

Електронний журнал «Ефективна економіка» включено до переліку наукових фахових видань України з питань економіки (Категорія «Б», Наказ Міністерства освіти і науки України № 975 від 11.07.2019). Спеціальності – 051, 071, 072, 073, 075, 076, 292. Ефективна економіка. 2023. № 10.

DOI: <http://doi.org/10.32702/2307-2105.2023.10.30>

УДК 657:336.226.1(477)

О. В. Фартушняк,

к. е. н., доцент, доцент кафедри обліку і бізнес-консалтингу,

Харківський національний економічний університет імені Семена Кузнеця

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-6305-5901>.

ОБЛІКОВІ ПІДХОДИ ДО ПОРЯДКУ РОЗРАХУНКУ ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК ТА ЙОГО ВІДОБРАЖЕННЯ У ЗВІТНОСТІ

O. Fartushniak,

PhD in Economics, Associate Professor, Associate Professor of the Department of Accounting and Business Consulting,

Simon Kuznets Kharkiv National University of Economics

ACCOUNTING APPROACHES TO THE PROCEDURE FOR CALCULATING INCOME TAX AND ITS REFLECTION IN REPORTING

У статті досліджено сучасні підходи до порядку розрахунку податку на прибуток в Україні. Проведено порівняння нарахування податку на прибуток у бухгалтерському та податковому обліку. З'ясовано, що

існують певні розбіжності у визначенні складу доходів і витрат у національних стандартах обліку та за податковим законодавством. З метою правильного розрахунку податку на прибуток у податковому обліку необхідно проводити коригування фінансового результату до оподаткування. Для точного відображення зобов'язання з податку на прибуток у фінансовому обліку необхідно співставити обліковий та податковий податок на прибуток та відобразити такі різниці на рахунках обліку. Встановлено, що внаслідок відмінностей в облікових та податкових підходах до визначення податку на прибуток виникають податкові різниці.

Ця стаття досліджує характерні ознаки розрахунку податку на прибуток враховуючи норми національних стандартів бухгалтерського обліку та Податкового кодексу України. Вона також підкреслює актуальність пошуку способів вдосконалення методики та організації облікових процедур щодо податку на прибуток, зокрема, шляхом створення системного облікового підходу до формування прибутку та порядку розрахунку податку на прибуток для вітчизняних підприємств.

Ця стаття спрямована на обґрунтування практичної адаптації законодавчої основи та методичних рекомендацій щодо процесу обліку податку на прибуток, який відіграє важливу роль у прийнятті управлінських рішень. В ній розглядаються проблеми, які можуть виникнути під час обліку податку на прибуток, і запропонована схема порядку розрахунку облікового та податкового податку на прибуток (збиток) з врахуванням норм НП(С)БО та Податкового кодексу України. Сформована порівняльна характеристика врахування доходів і витрат в фінансовому та податковому обліку. З метою практичного застосування наведено приклади відображення доходів і витрат у фінансовому та податковому обліку.

Звертаючись до теоретичних наробок і практичних реалізацій, ця стаття допомагає впорядкувати розуміння розрахунку податку на прибуток у сучасних облікових практиках.

The article examines modern approaches to the procedure for calculating income tax in Ukraine. The calculation of income tax in accounting and tax accounting is compared. It was found that there are certain discrepancies in determining the composition of income and expenses in national accounting standards and tax legislation. In order to correctly calculate income tax in tax accounting, it is necessary to adjust the financial result before taxation. To accurately reflect the income tax liability in financial accounting, it is necessary to compare accounting and tax income tax and reflect such differences in accounting accounts. It has been established that due to differences in accounting and tax approaches to determining income tax, tax differences arise.

This article examines the characteristic features of income tax calculation taking into account the norms of national accounting standards and the Tax Code of Ukraine. It also emphasizes the relevance of finding ways to improve the methodology and organization of accounting procedures for income tax, in particular, by creating a systematic accounting approach to the formation of income and the procedure for calculating income tax for domestic enterprises.

This article is aimed at substantiating the practical adaptation of the legal framework and methodological recommendations regarding the income tax accounting process, which plays an important role in management decision-making. It examines the problems that may arise during accounting for income tax, and proposes a scheme for the calculation of accounting and tax income tax (loss) taking into account the norms of NP(S)BO and the Tax Code of Ukraine. A comparative characteristic of the accounting of income and expenses in financial and tax accounting has been formed. For the purpose of practical application, examples of the display of income and expenses in financial and tax accounting are given.

Turning to theoretical developments and practical implementations, this article helps to streamline the understanding of income tax calculation in modern accounting practices.

Ключові слова: податок на прибуток, облік, доходи, витрати, різниці, звітність.

Keywords: income tax, accounting, income, expenses, differences, reporting

Постановка проблеми. Сучасні форми управління підприємством потребують досконалої обліково-аналітичної системи формування прибутку, яка надає інформацію за допомогою методів, принципів та процедур.

Вітчизняна практика визначає різні підходи до формування кінцевого фінансового результату та оподаткування прибутку (збитку).

Прибуток є джерелом не тільки для інвестиційної діяльності, а й використовується для поповнення бюджету держави через податки.

Податок на прибуток в сучасному світі пов'язаний з багатьма економічними, фінансовими та соціальними вимірами. Можна виділити декілька ключових аспектів, які підкреслюють актуальність та важливість цього податку. Податок на прибуток є одним з основних джерел доходів для держави та використовується для фінансування різних видів державної діяльності, таких як соціальні програми, інфраструктура, освіта, охорона здоров'я та інші сфери громадського життя. Податок на прибуток є важливим інструментом для регулювання господарської діяльності та стимулювання інвестицій. Держава через ставки податку на прибуток може досягти збалансування економіки та стимулювання чи гальмування певних галузей. Податок на прибуток важливий для забезпечення справедливості в оподаткуванні та боротьби з податковими ухиленнями.

У зв'язку з цим, податок на прибуток виступає як інструмент, який впливає на економіку, фінанси та результат діяльності підприємства.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідження облікових аспектів податку на прибуток проводили різні науковців. Так, вивчення фінансового та управлінського обліку прибутку та податку присвячені праці Мидло Б. [1], Островерх А.М. [2], Порсюрлова І.П. [2], Овсюк Н.В. [3], Афанас'єва І.І. [3], Звірюк О.Р. [3] та інші. Податковий облік податку на

прибуток відображено в працях Іванюженко К.О. [4], Юр'єва І.А. [4], Прохар Н.В. [5], Ночовна Ю.О. [5], Чирва А.А. [6].

Іванюженко К.О. та Юр'єва І.А. пропонують використовувати єдині підходи до обчислення об'єкта оподаткування в сфері бухгалтерського і податкового обліку [4, с. 542]. Прохар Н.В. та Ночовна Ю.О. в своїй праці визначили завдання обліку доходів і витрат через призму теоретичного, концептуального та методичного рішення [5, с. 17]. В джерелі [3] досліджено особливості відображення практичних ситуацій щодо операцій з основними засобами суб'єктів господарювання в системі бухгалтерського обліку відповідно до вимог МСФЗ.

Враховуючи важливість внеску наукових досліджень і практичного досвіду, слід підкреслити, що підходи до обліку та оподаткування прибутку з урахуванням податкового законодавства вимагають подальшого дослідження.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Певною неузгодженістю в фінансовому та податковому обліку є відмінність відображення доходів і витрат, внаслідок чого виникають різниці. Необхідно зауважити, що цьому питанню присвячено мало праць. Не має системності у визначенні складу доходів і витрат в податковому обліку, відсутні практичні пояснення та приклади різниць по податку на прибуток. Це зумовило актуальність дослідження, його напрямок, мету та завдання для практичного спрямування.

Мета статі полягає в узагальненні облікових підходів до порядку розрахунку податку на прибуток.

Виклад основного матеріалу дослідження. Податок на прибуток – це обов'язковий платіж, який підприємства, організації та підприємці нараховують на прибуток, який вони заробили в результаті своєї діяльності.

Якщо звернутися до законодавчої та нормативно-правової бази, то можна зрозуміти, що податок на прибуток у фінансовому обліку визначають за правилами викладеними у національному положенні (стандарті)

бухгалтерського обліку (далі – НП(С)БО) 17 «Податок на прибуток», а у податковому обліку – за нормами податкового кодексу України (далі – ПКУ).

Внаслідок різних підходів до визнання та включення доходів і витрат з метою визначення фінансового результату і виникають неоднакові суми податку на прибуток за даними фінансового та податкового обліку.

Щоб розрахувати податок на прибуток необхідно керуватися певними правилами, які подано на рис. 1.



Рис. 1. Загальна схема розрахунку податку на прибуток

Джерело: сформовано автором на основі [7-9]

Найбільш складним питанням є визначення складу доходів і витрат, які включають для розрахунку фінансового результату з метою оподаткування.

Протиріччя полягають у тому, що не всі доходи, які визнані такими у фінансовому обліку, є доходами за нормами ПКУ. Теж саме стосується і витрат. І ця розбіжність спричиняє різниці, які впливають на кінцеву суму податку на прибуток.

Схема порядку розрахунку податку на прибуток вітчизняних підприємств наведено на рис. 2.



Рис. 2. Схема порядку розрахунку податку на прибуток

Джерело: сформовано автором на основі [8-9]

Відповідно до рис. 2 за нормами НП(С)БО 17 «Податок на прибуток» можуть виникати тимчасові податкові різниці, які призводять до виникнення відстрочених податкових активів чи відстрочених податкових зобов'язань. Відстрочений податок на прибуток – це сума податку на прибуток, що

визнана відстроченим податковим зобов'язанням і відстроченим податковим активом [8].

Згідно ПКУ прибуток до оподаткування необхідно відкоригувати – збільшити або зменшити фінансовий результат до оподаткування на суму податкових різниць. Податкові різниці виникають внаслідок різниці в нарахуванні амортизації необоротних активів, формуванні резервів (забезпечень) та фінансових операцій. Також податкові різниці можуть виникати внаслідок окремих видів діяльності (страховика, операцій з продажу або іншого відчуження цінних паперів тощо).

Проведене дослідження доводить, що в бухгалтерському фінансовому обліку відображають доходи і витрати, які за ПКУ такими не є. Тому необхідно відкоригувати фінансовий результат. Тобто, в фінансовому обліку такі суми зменшили фінансовий результат, а в податковому – вони мають його збільшити. Відбувається так зване сторнування доходів і витрат в податковому обліку, яке відображається в декларації з податку на прибуток.

В фінансовому обліку, навпаки, не проводять ніяке сторнування доходів і витрат. І тимчасові різниці не впливають на фінансовий результат. Для цього існують окремі рахунки, на яких і відображається різниці між обліковим та податковим податком на прибуток.

Для розуміння виникнення податкових різниць з найрозповсюдженіших операцій сформована таблиця 1.

Таблиця 1. Порівняльна характеристика врахування доходів і витрат в фінансовому та податковому обліку

Операція	Врахування доходів і витрат	
	фінансовий облік	податковий облік
1	2	3
1. Нарухування амортизації на:		
виробничі необоротні активи	+	+
невиробничі необоротні активи	+	-
2. Ремонт, реконструкція, модернізація або інші поліпшення необоротних активів		

Закінчення таблиці 1

1	2	3
виробничі необоротні активи	+	+
невиробничі необоротні активи	+	-
3. Переоцінка необоротних активів		
дооцінка необоротних активів у межах попередньо віднесених до витрат уцінки	+	-
уцінка необоротних активів	+	-
4. Сума отримана від корисності активів		
втрати від зменшення корисності активів	+	-
вигід від відновлення корисності активів	+	-
5. Залишкова вартість необоротних активів у разі ліквідації або продажу	+	-
6. Використання створених забезпечень (резервів) витрат (крім забезпечення (резерву) витрат на оплату відпусток працівникам, інших виплат, пов'язаних з оплатою праці, та витрат на сплату єдиного соціального внеску, що нараховується на такі виплати)	+	-
7. Формування резерву сумнівних боргів	+	-
8. Списання безнадійної дебіторської заборгованості понад суму резерву сумнівних боргів	+	-
9. Витрати від інвестицій в асоційовані, дочірні та спільні підприємства, які враховуються за методом участі в капіталі	+	-
10. Безповоротна фінансова допомога, надана іншим підприємствам	+	-
11. Поворотна фінансова допомога, надана іншим підприємствам	-	-
12. Штрафи, пені, неустойок сплачені	+	-
13. Нарахування доходів від участі в капіталі та нарахування доходів у вигляді дивідендів, що підлягають виплаті	+	-

Джерело: побудовано автором на основі [5, 6, 9]

З даних таблиці 1 можна визначити, що деякі доходи або витрат відображають однаково. Проте більшість з даної таблиці визнаються або в бухгалтерському обліку, або в податковому обліку.

Для практичної реалізації норм НП(С)БО та ПКУ щодо відображення доходів і витрат в обліку сформована таблиця 2. В таблиці наведено типові ситуації, які стосуються більшості вітчизняних підприємств та впливають на зміни у фінансовому результаті (далі – ФР).

Таблиця 2. Відображення доходів і витрат в обліку

Операція	Фінансовий облік		Податковий облік	
	Дебет	Кредит	збільшення ФР	зменшення ФР
1. Нарахована амортизація основних засобів неvirобничого призначення	92	131	✓	
2. Відображено витрати на ремонт основних засобів неvirобничого призначення	92	685	✓	
3. Проведена переоцінка активів				
дооцінка нематеріальних активів, які раніше були уцінені	12	746		✓
уцінка нематеріальних активів	975	12	✓	
4. Створено резерв сумнівних боргів	944	38	✓	
5. Списано безнадійну дебіторську заборгованість	944	361	✓	
6. Створено резерв на сплату відпусток	23, 92	471		
7. Визнані штрафи, які сплачено контрагентам	948	685	✓	
8. Відображено результати від участі в капіталі	141	721		✓
дохід від участі в капіталі	141	721		✓
втрати від участі в капіталі	961	141	✓	
9. Списана не повернута в строк поворотна фінансова допомога	944	685	✓	

Джерело: побудовано автором на основі [9, 10]

Дана таблиця 2 сприяє розумінню практичного впровадження норм законодавства та порядку врахування доходів і витрат в фінансовому та податковому обліку.

Висновки та перспективи подальших розвідок у даному напрямі. Під час дослідження норм НП(С)БО та Податкового кодексу України в процесі обліку виникають розбіжності у визначенні облікового та податкового прибутку (збитку). Ці різниці в облікових етапах частково ускладнюють практичне застосування законодавчих норм. Гармонізація між бухгалтерським і податковим обліком можлива лише за умови скорочення кількості облікових етапів та спрощення їх процедур. Реалізація цього

підходу передбачає розробку методичних рекомендацій для обліку податку на прибуток та заповнення податкової декларації.

Зокрема, для мінімізації трудовитрат на корегування фінансового результату до оподаткування на суми податкових різниць необхідним вважається внесення змін на рівні законодавства для узгодження та усунення розбіжностей при визначенні доходів і витрат. По-перше, зменшення кількості доходів і витрат, які не співпадають в бухгалтерському та податковому обліку. По-друге, впровадження чіткого механізму коригування фінансового результату до оподаткування на податкові різниці. По-третє, надання методичних рекомендацій щодо обліку відстрочених податкових активів та відстрочених податкових зобов'язань.

Впровадження цих спрямувань для удосконалення обліково-аналітичної системи дозволить об'єднати етапи визначення податку на прибуток, який відображається у фінансовій звітності підприємства за нормами НП(С)БО та декларації з податку на прибуток за нормами Податкового кодексу України. Це спростить процедуру обліку і забезпечить більшу прозорість як бухгалтерського, так і податкового обліку.

Література

1. Мидло Б. Оподаткування прибутку підприємства: обліковий аспект. Збірник тез доповідей II Міжнародної науково-практичної конференції «Проблеми підвищення якості бухгалтерського обліку, аналізу і аудиту в сучасних умовах». Тернопільський національний технічний університет імені Івана Пулюя. 2022. С. 91-92

2. Островерх А. М., Порсюрова І. П. Обліковий аспект формування та використання прибутку. V International Scientific and practical conference «*Modern and global methods of the development of scientific thought*». Флоренція. Італія. 2022. С. 117-120.

3. Овсяк Н.В., Афанас'єва І.І., Звірюк О.Р. Облік і оподаткування операцій з основними засобами в умовах МСФЗ та національного податкового законодавства. *Економічний простір*. № 180. 2022. С. 202-206

4. Іванюженко К.О., Юр'єва І.А. Бухгалтерський облік фінансових результатів підприємства в системі управлінської діяльності. Збірник наукових праць Всеукраїнської науково-практичної конференції «Бухгалтерський облік, контроль та аналіз в умовах інституційних змін». Харків. ХІІІ. 2022. С. 540-542.
5. Прохар Н.В., Ночовна Ю.О. Облік доходів, витрат і фінансових результатів: проблеми теорії та практики: монографія. Полтава: РВВ ПУЕТ, 2011. – 257 с.
6. Чирва А.А. Облік податку на прибуток: проблеми та шляхи їх вирішення. *Облік і фінанси*. №4 (66). 2014. С. 82-86
7. Ковценюк Г.В. Теоретичні аспекти податку на прибуток. *Актуальні проблеми сучасного бізнесу: обліково-фінансовий та управлінський аспекти*. 2022. С. 158-160.
8. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток»: наказ Міністерства фінансів України від 28.12.2000 р. № 35. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0047-01#Text> (дата звернення: 01.10.2023)
9. Податковий кодекс України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 01.10.2023)
10. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій від 30.11.1999 № 291 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text> (дата звернення: 02.10.2023)

References

1. Mydlo, B. (2022), "Taxation of the company's profit: the accounting aspect", *Zbirnyk tez dopovidej II Mizhnarodnoi naukovo-praktychnoi konferentsii «Problemy pidvyschennia iakosti bukhhalters'koho obliku, analizu i audytu v suchasnykh umovakh»* [A collection of abstracts of reports of the 2nd International scientific and practical conference. Problems of improving the quality of accounting, analysis and auditing in modern conditions], Ternopil Ivan Puluj National Technical University, Ternopil, Ukraine, pp. 91-92.

2. Ostroverkh, A. M. and Porsyurova, I. P. (2022), “Accounting aspect of profit formation and use”, *V International Scientific and practical conference. Modern and global methods of the development of scientific thought*, Florence, Italy, pp. 117-120.

3. Ovsyuk, N.V., Afanasyeva, I. I. and Zvirnyuk, O. R. (2022), “Accounting and taxation of operations with fixed assets in accordance with IFRS and national tax legislation”, *Economic space*, vol. 180, pp. 202-206.

4. Ivanyuzhenko, K. O. and Yuryeva, I. A. (2022), “Accounting of financial results of the enterprise in the system of management activity”, *Zbirnyk naukovykh prats' Vseukrains'koi naukovo-praktychnoi konferentsii «Bukhhalters'kyj oblik, kontrol' ta analiz v umovakh instytutsijnykh zmin»* [Collection of scientific works of the All-Ukrainian scientific and practical conference. Accounting, control and analysis in conditions of institutional change], KPI, Kharkiv, Ukraine, pp. 540-542.

5. Prokhar, N. V. and Nochovna, Yu. O. (2011), *Oblik dokhodiv, vytrat i finansovykh rezul'tativ: problemy teorii ta praktyky* [Accounting of income, expenses and financial results: problems of theory and practice], RVV PUET, Poltava, Ukraine.

6. Chirva, A. A. (2014), “Income tax accounting: problems and ways to solve them”, *Accounting and finance*, vol. 4 (66), pp. 82-86.

7. Kovtsenyuk, G. V. (2022), “Theoretical aspects of income tax”, *Actual problems of modern business: accounting, financial and management aspects*, pp. 158-160.

8. Cabinet of Ministers of Ukraine (2000), “National accounting regulation (standard) 17 “Income tax”, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0047-01#Text> (Accessed 01 October 2023).

9. The Verkhovna Rada of Ukraine (2011), “Tax Code of Ukraine”, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (Accessed 01 October 2023).

10. Cabinet of Ministers of Ukraine (1999), “Instructions on the application of the Plan of accounts for the accounting of assets, capital, liabilities and economic transactions of enterprises and organizations”, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text> (Accessed 02 October 2023).

