

ВИКОРИСТАННЯ ПРОГРАМНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ДЛЯ УЗГОДЖЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ТА ПОДАТКОВОГО ОБЛІКУ ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК ПІДПРИЄМСТВА

Досліджена методика розрахунків податку на прибуток, регулювання розбіжностей, що виникають у податковому та бухгалтерському обліку при розрахунку податку на прибуток; досліджені тимчасові та постійні різниці при визначенні податкового та облікового прибутку (збитку) підприємства. Використанні програмні продукти для автоматизації принципів у відповідності з П(С)БО № 17 "Податок на прибуток"

Постановка проблеми. Кінцевий результат фінансово-господарської діяльності підприємства суттєво впливає на визначення суми податку на прибуток. Його достовірне відображення в бухгалтерському обліку дає можливість зацікавленим особам приймати оптимальні управлінські рішення. Однак необхідність розробки окремих правил обліку податку на прибуток, найімовірніше, пов'язано з тим, що прибуток, який відображається у фінансовій звітності підприємства, та прибуток, що підлягає оподаткуванню, здебільшого не ідентичні.

Метою дослідження є вирішення проблемних питань відображення в бухгалтерському обліку різниць виникають у податковому та бухгалтерському обліку при розрахунку податку на прибуток з використанням комп'ютерної форми обліку.

Для подальшого визначення питань обліку податку на прибуток використовуються різні поняття прибутку, встановленні П(С)БО 17 "Податок на прибуток". Так, джерело сплати податку, тобто сума прибутку (збитку) до оподаткування, визначена у бухгалтерському обліку П(С)БО 17 називається обліковим прибутком (збитком), який відображається у Звіті про фінансові результати (форма № 2) за звітний період у рядку 170 (175).

Прибуток (збиток), визначений за податковим законодавством є об'єктом

оподаткування за звітний період, і згідно з П(С)БО 17 називається податковим прибутком (збитком) і відображається у рядку 11.1, 11.2 Декларації з податку на прибуток підприємства.

Сума податку, обчислена у звітному періоді відповідно до податкового законодавства, яка підлягає перерахуванню до бюджету в П(С)БО називається поточним податком на прибуток, який згідно з Планом рахунків бухгалтерського обліку відображається за кредитом рахунку 6417 "Податок на прибуток". Ця сума податку на прибуток підприємства згідно з П(С)БО 17 є витратами з податку на прибуток підприємства, які відображаються за дебетом субрахунку 981 "Податок на прибуток".

Головна проблема застосування П(С)БО 17 полягає у поділі різниць між бухгалтерським і податковим обліком на тимчасові та постійні.

Враховуючи той факт, що згідно з п.п. 19.1 П(С)БО 17 у примітках до річної фінансової звітності наводиться інформація про складові елементи витрат (доходу) з податку на прибуток підприємства (поточний податок на прибуток підприємства і всі коригування цієї суми, включаючи відстрочені податкові активи, відстроченні податкові зобов'язання, виправлення помилок, тощо), за звітний рік, тобто

накопичувана інформація про відхилення облікового прибутку підприємства від податкового протягом усього звітного періоду, то організувати такий облік пропонується, використовуючи дані таблиць 1 і 2, в яких деталізація окремих витрат і доходів здійснюється з огляду на специфіку діяльності конкретного підприємства.

Таблиця 1. Відображення у бухгалтерському та податковому обліку тимчасових різниць

Найменування витрат	Фактичні дані бухгалтерського обліку	Відображення валового доходу (витрат) у податковому обліку	Тимчасова різниця		
			Вид	Відображення у бух. обліку (Кореспондуючі рахунки)	
				Дебет	Кредит
Розрахунки за виданими авансами	Сальдо за дебетом рахунку 371 “Розрахунки за виданими авансами” (не враховується у складі витрат)	Валовий дохід поточного періоду	0	17 “Відстрочені податкові активи”	641 “Розрахунки за податками”
Витрати майбутніх періодів	Сальдо за дебетом рахунку 39 “Витрати майбутніх періодів” (не враховуються у складі витрат)	Валовий дохід поточного періоду	0		
Дохід майбутніх періодів	Сальдо за кредитом рахунку 69 “Доходи майбутніх періодів”(не враховуються у складі доходів)	Валовий дохід поточного періоду	В		
Розрахунки за авансами одержаними	Сальдо за кредитом рахунку 681 (не враховується у складі доходів)	Валовий дохід поточного періоду	В		
Резерв сумнівних боргів	Сальдо за кредитом рахунку 38 “Резерв сумнівних боргів”	*	В		
Забезпечення гарантійних зобов’язань, інших майбутніх витрат і платежів	Сальдо за кредитом рахунку 47 “Забезпечення майбутніх витрат і платежів”	**	В		

Де :

* – під час списання безнадійної заборгованості зменшуються ВД у порядку, визначеному у ст. 12 Закону України “Про оподаткування прибутку підприємства” зі змінами внесеними Законом України від 24.12.2002р. № 349-IV;

** – включається до ВВ згідно з пп. 5.4.3. Закону України від 24.12.2002р. № 349-IV.

Оподатковувана тимчасова різниця включається у податковий прибуток (збиток) у майбутніх періодах.

Вирахувана тимчасова різниця – зменшує податковий прибуток (збиток) у майбутніх періодах.

Таблиця 2. Відображення витрат бухгалтерського обліку у валових витратах податкового обліку

Найменування витрат	Кореспондуючі рахунки		Відображення витрат бухгалтерського обліку у валових витратах податкового обліку
	Дебет	Кредит	
1	2	3	4
Амортизація основних засобів виробничого призначення методом іншим, ніж податковим	23 “Виробництво” 92 “Адміністративні витрати” 93 “Витрати на збут” 94 “Інші витрати операційної діяльності”	131 “Знос (амортизація) основних засобів”	Відповідно до ст. 8 Закону України “Податок на прибуток” № 349-IV від 24.12.2002р. (за Відомістю нарахування амортизації)
Амортизація основних засобів невиробничого призначення	92 “Адміністративні витрати” 93 “Витрати на збут” 94 “Інші витрати операційно діяльності” 97 “Інші витрати”	№ 131 “Знос (амортизація) основних засобів”	Не враховуються відповідно до пп.8.1.4. Закону України “Податок на прибуток” № 349-IV від 24.12.2002р.
50% витрат на придбання пально мастильних матеріалів для легкових автомобілів та оперативну оренду легкових автомобілів, витрати на їх паркування, стоянку	Аналітичні дані за дебетом рах: 92 “Адміністративні витрати” 93 “Витрати на збут” 94 “Інші витрати операційно діяльності” 91 “Загальновиробничі витрати”	Аналітичні дані за кредитом рахунку 203 “Паливо”, 631 “Розрахунки з вітчизняними поставщиками”, 372 “Розрахунки з підзвітними особами”	Не враховуються відповідно до пп. 5.4.10 Закону України “Податок на прибуток” № 349-IV від 24.12.2002р.
Визнанні штрафи, пені, неустойки, відрахування до “необов’язкових” Фондів	Аналітичні дані за дебетом субрахунку 948 “Визнані штрафи, пені неустойки”	31 “Рахунки в банках”	Не враховуються як не пов’язані з діяльністю щодо отримання доходу
Втрати від участі в капіталі	Аналітичні дані за рахунку 96 “Втрати від участі в капіталі”	14 “Довгострокові фінансові інвестиції”	Не враховуються
Втрати від не-операційних курсових різниць	974 “Втрати від не операційних курсових різниць”	31 “Рахунки в банках”	Не враховуються (на думку ДПАУ)
Уцінка необоротних активів	975 “Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій”	10 “Основні засоби”, 14 “Довгострокові фінансові інвестиції”, 35 “Поточні фінансові інвестиції”	Не враховуються
Списання необоротних активів	976 “Списання необоротних активів”	10 “Основні засоби”	Не враховуються
Інші витрати	977 “Інші витрати звичайної діяльності”	684 “Розрахунки за нарахованими відсотками” та ін.	Не враховуються
Представницькі витрати понад 2% від оподаткованого прибутку за попередній звітний податковий рік	Аналітичні дані за дебетом рахунку 92 “Адміністративні витрати”	31 “Розрахунки в банка” та ін.	Не враховуються пп. 5.4.4 Закону України “Податок на прибуток” № 349-IV від 24.12.2002р.

1	2	3	4
Витрати за об'єктами соціальної інфраструктури	Аналітичні дані за дебетом рахунку 949 "Інші витрати операційної діяльності"	31 "Розрахунки в банку" та ін.	Крім обмежень встановлених пп. 5.4.9 і 5.4.10 Закону України "Податок на прибуток" № 349-IV від 24.12.2002р. які включаються в ФВВ
Сплата процентів за борговими зобов'язаннями	Аналітичні дані за дебетом рахунку 951 "Відсотки за кредит"	31 "Розрахунки в банку" та ін.	Враховуються з урахуваннями вимог п. 5.5 Закону України "Податок на прибуток" № 349-IV від 24.12.2002р.

Незакритий субрахунок 641 "Розрахунки за податками" (дебетове сальдо) призводить до збільшення дебіторської заборгованості яка відображається у активі Балансу (форма № 1), та фінансовій звітності форма № 2 "Звіт про фінансові результати".

Перш за все існує необхідність визначитися у П(С)БО 17 "Податок на прибуток" з термінами:

- Відстрочений податковий актив;
- Відстрочене податкове зобов'язання;
- Обліковий прибуток (збиток);
- Податковий прибуток (збиток);
- Постійна різниця;
- Тимчасова різниця.

Розглянемо 3 приклади, які може виникнути на підприємстві.

Приклад №1

В кінці звітного кварталу бухгалтер в програмному продукті "1С: Підприємство 7.7" перевіряє чи є в наявності вхідні та вихідні документи. Це можна зробити за допомогою Оборотно-сальдової відомості за субрахунками 361 "Розрахунки з вітчизняними покупцями"; 631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"; 377 "Розрахунки з іншими дебіторами"; 685 "Розрахунки з іншими кредиторами".

Правильність нарахування заробітної плати з усіма нарахуваннями можна визначити при формуванні дебетового обороту на рахунках 23 "Виробництво", 91 "Загально-виробничі витрати", 92 "Адміністративні витрати", 93 "Витрати на

збут". Щомісяця на підставі документу "Фінансовий результат" формується субрахунок 791 "Результати операційної діяльності".

Якщо сальдо на субрахунку 791 "Результат операційної діяльності" буде кредитовим то за економічним поняттям підприємство вважається прибутковим (обліковий прибуток), а якщо сальдо буде дебетовим, то підприємство – збиткове (обліковий збиток).

У нашому прикладі підприємство є прибутковим і сальдо на субрахунку 791 "Результат операційної діяльності" – кредитове. На основі цих даних кредитове сальдо за субрахунком 791 "Результат операційної діяльності" потрібно помножити на 25 % та формувати субрахунок 981 "Податок на прибуток від звичайної діяльності"

Після складання Декларації з податку на прибуток підприємства, зі звіренням показників "Валові доходи" (ВД) та "Валові витрати" (ВВ) на основі Оборотно-сальдової відомості за відповідними статтями (наприклад: по нарахуванню на заробітну плату юридичної особи, включення місцевих податків, сума амортизаційних відрахувань) формується, нараховується податок на прибуток підприємства. У бухгалтерському обліку ця сума відображається на субрахунку № 641 "Розрахунки за податками", який у П(С)БО 17 трактується як "Поточний податок на прибуток"

Бухгалтер повинен врегулювати як бухгалтерський, так і податковий податок на прибуток підприємства на підставі операції

здійсненої через меню “Операції, Журнали операцій” на відповідну суму :

Дебет субрахунку	Кредит субрахунку
981 “Податок на прибуток від звичайної діяльності”	641 “Розрахунки за податками”

Різницю що виникає, необхідно також відобразити у бухгалтерському обліку. Для відображення цієї різниці використовуються такі рахунки: рахунок 17 “Відстроченні податкові активи” та рахунок 54 “Відстроченні податкові зобов’язання”.

прибуток від звичайної діяльності”, то для врегулювання цієї різниці використовується рахунок 17 “Відстроченні податкові активи”. Різниця між бухгалтерським та податковим обліком може бути як постійна так і тимчасова. Тимчасова різниця виникає за рахунок відображення валових доходів і валових витрат у податковому обліку за першою подією. У бухгалтерському обліку – тільки при проведенні операцій на підставі прибуткових накладних, актів виконаних робіт, актів на списання МШП та інших матеріальних цінностей. Постійна різниця виникає з відображенням у бухгалтерському обліку витрат, які в податковому обліку відобразити неможливо у вигляді ВВ.

Якщо використовувати Програмний продукт “1С: Підприємство 7.7” без будь яких переналагоджень під специфіку підприємства використовується як активний рахунок 17 “Відстроченні податкові активи” так і пасивний рахунок 54 “Відстроченні податкові зобов’язання”. Існує можливість вибрати один з них за бажанням бухгалтера і використовувати його як активно-пасивний рахунок, але необхідно вказати в Наказі про облікову політику підприємства і переналагодити програмний продукт.

Один з прикладів у виникненні постійної різниці – це відображення витрат у вигляді амортизації основних засобів. Якщо розглядати як “невиробничі фонди” згідно Закону України № 349-IV від 24.12.2002р. ст. 8.1.4, то в бухгалтерському обліку маємо визначати амортизацію, а в податковому – ні.

Якщо використовувати дані як первинно вказано у П(С)БО 17, то необхідно зрівняти суму за субрахунками 981 “Податок на прибуток від звичайної діяльності” і 641 “Розрахунки за податками”. Якщо сума на субрахунку 981 “Податок на прибуток від звичайної діяльності” буде більша від суми на субрахунку 641 “Розрахунки за податками”, то використовується для врегулювання рахунок 54 “Відстроченні податкові зобов’язання”.

Сальдо на рахунку 17 “Відстроченні податкові активи” і на рахунку 54 “Відстроченні податкові зобов’язання” одночасно у звітному періоді не може відобразитися у бухгалтерському обліку.

Якщо сума на субрахунку 641 “Розрахунки за податками” буде більшою від суми на субрахунку 981 “Податок на

Субрахунок 981 “Податок на прибуток від звичайної діяльності” закривається на підставі наступної кореспонденції:

Дебет субрахунку	Кредит субрахунку
791 “Результат операційної діяльності”	981 “Податок на прибуток від звичайної діяльності”

Субрахунок 641 “Розрахунки за податками” закривається в момент проплати

протягом 40 діб на основі банківської виписки на підставі наступної кореспонденції:

Дебет субрахунку	Кредит субрахунку
641 “Розрахунки за податками”	311 “Поточні рахунки в національній валюті”

Таким чином, не виникає дебіторської заборгованості на рахунку 641 “Розрахунки за податками”.

Приклад № 2

Якщо в бухгалтерському обліку діяльність прибуткова, сальдо на субрахунку 791

Дебет субрахунку
№ 981 “Податок на прибуток від звичайної діяльності”

“Результат операційної діяльності” кредитове, а в податковому обліку збиткова діяльність (податковий збиток).

Таким чином бухгалтеру необхідно виконати операцію самостійно за допомогою “Журнал операцій”, дія – команда “Новий”:

Кредит субрахунку
№ 54 “Відстроченні податкові зобов’язання”

Якщо сальдо на початок звітної періоду фіксується на рахунку 17 “Відстроченні податкові активи” то необхідно з початку

закрити рахунок 17 “Відстроченні податкові активи”, а потім використовувати рахунок 54 “Відстроченні податкові зобов’язання”:

Дебет субрахунку
981 “Податок на прибуток від звичайної діяльності”

Кредит субрахунку
17 “Відстроченні податкові активи”

Дебет субрахунку
981 “Податок на прибуток від звичайної діяльності”

Кредит субрахунку
54 “Відстроченні податкові зобов’язання”

Приклад № 3

Якщо в бухгалтерському обліку діяльність збиткова, та сальдо на субрахунку 791 “Результат операційної діяльності” є дебетом, а в податковому обліку діяльність –

прибуткова, у такому випадку виникає податковий прибуток.

Бухгалтеру необхідно зробити операцію самостійно шляхом “Журнал операцій”, дія – команда “Новий”:

Дебет субрахунку
17 “Відстроченні податкові активи”

Кредит субрахунку
641 “Розрахунки за податками”

Якщо сальдо на початок звітної періоду фіксується на рахунку № 54 “Відстроченні податкові зобов’язання”, то необхідно спочатку закрити рахунок № 54 “Відстроченні

податкові зобов’язання”, а потім використовувати рахунок № 17 “Відстроченні податкові активи”:

Дебет субрахунку
54 “Відстроченні податкові зобов’язання”

Кредит субрахунку
641 “Розрахунки за податками”

Дебет субрахунку
17 “Відстроченні податкові активи”

Кредит субрахунку
641 “Розрахунки за податками”

Для фірм, які зареєстровані, як платники єдиного податку не використовується П(С)БО

17 при нарахуванні єдиного податку і складаються наступні проведення:

Дебет субрахунку
92 “Адміністративні витрати”

Кредит субрахунку
641 “Розрахунки за податками”

Таким чином у підприємстві також не виникає дебіторська заборгованість.

Неприбуткові організації на підставі П(С)БО 17 врегульовують свій бухгалтерський і податковий облік.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Досліджено розбіжності у податковому та бухгалтерському обліку, пов’язані з розрахунками податку на прибуток підприємства.

1. Досліджено відхилення облікового прибутку підприємства від податкового прибутку в залежності від специфіки діяльності конкретного підприємства і запропоновано відображення в бухгалтерському та податковому обліку тимчасових різниць.

2. На підставі даних бухгалтерського обліку та згідно Закону України “Про оподаткування прибутку підприємства” зі змінами та доповненнями від 24.12.2002р. № 349-IV, встановлено перелік витрат бухгалтерського обліку, які включаються до валових витрат податкового обліку.

3. На основі запропонованих прикладів наведена методика при використанні бухгалтером програми “1С: Підприємство 7.7” за наявності вхідних та вихідних документів – формування прибутку (збитку) і нарахування податку на прибуток. З урахуванням рахунків 17 “Відстрочені податкові активи” і 54 “Відстрочені податкові зобов’язання”.

4. Використані програмні продукти для автоматизації принципів відповідності з П(С)БО 17.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Закон України “Про оподаткування прибутку підприємства” (в редакції Закону України від 22.05.97р. № 283/97-ВР, зі змінами внесеними Законом України від 24.12.02р. №349-IV, від 01.07.04р. № 1957-IV).

2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 “Звіт про Фінансові результати”. Затверджено наказом Мінфіну України від 31.12.99р. № 87. Зареєстровано у Мін’юсті України 21.06.99р. № 397/3690.

3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”. Затверджено наказом Мінфіну України від 31.12.99р. № 318. Зареєстровано у Мін’юсті України 19.01.2000р. № 27/4248.

4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 “Податок на прибуток”, затверджене наказом Мінфіну України від 28.12.2000р. № 353. Зареєстровано у Мін’юсті України 20.01.2001р. № 47/5238.

5. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємства і організацій. Затверджено наказом Мінфіну України від 30.11.99р. № 291. Зареєстровано у Мін’юсті України 21.12.99р. № 892/4185.

6. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємства і організацій, затверджено наказом Мінфіну України від 30.11.99р. № 291. Зареєстровано у Мін’юсті України 21.12.99р. № 893/4186, зі змінами, внесеними згідно з наказом Міністерства фінансів України від 09.12.02р. №1012, від 24.09.2004р. № 591.

ТКАЧЕНКО Надія Марківна – доктор економічних наук, професор кафедри обліку і аудиту Національного університету харчових технологій.

Наукові інтереси:

– проблеми бухгалтерського обліку

КВАЧАН Вікторія Віталіївна – здобувач Національного університету харчових технологій

Наукові інтереси:

– комп’ютеризація бухгалтерського обліку