

контролінгу, але складнішими стають комунікаційні зв'язки, процедури прийняття рішень, що вимагає додаткової інформації, яка відсутня у традиційній системі фінансового обліку. Тому ця тенденція є закономірним процесом, який позитивно вплине на роботу підприємства в цілому.

#### ЛІТЕРАТУРА:

1. Данилочкіна Н.Г. Контролінг как инструмент управления предприятием. - М.: ЮНИТИ, 1998. - 297с.
2. Гулін Д.В., Максименко О.Л. Система контролінгу на промисловому підприємстві // Маркетинг в Україні. - 2000. - № 4. - С.20-23.
3. Ткаченко А.М. Контролінг – концепція сучасного управління підприємством // Економіка промисловості. – 2003. - №1. – С.131-136.
4. Пушкар М.С., Пушкар Р.М. Контролінг – інформаційна підсистема стратегічного менеджменту: Монографія. – Тернопіль: Карт-бланш, 2004. – 370с.
5. Сухарева Л.А., Дмитренко И.Н. Внутренний аудит: организация й методология: Науч.-практ. пособие. - Донецк: ДонГУЭТ, 2000. - 75 с.

УДК 657.1

## ДЖЕРЕЛА ВИНИКНЕННЯ ТА ОБЛІК ПОДАТКОВИХ РІЗНИЦЬ

КОСТЮШКО О.В.

Науковий керівник: доц. ХАУСТОВА Є.Б.

*В статті висвітлюється порядок визначення та обліку розбіжностей між показниками податкового та облікового прибутку, що викликані впливом постійних та тимчасових різниць. Аналізується сутність бухгалтерських операцій під назвою „визнання відстрочених, податкових активів" та "визнання відстрочених податкових зобов'язань".*

Податок на прибуток досить значно впливає на кінцевий результат фінансово-господарської діяльності підприємства, тому його достовірне визначення в умовах варіативності розрахунку є одним з актуальних питань податкового обліку. Сучасні розробки окремих правил обліку податку на прибуток пов'язані з тим, що прибуток, що вказується у фінансовій звітності, і прибуток, що підлягає оподаткуванню, у більшості випадків будуть різними. Причина полягає у виникненні методологічного вакууму між вимогами Міністерства фінансів України щодо ведення фінансового обліку відповідно до П(С)БО і вимогами Державної податкової адміністрації щодо визначення податкових зобов'язань і ведення податкового обліку згідно з нормативною базою із оподаткування [1,2,3].

Такі розбіжності уникнути неможливо, проте необхідно вирішити проблему усунення недоречних відмінностей та максимального використання даних бухгалтерського обліку для визначення податкових зобов'язань. Саме це визначає *актуальність* проведення відповідних досліджень.

Найпоширенішими причинами відхилень податку на прибуток, який розраховується у податковому та фінансовому обліку є:

- різні підходи до визначення об'єкта оподаткування;
- різні підходи до визначення моменту виникнення доходів і витрат;
- різні методики визначення сум доходів, витрат та амортизації [2,4,5].

При цьому значні відхилення можуть бути як в бік фінансового, так й в бік податкового обліку. Отже,

виходячи з вищенаведеного *метою* статті є визначення особливостей обліку розбіжностей між показниками податкового та облікового прибутку, що викликані впливом постійних та тимчасових різниць.

Для податкового обліку надзвичайно важливо, щоб сума податку на прибуток, яку відображають за кредитом субрахунку 641 „Розрахунки за податками“, була обчислена за всіма правилами податкового обліку і відповідала сумі, що її підприємство показує в Декларації про прибуток як таку, що підлягає сплаті до бюджету. А в бухгалтерському облік увагу акцентують на тому, щоб сума, яка відображена за дебетом рахунку 98 „Податок на прибуток“, відповідала поняттю „витрати“, що використовується у фінансового обліку. І оскільки поняття витрат і доходів у фінансового і податковому обліку різні, то не завжди можна поставити знак „рівності“ між дебетом рахунку 98 і кредитом: субрахунку 641. Для того, щоб поєднати ці „полоси“, застосовується механізм відстрочених податків.

Усі різниці між обліковим та податковим прибутком можна класифікувати як постійні та тимчасові різниці (рис. 1).



Рис. 1. Класифікація податкових різниць

#### Облік постійних різниць.

Постійні різниці між обліковим та податковим прибутком викликані складовими, які включаються до розрахунку облікового прибутку, але ніколи не включаються в розрахунок податкового прибутку та навпаки (наприклад, суми витрат підприємства на штрафи, пені; суми витрат підприємства на сплату відсотків за користування кредитом на придбання основних засобів тощо).

Розглянемо на прикладі, як впливатимуть постійні різниці на розрахунок облікового прибутку і як вони мають відобразитися у фінансовій звітності підприємства.

За даними фінансового обліку доходи підприємства за рік складають 10317 тис. грн., витрати - 10080 тис. грн. Цього ж року відбулася перевірка підприємства контролюючим органом, за результатами якої нараховані штрафи в сумі 20 тис. грн. Протягом року також мали місце витрати, які не віднесені до валових у звітному періоді і не анулюють у наступних облікових періодах:

- витрати на мастильні матеріали для легкових автомобілів - 35 тис грн;
- амортизація основних засобів невиробничого призначення - 14 тис грн;
- представницькі витрати, що перевищують законодавчо встановлені норми - 6 тис. грн.

Фінансовий результат підприємства дорівнює 162 тис.грн. (10317-( 10080+20+35+14+6)).

Податковий прибуток дорівнює 237 тис.грн. (10317 -10080).

Сума нарахованого податку на прибуток у фінансовому обліку - 40500 грн. (162000 x 25%), а у податковому - 59250 грн. (237000 x 25%). За наявності постійних податкових різниць, у рядку 180 Звіту про фінансові результати за рік заноситься сума податку на податковий прибуток – 59250грн.

На суму нарахованого податку складається обліковий запис:

Д-т 98 1 Податок на прибуток від звичайної діяльності

К-т 641 Розрахунки за податками (аналітичний рахунок Податок на прибуток) - 59250грн.

Отже, на витрати у фінансовому обліку відноситься сума нарахованого поточного податку на прибуток,

включаючи відхилення, що виникли через постійні податкові різниці. У розглянутому прикладі сума таких різниць становить 18750 грн. (59250 - 40500).

Наведена ситуація буває на підприємствах досить часто. Рідше - коли податок на прибуток, визначений у бухгалтерському обліку, є більшим, ніж визначений за декларацією. Якщо такі відмінності виникають через наявність лише постійних різниць, то при визначенні суми поточного податку на прибуток вони ігноруються.

#### Облік тимчасових різниць.

Наявність тимчасових різниць на дату складання звітності призводить до виникнення відстрочених податкових активів або відстрочених податкових зобов'язань.

Тимчасові різниці, що підлягають вирахуванню, призводять до зменшення податкового прибутку (збільшення податкового збитку) у майбутніх періодах і до виникнення відстрочених податкових активів. Згідно з П(С)БО-17 *відстрочений податковий актив* (ВПА) - сума податку на прибуток, що підлягає відшкодуванню у наступних періодах у наслідок тимчасової різниці, що підлягають вирахуванню; перенесення податкового збитку, не включеного до розрахунку зменшення податку на прибуток у звітному періоді; перенесення на майбутні періоди податкових пільг, якими скористатися у звітному періоді неможливо.

Витрати з податку на прибуток підприємства можливо розрахувати за наступною формулою:

$$\boxed{\text{Витрати з податку на прибуток}} = \boxed{\text{Поточні податкові витрати}} + \boxed{\text{Відстрочені податкові активи}}$$

Сутність бухгалтерських операцій визнання відстрочених податкових активів полягає у визначенні суми податку на прибуток, яку не треба включати до складу витрат та обліковувати на рахунку 98 у звітному періоді, а також включати до складу показника за рядком 180 “Звіту про фінансові результати” звітного періоду. Але при цьому її слід відображати у складі податку на прибуток, який підлягає сплаті до бюджету у звітному періоді — по кредиту рахунку 641 та у складі показника за рядком 060 “Балансу”.

Прикладом відповідних операції можуть бути ситуація з авансами отриманими, резервом сумнівних боргів, резервом відпусток.

Наведемо цифровий приклад ситуації з авансами отриманими. На розрахунковий рахунок підприємства в листопаді звітного року від покупця надійшла попередня оплата в сумі 3600 грн. (у т. ч. ПДВ 600грн.) за роботу, яка згідно з договором буде виконана протягом першого кварталу наступного року.

У бухгалтерському обліку в результаті цієї операції виникло зобов'язання у вигляді кредитового сальдо на субрахунку 681, яке в Балансі станом на 31 грудня звітного року було відображено в рядку 540 за графою 4. У податковому обліку зазначену суму за правилом „першої поді” було включено до складу валового доходу. Однак, за правилами фінансового обліку, така попередня оплата визнається доходом у тому звітному періоді, в якому було виконано роботу. Таким чином, на кінець звітного року за даними фінансового обліку підприємства утворилася тимчасова різниця між оцінкою зобов'язання, визнаного в сумі 3000 грн. (без ПДВ) і його податковою базою, яка становила 0 грн.

Добуток тимчасової різниці, що утворилася на кінець звітного року (3000грн.), і ставки податку на прибуток (25%) є відстроченим податковим активом у сумі 750грн. За таких обставин 750грн. – це та частина податку на прибуток (за умови, що протягом року підприємство проводило й інші оподатковувані операції), яка належить до сплати в бюджет за результатами звітного року, а отже, й відображенню за дебетом рахунку 17 “Відстрочені податкові активи” та кредитом субрахунку 641.

У першому кварталі, у лютому наступного року, в рахунок отриманої попередньої оплати було виконано роботу. Отже, в бухгалтерському обліку може бути визнано дохід, а суму відстроченого податкового активу може бути визнано витратами звітного періоду, які пов'язані зі сплатою податку на прибуток, в сумі 750грн. Здавалося б, одночасно, тобто в лютому наступного року, потрібно закрити рахунок 17, на якому мається дебетове сальдо в сумі 750 грн., але зробити це краще у кінці року тому, що П(С)БО-17 дає підприємству можливість у проміжній фінансовій звітності визнавати витрати на сплату податку на прибуток в сумі поточного податку, тобто, в сумі, розрахованого за правилами податкового обліку. А це означає, що протягом наступного року, сплачуючи податок на прибуток, можна робити проводку Дт 98 Кт 641. Коригування — збільшення або зменшення цих витрат, накопичених на дебеті рахунку 98, підприємство може перевести з огляду на суму облікового прибутку звітного періоду. Тому бухгалтерську проводку Дт 98 Кт 171 в сумі 750грн. треба скласти в грудні наступного року.

Облік тимчасових різниць, що підлягають оподаткуванню передбачають визнання відстрочених податкових зобов'язань, що полягають у визначенні суми податку на прибуток, яку слід:

- відобразити у складі поточного податку на прибуток у тому звітному періоді, в якому буде здійснено поставку товарів, робіт, послуг, тобто її не треба обліковувати за кредитом субрахунку 641 в поточному звітному періоді;
- включити до складу витрат з податку на прибуток звітного періоду, тобто її треба обліковувати за дебетом рахунку 98 цього звітного періоду;
- включити до складу показника за рядком 180 Звіту про фінансові результати за звітний період;
- відобразити за рядком 460 Балансу на 31 грудня звітного року.

Згідно з П(С)БО 17 *відстрочене податкове зобов'язання* (ВПЗ) – сума податку на прибуток, яка сплачуватиметься в наступних періодах з тимчасових різниць, що підлягають оподаткуванню.

Витрати з податку на прибуток складаються з двох складових: поточних податкових витрат та відстрочених податкових зобов'язань:

Витрати з податку на прибуток	=	Поточні податкові витрати	+	Відстрочені податкові зобов'язання
-------------------------------	---	---------------------------	---	------------------------------------

Розглянемо відображення у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності підприємства наслідки існування тимчасових різниць, що підлягають оподаткуванню.

У жовтні підприємство здійснило платіж за оренду приміщення за 4-й квартал поточного року та 1,2,3-й квартали наступного року у розмірі 21600грн.(12 місяців \* 1800грн. з ПДВ), у т.ч. ПДВ - 3600 грн.

У фінансовому обліку витрати на оренду приміщення (без ПДВ) за 4-й квартал поточного року складають 4500 грн. (3 місяці \* 1500 грн. без ПДВ), тому на 31 грудня у рахунку 39 “Витрати майбутніх періодів” буде дебетове сальдо - 9 місяців \* 1500= 13500 грн. (без ПДВ).

Згідно з податковим законодавством загальна сума попередньої сплати за оренду, яка дорівнює без ПДВ 18000 грн., за правилом першої події включається підприємством до складу валових витрат за звітний рік.

Різниця між балансовою вартістю активу без ПДВ (яка дорівнює 13500 грн.) та податковою вартістю активу (яка дорівнює 0 грн.) складає 13500 грн. Ця тимчасова різниця між оцінкою активу на кінець року за даними фінансового та податкового обліку викликана тимчасовою різницею між фінансовим та податковим обліком витрат за звітний рік та є тимчасовою різницею, що підлягає оподаткуванню. Вона має бути погашена (списана) протягом наступного року.

Добуток тимчасової різниці на кінець звітного періоду на ставку обкладення податком на прибуток

дає величину відстроченого податкового зобов'язання на кінець звітного періоду:

$$13500 * 25\% = 3375 \text{ грн.}$$

Розрахована таким чином сума відображається по кредиту рахунку 54 "Відстрочені податкові зобов'язання" та в рядку 460 "Відстроченні податкові зобов'язання" Балансу.

Якщо припустити, що фінансовий результат до оподаткування за підсумками звітного року дорівнює 40000 три., то сума прибутку, який підлягає оподаткуванню, дорівнює:

$$40000 - 13500 = 26500 \text{ грн.}$$

Величина податку на прибуток за звітний рік у Декларації про прибуток підприємства відображається підприємством у розмірі:

$$26500 * 30\% = 6625 \text{ грн.}$$

Витрати з податку на прибуток підприємства за звітний період складаються із поточних податкових витрат та відстроченого податкового зобов'язання за період (якщо припустити, що на початок звітного року не існувало інших податкових різниць):

$$6625 + 3375 = 10000 \text{ грн.}$$

Бухгалтерський запис, який необхідно зробити 31 грудня звітного року:

Дебет 981 Податки на прибуток від звичайної діяльності 10000

Кредит 641 Розрахунки за податками 6625

Кредит 54 Відстрочені податкові зобов'язання 3375

Наступного року різниця між витратами у податковому та фінансовому обліках на оренду приміщення, яка виникла, у попередньому році, анулюється шляхом оформлення проводки:

Дебет 54 Відстрочені податкові зобов'язання

Кредит 641 Розрахунки за податками 3375

Слід зазначити, що згідно з додатком до П(С)БО 17 сальдо за рахункам 39 „Витрати майбутніх періодів" та 371 „Розрахунки за виданими авансами" утворюють тимчасові різниці, що підлягають оподаткуванню, а податок на прибуток, нарахований на ці суми, - відстрочені податкові зобов'язання.

Крім вище наведених прикладів, ВИА та ВПЗ можуть утворюватися за рахунок різниці залишкових вартостей основних засобів, які враховуються і в податковому обліку. Тобто за рахунок тих основних засобів, які є основними (виробничими) фондами з погляду податкового законодавства.

Отже, сума тимчасових різниць, визначена за статтями зобов'язань і контраktivів, є не чим іншим, як сумою, на яку валовий дохід за результатами податкового обліку тимчасово перевищує дохід, визнаний за результатами фінансового обліку, Сума тимчасових різниць, визначених за статтями активів — це сума, на яку валові витрати за результатами податкового обліку тимчасово перевищують витрати, визнані у фінансовому обліку за звітний період.

Підсумовуючи вище сказане, можна зазначити характерну закономірність, за якою відбувається формування відстрочених податкових активів і відстрочених податкових зобов'язань:

- остаточним наслідком виявлення різниці між балансовою оцінкою активу і його податковою базою є виникнення в балансі відстрочених податкових зобов'язань;

- остаточним наслідком виявлення різниці між балансовою оцінкою зобов'язання і його податковою базою є виникнення в балансі відстрочених податкових активів.

В свою чергу вирішити всі проблеми взаємоузгодженості між податковим та обліковим прибутком у рамках діючого законодавства є неможливим. Повне вирішення проблеми можливе лише тоді, коли такі різниці зникнуть взагалі. Так, поява П(С)БО 17 не лише не призвела до зникнення існуючих різниць між

фінансовим та податковим обліком, але й додала нові протиріччя. Оскільки це положення спрямоване лише на відображення розходжень між двома видами обліків. А для того, щоб вирішити існуючі розбіжності необхідно не виявляти різниці, відображаючи їх в бухгалтерському обліку, а наближувати обліки. Кардинальне вирішення проблеми врегулювання постійних розбіжностей з податку на прибуток між двома видами обліків можливе за умов прийняття Закону про податок на прибуток, який не суперечить фінансовому обліку оподаткування прибутку згідно П(С)БО. Це дозволило б не лише врегулювати наявні різниці між обліками з податку на прибуток й таким чином істотно полегшити працю бухгалтера, забезпечивши прозорість бухгалтерії українських підприємств, але й знизити податковий тиск в їх роботі.

#### ЛІТЕРАТУРА:

1. Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" №1829-III від 16.07.1999р.
2. Закон України "Про оподаткування прибутку підприємств" №283/97-ВР від 22.05.1997р.
3. Наказ Міністерства фінансів України „Про затвердження П(С)БО 17 "Податок на прибуток" №92 від 27.04.2000р.
4. Наказ Міністерства фінансів України „Про затвердження П(С)БО 15 "Дохід" №290 від 29.11.1999р.
5. Наказ Міністерства фінансів України „Про затвердження П(С)БО 16 "Витрати" №318 від 31.12.1999р.
6. Інструкція "Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств" № 291 від 30.11.1999р.
7. Бухгалтерський облік та фінансова звітність// За ред. Голова С.Ф.- Дніпропетровськ, 2001.
8. Твердомед А. ПБО-17: експрес-мінімум //Бухгалтерія, 2002, №3/1.
9. Назарбаєва Р., Губіна І. ГБО-17: азбука визнання // Бухгалтерія, 2003, №3.
10. Никулин О., Отстроченне налоги: алгоритм расчета // Бухгалтерія, 2003, №5.

УДК 658.0168

## МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ ДО ОЦІНКИ ФІНАНСОВОГО СТАНУ ПІДПРИЄМСТВА

КАСЬЯНЕНКО Н.В.

Науковий керівник: доц. ЧИГРИНСЬКА О.С.

*В умовах ринкової економіки кожне управлінське рішення має базуватися на оцінці фінансового стану підприємства та діагностиці його фінансового потенціалу. Стаття охоплює коло питань щодо вибору методики та набору показників для оцінки фінансового стану підприємства.*

В умовах ринкової економіки будь-яке управлінське рішення повинно базуватися на оцінці фінансового стану підприємства, аналізі ризику фінансових вкладень, а також діагностиці фінансового потенціалу підприємства. Винятково гостро постає питання стійкості фінансового стану, пошуку шляхів його оздоровлення.

Важлива роль у реалізації цих задач відводиться фінансовому аналізу, який є одним із методів спостереження та пристосування до постійно змінюваних умов ринку.

Метою фінансового аналізу є не тільки і не стільки те, щоб встановити й оцінити рівень фінансового стану підприємства, виявити основні закономірності його розвитку, а й те, щоб розробити