

Адамик О.В., аспірантка

## **ПРОБЛЕМИ ВІДОБРАЖЕННЯ В ОБЛІКУ ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК ВІДПОВІДНО НАЦІОНАЛЬНИХ СТАНДАРТІВ**

*The accounting methods of income tax and its problems are investigate in the article. Also were lent suggestions for settlement of these problems.*

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 “Податок на прибуток [1] (далі П(С)БО 17), що визначає основні методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про прибуток та витрат щодо податку на прибуток і розкриття її у фінансовій звітності, є новим і дуже важливим для вітчизняного обліку. Вперше офіційно розділено і визначено поняття обліковий та податковий прибуток (збиток) та узгоджено відображення в обліку різниці між ними.

Для проведення операцій з нарахування податку на прибуток в обліку використовуються такі поняття і терміни:

I. Податковий прибуток, визначений за правилами податкового законодавства на базі валових доходів і витрат, а також податкової амортизації, у обліку не відображається. Він розраховується поза системою обліку шляхом вибірки і відображається у Декларації про прибуток підприємства.

II. Поточний податок на прибуток відображається за кредитом окремого субрахунку 641 “Розрахунки за податками” і являє собою фактичне зобов’язання підприємства перед бюджетом щодо податку на прибуток, за дебетом обліковується сума належна до відшкодування з бюджету або сплата податку у бюджет.

III. Обліковий прибуток (збиток) відображається на рахунку 79 “Фінансові результати”, по кредиту фіксується прибуток, по дебету – збиток. Фінансові результати на цьому рахунку формуються за рахунок списання доходів діяльності підприємства на дебет рахунку і витрат – на кредит. Чистий прибуток

(збиток) списується до дебету (кредиту) рахунку 44 “Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)”.

IV. “Обліковий” податок на прибуток, котрий відноситься до витрат підприємства і відображається на рахунку 981 “Податки на прибуток від звичайної діяльності”. При цьому за дебетом рахунку обліковується нарахована сума податку, за кредитом – списання на рахунок 641 “Розрахунки за податками”.

V. Відстрочений податок на прибуток розраховується лише щодо тимчасових податкових різниць і обліковується на рахунках 17 “Відстрочені податкові активи” (активний) і 54 “Відстрочені податкові зобов’язання” (пасивний). Аналітичний облік за цими рахунками ведеться за видами активів або зобов’язань, між оцінками яких для відображення у балансі та з метою оподаткування виникла різниця. Ці рахунки призначені для врівноваження витрат щодо податку на прибуток і поточного податку. Якщо для сплати у бюджет не вистачає податку на прибуток, розрахованого за обліковими правилами (Дт 981), то різниця (за умови, що ця різниця є тимчасовою) нараховується як відкладені активи (Дт 17), тобто за рахунок майбутнього прибутку. Якщо “обліковий” податок на прибуток (Дт 981) перевищує поточний (Кт 641), то частина зобов’язань відкладається на майбутнє (Кт 54).

Більш проблемним питанням є відображення в обліку податку на прибуток щодо постійних різниць. Він відноситься на витрати підприємства і цим ускладнює розрахунок витрат щодо цього податку. Перш за все наголосимо, що джерелом сплати податку є обліковий прибуток. Податковий прибуток визначає суму податку до сплати у бюджет, і більше спливає на рух грошових потоків ніж на величину витрат з податку. Але стверджувати, що сума витрат облікового податку на прибуток повинна визначатися на базі облікового прибутку або абсолютно відповідати поточному податку на прибуток, є неправильним. Нажаль, і П(С)БО 17 [1], і Інструкція № 291 [2] про вплив постійних податкових різниць на фінансові результати замовчує.

Визначення витрат з податку на прибуток має спиратися на поточний податок, які узгоджуються за допомогою відстроченого податку на прибуток:

Витрати з податку на прибуток	=	Поточний податок	+	Відстрочений податок	(1)	
			-			
			або			
Витрати з податку на прибуток	=	( Обліковий прибуток	+	Постійна різниця	) x ставка податку	(2)
			-			

Формула (1) розраховує витрати з податку на прибуток виходячи з поточного податку на прибуток, який містить постійні різниці, а вплив тимчасових різниць регулюється відстроченим податком на прибуток. Формула (2) навпаки відштовхується від облікового податку на прибуток, котрий регулюється постійними різницями. Вона має менше практичне значення оскільки не враховує тимчасових різниць, необхідних для відображення в обліку, і може бути застосована як допоміжна для формули (1). У зв'язку з цим пропонуємо на практиці бухгалтерам застосовувати таку схему:

1) протягом року в окремих реєстрах позасистемою бухгалтерського обліку вести перелік тимчасових різниць, враховуючи їх вплив на податковий прибуток:

Знак "-", якщо сума	Знак "+", якщо сума
➤ збільшує валовий дохід	➤ зменшує валовий дохід
➤ зменшує валові витрати	➤ збільшує валові витрати
➤ зменшує бухгалтерські доходи	➤ збільшує бухгалтерські доходи
➤ збільшує бухгалтерські витрати	➤ зменшує бухгалтерські витрати

2) оскільки згідно п. 19 П(С)БО 17 у примітках до фінансової звітності повинні зазначатися наявність і розмір постійних різниць, рекомендується вести реєстр постійних різниць поза системою обліку за схемою аналогічною тимчасовим різницям лише з протилежним знаком:

Знак "-", якщо сума	Знак "+", якщо сума
➤ зменшує валовий дохід	➤ збільшує валовий дохід
➤ збільшує валові витрати	➤ зменшує валові витрати
➤ збільшує бухгалтерські доходи	➤ зменшує бухгалтерські доходи
➤ зменшує бухгалтерські витрати	➤ збільшує бухгалтерські витрати

Такі дії є доцільними з огляду на те, що сума постійних різниць дозволить точніше розрахувати витрати з податку на прибуток (за формулою (2));

- 3) визначити поточний податок на прибуток;
- 4) визначити суму відстроченого податку на прибуток;
- 5) визначити витрати з податку на прибуток за формулою (1) і перевірити за допомогою формули (2).

Наведені пропозиції дозволять визначити сумарну величину тимчасової різниці на кінець звітної періоду і її знак. Але цього не достатньо оскільки бухгалтер повинен слідкувати за “життям” кожної тимчасової різниці аж до її ліквідації, а крім того відображати в обліку відстрочений податок щодо кожної тимчасової різниці, що є досить громіздким і трудоемким.

#### Література:

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 “Про податок на прибуток”, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 28.12.2000 р. №353. Зареєстровано у Мініюсті України 20 січня 2001 р. №47/5238 // Бухгалтерія. – 2001. – №6. – С.55 – 58.

2. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій. Затверджена наказом Мінфіну від 30.11.99 р. №291. Зареєстровано у Міністерстві юстиції України 21 грудня 1999 р. за № 892/4185. – “Новий” бухгалтерський облік в Україні (побудова і застосування): Навчально-методичний посібник. – Тернопіль: Карт-бланш, 2000. – С. 18-144.