

## Література

1. Брукинг Э. Интеллектуальный капитал / Пер с англ. под ред. Л.Н. Ковалик. — СПб.: Питер, 2001. — 288 с.
2. Волкова Ф. Г., Левитина И. Ю., Комарова А. Г. К вопросу о разработке методических подходов к управлению нематериальными активами // Весник СПбГУ. — Сер. 5. — 2007. — Вип. 1.
3. Голованов Н. И., Протопопова В. О. Экономика предприятия: Уч. пособие. — Донецк, 2003. — 204 с.
4. Гуськов В. О роли нематериальных активов... [Электронный ресурс] / В. Гуськов. — Режим доступа: <http://www.renessans.kz/index.php?newsid=22>.
5. Ефремов В. С., Ханьков И. А. Ключевая компетенция организации как объект стратегического анализа / <http://www.cfin.ru/management/2002-2>
6. Козырев А. Н. Макаров В. Л. Оценка стоимости нематериальных активов и интеллектуальной стоимости. — М.: Интерреклама, 2005. — 352 с.
7. Климов С. М. Интеллектуальные ресурсы общества. — СПб., 2002. — 199 с.
8. Маркова Н. С. Теоретико-методичні основи формування та розвитку інтелектуального капіталу/Автореферат на здобуття ступеню к.е.н., Харків, 2005.
9. Нортон Д., Каплан Р. Стратегические карты. Трансформация нематериальных активов в материальные результаты/ Пер. с англ. — М.: ЗАО «Олимп-Бизнес» — 2005. — 512 с.
10. Просвирина И. И. Интеллектуальный капитал : новый взгляд на нематериальные активы // Финансовый менеджмент. — № 4. — 2004.
11. Словарь иностранных слов: 7-е изд., перераб. — М.: Русский язык, 1980. — 442 с.
12. Сучасний економічний словник: за ред. Райзберг Б.А та ін. ринков завтрашнього дня/ Пер. с англ. — М., 2002. — 288 с.

Стаття надійшла до редакції 17.12.2007 р.

УДК 657.44

**О. О. Гутніченко**, аспірантка кафедри підприємницької діяльності, ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана»

### ПРОПОЗИЦІЇ ДО ВДОСКОНАЛЕННЯ ПОЛОЖЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ №17 «ПОДАТОК НА ПРИБУТОК» ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ

Стаття присвячена теоретичним та практичним питанням оподаткування прибутку підприємств.

В статті використано діюче законодавство України, нормативні документи директивних органів з питань економіки та міжнародне законодавство капіталістичних країн у сфері оподаткування. В статті розглянуто основні проблеми, що виникають з приводу обліку відстроченого податку на прибуток, розрахованого за нормами положення (стандарту) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток» (далі П(С)БО 17), що виконує функції «посередника» між даними бухгалтерського та податкового обліку. Норми цього стандарту визначають систему, згідно з якою у фінансовій звітності підприємств відображаються показники, пов'язані з податками на прибуток.

**КЛЮЧОВІ СЛОВА:** податок на прибуток, відстрочені податкові активи, відстрочені податкові зобов'язання, постійні різниці, тимчасові різниці, об'єкт оподаткування.

Невід'ємною складовою розвитку ринкових відносин в Україні є адекватна система бухгалтерського обліку, що забезпечує всіх членів суспільства надійною, своєчасною та корисною інформацією про господарську діяльність підприємств та організацій.

Необхідність застосування підприємствами Національних стандартів бухгалтерського обліку зумовлена рамками реалізації стратегічного курсу України на інтеграцію зі світовим економічним простором, який передбачає адаптацію законодавства України до законодавств розвинутих країн.

Оскільки головною метою господарської діяльності, незалежно від форми власності і сфери діяльності, є отримання прибутку, то для визначення фінансового ре-

зультату діяльності підприємства за звітний період необхідно порівняти доходи звітного періоду і витрати, понесені для одержання цих доходів. Питання нарахування і справляння податку на прибуток є дуже важливим та актуальним, адже від правильного обчислення об'єкту оподаткування податком на прибуток залежить заплановане своєчасне наповнення доходної частини бюджету та повноцінне функціонування бюджетних установ.

В умовах високих податкових ставок неправильний або недостатній облік податкового чинника може призвести до несприятливих наслідків або навіть викликати банкрутство підприємства. Тому, правильне використання передбачених законодавством положень може забезпечити не тільки збереження отриманих фінансових накопичень, але й можливість нових інвестицій за рахунок економії на податках та штрафів.

Методологічною основою досліджень є системний підхід у вивченні останніх наукових і практичних рекомендацій, узагальнення міжнародного досвіду провідних країн світу у сфері оподаткування прибутку підприємств та формування пропозицій щодо удосконалення вітчизняної системи бухгалтерського обліку. Вагомий внесок у розробку теоретичних основ і концептуальних методичних підходів до проблеми оптимізації податкового та бухгалтерського прибутку внесли, зокрема, вчені-економісти Ф. Ф. Бутинець, С. Ф. Голов, Н. Г. Горицька, Л. Городянська, О. Кірш, Л. Г. Ловінська, Т. М. Малькова, В. І. Ткач.

Аналізуючи останні публікації, необхідно також погодитися з думкою О. Кірша, про те, що з появою Податкового Кодексу бухгалтерський облік стане «... постачальником інформації для оподаткування не тільки з погляду забезпечення податкового обліку первинною документацією, а цілком з усіма своїми звітами, створеними на основі бухгалтерських стандартів» [1]. Відзначимо, що саме на Національні стандарти бухгалтерського обліку, а не на міжнародні стандарти спирається проект податкового кодексу в частині податку на прибуток [2], що доводить необхідність постійного удосконалення та наближення національних положень до міжнародних стандартів фінансової звітності.

Основне завдання досліджень полягає в розробці практичних рекомендацій щодо зближення податкового та бухгалтерського прибутку, розроблених на базі П(С)БО 17.

Норми П(С)БО 17 визначають систему, згідно з якою у фінансовій звітності підприємств відображаються показники, пов'язані з податками на прибуток. Основне положення П(С)БО 17 полягає в тому, що у фінансовій звітності податок на прибуток, розрахований за правилами бухгалтерського обліку, відображається як витрати (дохід) з податку на прибуток. Відповідно до п. 3 П(С)БО 17 обліковий прибуток (збиток) — сума прибутку (збитку) до оподаткування, визначена в бухгалтерському обліку та відображена у Звіті про фінансові результати за звітний період. Водночас, податковий прибуток (збиток) — сума прибутку (збитку), визначена за податковим законодавством об'єктом оподаткування за звітний період. Відповідно, мета визнання облікового прибутку як прибутку до оподаткування при складанні фінансової звітності полягає в тому, аби усунути вплив різниць у визначенні облікового та податкового прибутку на фінансовий результат діяльності підприємства у звітному періоді [3].

Згідно з нормами П(С)БО 17 послідовність роботи з податками на прибуток така: спочатку визначається податок на прибуток за даними податкового обліку і лише потім податок на прибуток визначається за даними бухгалтерського обліку.

У практиці обліку податку на прибуток виділяють дві групи основних розходжень у визначенні облікового і податкового прибутку.

Першу групу становлять постійні різниці, котрі не змінюються протягом тривалого часу. Вони пов'язані з розрахунком податку на прибуток, що сплачується в бюджет, і переважно залежатимуть від правил формування оподаткованого прибутку, встановлених Законом України «Про оподаткування прибутку підприємств» [4]. Відповідно, якщо ці правила зміняться, постійні різниці можуть стати тимчасовими чи навпаки, а деякі можуть просто зникнути.

Другу групу становлять тимчасові різниці. Це суми, які беруть участь у формуванні прибутку в бухгалтерському обліку в одному звітному періоді, а в податковому — в іншому (і навпаки), тобто є доходи і витрати, бухгалтерський і податковий облік яких відрізняється тільки за часом їх відображення. Згідно з абз. 11 п. 3 П(С)БО 17, тимчасова різниця — різниця між оцінкою активу чи зобов'язання за даними фінансової звітності і податкової бази цього активу чи зобов'язання, відповідно. Тимчасові відхилення, на відміну від постійних, не можуть формувати розходжень протягом всього періоду діяльності підприємства. Тому саме вони є головним джерелом обліково-податкових різниць.

У зв'язку з наявністю тимчасових різниць між податковим і обліковим прибутком виникає необхідність у забезпеченні відповідності податку на прибуток і фактичного прибутку, з якого він стягується. Тобто, при складанні фінансової звітності витрати з податку на прибуток слід розподіляти по періодах. Податок, нарахований для сплати в бюджет в одному звітному періоді, може відноситися до витрат (доходу) з податку на прибуток в іншому звітному періоді. Тому вплив тимчасових різниць, які в майбутніх періодах сторнуються, зменшуючи податковий прибуток майбутніх періодів, у балансі відображається як відстрочений податковий актив.

Ситуація, коли податковий прибуток менший за обліковий прибуток у звітному періоді, виникає внаслідок тимчасових різниць, що підлягають оподаткуванню. У майбутніх періодах ця різниця сторнується і тим самим включається до бази обкладання податком на прибуток. У балансі вплив цієї різниці на податок на прибуток обліковується, як відстрочене податкове зобов'язання.

Відстрочений податковий актив та відстрочене податкове зобов'язання об'єднані під загальною назвою — відстрочений податок на прибуток. Таким чином, визначивши вид тимчасової різниці, можна безпомилково сказати, що з'явиться в обліку — відстрочений податковий актив чи відстрочене податкове зобов'язання, а це — запорука правильного визначення витрат (доходу) з податку на прибуток.

Слід пам'ятати, що саме від правильного визначення тимчасових різниць і від їх класифікації залежить визнання й оцінка відстроченого податкового активу чи відстроченого податкового зобов'язання, а також складання фінансової звітності. На жаль, П(С)БО 17 не надає чітких роз'яснень стосовно цих питань.

Згідно зі ст. 1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», під національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку слід розуміти нормативно-правовий акт, затверджений Мінфіном України, який визначає принципи і методи ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності і не суперечить міжнародним стандартам [5]. Отже, проблемні питання, що виникають, необхідно вирішувати за допомогою міжнародних стандартів фінансової звітності. У свою чергу, П(С)БО 17 розроблено на підставі міжнародного стандарту фінансової звітності 12 «Податки на прибуток» [6] (далі МСФЗ 12).

Для правильної класифікації тимчасових різниць слід використовувати основний метод обліку податків на прибуток — метод зобов'язань за балансом, котрий викладений у МСФЗ 12. Цей метод приділяє основну увагу тимчасовим різницям, під якими розуміють різницю між податковою базою активу чи зобов'язання та їхньою балансовою вартістю у балансі. Відповідно до методу зобов'язань за балансом підприємству слід визнавати відстрочений податковий актив чи відстрочене податкове зобов'язання, коли погашення чи компенсація балансової вартості активу чи зобов'язання збільшить (зменшить) майбутні податкові платежі у порівнянні з тим, якими вони були б, якщо погашення чи компенсація не мали б податкових наслідків (п. 10 МСФЗ 12). При використанні методу зобов'язань сума відстроченого податку на прибуток списується в міру реалізації (анулювання) тимчасових різниць, унаслідок яких він виник. Відповідно, відстрочений податок на прибуток прив'язаний до активу чи зобов'язання, в результаті якого виникає тимчасова різниця [7].

У П(С)БО 17 дається не повне визначення тимчасових різниць, що підлягають оподаткуванню, та тих, що підлягають вирахуванню, що суттєво ускладнює їх кла-

сифікацію. В п. 5 МСФО 12 йдеться, що тимчасові різниці, які підлягають оподаткуванню чи вирахуванню, — це різниці, що призводять до виникнення сум, які підлягають оподаткуванню чи вираховуються при розрахунку оподаткованого прибутку (податкового збитку) майбутніх періодів, коли відшкодовується чи погашається балансова вартість цього активу чи зобов'язання. Звідси впливає прямий зв'язок з активом чи зобов'язанням, які призвели до виникнення тимчасової різниці.

У П(С)БО 17 практично не розкриті поняття «податкова база». В абз. 8 п. 3 П(С)БО 17 сказано, що податкова база активу і зобов'язання — це оцінка активу і зобов'язання, яка використовується в цілях оподаткування цього активу і зобов'язання при визначенні податку на прибуток. Це визначення практично не несе ніякої інформативності для розрахунку податкових різниць. У п. 7 і 8 МСФЗ 12 даються чіткі визначення податкової бази активу і податкової бази зобов'язання, якими, на наш погляд, необхідно доповнити існуючий П(С)БО 17.

Згідно із п. 7 МСФЗ 12, податкова база активу — це сума, що для цілей оподаткування вираховується із суми оподаткованих економічних вигод, які одержить компанія після того, як вона відшкодує балансову вартість активу. Якщо такі економічні вигоди не підлягають оподаткуванню, тоді податкова база активу дорівнюватиме його балансовій вартості [6].

При цьому оподатковувані економічні вигоди, які одержує компанія, відшкодовуючи балансову вартість активу, — це дохід, тобто сума, одержана від використання активу в господарській діяльності чи від його продажу. Сума, яка вираховується із цих економічних вигод у цілях оподаткування, — «податкова собівартість». Тобто це сума, на яку компанія має право зменшити одержаний оподатковуваний дохід, фактично, сума, що вже попала під оподаткування (це й буде податкова база).

Для визначення тимчасових різниць слід також визначити балансову вартість активу. Це сума потенційних вигод (доходу), яку підприємство може одержати в бухгалтерському обліку від цього активу і яка є, як правило, об'єктом оподаткування. Податкова база активу — це сума, на яку дозволяється зменшити цей оподатковуваний дохід, одержаний від відшкодування балансової вартості активу, так звані «податкові» витрати.

Таким чином, якщо сума оподаткованого доходу перевищує «податкові» витрати, виникає оподатковуваний прибуток. А оскільки можливість одержання доходу є потенційною, такий оподатковуваний прибуток буде відстроченим, а тимчасові різниці — оподатковуваною, що призводить до появи відстрочених податкових зобов'язань. Коли потенційний оподаткований дохід у вигляді відшкодування балансової вартості активу менший за суму «податкових» витрат, виникає від'ємна тимчасова різниця, яка вираховується. Вона призводить до створення відстроченого податкового активу [7].

Відповідно до п. 8 МСФЗ 12 податкова база зобов'язання — це балансова вартість зобов'язання, за вирахуванням будь-яких сум, які будуть вираховуватися для цілей оподаткування щодо цього зобов'язання в майбутніх періодах. Іншими словами, податкова база зобов'язання — це частина зобов'язання, яка не потрапила під оподаткування в поточному періоді і повинна бути обкладена податком у майбутньому.

Водночас, балансова вартість зобов'язання — це сума потенційних витрат, які підприємство може понести в бухгалтерському обліку шляхом вибуття ресурсів, що втілюють у собі економічні вигоди. Тобто, безпосереднє вибуття економічних вигод являє собою витрати поточного періоду як збільшення зобов'язань, а їх зменшення — це дохід. Відшкодування балансової вартості зобов'язання призводить до виникнення, передусім, витрат і, звичайно, доходу, що зіставляється з ним. У майбутніх періодах у зв'язку з вибуттям економічних вигод відбувається зменшення оподаткованого прибутку (у порівнянні з тим, що виник у момент визнання зобов'язань).

Якщо балансова вартість зобов'язання більша за його податкову базу, то в майбутніх періодах при погашенні зобов'язання його сума збільшує обліковий прибу-

ток і, відповідно, зменшує оподатковування, що призводить до виникнення тимчасових різниць, які підлягають вирахуванню, тобто до появи відстрочених податкових активів. Коли балансова вартість зобов'язання менша за його податкову базу, в майбутніх періодах при погашенні зобов'язання бухгалтерський дохід від його погашення буде меншим за податковий і виникне оподатковувана різниця, яка спричинить появу відстроченого податкового зобов'язання [8].

Таким чином, знання методу зобов'язань за балансом і вміння його правильно застосовувати дає можливість безпомилково визначити і класифікувати тимчасові різниці. На жаль, норми П(С)БО 17 не містять усієї методологічної бази методу обліку зобов'язань за балансом, на якому базується стандарт.

Поряд із тимчасовими різницями, що підлягають вирахуванню, податкові збитки, які не були включені в розрахунок зменшення податку на прибуток у звітному періоді, є базою для нарахування відстроченого податкового активу. При цьому, сума відстроченого податкового активу зменшує податок на прибуток згідно з п. 6 П(С)БО 17.

З обліковими збитками більшість пов'язує таке поняття, як дохід з податку на прибуток. Дійсно, з абз. 2 п. 3 П(С)БО 17 можна дійти висновку, що дохід з податку на прибуток — це загальна сума доходу з податку на прибуток, яка обчислена з облікового збитку і складається з поточного податку на прибуток з урахуванням відстроченого податкового активу чи зобов'язання.

У багатьох бухгалтерів практичне застосування П(С)БО 17 «Податок на прибуток» з моменту його появи викликало чимало запитань. Аналізуючи вплив податкового обліку на бухгалтерський облік податку на прибуток необхідно зазначити, що українські науковці, беручи за базу національних положень міжнародні стандарти, розробили важливий фундамент бухгалтерського обліку, який постійно доопрацьовується та вдосконалюється [9].

Підсумовуючи вищезазначене, наведемо деякі практичні рекомендації щодо застосування норм П(С)БО 17 «Податок на прибуток»:

— норми цього стандарту можуть застосовуватися як для річної, так і для проміжної фінансової звітності. Слід визнати, що найраціональнішим буде відображення відстрочених податків тільки в річній фінансовій звітності. Але при цьому протягом року слід враховувати деякі операції (наприклад, переоцінку активів);

— якщо при підрахунку відстрочених податків виявляться помилки аналогічних розрахунків за попередній рік, то вони списуються відповідно до норм п. 4 П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах», тобто шляхом коригування сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітного року [10];

— тільки поточний податок на прибуток може розглядатися як зобов'язання до сплати (ряд. 550 «Поточні зобов'язання за розрахунками з бюджетом») або до відшкодування (ряд. 170 «Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом»). Відстрочені податки на прибуток мають виключно інформаційний характер та не можуть розглядатися як суми до сплати чи відшкодування;

— для правильного визначення відстрочених податків щодо основних засобів необхідно розрізняти операції, що призводять до зміни їх вартості (наприклад, амортизація вартості основних засобів; надходження основних засобів, у результаті якого проводиться оцінка їх первісної вартості; вибуття основних засобів, переоцінка основних засобів). Особливість обліку пов'язана з дооцінкою основних засобів, оскільки результат такої операції не впливає на фінансові результати підприємства.

Що ж до норми п. 4.1 П(С)БО 17, то ці норми слід використовувати в нерозривному зв'язку з нормами останнього абзацу п. 4, згідно з якими поточний податок на прибуток і відстрочений податок на прибуток визнаються змінами власного капіталу, якщо податки виникають із операцій, відображуваних на рахунках власного капіталу. Сума зміни власного капіталу відображається в кореспонденції з рахунками обліку необоротних активів та одночасно з рахунками обліку відстрочених податкових зобов'язань або відстрочених податкових активів (на розраховану з цієї опе-

рації суму податку на прибуток). Оскільки, згідно з п. 19 П(С)БО 7 «Основні засоби», сума дооцінки залишкової вартості об'єкта основних засобів включається до складу додаткового капіталу, то й відповідний відстрочений податок необхідно відображати прямою кореспонденцією рахунка відстрочених податків і рахунка Власного капіталу. Стосовно дооцінки завжди виникає тимчасова різниця, що підлягає оподаткуванню та призводить до появи відстрочених податкових зобов'язань. По суті, сума дооцінки і є такою тимчасовою різницею [11].

На жаль, П(С)БО 17 не містить достатніх коментарів щодо обґрунтування появи відстрочених податків у результаті переоцінки необоротних активів. Вважаємо за необхідне доповнити П(С)БО 17 нормами п. 20 МСБО 12, згідно з якими різниця між балансовою вартістю переоціненого активу та його податковою базою є тимчасовою різницею і призводить до виникнення відстроченого зобов'язання чи активу.

Рекомендуємо вести окремий облік відстрочених податків щодо активів, які переоцінюються, щоб організувати правильний облік стосовно подальших переоцінок:

— з урахуванням норм п. 8.3.9 Закону «Про оподаткування прибутку підприємств», згідно з якими для амортизації вартості нематеріальних активів застосовується лінійний метод, для цілей бухгалтерського обліку пропонуємо обрати метод амортизації, аналогічний податковому. За відсутності переоцінок нематеріальних активів така облікова політика може позбавити підрахунку відстрочених податків щодо нематеріальних активів;

— при створенні забезпечення майбутніх витрат і платежів, у зв'язку з відстроченими податками на прибуток, можна відзначити такі закономірності: якщо витрати на створення забезпечення (резерву) в повному обсязі визнаються бухгалтерським та податковим обліком у тому ж самому звітному періоді, різниці не виникають; якщо моменти визнання витрат на створення забезпечення (резерву) у бухгалтерському та податковому обліку різні, виникають тимчасові різниці; якщо суми, що включаються до витрат на створення забезпечення (резерву), не впливають на оподаткування підприємства, виникають постійні різниці.

## Література

1. Чалий І., Кіриш О. Хотіли простоти та облікової єдності? Отримайте, розпишіться // Дзеркала тижня. — 2007. — 21 — 27 квітня. — № 15 (644).
2. Проект Податкового кодексу України, [www.sta.gov.ua](http://www.sta.gov.ua).
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.12.2000 р. №353 зі змінами і доповненнями.
4. Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 28 грудня 1994 року N 334/94-ВР (в редакції Закону України від 22 травня 1997 року № 283/97-ВР зі змінами і доповненнями).
5. Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р. № 996-XIV.
6. Міжнародний стандарт фінансової звітності IAS 12 «Податки на прибуток» у редакції 2000 р./ Рос. переклад ЗАО «Аскери-АССА», [www.askeri.ru](http://www.askeri.ru).
7. Алієв Т. Жертвам П(С)БО 17 присвячується // Бізнес-консультант. — 2005. — Грудень. — № 12 (32). — С. 24.
8. Бухгалтерський облік в Україні: нормативно-практичні матеріали / Ред. Р. Хам'як. — Л.: Інтеллект-Захід, 2001. — С. 250.
9. Риндя А. Відстрочені зникають посеред року // Податки та бухгалтерський облік. — 2004. — 10 травня. — № 38 (700). — С. 21.
10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.05.1999 р. № 137 зі змінами і доповненнями.
11. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92 зі змінами і доповненнями.

Стаття надійшла до редакції 29.05.2007 р.