

**ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК НА ОСНОВІ П(С)БО ТА  
ВИМОГ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА**

*Досліджено основні чинники, що впливають на розбіжності бухгалтерського та податкового податку на прибуток, та запропоновані пропозиції щодо узгодження податкового і бухгалтерського обліку при нарахуванні податку на прибуток*

**Постановка проблеми.** З Нового року в Україні прийнято Податковий кодекс. У Податковому кодексі спробували зблизити бухгалтерський та податковий обліки. Визначення прибутку для оподаткування буде відбуватися на основі даних бухгалтерського обліку з урахуванням тимчасових і постійних податкових різниць, методу обліку яких планується затвердити до 1 квітня 2011 року.

Як передбачено прикінцевими та перехідними положеннями, оподаткування податком на прибуток за новим кодексом набирає чинності з 1 квітня 2011 року. Тому за перший квартал 2011 року необхідно застосовувати норми діючого Закону України № 283/97-ВР від 22.05.97 року "Про оподаткування прибутку підприємств" [3].

За Податковим кодексом об'єктом оподаткування є прибуток, який визначається шляхом зменшення суми доходів звітного періоду, визначених згідно зі статтями 135-137 Кодексу, на собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг та суму інших витрат звітного податкового періоду, визначених згідно зі статтями 138-143, з урахуванням правил, встановлених статтею 152 Кодексу.

За Законом України "Про оподаткування прибутку підприємств" № 283/97-ВР від 22.05.97 року, об'єктом оподаткування є податковий прибуток. Сума прибутку (збитку) визначається відповідно до п. 3.1. статті 3, за даними податкового обліку шляхом зменшення суми скоригованого валового доходу звітного періоду, визначеного згідно п. 4.3 цього Закону, на загальну суму валових витрат та амортизаційних відрахувань [1].

Показник поточного податку на прибуток визначає податкове зобов'язання підприємства з податку на прибуток за звітний період, який розраховується і наводиться у Декларації про прибуток підприємства - щоквартальному податковому звіті.

**Мета дослідження.** Метою дослідження є визначення основних чинників, що впливають на розбіжності бухгалтерського та податкового податку на прибуток, та розробка пропозицій щодо узгодження податкового і бухгалтерського обліку при нарахуванні податку на прибуток.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Питання узгодження бухгалтерського та податкового обліку податку на прибуток розглядалися в працях таких вітчизняних вчених, як Ф.Ф. Бутинець, Н.М. Ткаченко, О.В. Єфімова, В.В. Ковальов та інші.

**Викладення основного матеріалу дослідження.** Методологічні основи формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати, доходи, активи і зобов'язання по податку на прибуток і його розкриття у фінансовій звітності визначає П(С)БО 17 "Податок на прибуток", затверджений наказом Міністерства фінансів України від 28.12.2000 р. № 353.

Поточний податок на прибуток – це податок, відображений у Декларації про прибуток підприємства. Згідно П(С)БО 17 відстрочений податок на прибуток – це сума податку на прибуток, яка визнана відстроченим податковим активом або відстроченим податковим зобов'язанням. Відстрочений податок на прибуток визначається від того, якого виду тимчасові різниці утворилися на кінець звітного періоду:

– при наявності тимчасових різниць, що підлягають вираженню, визнаються відстрочені податкові активи;

– при наявності тимчасових різниць, що підлягають оподаткуванню, визнаються відстрочені податкові зобов'язання.

Величина відстрочених податкових активів і відстрочених податкових зобов'язань на кінець звітного періоду визначається як сума тимчасової різниці,

помноженої на ставку податку на прибуток, що буде діяти протягом періоду, у якому будуть здійснюватися реалізації чи використання активу та погашення зобов'язання по наступній формулі:

$$\text{ВПА (ВПЗ)} = \text{ТР} * \% \text{ПП, (1)}$$

де ВПА (ВПЗ) – величина відстроченого податкового активу;

ТР – величина тимчасової різниці;

% ПП – ставка податку на прибуток [2].

Сума витрат (доходів) по податку на прибуток розраховується як загальна сума витрат (доходів) по податку на прибуток, обчислена виходячи з облікового прибутку (збитку) і складається з поточного податку на прибуток з врахуванням відстроченого податкового зобов'язання і відстроченого податкового активу.

Детальніше розбіжності бухгалтерського та податкового податку на прибуток розглянемо прикладі підприємства ВАТ "Кременчукгаз" в табл. 1.

Таблиця 1 Основні економічні показники діяльності ВАТ "Кременчукгаз" за 2008-2010р.

№	Показники діяльності підприємства	Період (рік) тис.грн.			Відхилення, тис грн.		Відхилення, %	
		2008	2009	2010	2009-2008	2010-2009	2009-2008	2010-2009
2	Чистий дохід виручка від реалізації продукції	31497	32253	33592	+756	+1339	+2,4	+4,1
3	Собівартість реалізованої продукції	28843	29121	31631	+278	+2516	+0,9	+8,6
4	Валовий прибуток від реалізації	2654	3132	1961	+478	-1171	+18,0	-37,4
5	Інші операційні доходи	1498	3156	863	+1658	-2293	+110	-72,7
6	Адміністративні витрати	2614	3499	3283	+885	-216	+33,8	-6,2
7	Інші операційні витрати	3223	3777	258	+554	-3519	+17,2	-93,2
8	Фінансовий результат від операційної діяльності (збиток)	-1685	-988	-716	+698	+272	-41,4	-27,5
9	Інші фінансові доходи	6	4	5	-2	+1	-33,4	+25,0
10	Інші доходи	321	380	881	+59	+501	+18,4	+131
11	Інші витрати	5	10	18	+5	+8	+100	+80,0
12	Фінансовий результат від звичайної діяльності до оподаткування (збиток)	-1363	-614	151	+749	+765	-54,9	-75,4
13	Податок на прибуток	924	13	136	-911	+123	-98,6	+946
14	Чистий прибуток	-2287	-627	15	+1660	+642	-72,6	-

За досліджуваний період, 2010 рік, підприємство отримало дохід від реалізації продукції 40425 тис.грн., що на 1721 тис.грн. більше ніж у 2009 році. За вирахуванням непрямих податків з доходу чистий дохід склав

33592 тис.грн., що на 1339 тис.грн. більше ніж у попередньому році та становить відповідно 104 відсотки. Собівартість реалізованої продукції за 2010 рік склала 31631 тис.грн., що на 2510 тис.грн. більше ніж у 2009 році. В

результаті своєї діяльності підприємство отримало за 2010 рік валовий дохід у сумі 1961 тис.грн. А з урахуванням інших доходів та інших витрат у 2010 році підприємство отримало чистий прибуток 15 тис.грн.

Нарахована сума податку на прибуток підприємства відображена у рядку 12 Декларації з податку на прибуток та становить за досліджуваний 2010 рік 194,5 тис. грн. По рядку 180 (податок на прибуток від звичайної діяльності) форми 2 "Звіт про фінансові результати за 2010 рік" відображено 135,8 тис. грн. Розходження в сумі 58,7 тис. грн. пов'язані з тим, що у 2010 році були нараховані відстрочені податкові активи, (балансовий рахунок 172). В обліку відповідно зроблені записи за дебетом 17 рахунку та за кредитом 641 рахунку.

В результаті даних різниць по формі 1 "Баланс" в рядку 350 "нерозподілений прибуток (непокритий збиток)" за 2010 рік фінансовий результат складає 91,2 тис. грн. (збуток 226,1-134,9) За формою 2 "Звіт про фінансові результати за 2010 рік" прибуток складає 15,3 тис.грн. Різниця між формою 1 "Баланс" і формою 2 "Звіт про фінансові результати за 2010 рік" складає 106,5 тис.грн., де 85,2 тис.грн. частина прибутку, а 21,3 дивіденди на цю частину прибутку. Сума 106,5 тис. грн. не враховується у формі 2 "Звіт про фінансові результати" згідно Положенню (Стандарту) бухгалтерського обліку.

Згідно Інструкції №291 на рахунок 98 "Податок на прибуток" ведеться облік належної суми податку на прибуток за даними бухгалтерського обліку [2]. За дебетом рахунку відображається нарахована сума податку на прибуток, а за кредитом – включення цих витрат до фінансових результатів по дебету рахунку 79 "Фінансові результати". Сума податку на прибуток від звичайної діяльності визначається від прибутку, відображеного в бухгалтерському обліку (незалежно від суми прибутку для цілей оподаткування) і відображається на субрахунок 981 "Податки на прибуток від звичайної діяльності". Податки на прибуток від надзвичайних подій відображаються на субрахунок 982.

В бухгалтерському обліку нарахування суми поточного податку на прибуток за звітний період і погашення зобов'язання відображається записами:

– на суму нарахованого податку:

Дебет 981 "Податки на прибуток від звичайної діяльності"

Кредит 641 "Розрахунки з податку на прибуток"

– на суму сплаченого податку:

Дебет 641 "Розрахунки з податку на прибуток"

Кредит 311 "Рахунки в банках"

В Звіті про фінансові результати відображаються визнані витрати (доходи) з податку на прибуток в звітному періоді як поточний податок на прибуток (тобто задекларований) і відстрочений податок на прибуток (відстрочені податкові зобов'язання (ВПЗ) за мінусом відстрочених податкових активів (ВПА), тобто:

Витрати з податку на прибуток (Дт 981, ряд. 180 ф. 2)	=	Поточний податок на прибуток (Кт 641, ряд. 14 гр. 3)	+	ВПЗ (Кт 54)	-	ВПА (Дт 17)
---	---	--	---	-------------	---	-------------

Згідно Інструкції № 291 рахунок 17 "Відстрочені податкові активи" призначено для обліку суми податків на прибуток, що підлягає відшкодуванню в наступних звітних періодах, внаслідок тимчасових різниць між балансовою вартістю активів і зобов'язань та оцінкою їх для цілей оподаткування або перенесення податкових збитків, які невикористані для зменшення податку на прибуток в звітному році. Кінцеве сальдо по рахунку 17 відображається в рядку 60 балансу.

Рахунок 54 "Відстрочені податкові зобов'язання" – відповідно для обліку суми податків на прибуток, які сплачуватимуться в наступних періодах внаслідок виникнення тимчасової різниці між балансовою вартістю активів або зобов'язань та оцінкою їх, яка використовується з метою оподаткування. Кінцеве сальдо по рахунку 54 відображається в рядку 460 балансу.

На практиці можливі три варіанти співвідношення облікового прибутку (ОП) та податкового прибутку (ПП), які в результаті дають наявність або відсутність загального відхилення. Зокрема, якщо:

1) ОП=ПП, витрати з податку на прибуток дорівнюють поточним зобов'язанням з податку і в податковому, і в бухгалтерському обліку (ідеальна ситуація). При цьому обліковий прибуток, що залишається після закриття доходних і витратних рахунків, дорівнює податковому, розрахованому згідно вимог податкового законодавства. Бухгалтерський запис в цій ситуації буде єдиним:

Дебет 981 – Кредит 641

2) ОП>ПП, витрати з податку на прибуток складаються з поточного податку згідно Декларації та суми відстрочених податкових зобов'язань. Бухгалтерський запис в цій ситуації буде наступним:

Дебет 981 – Кредит 641

Дебет 981 – Кредит 54

3) ОП<ПП, то витрати з податку на прибуток складаються з поточного податку згідно Декларації з податку на прибуток підприємства та суми відстрочених податкових активів. Бухгалтерський запис в цій ситуації буде наступним:

Дебет 981 – Кредит 641

Дебет 17 – Кредит 641

Наказом Міністерства фінансів України від 29 травня 2003 р. № 363, який набув чинності з 20 червня 2003 р. були внесені зміни і доповнення до ряду П(С)БО, включаючи і П(С)БО 17 "Податок на прибуток". Цим наказом виключено з тексту П(С)БО 17 термін про постійну різницю, оскільки за стандартом визначення витрат з податку на прибуток засновано лише на застосуванні тимчасових різниць, тому трактування про постійні різниці в старій редакції виявилось зайвим. У податковому обліку облік постійних та тимчасових різниць на вівся.

Починаючи з 1 січня 2012 року платники податку на прибуток повинні будуть подавати звіт стосовно тимчасових та постійних різниць між даними податкового та бухгалтерського обліку. Форма звіту має бути затверджена Міністерством фінансів України.

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** Однак на практиці з метою ціноутворення і планування прибутку спеціалісти повинні враховувати витрати, що призводять до появи різниць між обліковим і податковим прибутком підприємства або ті, які називали постійними різницями.

Для обліку відстрочених податкових активів та відстрочених податкових зобов'язань ведуться відповідні рахунки 17 "Відстрочені податкові активи" та 54 "Відстрочені податкові зобов'язання". На нашу думку для зручності обліку податкових активів та податкових зобов'язань бажано ввести один активно – пасивний рахунок. Відповідно дебетове сальдо за даним рахунком буде податковим активом, а кредитове сальдо податковим зобов'язанням.

#### Список використаної літератури:

1. Закон України "Про оподаткування прибутку підприємств": від 22.05.1997 р. // Вісник податкової служби України. – 2009. – № 10. – с. 3–37. 2. Інструкція про порядок заповнення форм річного бухгалтерського звіту підприємства. Затверджена Міністерством фінансів України від 18.08.1995 р. № 139// Все про бухгалтерський облік. – 1999. – № 3. – с. 37–47. 3. Податковий кодекс України. Із змінами, внесеними згідно із Законом №2856-VI (2856-17) від 23.12.2010 Режим доступу – [Електронний ресурс] <http://zakon.rada.gov.ua>

ОДІНЦОВА Лариса Миколаївна – старший викладач кафедри "Облік, аналіз і аудит" Кременчуцького національного університету імені Михайла Остроградського

Наукові інтереси:

– проблеми бухгалтерського обліку і аудиту;

– узгодження бухгалтерського та податкового обліку на сучасному етапі реформування податкової системи України