

ОБЛІК ПОДАТКОВИХ РІЗНИЦЬ: НОРМАТИВНО-ПРАВОВИЙ АСПЕКТ

О. А. Кушніренко, аспірант*

На основі дослідження норм Податкового кодексу України в частині податку на прибуток і порівняння їх з правилами бухгалтерського обліку узагальнено досвід облікового відображення тимчасових та постійних податкових різниць, у розрізі доходів і витрат наведено їх класифікацію. Проаналізовано нормативні й методичні засади відображення в обліку податкових різниць. Оцінено можливості подальшого покращення обліку тимчасових та постійних податкових різниць.

Податковий кодекс України, податок на прибуток, податкові різниці, бухгалтерський облік, доходи, витрати, прибуток.

Одним із пріоритетних напрямків розвитку системи бухгалтерського обліку в сучасних умовах є гармонізація різних облікових підсистем – власне бухгалтерського обліку й обліку відносин розподілу у формі податків. У цілому перспективи таких перетворень у бухгалтерському обліку, на нашу думку, зумовлені необхідністю створення єдиної системи обліку, яка б відповідала ринковій економіці й підготовці звітності, а остання, у свою чергу, змогла б задовольнити інтереси та потреби зацікавлених користувачів.

Норма, що забезпечує узгодження показників різних видів звітності, є в п. 2 статті 3 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», де зазначено, що бухгалтерський облік є обов'язковим і ведеться підприємством відповідно до нормативних вимог, а фінансова, податкова, статистична та інші види звітності, що застосовують грошовий вимірник, ґрунтуються на використанні облікової інформації [7]. Однак на практиці ця норма не завжди виконується. Так, згідно з нормативними вимогами підприємства, що знаходяться на загальній системі оподаткування, мають обов'язково вести облік розрахунків за податками відповідно до облікових правил, які зазначені в Законі [7] і Положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку (П(С)БО), та облік розрахунків за податками згідно з правилами визначення оподаткованого результату, установленими Податковим Кодексом України (ПКУ) [2]. У зв'язку з викладеним, виникають так звані податкові різниці.

Започаткована в п. 44.1 ст. 44 ПКУ норма щодо нової системи податкової інформації, яка має ґрунтуватися виключно на даних бухгалтерського обліку платника податку, підготовлених з дотриманням П(С)БО наразі також не знайшла свого практичного втілення, тому вирішення питання різних підходів у відображенні в обліку відносин розподілу у формі подат-

* Науковий керівник – доктор економічних наук, професор Г. Г. Кірейцев.

ків можливе за рахунок встановлення чіткого переліку та класифікації податкових різниць.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання розвитку теорії і методології обліку формування фінансового результату та його оподаткування висвітлено в працях М. Я. Дем'яненка, Д. І. Деми, В. М. Жука, В. П. Синчака, Г. Г. Кірейцева, М. А. Проданчука [8], В. В. Бабіча, І. А. Герасимовича [1], Г. Б. Назарової, О. В. Шелковникової [9], проте наразі в обліку відносин розподілу у формі податків існує багато неузгоджених питань, що спонукає до пошуку їх вирішення та зумовлює необхідність подальших досліджень.

Мета дослідження – на основі аналізу положень ПКУ в частині податку на прибуток, що є основою для формування декларації про прибуток підприємств, дослідити тимчасові та постійні різниці в розрізі доходів і витрат.

Виклад основного матеріалу. У пункті 3 П(С)БО 17 «Податок на прибуток» подано визначення понять облікового й податкового прибутку. Так, обліковий прибуток (збиток) – це сума прибутку (збитку) до оподаткування, визначена в бухгалтерському обліку й відображена у фінансовій звітності, а податковий прибуток (збиток) – сума прибутку (збитку), визначена прийомами обліку рекомендованих податковим законодавством об'єктом оподаткування за звітний період, тобто склад доходів і витрат для визначення облікового прибутку (збитку) наводиться в П(С)БО 15 «Доходи» [4] і П(С)БО 16 «Витрати» [5], а для цілей оподаткування — у розділі III «Податок на прибуток підприємств» ПКУ [2]. Таким чином, у діяльності підприємств, зокрема сільськогосподарських товаровиробників, які знаходяться на загальній системі оподаткування, існують та застосовуються на практиці різні методики визначення податкового й бухгалтерського прибутку, що породжує розбіжність між ними, а це, у свою чергу, зумовлює появу податкових різниць.

Відповідно до пп. 17.1.12 ПКУ платник податку на прибуток повинен за методикою, затвердженою Міністерством фінансів України, вести облік тимчасових і постійних податкових різниць, використовувати дані такого обліку для складання декларації з податку на прибуток. У той же час підрозділом 4 розділу XX ПКУ визначено, що методика бухгалтерського обліку тимчасових та постійних податкових різниць затверджується в порядку, передбаченому Законом [7], публікується до 1 квітня 2011 року й набуває чинності з 1 січня 2013 року [2]. На виконання норм ПКУ Міністерством фінансів України наказом від 25.01.2011 р. № 27 затверджено ПБО «Податкові різниці», які визначають методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про податкові різниці та її розкриття у фінансовій звітності. Згідно з цим положенням, податкова різниця – це різниця, яка виникає між оцінкою і критеріями визнання доходів, витрат, активів, зобов'язань за положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та доходами й витратами, визначеними податковим законодавством [3].

Детальне ознайомлення з ПБО «Податкові різниці» та П(С)БО 17 дає можливість класифікувати податкові різниці, виділивши дві класифікаційні ознаки (рис.). В основу першої класифікаційної ознаки

покладено часовий фактор, передбачений ПБО «Податкові різниці», тобто поділ податкових різниць на постійні й тимчасові. В основу другої класифікаційної ознаки покладено групи доходів і витрат, які виділені П(С)БО 15 «Дохід» та П(С)БО 16 «Витрати» [4, 5].

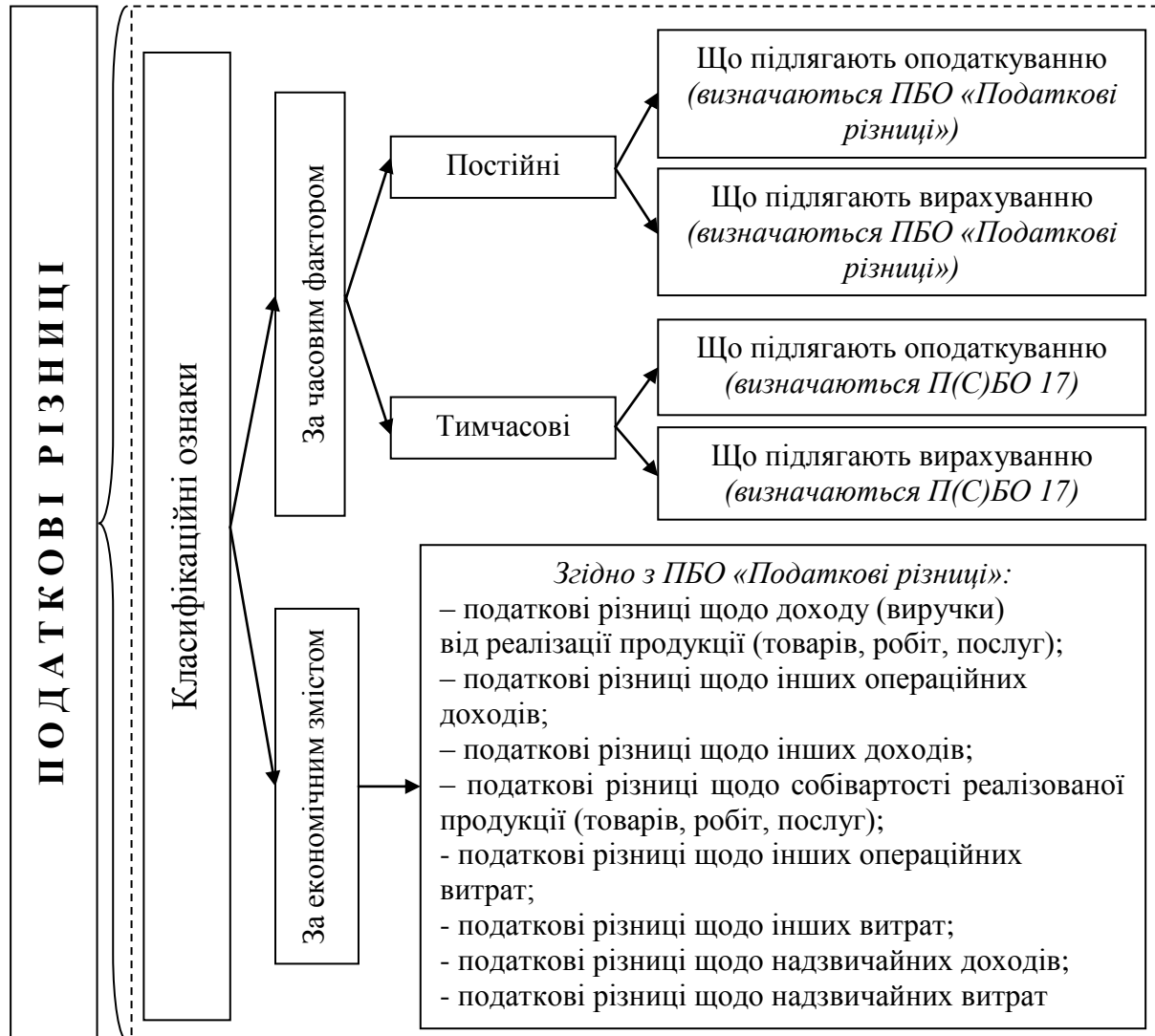


Рис. Класифікація податкових різниць

Примітка. Складено й розроблено автором на основі ПБО [3] та ПСБО [6]

Визначення постійної податкової різниці як різниці, яка виникає у звітному періоді й не анулюється в наступних податкових періодах, наведено в ПБО «Податкові різниці» [3]. Виникнення постійних різниць пояснюється тим, що окремі доходи й витрати визнаються лише під час розрахунків бухгалтерського або податкового прибутку. Перелік постійних податкових різниць за доходами та витратами підприємств і підстави їх виникнення було сформовано на основі дослідження та аналізу норм ПКУ, узагальнення наведено в табл. 1.

Постійні різниці обумовлені наявністю окремих видів доходів і витрат, які включають до розрахунку облікового прибутку й не включають до розра-

хунку податкового або навпаки. Також причинами виникнення постійних різниць є операції, що не пов'язані з виробничою діяльністю [8, с. 81].

1. Приклади виникнення постійних різниць

№ п/п	Зміст операції	Стаття, пункт, підпункт ПКУ
Перелік постійних різниць, що виникають за доходами підприємств:		
1	Зменшення доходу на суму отриманих дивідендів, що отримані від інших платників податку (крім нерезидентів)	136.1.12 153.3.6
2	Зменшення доходу на суму коштів або вартість майна, що надходять у вигляді міжнародної технічної допомоги, вартість безкоштовно отриманих основних засобів	136.1.15 136.1.16
3	Зменшення доходів на суму дооцінки активів	152.10
4	Доходи, отримані від продажу товарів (виконання робіт, надання послуг) пов'язаним особам, особам, які не є платниками податку на прибуток, платникам податку за іншими ставками, від проведення товарообмінних (бартерних) операцій, від продажу землі або іншого відчуження землі	153.2.1 153.2.3 153.10 147.5
5	Збільшення доходу на вартість товарів (визначеної на рівні не нижче звичайної ціни), робіт, послуг, безоплатно отриманих платником податку, суми безповоротної фінансової допомоги, отриманої платником податку, безнадійної кредиторської заборгованості	135.5.4
6	Збільшення доходу на позитивний результат що стосується операцій з цінними паперами відповідно до пункту 153.8 статті 153 ПК	1453.8
7	Збільшення доходу на суми акцизного податку, рентної плати, цільової надбавки	135.5.9
Перелік постійних різниць, що виникають за витратами підприємств:		
8	Зменшення витрат на суму фактичної вартості остаточно забракованої продукції	138.7
9	Сума фактичних втрат товарів, що перевищує межі норм природного збитку чи технічних (виробничих) втрат	140.3
10	Суми коштів або вартість товарів, виконаних робіт, наданих послуг, добровільно перераховані (передані) протягом звітного року до Державного бюджету України або бюджетів місцевого самоврядування, до неприбуткових організацій у розмірі, що перевищує 4 відсотки оподаткованого прибутку попереднього звітного року	138.10.6 п.а.
11	Суми коштів, перераховані підприємствами всеукраїнських об'єднань осіб, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи, на яких працює за основним місцем роботи не менш як 75 % таких осіб, цим об'єднанням для ведення благодійної діяльності більше 10 % оподаткованого прибутку попереднього звітного року	138.10.6 п.в.
12	Суми коштів або вартість майна, добровільно перераховані/передані для цільового використання з метою охорони культурної спадщини установам науки, освіти, культури, заповідникам, музеям, музеям-заповідникам у розмірі, що перевищує 10 % оподаткованого прибутку за попередній звітний рік	138.10.6 п.д.
13	Суми коштів або вартість майна, добровільно перераховані/передані на користь резидентів для цільового використання з	138.10.6 п.е.

метою виробництва національних фільмів (у тому числі анімаційних) та аудіовізуальних творів, але не більше 10 % оподаткованого прибутку за попередній податковий рік

14	Зменшення витрат на витрати, які не пов'язані з провадженням господарської діяльності, зокрема витрати на організацію та проведення прийомів, презентацій, свят, розваг і відпочинку, придбання та розповсюдження подарунків	139.1.1
15	Витрати на утримання органів управління об'єднань платників податку, включаючи утримання материнських компаній, які є окремими юридичними особами	139.1.7
16	Зменшення витрат на суми штрафів, неустойки чи пені за рішенням сторін договору або за рішенням відповідних державних органів, суду, які підлягають сплаті платником податку	139.1.11
17	Витрати, понесені у зв'язку із придбанням товарів (робіт, послуг) та інших матеріальних і нематеріальних активів у фізичної особи-підприємця, що сплачує єдиний податок	139.1.12
18	Витрати, понесені (нараховані) у зв'язку з придбанням у нерезидента послуг (робіт) з консалтингу, маркетингу, реклами, інжинірингу, крім витрат, здійснених (нарахованих) на користь постійних представництв нерезидентів	139.1.13
19	Нарахування роялті на користь особи, що сплачує податок у складі інших податків, у розмірі, що перевищує 4 % оподаткованого прибутку за попередній звітний рік	140.1.2
20	Витрати на гарантійний ремонт (обслуговування) або гарантійні заміни товарів, більші ніж сума, яка відповідає рівню гарантійних заміні, прийнятих/оприлюднених платником податку	140.1.4
21	Витрати на страхування життя, здоров'я або інших ризиків, пов'язаних з діяльністю фізичних осіб, що перебувають у трудових відносинах з платником податку, обов'язковість якого не передбачена законодавством, або будь-яких витрат із страхування сторонніх фізичних чи юридичних осіб	140.1.6
22	Не включаються до складу витрат на харчування під час відрядження вартість алкогольних напоїв і тютюнових виробів, суми «чайових»	140.1.7
23	Витрати платника податку на утримання та експлуатацію таких об'єктів, що перебувають на балансі та утримуються за рахунок платника податку після 01.07.1997 р., але не використовуються з метою отримання доходу	140.1.8
24	Витрати на виплату або нарахування процентів за кредитами та іншими борговими зобов'язаннями на користь нерезидентів і пов'язаних з ними осіб обмежено кодексом	141.2
25	Сума добровільних внесків на страхування (недержавне пенсійне забезпечення) найманої платником податків фізичної особи, загальний обсяг яких перевищує 25 % заробітної плати, нарахованої такій найманій особі протягом податкового року, на який припадають такі податкові періоди:	142.2
26	Амортизація невикористаних фондів	144.3
27	Витрати на ремонт понад встановлений кодексом розмір	146.12
28	Під час продажу або іншого відчуження невикористаних основних засобів витрати визнаються в сумі їх первісної вартості (у бухгалтерському обліку витрати визнаються в сумі первісної (переоціненої) вартості об'єкта за вирахуванням накопиченої амортизації цього об'єкта)	146.13 абзац 2

29	Збільшення витрат на коефіцієнт індексації вартості землі під час її продажу (у межах різниці між вартістю продажу землі та її первісною вартістю)	147.1
30	Збиток від продажу землі з урахуванням зменшення витрат на суму перевищення дооцінок над уцінками (за даними бухгалтерського обліку) проданої землі	147.1 147.2
31	Збиток за підсумками минулого податкового року	150.1
32	Зменшення витрат на суму уцінки активів згідно з правилами бухгалтерського обліку	152.10
33	Витрати на придбання товарів (робіт, послуг) у певних осіб за цінами, які вищі за звичайні, що діяли на дату такого придбання	153.2.2 153.2.3
34	Збиток від договорів управління	153.13.4
35	Сумнівна кредиторська заборгованість	159.1.2
36	Зменшення на 15 % вартості товарів, придбаних у нерезидентів, що мають офшорний статус	161.2

Примітка. Складено й розроблено автором на основі ПКУ, положень тощо [2, 4–6, 9, 10].

В обліку, крім постійних, виникають тимчасові різниці. Тимчасові податкові різниці – це різниці між оцінкою активу або зобов'язання за даними фінансової звітності та податковою базою цього активу [6]. Ці різниці виникають в одному звітному періоді, а анулюватися можуть у цьому або в наступних звітних періодах. Перелік тимчасових податкових різниць за доходами та витратами та підстави їх виникнення сформовано нами на основі дослідження й аналізу норм ПКУ, узагальнення наведено в табл. 2.

Із наведених термінів видно, що все зводиться до анулювання або не анулювання податкових різниць у майбутніх звітних періодах. Якщо різниці анулюються, то вони тимчасові, а якщо ні – постійні. Якщо різниця між показниками облікового й податкового прибутку є тільки постійною, то витрати на податок на прибуток від звичайної діяльності за звітний період у звіті про фінансові результати дорівнюватимуть сумі податку, нарахованій за поточний період, тобто сумі, нарахованій відповідно до податкового законодавства [1].

У зв'язку з тим, що зазначені податкові різниці існують, їх необхідно обліковувати й відображати у звітності. Про це зазначено в п.1 підрозділу 4 розділу XX ПКУ, де сказано, що методика бухгалтерського обліку тимчасових та постійних різниць слід застосовувати в порядку, передбаченому Законом [7]. Суб'єкти господарювання – платники податку на прибуток – подають фінансову звітність з урахуванням податкових різниць, починаючи зі звітних періодів 2012 року.

Отже, тимчасова різниця між обліковим і податковим прибутком викликана особливостями податкового законодавства щодо дати виникнення доходів і витрат, вона називається тимчасовою і з часом анулюється (зникає, погашається). Тимчасові різниці поділяються на тимчасові різниці, що підлягають оподаткуванню, та тимчасові різниці, що підлягають вирахуванню.

2. Приклади виникнення тимчасових податкових різниць

№ п/п	Зміст операції	Стаття, пункт, підпункт ПКУ
Перелік тимчасових різниць, що виникають за доходами:		
1	Суми поворотної фінансової допомоги, отриманої платником податку у звітному податковому періоді, що залишаються неповерненими на кінець такого звітного періоду, від осіб, що не є платниками цього податку (у тому числі нерезидентів), або осіб, які згідно із законодавством мають пільги з цього податку, у тому числі право застосовувати ставки податку нижчі, ніж установлені	135.5.5
2	Доходи, не враховані під час обчислення доходу періодів, що передують звітному, та виявлені у звітному періоді	135.5.12
3	Збиток від реалізації цінних паперів та деривативів, що отримано в попередніх податкових періодах	153.8
4	Зменшення суми доходів звітного періоду на вартість відвантажених товарів, виконаних робіт, наданих послуг у разі затримання оплати їх вартості під час визнання покупця банкрутом або за вчинення виконавчого надпису про стягнення заборгованості	159.1.1
5	Сума штрафів та неустойки чи пені, фактично отримана за рішенням сторін договору або відповідних державних органів, суду	135.5.3
Перелік тимчасових різниць, що виникають за витратами:		
6	Збільшення витрат на суми, отримані на початок звітного періоду та повернутої фінансової допомоги (погашення фінансової допомоги або її частини), особі, яка її наддала	135.5.5
7	Різниця в амортизаційних відрахуваннях, що виникли внаслідок застосування різних строків корисного використання основних засобів	144.1 145.1.1 146.15
8	Витрати на поліпшення (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо) основних виробничих засобів у сумі, що не перевищує 10 % їх вартості	146.12
9	Витрати на створення резерву сумнівних боргів визнаються витратами з метою оподаткування в сумі безнадійної дебіторської заборгованості з урахуванням підпункту 14.1.11 пункту 14.1 статті 14 розділу I	138.10.6

Примітка. Складено й розроблено автором на основі ПКУ, положень тощо [2, 4–6, 9, 10].

Тимчасова податкова різниця, що підлягає вирахуванню, – це тимчасова податкова різниця, що призводить до зменшення податкового прибутку (збільшення податкового збитку) в майбутніх періодах. Тимчасова податкова різниця, що підлягає оподаткуванню, – це тимчасова податкова різниця, що включається до податкового прибутку (збитку) в майбутніх періодах. Причина виникнення тимчасових різниць і в тому, що дохід у податковому законодавстві – не завжди те саме, що дохід у бухгалтерському обліку. За ПК, доходи – загальна сума доходу платника податку від усіх видів діяльності, отриманого (нарахованого) протягом звітного періоду в грошовій, матеріальній або нематеріальній формах як на території України, її континентальному шельфі у виключній (морській) економічній зоні, так і за її межами [2]. Дохід згідно з ПКУ включає дохід від операцій-

ної діяльності (від реалізації товарів, виконаних робіт, наданих послуг) та інші доходи (у вигляді дивідендів, від операцій оренди/лізингу, суми штрафів та/або неустойки чи пені, суми безповоротної фінансової допомоги, безкоштовно отриманих товарів (робіт, послуг)) [2]. У бухгалтерському обліку доходи – збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (крім зростання капіталу за рахунок внесків власників) за звітний період [8, с. 82].

ПБО «Податкові різниці» передбачено відображення інформації про податкові різниці в облікових документах шляхом виділення окремих граф для їх відображення (за відповідною класифікацією – тимчасова або постійна) або в інший спосіб, що забезпечуватиме реєстрацію і накопичення відповідної інформації для її розкриття у фінансовій звітності. Зазначена інформація узагальнюється у зведеному реєстрі за відповідними класифікаційними групами. Таким чином, підприємствам надано самостійність у виборі способу відображення податкових різниць в облікових реєстрах, тобто до існуючої системи реєстрів на підприємстві для обліку податкових різниць має бути розроблено й додано ще один реєстр для узагальнення інформації про податкові різниці звітного періоду.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Задекларована в ПКУ, частково узгоджена з бухгалтерським обліком методика розрахунку сум податку на прибуток передбачає наявність тимчасових і постійних податкових різниць. У зв'язку з цим, з 1 січня 2013 року платники податку на прибуток у складі фінансової звітності зобов'язані подавати інформацію про тимчасові й постійні податкові різниці відповідно до ст. 46.2 та п.1 Прикінцевих положень ПКУ. У світлі таких перетворень актуальність використання рахунків 17 «Відстрочені податкові активи» та 54 «Відстрочені податкові зобов'язання» не зменшилась, оскільки ведення аналітичного обліку до цих рахунків нормативно не регулюється, на практиці виникає багато запитань щодо накопичення інформації про податкові різниці.

Детальне ознайомлення з нормами ПБО «Податкові різниці» та П(С)БО 17 «Податок на прибуток» дало можливість виділити дві класифікаційні ознаки податкових різниць, основною з яких є класифікація за часовим фактором. У запровадженій ПБО «Податкові різниці» класифікації за видами доходів і витрат не відокремлені податкові різниці щодо фінансових доходів і фінансових витрат, а відносно цих статей фактично можливе виникнення податкових різниць як постійного, так і тимчасового характеру, тому така класифікація є суто формальною і не має практичного значення.

З метою раціональної організації обліку податкових різниць та розкриття їх у фінансовій звітності, ми вважаємо за необхідне, сільськогосподарським товаровиробникам розробити на підставі порівняння норм ПКУ та П(С)БО перелік (склад) постійних і тимчасових податкових різниць, що можуть виникати в господарській діяльності підприємства й наводити їх у додатку до Наказу про облікову політику підприємства.

Це дослідження зумовлює можливість і необхідність розробки детальних методичних рекомендацій із бухгалтерського обліку податкових різниць.

Список літератури

1. Бабіч В. В. Облік витрат (доходу) з податку на прибуток відповідно до Податкового кодексу України / В. В. Бабіч, І. А. Герасимович // Облік і фінанси АПК. – 2011. – №2. – С.43–47.
2. Податковий кодекс України : від 2 грудня 2010 р., № 2755–17 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/-show/2755-17>.
3. Положення бухгалтерського обліку «Податкові різниці» : затв. Міністерством фінансів України від 25.01.2011 р. № 27 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0212-11>.
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» : затв. наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. № 290 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>.
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» : затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток» : затв. Міністерством фінансів України від 28 грудня 2000 р. № 353 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/-laws/show/z0047-01>.
7. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. № 996–XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
8. Проданчук М. А. Удосконалення обліку і контролю фінансових результатів / М. А. Проданчук; за ред. проф. Г. Г. Кірейцева – К. : Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки», 2004. – 232 с.
9. Назарова Г. Б. Тимчасові та постійні податкові різниці за доходами та витратами як основа уніфікації обліку / Г. Б. Назарова, О. В. Шелковникова // Економічні науки : вісник ЖДТУ. – 2010. – №3(53). – С. 165–171.
10. Матеріали науково-практичного семінару «Податкові різниці: економічний зміст, методика визначення» ВНЗ «Національна академія управління», 24 вересня 2012 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.nam.kiev.ua/index.php?do=static&page=050920121>.

На основе исследования норм Налогового кодекса Украины в части налога на прибыль и сравнение их с правилами бухгалтерского учета обобщен опыт учетного отражения временных и постоянных налоговых разниц, в разрезе доходов и расходов приведена их классификация. Проанализированы нормативные и методические принципы отражения в учете налоговых разниц. Оценены возможности дальнейшего улучшения учета постоянных и временных налоговых разниц.

Налоговий кодекс України, налог на прибыль, налоговые разницы, бухгалтерский учет, доходы, расходы, прибыль.

Based on research of the Tax Code of Ukraine regarding income tax and comparing them with the accounting rules, summarized temporary and permanent tax differences in terms of income and expenses, shown their

classification. Analyzed normative and methodological principles of the accounting tax differences. Outlined prospects of accounting concepts of tax differences that will improve the quality of accounting collection of income tax and the accuracy of tax returns.

Tax Code of Ukraine, income tax, tax differences, accounting, revenues, expenses, profits.