

**І. Бурденко**

## **Організація бухгалтерського обліку податку на прибуток (згідно з П(С)БО 17)**

Незважаючи на те, що положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 “Податок на прибуток” був прийнятий ще 2000р., а набрав чинності з 2001р., тобто вже діє другий рік, але для більшості бухгалтерів він залишається незрозумілим.

Реформування бухгалтерського обліку викликало проблему різниці між прибутком, який нараховується у фінансовому обліку та прибутком, який визначається з метою оподаткування. Але більшість бухгалтерів на цю різницю не звертало і продовжують не звертати уваги і сьогодні. Пов’язано це з тим, що на перший план, у бухгалтерському обліку кожний бухгалтер ставить податкові інтереси, а інтереси користувачів відходять на другий план, а іноді взагалі ігноруються. Але крім декларації про прибуток кожне підприємство складає баланс і звіт про фінансові результати.

Нагадаємо, що головною метою фінансових звітів є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства. Ігнорування відображення різниці між сумою прибутку, яка підлягає оподаткуванню за даними податкового обліку та сумою, отриманою за даними фінансового обліку призведе до порушення основних якісних характеристик фінансової звітності, зокрема доречність та достовірність, що вплине на прийняті фінансові рішення користувачів.

Тому з метою формування у бухгалтерському обліку достовірної інформації про витрати, доходи, активи і зобов'язання з податку на прибуток пропонуємо розглянути ще раз це питання з погляду відображення витрат на прибуток у фінансовій звітності.

Вважаємо за потрібне нагадати терміни, які визначаються П(С)БО 17:

- **податковий прибуток (збиток)** - сума прибутку (збитку), визначена за податковим законодавством об'єктом оподаткування за звітний період. Отже

- це прибуток, що підлягає оподаткуванню за звітний рік, який розраховується і наводиться у податковій Декларації про прибуток підприємства;

- **поточний податок на прибуток** - сума податку на прибуток, визначена у звітному періоді відповідно до податкового законодавства. Цей показник визначає податкове зобов'язання підприємства з податку на прибуток за звітний рік, який теж розраховується і наводиться у податковій Декларації про прибуток підприємства;
- **обліковий прибуток (збиток)** - сума прибутку (збитку) до оподаткування, визначена в бухгалтерському обліку і відображена у Звіті про фінансові результати за звітний період. Це показник фінансової звітності, який наводиться у Звіті про фінансові результати за звітний рік у рядку 170 (або 175 – у разі облікового збитку).

Відомо, що основними причинами виникнення різниці є:

1. Визнання доходів (витрат) тільки одним із обліком: фінансовим або податковим. Такі різниці є постійними та не анулюються у наступних звітних періодах.
2. Відмінності у визнанні облікових доходів і витрат звітного періоду та валових доходів й витрат, які виникають через незбіг за часом при їх відображенні у фінансовому та податковому обліку. Такі різниці є тимчасовими.

Розглянемо природу, сутність та вплив постійних різниць на розрахунок витрат з податку на прибуток. Постійні різниці залежать від правил формування оподаткованого прибутку у податковому обліку. Найчастіше зустрічаються постійні різниці, які впливають на розмір облікового прибутку (амортизація невиробничих необоротних активів, витрати на утримання легкового автотранспорту, представницькі витрати і витрати на рекламні подарунки, визнані (сплачені) підприємством штрафи, пені, неустойки тощо), а ті, що змінюють тільки податковий прибуток, зустрічаються рідше (перевищення звичайної ціни продажу товарів над ціною їх реалізації

пов'язаній з підприємством особі та в інших випадках застосування звичайної ціни при обчисленні податкового прибутку, від'ємне значення об'єкта оподаткування минулих років). Але у переважній більшості випадків при обчисленні податку на прибуток виникають постійні різниці.

Наведемо основні причини постійних різниць, які зустрічаються найчастіше (табл.1).

Таблиця 1

**Приклади виникнення постійних різниць при визначенні податку на прибуток**

<b>Найменування</b>	<b>Фінансовий облік</b>	<b>Податковий облік</b>
Амортизація невіробничих необоротних активів, гудвілу	Визнається підприємством самостійно	Не відображаються у складі валових витрат
Витрати на утримання легкового автотранспорту	Входять до складу операційних витрат	Не відображаються у складі валових витрат
Представницькі витрати і витрати на рекламні подарунки	Входять до складу операційних витрат	Не відображаються у складі валових витрат або включаються в розмірі 2% оподаткованого прибутку звітного періоду
Благодійна допомога бюджетним і неприбутковим організаціям	Входять до складу інших витрат звичайної діяльності	Не відображаються у складі валових витрат або включаються в розмірі 4% оподаткованого прибутку звітного періоду
Визнані (сплачені) підприємством штрафи, пені, неустойки	Входять до складу інших витрат операційної діяльності	Не відображаються у складі валових витрат
Суми одержаних дивідендів (податок на прибуток утримано у джерела виплат)	Входять до складу інших фінансових доходів або доходів від участі в капіталі	Не відображаються у складі валових доходів
Суми перевищення фактичних витрат підприємства на відрядження працівників над нормами витрат на ці цілі	Входять до складу інших витрат звичайної діяльності	Не відображаються у складі валових витрат
Суми перевищення фактичних витрат на підвищення кваліфікації працівників підприємства над нормами витрат на ці цілі	Входять до складу інших витрат операційної діяльності	Не відображаються у складі валових витрат
Витрати на забезпечення працівників спеціальним одягом, взуттям (понад встановлені КМУ норми)	Входять до складу інших витрат звичайної діяльності	Не відображаються у складі валових витрат
Суми матеріальної допомоги і	Входять до складу інших	Не відображаються у складі

винагород за підсумками роботи за рік, якщо їх виплата не передбачена колективним договором	витрат звичайної діяльності	валових витрат
Суми витрат на утримання об'єктів соціального призначення	Входять до складу інших витрат операційної діяльності	Не відображаються у складі валових витрат

Зауважимо, що постійні різниці не ведуть до виникнення розбіжностей при відображенні витрат з податку на прибуток у фінансовому обліку. Тому за наявності тільки постійних різниць витрати з податку на прибуток визнаються за величиною поточного податку.

Розглянемо на умовному прикладі, як відображаються наслідки існування постійних різниць між обліковим та податковим прибутком у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності підприємства.

**Приклад 1.** За даними фінансового обліку доходи підприємства за звітний рік становлять 890000 грн., витрати - 670000 грн. У кінці цього ж року відбулася перевірка підприємства, за результатами якої нараховано штрафи у сумі 24000 грн. Припустимо, що на підприємстві відсутні тимчасові різниці.

Обліковий прибуток підприємства до вирахування податку на прибуток дорівнює 196000 грн. ( $890000 - (670000 + 24000)$ ). Податковий прибуток дорівнює 220000 грн. ( $890000 - 670000$ ).

Різниця між сумами облікового та податкового прибутку в цьому разі є постійною і ніяк не впливатиме на розрахунок суми податкового прибутку в наступних роках. Витрати з податку на прибуток у звітному році будуть відображені виходячи з даних податкового обліку та дорівнюють поточному податку. При цьому постійну різницю не обліковують (табл. 2).

Таблиця 2

#### Відображення операцій з обліку податку на прибуток

№ з/п	Зміст операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн.	Податковий облік	
		Дт	Кт		ВД	ВВ
1	Нараховані штрафи за підсумками перевірки	948	685	24000		-
2	Списані суми нарахованих штрафів на рахунок фінансових результатів	791	948	24000		-
3	Визначений фінансовий результат від діяльності	791	441	196000	220000	

	підприємства				
4	Оподатковуваний прибуток			196000	220000
5	Податок на прибуток				220000*30%=66000
6	Нарахований податок на прибуток	981	641	66000	66000

У Звіті про фінансові результати підприємства за звітний рік мають бути відображені такі рядки:

Стаття	Код рядка	За звітний період, грн.
Фінансові результати від звичайної діяльності до оподаткування: - прибуток	170	196000
Податок на прибуток від звичайної діяльності	180	66000
Фінансові результати від звичайної діяльності: - прибуток	190	130000

Але слід відзначити, що ні інструкція №291, ні ПСБО 17 чітко не розкривають особливості впливу постійних різниць на фінансові результати звітного періоду. Судіть самі. Згідно з Інструкцією №291 на субрахунку 981 “Податки на прибуток від звичайної діяльності” ведеться облік нарахованої суми податку на прибуток від звичайної діяльності, що визначається **від прибутку, відображеного в бухгалтерському обліку** (незалежно від суми прибутку для цілей оподаткування).

Та на сьогодні ця вимога практично нездійсненна. Причиною цього стали постійні різниці, які в наступних періодах не анулюються. Різниця, яка виникає між поточним податком та обліковим податком, у результаті дії постійних різниць, відстроченим податком бути не може. Тому якщо, частина суми поточного податку, яка виникла унаслідок постійних різниць, включається до складу витрат з податку на прибуток в періоді їх утворення. Отже, **якщо різниця між показниками облікового та податкового прибутку є лише постійною, то у Звіті про фінансові результати у рядку 180 відображається сума поточного податку на прибуток за звітний рік.**

Головною причиною розбіжностей між обліковим та податковим прибутком є різниця у часі виникнення доходів та витрат у фінансовому і

податковому обліку, тобто тимчасові різниці, які викликані правилом “першої події”. На відміну від постійних різниць вони не можуть утворювати розходження впродовж всієї діяльності підприємства.

Таблиця 3

Приклади виникнення тимчасових різниць при визначенні податку на прибуток

Найменування	Фінансовий облік	Податковий облік
Аванси одержані	Визнаються як зобов'язання	Включаються до складу валових доходів
Аванси видані	Визнаються як дебіторська заборгованість	Включаються до складу валових витрат
Доходи майбутніх періодів	Відображаються у складі зобов'язань. Згідно з принципом відповідності поступово визнаються як доходи звітного періоду.	Включаються до складу валових доходів у повному обсязі.
Витрати майбутніх періодів	Відображаються у складі активів. Згідно з принципом відповідності поступово визнаються як витрати звітного періоду	Включаються до складу валових витрат у повному обсязі
Резерв сумнівних боргів	Відображаються у складі активів як контрарна (уточнююча) стаття	Відрахування до резерву не визнаються валовими витратами. До складу валових витрат включається сума списаної безнадійної дебіторської заборгованості
Забезпечення на гарантійний ремонт	Відображаються у складі зобов'язань	Відображаються у складі валових витрат у період виконання гарантійного ремонту.
Амортизація виробничих необоротних активів	Визнається підприємством самостійно	Згідно з Законом про прибуток

У ПСБО 17 тимчасові різниці поділяється на два види. При цьому вони характеризуються тим, що у майбутньому впливають на величину податкового прибутку:

- **тимчасові різниці, які підлягають оподаткуванню** - тимчасові різниці, що включаються до податкового прибутку (збитку) у майбутніх періодах;

- **тимчасові різниці, що підлягають вирахуванню** - тимчасові різниці, що призводять до зменшення податкового прибутку (збільшення податкового збитку) у майбутніх періодах.

Як визначено у стандарті тимчасові різниці, які підлягають оподаткуванню призводять до зменшення податкового прибутку (Пп) звітного періоду у порівнянні з обліковим (По) (наприклад, аванси сплачені), але будуть включені до податкового прибутку (збитку) у майбутніх періодах, в результаті цього виникають відстрочені податкові зобов'язання (ВПЗ) – рахунок 54.

$По > Пп \Rightarrow ВПЗ$
---------------------------

Але ПСБО 17 чітко не визначає природу виникнення відстроченого податкового зобов'язання. Для кращого розуміння звернемося до міжнародного стандарту 12 “Податки на прибуток”. Зазначимо, що відстрочені податкові зобов'язання пов'язані з **різницями, які виникають при оцінці активу** в бухгалтерському та податковому обліку. При цьому в п. 16 МСБО 12 зазначається, що основним при визнанні активу є те, що його балансова вартість буде відшкодована у вигляді економічних вигод, які підприємство отримає у майбутніх періодах. Якщо балансова вартість активу перевищує його податкову базу, сума економічної вигоди, що підлягає оподаткуванню, перевищує суму, яку можна буде вирахувати з метою оподаткування. Така різниця є тимчасовою різницею, що підлягає оподаткуванню, а зобов'язання виплатити остаточні податки на прибуток у майбутніх періодах є відстроченим податковим зобов'язанням.

Отже, відстрочене податкове зобов'язання – це сума податку на прибуток, який **сплачуватиметься** у наступних періодах з тимчасових різниць, що підлягають оподаткуванню.

Тимчасові різниці, що підлягають вирахуванню, навпаки збільшують податковий прибуток у звітному періоді. При цьому податок на прибуток у бухгалтерському обліку буде меншим суми податку на прибуток, нарахованого

у податковому обліку, що призводить до виникнення відстроченого податкового активу (ВПА) – рахунок 17.

$$P_o < P_n \Rightarrow ВПА$$

Підкреслимо, що виникнення відстроченого податкового активу пов'язано з **різницею при оцінці зобов'язань** в бухгалтерському та податковому обліку. Для тлумачення даного випадку також звернемося до МСБО 12, зокрема у п. 25 зазначається, що основним при визнанні зобов'язання є те, що балансова вартість буде компенсована у майбутніх періодах шляхом вибуття з підприємства ресурсів, які втілюють економічні вигоди. Коли ресурси вибувають з підприємства, частину або всю їхню суму можна вираховувати при визнанні оподаткованого прибутку пізнішого періоду, ніж той, у якому визнається зобов'язання. У таких випадках існує тимчасова різниця між балансовою вартістю зобов'язання та його податковою базою. Відповідно, відстрочений податковий актив виникає щодо податків на прибуток, що їх можна відшкодувати у майбутніх періодах, коли цю частину зобов'язання визнають як вирахування при визначенні оподаткованого прибутку. Подібно до цього, якщо податкова база активу перевищує його балансову вартість, така різниця веде до відстроченого податкового активу щодо податку на прибуток, який може бути відшкодований у майбутніх періодах.

Отже, відстрочений податковий актив – це сума податку на прибуток, який буде **вирахований** у наступних періодах з поточного прибутку оскільки ці тимчасові різниці уже оподатковувалися.

Як зазначалось, причиною виникнення відстроченого податкового зобов'язання та відстроченого податкового активу є тимчасова різниця – різниця, яка виникає в результаті розбіжностей між оцінкою активу або зобов'язання за даними фінансової звітності та податковою базою цього активу або зобов'язання відповідно. Що стосується оцінки активу або зобов'язань за



даними фінансової звітності, то тут усе зрозуміло, це – вартість, за якою відображений актив (зобов'язання) у **фінансовому обліку**.

Отже, виникає потреба уточнення, що значить оцінка активів та зобов'язань за податковою базою. Податкова база активу і зобов'язання потрібна для визначення тимчасової різниці.

Податкова база активу і зобов'язання згідно з ПСБО 17 – **оцінка активу і зобов'язання, яка використовується з метою оподаткування цього активу і зобов'язання при визначенні податку на прибуток**.

Але цього визначення недостатньо для того, щоб зрозуміти як же формується податкова база. Знов таки звернімося для більш детального роз'яснення до МСБО 12.

Зокрема у міжнародному стандарті визначається, що **податкова база активу** – це сума, яка з метою оподаткування буде вирахована із суми оподаткованих економічних вигід, що одержить підприємство, коли воно відшкодує балансову вартість активу. При цьому, якщо такі економічні вигоди не підлягатимуть оподаткуванню, тоді податкова база активу дорівнює його балансовій вартості. Отже, податкова база активу є сумою, яка при його списанні зменшить оподатковуваний прибуток.

**Податковою базою зобов'язання** є його балансова вартість за вирахуванням будь-яких сум, що не підлягають оподаткуванню цього зобов'язання у майбутніх періодах.

Таким чином, якщо активи або зобов'язання, які у податковому обліку включені до валових доходів або валових витрат за правилом “першої події”, то податкова база таких активів і зобов'язань буде дорівнюватися нулю тому, що у майбутньому ці активи та зобов'язання не можуть бути відображені у складі валових доходів або витрат повторно (додаток до ПСБО 17).

Отже, ми підійшли до головної проблеми – визначення суми витрат з податку на прибуток за звітний період. Відповідно до ПСБО 17 п. 3 витрати (дохід) з податку на прибуток – загальна сума витрат (доходу) з податку на прибуток, яка обчислена з облікового прибутку (збитку) і складається з

поточного податку на прибуток з урахуванням відстроченого податкового зобов'язання і відстроченого податкового активу. При цьому ураховуючи сутність відстрочених податків, зокрема:

- відстроченого податкового активу, який буде **вирахуваний** у наступних періодах з поточного прибутку оскільки тимчасові різниці уже оподатковувалися. Відповідно при визначенні витрат з податку на прибуток він буде прийматися зі знаком “мінус”.
- відстроченого податкового зобов'язання, що **сплачуватиметься** у наступних періодах з тимчасових різниць, що підлягають оподаткуванню. При визначенні витрат з податку на прибуток він буде прийматися зі знаком “плюс”.

Визначення витрат з податку на прибуток можна здійснити таким чином:

$$\begin{array}{l}
 \boxed{\text{Витрати з податку на прибуток}} = \boxed{\text{Поточний податок на прибуток}} - \boxed{\text{Відстрочений податковий актив}} \\
 \boxed{\text{Витрати з податку на прибуток}} = \boxed{\text{Поточний податок на прибуток}} + \boxed{\text{Відстрочене податкове зобов'язання}}
 \end{array}$$

Рис. 1. Схема розрахунку витрат з податку на прибуток

Розглянемо на умовних прикладах як відображаються наслідки існування тимчасових різниць в обліку. При цьому всі приклади будемо розглядати без урахування ПДВ для спрощення викладеного матеріалу.

**Приклад 2.** На прикінці звітного року підприємство видало аванс під майбутню поставку товарів у сумі 5000 грн. Отримання товару згідно з договором передбачається на початку наступного року. Упродовж звітного року підприємство реалізувало товарів на суму 70000грн., собівартість яких 30000 грн. Припустимо, що за звітний період підприємство не має постійних різниць.

Згідно з податковим законодавством сума виданих авансів за товар (без ПДВ), яка дорівнює 5000 грн., за правилом “першої події” включається підприємством до складу

валових витрат у тому ж періоді, у якому здійснено перерахунок авансу, і відповідно зменшує податковий прибуток. При цьому сума виданих авансів у майбутніх періодах (при отриманні товару) не потрапить до складу валових витрат. У бухгалтерському обліку аванси видані на кінець звітного періоду визнаються активом і обліковуються за дебетом субрахунку 371 “Розрахунки за виданими авансами”. Отже, податкова база цього активу дорівнює нулю, а балансова вартість активу перевищує його податкову базу. Різниця між балансовою вартістю активу та його податковою базою становить 5000 грн. і є тимчасовою різницею, що підлягає оподаткуванню. Вона має бути погашена (списана) протягом наступного року. А добуток тимчасової різниці на кінець звітного періоду на ставку оподаткування податком на прибуток дає величину відстроченого податкового зобов'язання на кінець звітного періоду:  $5000 \times 30\% = 1500$ .

У бухгалтерському обліку відстрочені податкові зобов'язання обліковуються на пасивному балансовому рахунку 54 “Відстрочені податкові зобов'язання”, а у Балансі відображається у розділі III пасиву “Довгострокові зобов'язання” рядок 460 “Відстрочені податкові зобов'язання”.

Відображення цих операцій в обліку надамо в табл. 4.

Таблиця 4

**Відображення операцій з обліку податку на прибуток**

№ з/п	Зміст операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн.	Податковий облік	
		Дт	Кт		ВД	ВВ
1	Сплачений аванс за товари	371	311	5000	-	5000
2	Реалізований товар по купцю	361	702	70000	70000	-
3	Відображено собівартість реалізованих товарів	902	28	30000	-	30000
4	Прибуток за даними бухгалтерського обліку (70000 – 30000)			40000	-	-
5	Податок на прибуток за даними бухгалтерського обліку (40000 x 30%)			12000		
6	Разом валового доходу і валових витрат				70000	35000
7	Прибуток за даними податкового обліку				35000	
8	Поточний податок на прибуток за даними податкового обліку	981	641	10500	10500	
9	Тимчасова різниця (40000 - 35000)			5000		

10	По > Пп ⇒ ВПЗ Відображення ВПЗ (5000 x 30% або 12000 - 10500)	981	54	1500		
----	---	-----	----	------	--	--

Таким чином, витрати з податку на прибуток за звітний період складаються із поточного податку на прибуток та відстроченого податкового зобов'язання за період.

У Звіті про фінансові результати підприємство за звітний рік має відобразити такі показники:

Стаття	Код рядка	За звітний період, грн.
Фінансові результати від звичайної діяльності до оподаткування: - прибуток	170	40000
Податок на прибуток від звичайної діяльності	180	12000
Фінансові результати від звичайної діяльності: - прибуток	190	28000

Зазначимо, що при відвантаженні товарів покупцю виникає поточна дебіторська заборгованість покупця за товари, роботи послуги (табл. 4 операція 2). Така дебіторська заборгованість визнається як актив, але згідно із ПСБО 10 “Дебіторська заборгованість” визнається одночасно з визнанням доходу від реалізації товарів, робіт послуг. При цьому одночасно сума такого доходу відображається і у складі валового доходу у податковому обліку. А при відшкодуванні (погашенні) дебіторської заборгованості у вигляді економічних вигод, які підприємство отримає у майбутніх періодах ця сума не вплине на податковий прибуток і не буде включена до економічних вигод. Отже, податкова база активу дорівнює його балансовій вартості. Тимчасова різниця у цьому випадку відсутня, і в майбутніх періодах зазначений актив не призведе до зміни податкового прибутку.

Крім того, слід ураховувати наявність початкового сальдо рахунків відстрочених податків, яке буде впливати на суму та відображення відстрочених податкових активів та відстрочених податкових зобов'язань за звітний період.

Припустимо, що сальдо рахунку 17 “Відстрочені податкові активи” на початок звітного року становить 700 грн. Тоді необхідно в бухгалтерському обліку провести додаткові операції і внести відповідні поправки (табл. 5).

Таблиця 5

**Відображення операцій з обліку податку на прибуток при наявності сальдо на рахунку 17 “Відстрочені податкові активи”**

№ з/п	Зміст операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн.
		Дт	Кт	
	....			
10	Списані відстрочені податкові активи	981	17	700
11	Нараховані відстрочені податкові зобов'язання	981	54	800

**Приклад 3.** Підприємство у кінці звітного періоду одержало аванс за товари, що підлягають відвантаженню на суму 10000 грн. і в цьому ж періоді придбало товарів на суму 20000 грн. і реалізувало їх за 35000 грн. Припустимо, що за звітний період підприємство не має постійних різниць.

Згідно з податковим законодавством отримані кошти у вигляді авансу (без ПДВ) включаються до складу валових доходів. У бухгалтерському обліку - отримані аванси не визнаються доходом підприємства поточного періоду, а будуть визнані доходом у тому періоді, у якому будуть відвантажені товари. Тому на 31 грудня 200А у бухгалтерському обліку існує зобов'язання, яке обліковується за кредитом субрахунку 681 “Розрахунки за авансами одержаними” в розмірі 10000 грн. Отже, податкова база цього зобов'язання дорівнює нулю, а балансова вартість зобов'язання перевищує його податкову базу. Різниця між визнанням балансової вартості зобов'язання у бухгалтерському обліку без ПДВ (який дорівнює 10000 грн.) та податковою вартістю зобов'язання (яка дорівнює 0 грн.) становить 10000 грн. У цьому випадку виникає тимчасова різниця, що підлягає вирахуванню і яка буде зменшувати величину податкового прибутку у наступному звітному періоді.

Добуток тимчасової різниці на кінець звітного періоду та ставки оподаткування податком на прибуток дає величину відстроченого податкового активу:  $10000 \times 30\% = 3000$  грн., який відображається у Балансі підприємства у розділі I “Необоротні активи” рядок 060 “Відстрочені податкові активи”. У бухгалтерському обліку відстрочені податкові активи - обліковуються на активному балансовому рахунку 17 “Відстрочені податкові активи”.

Відображення цих операцій в обліку надамо в табл. 6.

## Відображення операцій з обліку податку на прибуток

№ з/п	Зміст операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн.	Податковий облік	
		Дт	Кт		ВД	ВВ
1	Отримано аванс за товари	311	681	10000	10000	-
2	Оприбутковано придбані товари	28	631	20000	-	20000
3	Відвантажено товари покупцю	361	702	35000	35000	-
4	Відображено собівартість реалізованих товарів	902	28	20000	-	-
5	Прибуток за даними бухгалтерського обліку (35000 – 20000)			15000	-	-
6	Податок на прибуток за даними бухгалтерського обліку (15000 * 30%)	981	641	4500	-	-
7	Разом валового доходу і валових витрат				45000	20000
8	Прибуток за даними податкового обліку				25000	
9	Поточний податок на прибуток за даними податкового обліку				7500	
10	Тимчасова різниця (25000 – 15000)			10000		
11	По < Пп ⇒ ВПА Відображення ВПА (10000 x 30% або 7500 - 4500)	17	641	3000		

Витрати з податку на прибуток підприємства за звітний період складаються із поточного податку на прибуток (7500 грн.) мінус відстрочені податкові активи за період (3000 грн.):  $7500 - 3000 = 4500$  грн.

У Звіті про фінансові результати підприємство за звітний період має відобразити такі показники:

Стаття	Код рядка	За звітний період, грн.
Фінансові результати від звичайної діяльності до оподаткування: - прибуток	170	15000
Податок на прибуток від звичайної діяльності	180	4500
Фінансові результати від звичайної діяльності: - прибуток	190	10500

Розглянемо випадок коли на початок звітної періоду існує сальдо за рахунком 54 “Відстрочені податкові зобов’язання” на суму 1200 грн. Тоді відображення відстрочених податкових активів буде доповнено операціями (табл. 7).

Таблиця 7

**Відображення операцій з обліку податку на прибуток при наявності сальдо на рахунку 54 “Відстрочені податкові зобов’язання”**

№ з/п	Зміст операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн.
		Дт	Кт	
	...			
11	Списані відстрочені податкові зобов’язання	54	641	1200
12	Нараховані відстрочені податкові активи	17	641	1800

Якщо нарахований за підсумками року відстрочений податковий актив не перебиває сальдо рахунку 54 на початок року, то він не нараховується, а просто на його суму зменшується сальдо рахунку 54.

ПСБО 17 дозволено протягом звітної періоду не нараховувати відстрочений податок. У цьому випадку у проміжній фінансовій звітності витрати з податку на прибуток відображаються в сумі, яка повинна дорівнюватися **поточному податку** за відповідний звітний період. Але у кінці звітної року необхідно здійснити коригування суми поточного податку на прибуток та відобразити відстрочені активи або зобов’язання, які виникнуть в результаті наявності тимчасових різниць. Розглянемо це на прикладі.

**Приклад 4.** Підприємство одержало доход від реалізації продукції за звітний рік у сумі 750000грн. і понесло витрати, пов’язані з отриманням цих доходів на суму 490000грн., у т.ч. резерв сумнівних боргів 5000грн. При обчисленні податкового прибутку в складі валового доходу підприємства враховуються аванси одержані в розмірі 31000грн, а у складі валових витрат – аванси видані постачальникам на суму 18000грн. Податок на прибуток нарахований протягом року для сплати до бюджету дорівнює 70000грн. Сальдо за рахунком 17 і 54 на початок року відсутні. Постійні різниці відсутні.

У фінансовому обліку сума облікового прибутку за звітний рік становить 260000грн. (750000 - 490000), податкового – 278000грн. ((750000 + 31000) – (490000 + 18000 - 5000)).

Перевищення величини податкового прибутку над обліковим утворилося в результаті тимчасових різниць в загальній сумі + 18000грн., у т.ч. аванси одержані + 31000грн., аванси видані – 18000грн., резерв сумнівних боргів + 5000грн. Отже, сумарний вплив тимчасових різниць призвів до збільшення податкового прибутку, тому у наступних звітних періодах такі різниці підлягають вирахуванню.

Добуток загальної суми тимчасових різниць на кінець звітного періоду та ставки оподаткування податком на прибуток дає величину відстроченого податкового активу –  $18000 \times 30\% = 5400$ грн.

Витрати з податку на прибуток підприємства за звітний період складаються із поточного податку на прибуток (83400грн.) мінус відстрочені податкові активи за період (5400 грн.) і дорівнюють 78000грн. (83400 - 5400).

Але впродовж року уже був нарахований податок на прибуток у розмірі 70000грн., тому за підсумком звітного року необхідно додатково нарахувати витрати у сумі 8000грн. (78000 - 70000).

Відображення цих операцій в обліку надамо в табл. 8.

Таблиця 8

#### Відображення операцій з обліку податку на прибуток

№ з/п	Зміст операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн.
		Дт	Кт	
1	Нарахований податок за звітний період	981	641	70000
2	Донарахований податок на прибуток за підсумками звітного року	981	641	8000
3	Нараховані відстрочені податкові активи	17	641	5400

Зазначимо, що при наявності на початок звітного року сальдо за рахунком 17, сума відстрочених податкових активів на кінець року збільшиться. А при наявності сальдо на рахунку 54 відбувається списання суми відстрочених податкових зобов'язань, і тільки після цього нараховуються відстрочені податкові активи.

Також заслуговує на увагу розгляд ситуації, яка пов'язана з нарахуванням амортизації на основні засоби виробничого та невиробничого призначення.



**Приклад 5.** Підприємство у звітному році отримало дохід від реалізації товарів у сумі 3000 грн.. Нарахована амортизація на основні засоби виробничого призначення склала:

- у фінансовому обліку – 900 грн.;
- у податковому обліку – 750 грн.

Витрати на амортизацію основних засобів невиробничого призначення склали 250 грн.

Різниця між податковим (2250 грн.) та обліковим (1850 грн.) податком в сумі 400грн. утворилася за рахунок постійної (+ 250грн.) і тимчасової (+ 150грн.) різниць. Причиною виникнення постійних різниць, які призвели до перевищення податкового прибутку над обліковим прибутком на суму 250грн. є амортизація основних засобів невиробничого призначення. Різниця між сумами облікового та податкового прибутку у цьому разі є постійною і ніяк не впливатиме на розрахунок суми податкового прибутку в наступних роках. Постійна різниця “сидить” в обліковому прибутку, зменшуючи його.

Але вплив тимчасових різниць призвів до збільшення податкового прибутку на 150грн., і до виникнення тимчасової різниці, яка підлягає вирахуванню у сумі 45грн. (150 x 30%).

Витрати з податку на прибуток у звітному році дорівнюють різниці між поточним податком на прибуток і відстроченим податковим активом. Отже, у звітному періоді податок на прибуток, нарахований виходячи із суми тимчасових різниць, визнається відстроченим податковим активом у сумі 45 грн., а витрати з податку на прибуток за 200А рік нараховуються, відповідно, у сумі 630 грн. (675 грн. - 45 грн.).

Відображення цих операцій в обліку надамо в табл. 9.

Таблиця 9

### Відображення операцій з обліку податку на прибуток

№ з/п	Зміст операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн.	Податковий облік	
		Дт	Кт		ВД	ВВ
1	Відображено реалізацію товарів покупцям	361	702	3000	3000	-
2	Нарахована амортизація основних виробничих фондів	91	131	900	-	750*
3	Нарахована амортизація основних засобів невиробничого призначення	92	131	250	-	-
4	Прибуток за даними бухгалтерського обліку (3000 – 900 - 250)			1850		
5	Разом валового доходу і валових витрат				3000	750
6	Прибуток за даними податкового обліку (3000 - 750)				2250	

7	Податок на прибуток за даними податкового обліку (2250 x 30%)				675
8	Тимчасова різниця (2250 – 1850 -250)			150	
9	Нараховано витрати з податку на прибуток	981	641	630	
10	Відображений ВПА (2250 – 1850 -250) x 30%	17	641	45	

\* За правилами податкового обліку на суму нарахованої амортизації зменшують валовий дохід.

У Звіті про фінансові результати підприємства за звітний рік мають бути відображені такі рядки:

Стаття	Код рядка	За звітний період, грн.
Фінансові результати від звичайної діяльності до оподаткування: - прибуток	170	1850
Податок на прибуток від звичайної діяльності	180	630
Фінансові результати від звичайної діяльності: - прибуток	190	1220

Отже, в прикладі 5 причиною розходження між податком на прибуток за даними податкового та фінансового обліку стали не тільки тимчасові різниці, але й постійні, які не впливають на розрахунок податкового прибутку у майбутньому.

Таким чином, облік витрат з податку на прибуток, має базуватися на сумі поточного податку. І якщо на підприємстві виникли одночасно постійні і тимчасові різниці, то кінцевим результатом обліку податку на прибуток повинно бути відображення витрат у сумі, що дорівнює поточному податку, скоригованого на суму відстроченого податку. При цьому *сума тимчасових різниць розраховується як різниця між податковим, обліковим прибутком і постійною різницею.*

З метою пояснення такого розходження, необхідно відстежувати виникнення постійних різниць за весь звітний період. Загальний їх розмір можна здійснювати за допомогою їх “маркування”, тобто якщо різниця призводить до збільшення бухгалтерських доходів (облікового прибутку) або зменшення валового доходу (податкового прибутку), то її значення приймаємо

із знаком “+”. Якщо різниця призводить до зменшення бухгалтерських доходів (облікового прибутку) або збільшення валового доходу (податкового прибутку), то її значення приймаємо із знаком “-”. Алгебраїчна сума усіх постійних різниць дасть величину загального відхилення постійних різниць на кінець звітного періоду. Знаючи суму постійної різниці, можна розрахувати розмір тимчасових різниць.

Слід зазначити, що на сьогодні переважна більшість постійних різниць мають знак “-”. Пов’язано це з тим, що більшість витрат визнаються у фінансовому обліку і не визнаються у податковому.

Окремо декілька слів необхідно сказати про порядок відображення податку на прибуток при товарообмінних операціях. Розглянемо його на умовному прикладі.

**Приклад 6.** Підприємство “А” у звітному періоді одержало товари, відвантажені в рахунок бартерного контракту на суму 35000 грн. Підприємство А свою частину контракту ще не здійснило. Відображення цих операцій в обліку надамо в табл. 10.

Таблиця 10

#### Відображення операцій з обліку податку на прибуток

№ з/п	Зміст операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн.	Податковий облік	
		Дт	Кт		ВД	ВВ
1	Оприбутковані товари, одержані в рахунок виконання бартерного контракту	28	631	35000	35000	
2	Разом валового доходу і валових витрат				35000	-
3	Податковий прибуток				35000	
4	Податок на прибуток				35000 x 30% = 10500	
5	Тимчасова різниця (35000 - 0)			35000		
6	Відображений ВПА (35000 x 30%)	17	641	10500		

При цій операції в бухгалтерському обліку обліковий прибуток буде відсутній, а податковий становить 35000 грн. якщо проаналізувати сальдо рахунків, то зможемо зробити висновок, що:

- на субрахунку 631 відображається балансова вартість зобов'язання, податкова база якого дорівнює нулю, так як сума одержаних товарів, згідно податкового періоду включається до валового доходу, а валові витрати будуть відображені у податковому обліку тільки після заключної (“балансуючої”) операції. Отже, балансова вартість зобов'язання більше його податкової бази;
- на рахунку 28 залишок також складає 35000 грн. Податкова база цього активу дорівнює його балансовій вартості. Отже, тимчасова різниця відсутня.

Отже, у результаті здійснення товарообмінної операції виникає тимчасова різниця, що підлягає вирахуванню на суму 35000 грн. ( $35000 - 0$ ), а це призводить до появи відстроченого податкового активу на суму 10500 грн. ( $35000 \times 30\%$ ).

Таким чином, мета ПСБО 17 “Податок на прибуток” полягає в тім, щоб усунути вплив різниць при визначенні облікового і податкового прибутку на фінансовий результат діяльності підприємства у звітному періоді.

#### СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. ПСБО 17 „Податок на прибуток” затверджено наказом МФУ від 28.12.2000 № 353 // Все про бухгалтерський облік № 37. – 2001. С.51-56.
2. ПСБО 2 „Баланс”, затверджено наказом МФУ 31.03.99 № 87. // бухгалтерський облік і аудит. - № 12. – 2002. – С.19-21.
3. ПСБО 3 „Звіт про фінансові результати” затверджено наказом МФУ 31.03.99 № 87 // Бухгалтерський облік і аудит. - № 12. – 2002. – С.23-26.
4. П(С)БО 7 “Основні засоби” затверджено наказом МФУ від 27.04.2000 № 92 // Бухгалтерський облік і аудит. - № 12. – 2002 – С.33-36

**РЕЦЕНЗІЯ**

на статтю к.е.н. ст. викладача кафедри “Бухгалтерського обліку і аудиту”

Бурденко Ірини Миколаївни

**Організація бухгалтерського обліку податку на прибуток (згідно з П(С)БО 17)**

Прийняття положення (стандарту) бухгалтерського обліку 17 „Податок на прибуток” вимагає застосування його до річної фінансової звітності. Але як це не прикро більшість практиків не знають як його застосовувати, продовжують не звертати уваги на різницю між податковим та бухгалтерським податком на прибуток і сьогодні. Пов’язано це з тим, що на перший план, у бухгалтерському обліку кожний бухгалтер ставить податкові інтереси, а інтереси користувачів відходять на другий план, а іноді взагалі ігноруються.

У статті розглянуті методичні підходи до оцінки та відображення тимчасових та постійних різниць. Надана коротка характеристика порядку формування витрат з податку на прибуток у фінансовому обліку. Основна увага приділяється чинникам, які впливають на величину витрат з податку на прибуток, зокрема тимчасових різниць. У статті висвітлено основні причини виникнення тимчасових та постійних різниць при використанні різних методів нарахування амортизації у бухгалтерському та податковому обліку.

Стаття написана на актуальну тему і рекомендується до друку в журналі “Економіка. Фінанси. Право.”

Рецензент

к.е.н., доцент

І.Й. Плікус