозорість, логічність та контрольованість процедур ідентифікації доходів та витрат з метою обчислення оподаткованого прибутку, складання податкової звітності підприємства.

Підвищення ефективності застосування підходу лежить в площині уніфікації підходів до класифікації, визнання, оцінки доходів і витрат для цілей фінансової та податкової звітності. Зважаючи на це, в подальших дослідженнях необхідно акцентувати увагу на дослідженні складу податкових різниць, встановленні їх чіткого та обґрунтованого переліку, стандартизації технологічного аспекту та змістовного наповнення звітності про результати діяльності для фінансових та податкових користувачів.

## ЛІТЕРАТУРА

1. Бутинець Т. А. Відповідальність за ризик, господарські порушення та відхилення / Т. А. Бутинець // Економіка і організація управління. – 2011. – Випуск № 1(9). – С. 89–96.
2. Гейер Е. Моделі взаємодії бухгалтерського обліку та оподаткування прибутку / Е. Гейер // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – №11. – С. 18–28.
3. Кучер С. В. Бухгалтерський облік і внутрішній контроль операцій з нарахування та сплати податку на прибуток: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)» / С. В. Кучер. – Житомир, 2012. – 23 с.
4. Єфименко Т. І. Податок на прибуток: концепція визначення об'єкта оподаткування / Т. І. Єфименко, Л. Г. Ловінська, Ф. О. Ярошенко ; Наук. дослід. фінанс. інститут. – К. : НДФІ, 2004. – 192 с.
5. Лоханова Н. О. Проблеми відображення податкових різниць в обліку і звітності вітчизняних підприємств [Електронний ресурс] / Н. О. Лоханова. – Режим доступу : [http://www.kntu.kr.ua/doc/zb\\_22\(2\)\\_ekon/stat\\_20\\_1/24.pdf](http://www.kntu.kr.ua/doc/zb_22(2)_ekon/stat_20_1/24.pdf).
6. Свідерський Є. Організація обліку податку на прибуток за податковим кодексом у перехідний період / Є. Свідерський, Д. Свідерський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 5. – С. 15–21.
7. Ямборко Г. Проблеми взаємоузгодження бухгалтерського обліку і податкових розрахунків / Г. Ямборко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 5. – С. 19–26.
8. Гармонізація податкового та бухгалтерського обліку в контексті оподаткування прибутку підприємств в Україні [Огороднікова І. І., Серебрянський Д. М., Смірнова О. М., Стадник М. В., Турянський Ю. І.] ; за заг. ред. Д. М. Серебрянського. – К. : Алерта, 2013. – 366 с.
9. Теорія і практика визначення оподаткованого прибутку підприємств в Україні: обліковий аспект : [монографія] / [Павлова І. М., Серебрянський Д. М., Смірнова О. М., Стадник М. В., Тарангул Л. Л.] ; за заг. ред. О. М. Смірнкової. – К. : Алерта, 2014. – 500 с.
10. Хендриксен Э. С. Теория бухгалтерского учета / Э. С. Хендриксен, М. Ф. Ван Бреда ; пер. с англ. под ред. проф. Я. В. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 1997. – 576 с.
11. Податковий кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
12. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0047-01>.

Л. Б. Прокопович, С. В. Шевчук,

Національний університет кораблебудування, г. Николаев, Україна

## РАЦИОНАЛИЗАЦИЯ УЧЕТНЫХ ПРОЦЕДУР ОПРЕДЕЛЕНИЯ НАЛОГООБЛАГАЕМОЙ ПРИБЫЛИ ПРЕДПРИЯТИЙ

*Важным вопросом бухгалтерского учета есть согласование процедур формирования прибыли для целей финансовой и налоговой отчетности. Действующая модель определения налогооблагаемой прибыли имеет ряд принципиальных недостатков, которые не способствуют экономичности бухгалтерского учета. С целью совершенствования технологического аспекта формирования учетной информации предложено структурно детализировать счета доходов и расходов по признаку возникновения налоговых разниц, что позволит в системном порядке определить налог на прибыль и сформировать показатели отчетности. Определены пути дальнейшего совершенствования процедур исчисления налога на прибыль по критерию повышения эффективности бухгалтерского учета.*

**Ключевые слова:** бухгалтерский учет; налогооблагаемая прибыль; налоговые разницы; налог на прибыль.

**RATIONALIZATION OF ACCOUNTING PROCEDURES  
OF DETERMINING THE TAXABLE PROFITS OF COMPANIES**

*Important question of accounting system is harmonization of financial and tax reporting formation procedures. Current determination model of chargeable income has a number of fundamental drawbacks, which do not help accounting profitability. With the aim of improving technological aspect formation of accounting information, it was offered to structurally detail accounts of income and expenses on the basis of tax's differences costs occurrence, this will permit to determine the tax on income in a systematic way and to form indicators of reporting. The ways of further improving procedures for calculating tax on income criterion increasing of accounting's efficiency were determined.*

**Key words:** *accountancy; taxable income; tax differences; tax on the income.*

© Прокопович Л. Б., Шевчук С. В., 2016