

УДК 657.446

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ВІДСТРОЧЕНИХ ПОДАТКОВИХ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ ТА ВІДСТРОЧЕНИХ ПОДАТКОВИХ АКТИВІВ

Л.В. Д'ячкова

Одеський державний аграрний університет

Ключові слова: валові витрати, валовий дохід, поточний податок на прибуток, відстрочені податкові зобов'язання, відстрочені податкові активи.

Анотація. Розглядаються особливості відображення в бухгалтерському обліку відстрочених податкових зобов'язань та податкових активів згідно П(С)БО 17 «Податок на прибуток». Пропонуються методичні рекомендації розрахунку податку на прибуток за даними бухгалтерського і податкового обліку та відображення в бухгалтерському обліку розбіжностей між сумами, які виникають при цих розрахунках.

Вступ. На теперішній час існує два поняття прибутку (збитку) підприємства: бухгалтерський та податковий.

Згідно з П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати», прибуток – це сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати. Прибуток (збиток) розраховується як різниця між доходами і витратами підприємства від усіх видів діяльності: операційної, фінансової та інвестиційної [1, с.10].

У звіті про фінансові результати дохід відображається в момент надходження активу або погашення зобов'язання, які приводять до збільшення власного капіталу підприємства. А витрати – в момент вибуття активу або збільшення зобов'язання, які приводять до зменшення власного капіталу підприємства.

В податковому обліку прибуток розраховується для оподаткування шляхом зменшення суми скоригованого валового доходу на суму валових витрат і суму амортизаційних відрахувань.

Згідно з Законом України «Про оподаткування прибутку підприємств», валовий дохід – це загальна сума доходу платника податку від усіх видів діяльності, отриманого (нарахованого) протягом звітного періоду в грошовій, матеріальній або нематеріальній формах.

Валові витрати – це сума будь яких витрат платника податку у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, здійснюваних як компенсація вартості товарів (робіт, послуг), які придбані або виготовлені для подальшого використання у власній господарській діяльності.

Порядок відображення в бухгалтерському обліку поточних активів та зобов'язань визначається Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток», затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 28.12.2000 р. №353. П(С)БО 17 визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати, доходи, активи і зобов'язання з податку на прибуток та її розкриття у фінансовій звітності [2, с. 51]. Відмінності у веденні бухгалтерського і податкового обліку обумовлюють необхідність і актуальність дослідження особливостей обліку сум різниць між податком на прибуток за даними бухгалтерського обліку і податкового обліку та обліку відстрочених податкових зобов'язань й податкових активів.

Аналіз останніх досліджень. Особливості обліку відстрочених податкових зобов'язань та відстрочених податкових активів привертають увагу вчених обліковців і є предметом дискусій у наукових публікаціях та навчально – мето-

дичній літературі [4, 7]. Цим питанням присвячено ряд інструктивних матеріалів. Причинами виникнення різниць між обліковим і податковим прибутком є відмінності в порядку включення деяких видів витрат до складу бухгалтерських або валових витрат та деяких видів доходів до складу бухгалтерських або валових доходів, тому єдиним нормативним документом, що роз'яснює порядок застосування П(С)БО 17, є Інструкція про Порядок відображення в бухгалтерському обліку банками України поточних і відстрочених податкових зобов'язань та податкових активів, затверджена постановою Правління Національного банку України від 03.06.2002 р. №203, прийнята Національним банком для приведення нормативно-правових актів Національного банку України у відповідність до П(С)БО 17 [3, с. 21].

Відповідно до п. 3 П(С)БО 17 витрати (дохід) з податку на прибуток у бухгалтерському обліку являють собою загальну суму витрат (доходу) з податку на прибуток, яка обчислена з облікового прибутку (збитку) і складається з поточного податку на прибуток з урахуванням відстроченого податкового активу та зобов'язання.

Бухгалтерський облік витрат з податку на прибуток ведеться на субрахунок 981 «Податки на прибуток від звичайної діяльності».

Поточний податок на прибуток - сума податку на прибуток, визначена у звітному періоді відповідно до податкового законодавства.

Поточний податок на прибуток визнається зобов'язанням у сумі, що підлягає сплаті.

Перевищення сплаченої суми податку на прибуток над сумою, що підлягає сплаті, визнається дебіторською заборгованістю з податку на прибуток.

Відстрочене податкове зобов'язання - сума податку на прибуток, який підлягає сплаті в наступних періодах з тимчасових різниць, що підлягають оподаткуванню (збільшує суму такого податку).

Згідно з п. 2 гл. 2 Інструкції № 203 для визначення розміру відстроченого податкового зобов'язання порівнюється балансова вартість зобов'язання за даними бухгалтерського обліку та базою його оподаткування. Податкова база зобов'язання визначається у тій сумі, яка буде використана для оподаткування в наступних за датою балансу звітних періодах.

Відстрочене податкове зобов'язання виникає, якщо: балансова вартість активу за даними бухгалтерського обліку більша, ніж податкова база активу, або балансова вартість зобов'язання за даними бухгалтерського обліку менша, ніж податкова база зобов'язання. Його виникнення в результаті призводить до збільшення податкового прибутку (зменшення податкового збитку).

Облік сум податку на прибуток, які сплачуватимуться в наступних звітних періодах, ведеться на рахунку 54 «Відстрочені податкові-зобов'язання».

Відстрочений податковий актив - сума податку на прибуток, що підлягає відшкодуванню у наступних періодах унаслідок: тимчасових різниць, що підлягають вирахуванню, якщо очікується одержання податкового прибутку, з яким пов'язані ці тимчасові різниці; 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.

Згідно з п. 5 гл. 1 Інструкції №203 тимчасова різниця - це різниця між оцінкою активу або зобов'язання за даними бухгалтерського обліку та базою їх опо-

даткування.

Тимчасова різниця підлягає: оподаткуванню, якщо вона включається до податкового прибутку (збитку) у майбутніх періодах; вирахуванню, якщо вона призводить до зменшення податкового прибутку (збільшення податкового збитку) у майбутніх періодах.

Відповідно до п. 3 гл. 2 Інструкції №203 для визначення розміру відстроченого податкового активу порівнюється балансова вартість активу за даними бухгалтерського обліку та база його оподаткування. Податкова база активу визначається у тій сумі, яка використана або буде використана для оподаткування в наступних за датою балансу звітних періодах.

Відстрочений податковий актив виникає, якщо: балансова вартість активу за даними бухгалтерського обліку менша, ніж податкова база активу; балансова вартість зобов'язання за даними бухгалтерського обліку більша, ніж податкова база зобов'язання; тимчасова різниця підлягає вирахуванню; податкові збитки перенесено на наступні звітні періоди; податкові пільги не використані.

Облік сум податку на прибуток, що підлягають відшкодуванню, ведеться на рахунок 17 «Відстрочені податкові активи».

Сума відстроченого податкового активу на дату балансу зменшується за умови недостатності податкового прибутку для списання цього активу.

У разі очікування податкового прибутку, достатнього для списання відстроченого податкового активу, сума його попереднього зменшення, але не більша, ніж сума очікуваного податкового прибутку, відображається способом сторно [4, с. 39].

Незважаючи на досить детальне тлумачення в інструктивних матеріалах сутності відстрочених податкових зобов'язань та відстрочених податкових активів, окремі аспекти їх обліку залишаються дискусійними та вимагають дослідження.

Метою даної статті є дослідження виникнення розбіжності між податковим та бухгалтерським обліком в питанні відображення в обліку відстрочених податкових зобов'язань та відстрочених податкових активів.

Результати досліджень. На даний час має місце поділ обліку на бухгалтерський та податковий. Вимоги до бухгалтерського обліку визначають відповідальний Закон України [5] та Положення (стандарти). Вимоги до ведення податкового обліку випливають із податкових законів, нормативних актів і податкових роз'яснень ДПАУ.

З одного боку, на підставі даних бухгалтерського обліку виявляється фінансовий результат за звітний період, зокрема фінансовий результат від звичайної діяльності до оподаткування, що згідно П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати» відображається - залежно від того, отримано прибуток або збиток - відповідно в рядку 170 або рядку 175 Звіту про фінансовий результат. Цей прибуток (збиток) визначено в П(С)БО 17 як обліковий прибуток (збиток).

Якщо надзвичайних подій не було, то сказане вище не викликає сумнівів, але навіть якщо мали місце доходи, видатки, податки з надзвичайного прибутку (рядок 200, 205, 210), то форма побудови Звіту про фінансові результати припускає облік їхнього впливу саме на чистий прибуток (збиток), що лише підтверджує сказане щодо облікового прибутку (збитку).

З іншого боку, на підставі даних податкового обліку виявляється оподаткований прибуток або збиток (скоректовані валові доходи мінус валові видат-

ки мінус амортизаційні відрахування) - теж по суті від звичайної діяльності (оскільки в податковому обліку відсутнє таке поняття, як «звичайна діяльність», а є просто господарська діяльність).

При цьому слова «на підставі даних податкового обліку» не повинна маскувати та обставина, що дані податкового обліку відповідно до Закону про бухгалтерський облік теж повинні ґрунтуватися на даних бухгалтерського обліку.

Цей прибуток (збиток) у податковому обліку відповідно до статті 3 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» називається об'єктом оподаткування й відображається в декларації про прибуток підприємства.

У випадку одержання позитивного результату (прибутку) він є базою для обчислення податку на прибуток і сплати його в бюджет, а у випадку негативно-го (збитку) - відповідна сума переноситься на наступні звітні (податкові) періоди.

У П(С)БО 17 «Податок на прибуток» існує тільки поточний податок на прибуток, розрахований за даними податкового обліку, а «бухгалтерського податку на прибуток» не існує зовсім. І цей єдино існуючий податок на прибуток повинен бути розрахований правильно, тому що виникають зобов'язання перед бюджетом, які повинні бути погашені у встановлений термін. Так чому б ці зобов'язання просто не визнати витратами звітного періоду? Тим більше що відомо так званий «метод обліку податків, що підлягають сплаті».

Справа в тому, що через вплив особливостей податкового обліку, де активи або зобов'язання, відбиті в бухгалтерському обліку по його правилах і з використанням його оцінок у даному звітному періоді, надалі, при їхньому відшкодуванні й визначенні величини податкового прибутку в податковому обліку наступних звітних періодів, будуть оцінені, виходячи із правил податкового обліку як валові витрати або валові доходи.

Може скластися ситуація, при якій, наприклад, із загальної суми нарахованих зобов'язань по сплаті податку на прибуток (поточний податок на прибуток) даного звітного періоду одну частину варто віднести до витрат по податку на прибуток цього ж звітного періоду (тобто того звітного періоду, за який нарахований поточний податок на прибуток), а іншу частину нарахованих зобов'язань по сплаті поточного податку на прибуток варто віднести до витрат по податку на прибуток майбутнього (майбутніх) звітних періодів.

З однієї сторони це виглядає як авансова сплата того податку на прибуток, що відповідно до правил і оцінок бухгалтерського обліку буде визнаний витратами по податку на прибуток у майбутніх звітних періодах.

З іншого боку, можлива й протилежна ситуація, коли відбита в бухгалтерському обліку сума зобов'язань по сплаті податку на прибуток (поточний податок на прибуток) з погляду правил і оцінок бухгалтерського обліку може бути розцінена як частина загальної суми податку, що цілком підлягає визнанню як витрати по податку на прибуток вже в поточному звітному періоді, незважаючи на те що, завдяки особливостям податкового обліку, фактичне нарахування цієї частини як поточний податок і відповідно сплата (погашення) виявляються відстроченими на наступні звітні періоди. А суть справи в тім, що, відповідно до статті 4 Закону про бухгалтерський облік, основними принципами, на яких базуються бухгалтерський облік і фінансова звітність, є принцип нарахування й відповідності доходів і витрат. Ці принципи стосуються всіх витрат, у тому числі й витрат по податку на прибуток [6, с. 38].

І, нарешті, можлива ситуація, коли витрати по податку на прибуток самі по собі не міняються ні по величині, ні в часі, а має місце згадане вище тимчасове завищення / заниження сум поточного податку.

У такий спосіб видно, що терміну «бухгалтерський податок на прибуток», не існує, а існує поняття «сума податку на прибуток», що обчислюється шляхом множення суми облікового (бухгалтерського) прибутку, розрахованого на рахунку 79 «Фінансові результати», на діючу ставку податку на прибуток.

Будь-які відмінності в правилах і оцінках активів або зобов'язань бухгалтерського обліку з позицій податкового обліку неминуче ведуть до виникнення різниці між сумою облікового прибутку й сумою податкового прибутку, з якої можна розрахувати різницю між поточним податком на прибуток і податок на прибуток, розрахованим за даними бухгалтерського обліку.

В одних випадках такі різниці будуть погашені надалі в результаті впливу тих же відмінностей у правилах і оцінках, і такі різниці, згідно П(С)БО 17, спричиняють необхідність визнання особливого виду активів або зобов'язань як відстрочені податки на прибуток і називаються такі різниці «тимчасовими».

Такими прикладами можуть служити покупка або продаж по передоплаті. У даних випадках виникають тимчасові різниці, тому що по першій події в податковому обліку виникають валові витрати або валові доходи, а в бухгалтерському обліку немає ні доходів, ні витрат, - тільки заборгованість. Тому, що з погляду бухгалтерського обліку така сума розцінюється як отриманий (виданий) аванс, зізнається зобов'язанням (дебіторською заборгованістю), але не зізнається доходом (витратами), тобто вона не може «дістатися» до фінансового результату й вплинути на величину облікового прибутку.

Або, наприклад, по тому самому об'єкту основних засобів по-різному нараховується «податкова амортизація» і «бухгалтерська амортизація». У кінцевому результаті експлуатації такого об'єкту й валові доходи в податковому обліку, і доходи від звичайної діяльності в бухгалтерському - будуть зменшені на однакову суму. Але моменти й, так сказати, «швидкість» такого зменшення будуть відрізнятися, створюючи тимчасові різниці й викликаючи зсув між сумами облікового прибутку й сумами податкового прибутку, отже - зсув між моментами визнання видатків по податку на прибуток і виникнення поточних зобов'язань по податку на прибуток.

В інших же випадках, якщо зворотного впливу немає і різниці не будуть погашені, то такі різниці називаються «постійними».

Таким прикладом може послужити придбання бензину для легкового автотранспорту. У бухгалтерському обліку всі витрати будуть списані в повному обсязі на адміністративні витрати й в остаточному підсумку потраплять на фінансовий результат, а в податковому обліку у валові витрати можна включити лише 50 % від загальної суми витрат на придбання. Таким чином, друга половина витрат у валових витратах відображення не знайде.

Або, наприклад, підприємство надало благодійну допомогу, не маючи в попередньому звітному (податковому) періоді оподаткованого прибутку (4 %, що включаються у валові видатки, немає).

З точки зору бухгалтерського обліку підприємством понесені витрати, що тягнуть за собою відповідне зменшення облікового прибутку. З погляду податкового обліку, зазначена сума не є валовими витратами, а тому, не зменшує податковий прибуток. Якщо підрахувати величину «бухгалтерського податку на

прибуток», то його сума виявиться менше, ніж поточний податок на прибуток. Однак у цій ситуації зовсім ясно, що таке відхилення - назавжди, тобто воно ніколи не буде скомпенсовано, а виходить, не має тимчасового характеру, і обумовлено воно постійною різницею. І про регламентоване П(С)БО 17 визнання особливого виду активів або зобов'язань як відстрочені податки на прибуток тут говорити не доводиться.

Висновки. Різниці між обліковим і податковим прибутком бувають не однакові, а цікавлять нас тільки тимчасові. Тому очевидно, що в жодному разі не можна процес визначення різниць спрощувати й всі з'єднувати разом, наступним чином: беремо за звітний період всі валові витрати (декларація про прибуток підприємства) і всі суми, списані на витрати звітного періоду в бухгалтерському обліку (Звіт про фінансові результати), з одного боку, і відповідно - всі валові доходи (декларація про прибуток підприємства) і всі «бухгалтерські» доходи (операційні, фінансові й інвестиційні) - з іншого боку, і «порівнюємо». Подібна арифметика дозволить визначити різницю між обліковим прибутком і податковим прибутком за звітний період взагалі, але нас цікавить сума тимчасових різниць, тому в цьому розрахунку немає сенсу.

Література

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 «Звіт про фінансові результати», затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 р. №87. // Все про бухгалтерський облік. – 2001. – С. 10-14
2. П(С)БО 17 «Податок на прибуток», затверджений наказом Міністерством фінансів України від 28.12.2000 р. №353. // Все про бухгалтерський облік. – 2001. – С. 51-54
3. Інструкція про Порядок відображення в бухгалтерському обліку банками України поточних і відстрочених податкових зобов'язань та поточних активів, затверджена постановою Правління Національного банку України від 03.06.2002 р. №203. // Все про бухгалтерський облік. – Спец. випуск. - 2001. – С. 21-26
4. Ткаченко О. Порядок відображення в бухгалтерському обліку поточних і відстрочених податкових активів /О. Ткаченко //Головбух – 2002. - №38. – С. 39-45
5. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. №996 – XIV зі змінами і доповненнями. //Все про бухгалтерський облік. – Спец. випуск. - 2001. – С. 29-32.
6. Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств», у редакції Закону України від 22.05.2007 р. № 283/97 - ВР зі змінами і доповненнями. //Все про бухгалтерський облік. – 2003. № 29. – 79 с.
7. Панасюк В.М. Податковий облік [навчальний посібник] / В.М. Панасюк, Є.К. Ковальчук, С.В. Бобрівець. Тернопіль: «Карт – бланк», 2002. - 263 с.

Дьячкова Л.В. Особенности учета отсроченных налоговых обязательств и отсроченных налоговых активов

Аннотация. Рассматриваются особенности отражения в бухгалтерском учете отсроченных налоговых обязательств и отсроченных налоговых активов, которые определяются П(С)БУ 17 «Налог на прибыль». Предлагаются методические рекомендации расчета налога на прибыль по данным бухгалтерского и налогового учета и отражение в бухгалтерском учете расхождений между суммами, которые возникают при этих расчетах.

Ключевые слова: валовые расходы, валовой доход, текущий налог на прибыль, отсроченные налоговые обязательства, отсроченные налоговые активы.

Dyachkova L.V. **Features of the accounting of deferred tax liabilities and deferred tax assets**

Summary. The features of the accounting of deferred tax liabilities and deferred tax assets, which are defined by SAU «Income tax» are considered. The recommendations according to the tax calculation in bookkeeping and tax accounting and the differences reflection in bookkeeping accounting are proposed.

Keywords: Gross expenditure, Gross income, runny tax profit, deferred tax liabilities, deferred tax assets.

О

О

О