

2. Основні засади грошово-кредитної політики на 2010 рік: Схвалено Радою Національного банку України (рішення від 10 вересня 2009 р. № 10). [Електрон. ресурс]. — К.: НБУ, 2009. — 7 с. — Режим доступу: <http://www.bank.gov.ua>

3. Згуровский М. З. Системный анализ. Проблемы, методология, приложения [Текст]: Проект «Наукова книга» / М. З. Згуровский, Н. Д. Панкратова. Национальная академия наук Украины. — К.: Наукова думка, 2005. — 743 с.

4. Статистичний збірник «Регіони України» 2009. Частина II [Текст]: статистичний щорічник / Державний комітет статистики України / За ред. Осауленко О. Г. — К.: ДКСУ, 2009. — 758 с.

*Стаття надійшла до редакції 18.04. 2010 р.*

УДК 657

**Н. М. Старченко,**  
завідувач навчально-консультаційного  
пункту кафедри обліку в кредитних  
і бюджетних установах та економічного аналізу,  
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

### **ОПОДАТКОВУВАНИЙ ПРИБУТОК В СИСТЕМІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ І ЗВІТНОСТІ**

В статье обоснованы основные направления усовершенствования методики учета облагаемой налогом прибыли в системе бухгалтерского учета и отчетности. Проанализированы методы накопления данных в налоговых расчетах.

**Ключевые слова:** *налоговые расчеты, облагаемая налогом прибыль, бухгалтерский учет, валовые доходы, валовые расходы; методы накопления*

In the article basic directions of improvement of methodology of reflection of the imposed a tax income are reasonable in the system of record-keeping and accounting. The methods of accumulation of data are analysed in tax calculations.

**Key words:** *tax calculations, imposed a tax income, record-keeping, gross receipts, gross charges; methods of accumulation*

У статті обґрунтовано основні напрямки удосконалення методики обліку оподаткованого прибутку в системі бухгалтерського обліку і звітності. Проаналізовано методи накопичення даних у податкових розрахунках.

**Ключові слова:** *податкові розрахунки, оподатковуваний прибуток, бухгалтерський облік, валові доходи, валові витрати; методи накопичення*

У процесі реформування бухгалтерського обліку підприємств України значна увага науковців і практиків приділялася питанням визначення та відображення оподаткованого прибутку в системі бухгалтерського обліку і звітності. Зокрема, дана проблематика знайшла висвітлення на сторінках наукових фахових видань у працях вітчизняних учених Ф. Бутинця, Т. Войтенка, В. Іванова, Я. Кавторєвої, М. Кужельного, В. Лінника, А. Ринді, Л. Солошенко, П. Хомина, Г. Ямборко. Дослідження спрямовано на удосконалення методики визначення оподаткованого прибутку в системі бухгалтерського обліку і звітності. Втім, окремі питання даного облікового напрямку залишилися невирішеними. Зокрема, удосконалення потребує взаємоузгодження показників фінансової та податкової звітності, достовірність визначення фінансового результату та оподаткованого прибутку.

Поділяючи думку щодо важливості опрацювання порядку розрахунку оподаткованого прибутку і податкових зобов'язань з податку на прибуток за даними бухгалтерського обліку, слід акцентувати, що визначення прибутку до оподаткування повинно відбуватися шляхом коригування фінансового результату від звичайної діяльності до оподаткування на суми доходів і витрат, які визнаються у податковому обліку та не визнаються у бухгалтерському, та відповідно на суми доходів і витрат, що визнаються у бухгалтерському обліку та не визнаються у податковому [7, с. 26].

На практиці існує два альтернативні напрямки вирішення зазначеної проблеми. Можливо змінити поняття об'єкту оподаткування податком на прибуток і вважати таким фінансовий результат діяльності підприємства до оподаткування відповідно до Звіту про фінансові результати, скоригованого на постійні і тимчасові різниці. Реалізація цього напрямку передбачає необхідність запровадження нової форми декларації з податку на прибуток підприємств. Її вихідним показником має бути прибуток (збиток) до оподаткування за даними фінансової звітності підприємства. Другий напрямок удосконалення пов'язаний із суттєвим переглядом змісту Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» із метою наближення податкового обліку до бухгалтерського [1, с. 16].

З метою підвищення ефективності процесу здійснення податкових розрахунків у підсистемі бухгалтерського обліку

удосконалення потребує його первинна організація, технологія облікового процесу, організація роботи облікового підрозділу. Для цього необхідно:

— визначити обсяг та склад облікової інформації для визначення податкового зобов'язання, що залежить від державних нормативних актів, особливостей галузі та розміру підприємства;

— оновити структуру облікового апарату та провести розподіл обов'язків між окремими виконавцями з акцентом на податкові розрахунки;

— розробити систему документування і документообіг, які так само регламентуються з боку держави в частині облікового та податкового документування;

— забезпечити підприємству можливість самостійно обирати форми обліку, залежно від структури підприємства і облікового апарату;

— затвердити графік податкової звітності, чітко регламентований податковим законодавством [4, с. 302].

Практикою опрацьовано такі методи накопичення даних щодо валових доходів та валових витрат у підсистемі податкових розрахунків:

— поза системою фінансового обліку;

— на балансових рахунках фінансового обліку;

— на позабалансових рахунках.

У практичній діяльності суб'єктів господарської діяльності України найпоширенішим методом накопичення інформації щодо валових доходів і витрат у підсистемі податкових розрахунків для визначення бази оподаткування податком на прибуток є облікові реєстри, що ведуться поза системою фінансового обліку. При цьому, застосовують такі підходи:

1) реєстрація оподатковуваних доходів і витрат в оборотних відомостях, при здійсненні господарських операцій;

2) реєстрація загальної накопиченої інформації щодо бази оподаткування.

Перший підхід передбачає застосування шахової оборотної відомості, форма якої запроваджена Державною податковою службою. У цих відомостях передбачено окрему реєстрацію доходів і витрат за податковий період. Утім, зазначена форма накопичення облікової інформації має низку незручностей, що ускладнює її застосування: не врахування доходів, які нефіксовані повністю або частково і як результат не мають

проведень; громіздкість при використанні на великих підприємствах.

З метою реєстрації загальної накопиченої інформації щодо бази оподаткування застосовується податкова відомість, у якій реєструються доходи підприємства за звітний період у розрізі рядків Декларації про прибуток підприємства.

Утім, недоліком цієї методики реєстрації облікової інформації є обмежене її застосування при автоматизованому веденні бухгалтерського обліку.

Одним із методів накопичення даних на балансових рахунках фінансового обліку є облік на транзитних рахунках. У такий спосіб доходи і витрати накопичуються на транзитних рахунках, що забезпечує: взаємозв'язок проведених операцій у підсистемі податкових розрахунків із фінансовим обліком за спорідненими операціями; точність, достовірність; збереження подвійного запису та можливість самоконтролю. При цьому, застосування рахунків 371 «Розрахунки за виданими авансами» та 681 «Розрахунки за авансами одержаними» дозволяє бухгалтеру не слідкувати за першою і другою подіями [6].

Перевагами цього методу є можливість автоматизації, деталізація субрахунків у розрізі рядків декларації, що спрощує процедуру подальшого її складання. Втім, доречно відзначити і низку недоліків даного методу: для транзитних рахунків не затверджені реєстри обліку; за окремими операціями досить трудомістким є складання проведень (наприклад, повернення відвантажених, але не оплачених товарів, сума котрих повинна виключатися із оподатковуваних доходів); громіздкість бухгалтерських записів щодо бартеру; відсутність економічного змісту деяких проведень [5, с. 93].

Іншим методом накопичення інформації щодо доходів і витрат на балансових рахунках є розподіл операцій, що впливають та не впливають на оподатковуваний прибуток на субрахунках другого порядку. Сутність цього методу полягає в обліку доходів і витрат, що відносяться до валових, на субрахунках другого порядку з кодом 1, а тих, що не відносяться до валових, — на субрахунках другого порядку з кодом 2. Загальна сума витрат або доходів накопичується на субрахунку першого порядку.

Поділ на субрахунки доцільний для рахунків і субрахунків класів витрат (класи 8 і 9) і доходів (клас 7). Так, рахунок 701 «Доходи від реалізації готової продукції» матиме такі субрахунки:

7011 «Валові доходи від реалізації продукції»,

7012 «Доходи від реалізації продукції, що не вважаються валовими».

Витрати діяльності, наприклад, адміністративні витрати, що формуються на рахунку 92, також розподілятимуться за такими субрахунками:

921 «Адміністративні витрати, що є валовими»,

922 «Адміністративні витрати, що не є валовими».

Щодо методики відображення амортизаційних відрахувань доцільно проводити окремо, розрахунок амортизації бухгалтерської і податкової, враховуючи різні концептуальні та методологічні підходи, відмінності у правилах та методиках розрахунку. Відображення на рахунках здійснюється за залишковим принципом: один із рахунків відображає податкову амортизацію, інший — різницю між бухгалтерською і податковою [3]. Тому цей метод ведення податкових розрахунків тісно пов'язаний із фінансовим обліком.

Водночас із перевагами, метод накопичення інформації щодо доходів і витрат на балансових рахунках має такі недоліки: окремі суми не реєструються в обліку, що призводить до викривлення інформації щодо податкового зобов'язання з податку на прибуток підприємства.

Окремим методом є облік валових доходів і витрат на позабалансових рахунках із паралельним узагальненням інформації у діючих регістрах. Як податкові забалансові рахунки виділяємо рахунки 010 «Валові витрати» і 011 «Валові доходи», на які не поширюється принцип подвійного запису. Такий лінійний облік оцінюється як перевага, оскільки на них можна, не порушуючи положень бухгалтерського обліку, накопичувати інформацію про валові доходи і валові витрати. Дана особливість рахунків дійсно актуальна, адже чинна методика формування податкового зобов'язання з податку на прибуток не відповідає положенням бухгалтерського обліку [5].

Заслужує на увагу методика відображення необхідної інформації для формування прибутку до оподаткування на базі Плану рахунків податкового обліку, запровадженого у новій типовій конфігурації програмного продукту 1С : Бухгалтерія 8. Кожний субрахунок цього Плану рахунків відповідає рядку Декларації з податку на прибуток підприємств, що дозволяє формувати інформацію про оподатковувані доходи і валові витрати, суми амортизаційних відрахувань без записів у системі регістрів та рахунків бухгалтерського обліку, із застосуванням

запропонованих рахунків та реєстрів податкового обліку [2] Це забезпечує незалежне відображення оборотів податкових розрахунків та зручну схему перевірки їх правильності.

Дана методика найудаліша, оскільки у цьому випадку забезпечується відокремлене визначення фінансових результатів у фінансовому обліку і підсистемі податкових розрахунків, що дозволяє не змішувати їх методики, забезпечує можливість застосування автоматизованого обліку господарських операцій, спрощує процес складання податкової звітності. Проте ця методика не базується на методі подвійного запису.

Із врахуванням переваг і недоліків проаналізованих вище методів організації податкових розрахунків, доцільно застосовувати метод накопичення інформації щодо податкового зобов'язання з податку на прибуток підприємств на рахунках бухгалтерського обліку, що зберігають подвійний запис. У зв'язку з цим слід відкривати рахунки: ОД «Оподатковувані доходи», ПВ «Продуктивні витрати», ПО «Прибуток до оподаткування».

Методику формування бухгалтерського і податкового прибутку (збитку) за запропонованою схемою представлено в табл. 1.

Таблиця 1

**МЕТОДИКА ФОРМУВАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО І ПОДАТКОВОГО ПРИБУТКУ**

№ з/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік			Податкові розрахунки		
		Д <sup>т</sup>	К <sup>т</sup>	Сума, грн	Д <sup>т</sup>	К <sup>т</sup>	Сума, грн
1	Отримано сировину та матеріали від постачальника	20	631	29519837,32	—	—	—
2	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ	641	631	4919972,89	—	—	—
3	Сформовані продуктивні витрати	—	—	—	ПВ 01	ПО	24599864,43

Закінчення табл. 1

№ з/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік			Податкові розрахунки		
		Д <sup>т</sup>	К <sup>т</sup>	Сума, грн	Д <sup>т</sup>	К <sup>т</sup>	Сума, грн
4	Віднесені продуктивні витрати на зменшення оподатковуваних доходів	—	—	—	ОД 09	ПВ 01	24599864,43
5	Отримано попередню оплату за готову продукцію	311	681	63981525,45	—	—	—
6	Нараховані податкові зобов'язання щодо ПДВ	643	641	10663587,58	—	—	—
7	Сформовано оподатковуваний дохід	—	—	—	ПО	ОД 01	53317937,87

Дана методика не суперечить Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, відповідно до якої «нові синтетичні рахунки можуть вводитися до Плану рахунків Міністерством фінансів України».

Запропоновані податкові рахунки вводяться як альтернатива податковим регістрам фіксування валових доходів і валових витрат поза системою фінансового обліку. До переваг запропонованого методу слід віднести: збереження подвійного запису; паралельне формування прибутку до оподаткування не впливає на формування фінансового результату у фінансовому обліку; особливе значення спосіб має при автоматизації обліку, що забезпечує точність і достовірність інформації; зручність при заповнюванні Декларації з податку на прибуток підприємства.

#### Література

1. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський облік: роздуми вченого. — Житомир: ПП «Рута», 2006. — 100 с.
2. Войтенко Т., Кавторєва Я., Риндя А., Солошенко Л. Сучасний облік: «Два в одному». — ВБ «Фактор», 2004. — 176 с.

3. *Іванов В.* Як перевірити податок на прибуток за даними бухгалтерського обліку // Бухгалтерія. — 2001. — № 29/1 (444). — С. 35—41.
4. *Кужельний М. В., Лінник В. Г.* Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. — К.: КНЕУ, 2001. — 334 с.
5. *Мальшикин О. И.* Налоговый учёт: ситуации и решения: Пособие. — К.: Лібра, 1999. — 224 с.
6. *Хомин П.* Облік валових витрат і доходів та ПДВ за новими рахунками // Баланс. — 2000. — № 17. — С. 29—32.
7. *Ямборко Г. А.* Вплив облікової політики на фінансовий результат і оподатковуваний прибуток // Бухгалтерський облік і аудит. — 2001. — № 6. — С. 23—29.

*Стаття надійшла до редакції 12.05. 2010 р.*

УДК 330.322

**І. В. Ткач,**  
асистент кафедри  
обліку, аналізу та аудиту в АПК,  
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

### **СКЛАД І СТРУКТУРА КАПІТАЛЬНИХ ВКЛАДЕНЬ В УКРАЇНІ**

Динамика и структура капитальных вложений в Украине рассмотрена. Источники финансирования капитальных вложений в Украине исследованы. Изменение структуры капитальных вложений по регионам Украины выяснено.

**Ключевые слова:** *капитальные инвестиции, инвестиции в основной капитал, капитальные вложения.*

Dynamics and structure of capital investments in Ukraine is considered. Sources of financing of capital investments in Ukraine were studied. Changing the structure of capital investments in regions of Ukraine is explained.

**Key words:** *capital investment, fixed capital investment, capital investments*

Динаміка і структура капітальних вкладень в Україні розглянута. Джерела фінансування капітальних вкладень в Україні досліджені. З'ясовано зміну структури капітальних вкладень по регіонах України.

**Ключові слова:** *капітальні інвестиції, інвестиції в основний капітал, капітальні вкладення.*

На сучасному етапі розвитку економіка України потребує першочергового вирішення принаймні таких завдань: зниження енергоємності продукції; перехід від сировинного експорту до виробництва високотехнологічної продукції з великою часткою