

**ОБЛІК ПОДАТКОВИХ РІЗНИЦЬ: НОРМАТИВНІ ПЕРЕДУМОВИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ**

*Пономаренко О.Г., к.е.н., доцент  
Полтавська державна аграрна академія*

*Узагальнено нормативні передумови та окреслено перспективи розвитку облікових уявлень про податкові різниці в системі обліку податку на прибуток. Проаналізовано новації термінології обліку зобов'язань з податку на прибуток, здійснено порівняння аспектів визнання податкових різниць у міжнародній та національній практиці.*

*Standard preconditions are generalized and prospects of development of registration representations about tax differences in system of the account of the profit tax are defined. Innovations of terminology of the account of obligations under the profit tax are analysed, comparison of aspects of definition of tax differences in the international and national practice is carried out.*

**Постановка проблеми.** Підтвердивши факт свого існування в національних законодавчих та інших нормативних документах, податковий облік не однозначно визначено в теоретичному аспекті. Фіскальний аспект податкових розрахунків передбачає дотримання лише окремих принципів (принцип автономності, послідовності, безперервності, грошового вимірника, періодичності) і елементів методу (документація, оцінка, звітність, частково інвентаризація) бухгалтерського обліку.

Враховуючи доволі жорстку систему фінансових санкцій, що застосовують до підприємств за умови виявлення помилок при здійсненні податкового обліку та формуванні податкової звітності, очевидно, що ефективна податкова система вимагає чіткого законодавчого обґрунтування усіх елементів податкового обліку, створення можливості адекватного відображення реальної економічної ситуації в звітності та забезпечення контролю за сплатою податків.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** У національній податковій системі важливе місце належить обліку і контролю за достовірністю облікових даних, без яких неможливо отримати репрезентативну інформацію про реальний фінансовий стан підприємства та його спроможність у повному обсязі й своєчасно сплачувати податки. Питання ускладнюється з причини формування інформації про податки за методикою податкового і бухгалтерського обліку, що створює додаткові труднощі при контролі достовірності даних [1, с. 43]. Проблеми розвитку теорії і методології обліку і контролю податкових розрахунків знайшли своє відображення у працях вітчизняних і зарубіжних вчених: Ф.Ф. Бутинця, Г.А. Велша, П.М. Гарасима, Д.І. Деми, М.Я. Дем'яненка, І.К. Дрозд, В.М. Жука, Є.В. Калюги, М.Ф. Огійчука, В.Ф. Палія, В.К. Савчука, Я.В. Соколова, П.Я. Хомина, Л.С. Шатковської, В.О. Шевчука, І.Ф. Шера.

Проте в контексті триваючої дискусії щодо визначення подальших напрямів удосконалення національної системи обліку і контролю потребують окремого дослідження аспекти адаптації до оновлення нормативних вимог Податкового кодексу.

**Метою статті є** обґрунтування теоретичних і методичних засад обліку податкових різниць, що сприятиме підвищенню якісного рівня облікового забезпечення справляння податку на прибуток та достовірності даних податкової звітності.

**Виклад основного матеріалу.** Революційні зміни до системи податкового обліку сталися у зв'язку із запровадженням нового Податкового кодексу [2]. Його відмітною характеристикою стосовно забезпечення справляння податку на прибуток є гармонізація бухгалтерського і податкового обліку, а саме: заміна категорій „валові доходи” та „валові витрати” на „доходи” і „витрати” (йдеться не про підміну категорій, а про принципово відмінне їх визнання за сутністю та оцінкою); усунення правила „першої події” та необхідності вести облік приросту (убутку) балансової вартості запасів; зміна змістовного навантаження, критеріального визначення та групової класифікації основних засобів; визнання амортизації не як окремої компоненти розрахунку бази оподаткування податком на прибуток, а як складової витрат.

Крім того, слід відзначити плановане динамічне зниження ставки податку на прибуток з одночасним збільшенням податкових надходжень за рахунок розширення кола платників податку.

Віднині методика розрахунків сум податку на прибуток та документальне оформлення податкових відносин у цілому майже повністю базуються на основах класичного бухгалтерського обліку.

Принцип гармонізації бухгалтерського та податкового обліку передбачає також формування єдиного понятійного апарату для цих двох систем, що дозволить ліквідувати протиріччя, що виникають між бухгалтерським обліком і оподаткуванням.

Варто зазначити, що спроби максимально інтегрувати системи бухгалтерського та податкового обліку з метою підвищення ефективності облікового процесу не повинні призводити до порушень принципів жодного з названих видів обліку.

Однак актуальність використання рахунків 17 «Відстрочені податкові активи» та 54 «Відстрочені податкові зобов'язання» не зменшилася, оскільки навіть гармонізована з бухгалтерським обліком методика розрахунку сум податку на прибуток передбачає наявність тимчасових і постійних податкових різниць.

Першими виникнуть податкові різниці, що будуть пов'язані з оновленим податковим обліком основних засобів та запасів. Так п. 152.10. декларує, що, «якщо платник податку приймає рішення про уцінку/ дооцінку активів згідно з правилами бухгалтерського обліку, - така уцінка/ дооцінка з метою оподаткування не змінює балансову вартість активів та доходи або витрати такого платника податку, пов'язані з придбанням зазначених активів».

Крім того, визначення первісної вартості основних засобів у податковому обліку здійснюється без переоцінок з 2010 р., що буде спричиняти неусувні відмінності у бухгалтерській та податковій амортизації, а, значить, і у сумі витрат. Звісно ж, будуть також виникати різниці, пов'язані з необхідністю співставлення у часі й моменті визнання доходів і витрат, понесених для їх отримання.

Податкові різниці виникають тільки внаслідок здійснення господарських операцій, які мають різну оцінку та/або критерії визнання в бухгалтерському обліку та податковому законодавстві. На міжнародному рівні необхідність відображення податкових різниць у фінансовій звітності було визнано ще у 1979 році, з прийняттям першої редакції Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 12 «Облік податку на прибуток».

Міжнародний стандарт фінансової звітності 12 призначено для висвітлення концептуальних питань відображення в обліку поточних і майбутніх податкових наслідків. Під податковими наслідками слід розуміти суму витрат на сплату податків, яка в кожному звітному періоді залежить від виникнення й анулювання тимчасових різниць поточного, попереднього і майбутнього періодів.

Податкові наслідки відображаються у фінансовій звітності закордонних підприємств у таких формах: звіт про фінансові результати та баланс.

У звіті про фінансові результати зазначається сума витрат на сплату податку, віднесена на визначення чистого прибутку або збитку за звітний період з урахуванням відстрочених податків за попередній і майбутній періоди.

У балансі відображаються відстрочені податки за попередній і звітний періоди, що мають бути сплачені (відстрочені податкові зобов'язання) або відшкодовані (відстрочені податкові активи) у майбутніх періодах [3, с. 59].

Таким чином, МСФЗ 12 регламентує, з одного боку, реалізацію принципу відповідності доходів і витрат (нарахування). З іншого боку, МСФЗ 12 висвітлює підходи до оцінки, класифікації тимчасових різниць та визнання в обліку поточних і відстрочених податків (витрат на сплату податків).

Метод, за яким визначається вплив тимчасових різниць на показник витрат підприємства за звітний рік, має назву методу зобов'язань відповідно до балансу.

На національному рівні існують різні підходи до накопичення інформації щодо податкових різниць та врахування при визначенні об'єкта оподаткування.

Податкові різниці не є нововведенням Податкового кодексу. З 2000 року методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати, доходи, активи і зобов'язання з податку на прибуток, податкові різниці та її розкриття у фінансовій звітності регулюються положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток».

Перехідними положеннями Податкового кодексу визначено, що методика бухгалтерського обліку тимчасових та постійних податкових різниць затверджується у порядку, передбаченому Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», публікується до 1 квітня 2011 року та набуває чинності з 1 січня 2012 року [4, с. 22]. На виконання норм Податкового кодексу Міністерством фінансів України наказом від 25.01.2011 р. № 27 (zareєстрованим в Міністерстві юстиції України 21.02.2011 за № 212/18950) затверджено Положення бухгалтерського обліку «Податкові різниці», яке визначає методологічні засади формування в бухгалтерському об-

ліку інформації про податкові різниці та її розкриття у фінансовій звітності.

У перспективі інформація про податкові різниці звітного періоду розкриватиметься у Звіті про фінансові результати, зокрема з цією метою планується доповнити звіт двома новими розділами IV «Податкові різниці» та V «Узгодження фінансового результату та податкового прибутку (збитку)». Очевидною є потреба внесення змін до Положення (стандарту) 17 з метою узгодження термінології та окремих нормативних вимог.

Податкові різниці потребують класифікації. За часовим фактором доцільно поділяти різниці на постійні (за обліковими наслідками виділяють дві класифікаційні підгрупи нижчого рівня – різниці, що підлягають оподаткуванню та різниці, що підлягають вирахуванню) та тимчасові. Постійна податкова різниця – податкова різниця, яка виникає у звітному періоді та не анулюється в наступних звітних податкових періодах. Постійна податкова різниця, що підлягає вирахуванню – постійна податкова різниця, що призводить до зменшення податкового прибутку (збільшення податкового збитку) звітного періоду. Постійна податкова різниця, що підлягає оподаткуванню – постійна податкова різниця, що збільшує податковий прибуток (зменшує податковий збиток) звітного періоду. Тимчасова податкова різниця – податкова різниця, яка виникає у звітному періоді та анулюється в наступних звітних податкових періодах.

За економічним змістом доцільно виділяти: податкові різниці щодо доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг); податкові різниці щодо інших операційних доходів; податкові різниці щодо інших доходів; податкові різниці щодо собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг); податкові різниці щодо інших операційних витрат; податкові різниці щодо інших витрат; податкові різниці щодо надзвичайних доходів; податкові різниці щодо надзвичайних витрат.

При визначенні податкового прибутку звітного періоду за даними бухгалтерського обліку обліковий прибуток коригується на суму постійних податкових різниць та частину суми тимчасових податкових різниць, що відносяться до звітного періоду. При цьому коригування відбувається як у бік збільшення, так і в бік зменшення, залежно від характеру податкових різниць і їх впливу на податковий прибуток.

Виходячи з того, що постійні податкові різниці виникають за господарськими операціями звітного періоду і мають бути анульовані до звітної дати (якщо цього не сталося, вони мають бути перекваліфіковані у тимчасові податкові різниці), вони у повному обсязі включаються до суми податкових різниць звітного періоду. Натомість тимчасові податкові різниці, що виникли за господарськими операціями звітного періоду, підлягають анулюванню у майбутніх періодах, тому до суми податкових різниць звітного періоду вони не включаються.

Постійні та тимчасові різниці спричинені абсолютно різними факторами впливу на фінансовий результат: постійні – виникають при різній оцінці активів чи пасивів, а тимчасові різниці – спричинені фактором часу. Тому і

методика їх обліку буде різною. Нормативне врегулювання обліку податкових різниць передбачається Міністерством фінансів України у 2012 році.

**Висновки.** Незважаючи на гармонізацію податкового та бухгалтерського обліку, облікове забезпечення податку на прибуток характеризується наявністю податкових різниць. Означені різниці доцільно класифікувати за часовим фактором та економічним змістом.

У руслі нормативних новацій прийняття П(С)БО «Податкові різниці» не суперечить і не замінює Положення (стандарт) 17, а доповнює його. Так Положення (стандарт) 17 спрямовано на формування методологічних засад розкриття, насамперед, у балансі інформації про залишки не анульованих тимчасових податкових різниць, які так би мовити «матеріалізовані» в активах та зобов'язаннях. Натомість Положення «Податкові різниці» визначає методологію формування інформації про анулювання податкових різниць протягом звітного періоду, їх вплив на формування податкового прибутку та розкриває зв'язок між податковим та обліковим прибутками.

Враховуючи, що податкові різниці не є самостійним об'єктом обліку, а пов'язані з конкретними активами, зобов'язаннями, доходами і витратами, інформація про них накопичується в регістрах бухгалтерського обліку, у яких відображаються такі активи, зобов'язання, доходи і витрати, зокрема 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.

Оскільки постійні різниці з часом не ліквідовуються і не впливають на облік відстрочених податкових активів та зобов'язань, то облік їх простіший і може бути забезпечений деталізацією рахунків обліку доходів та витрат.

Крім того, для узагальнення даних та як регістр аналітичного обліку можна запропонувати Відомість обліку постійних і тимчасових різниць, відстрочених податкових активів та зобов'язань, за допомогою якого формується інформація для фінансової звітності.

Також одним із важливих аспектів удосконалення системи обліку є взаємоузгодження показників фінансової та податкової звітності, що дасть можливість аналізувати і прогнозувати окремі її показники в частині надходжень до бюджету.

### **Література:**

1. Герасимук І. В. Облікове та фінансове забезпечення розрахунків підприємств з бюджетом / І. В. Герасимук // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Економічні науки. – Житомир : ЖДТУ. – 2003. – № 3. – С. 43-51.

2. Податковий кодекс України (із змінами, внесеними згідно із законом № 2856-VI від 23.12.2010 р.) : [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?page=1&nreg=2755-17&new=1>.

3. Плахтій Т. Ф. Бухгалтерський та податковий облік податку на прибуток : розбіжності та шляхи їх уніфікації / Т. Ф. Плахтій // Облік і фінанси АПК. – 2009. – № 2. – С. 55-65.

4. Прокопенко В. Податковий кодекс : прибуток / В. Прокопенко, Г. Корнійчук // Все про бухгалтерський облік. – 2010. – № 114. – С. 22-34.