

МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ РОЗРАХУНКУ ТА РОЗКРИТТЯ У ФІНАНСОВІЙ ЗВІТНОСТІ ПОДАТКОВИХ РІЗНИЦЬ ТА ВІДСТРОЧЕНИХ ПОДАТКІВ У КОНТЕКСТІ ВИМОГ МСФЗ

МАРІЯ ШИГУН,

доктор екон. наук, професор
кафедри обліку підприємницької діяльності

КАТЕРИНА ПРОСКУРА,

канд. екон. наук, доцент
кафедри аудитуДВНЗ «Київський національний
економічний університет ім. В. Гетьмана»

Розкрито методичні засади відображення в обліку та розкриття у фінансовій звітності податкових різниць та відстрочених податків згідно вимог МСФЗ. Наведено особливості визначення податкових різниць за окремими видами активів та зобов'язань. Розроблено рекомендації щодо удосконалення системи обліку відстрочених податків для вітчизняних підприємств.

Ключові слова: податкові різниці, витрати з податку на прибуток, поточний податок на прибуток, відстрочені податкові активи, відстрочені податкові зобов'язання, податкова база активу та зобов'язання, тимчасові податкові різниці.

АКТУАЛЬНІСТЬ ТЕМИ

В сучасних умовах господарювання значної актуальності набуває дослідження особливостей облікового підходу до податків на прибуток та набуття управлінським персоналом підприємств спеціальних знань щодо особливостей відображення витрат з податку на прибуток в бухгалтерському обліку. Правильне відображення в обліку та звітності податків на прибуток сприяє досягненню основного завдання фінансової звітності – надання повної, достовірної інформації про фінансовий стан та фінансові результати суб'єкта господарювання, що дозволяє користувачам обґрунтовано примати управлінські рішення. Більшість вітчизняних підприємств відчувають нестачу джерел залучення капіталу, оскільки фінансово-кредитна система перебуває у нестійкому стані і фондовий ринок є неактивним в результаті дії кризових явищ, що відбуваються в економіці України. Тому, при здійсненні управління власниками та керівництвом підприємств важливо розуміти і правильно оцінювати як реальні, так і потенційні активи та зобов'язання, якими є відстрочені податкові активи та зобов'язання.

Принциповим питанням обліку податку на прибуток є визначення того, як обліковувати поточні та майбутні податкові наслідки: майбутнього відшкодування балансової вартості активів (зобов'язань) та інших операцій і подій поточного періоду, які визнані у фінансовій звітності суб'єкта господарювання. Отже, питання обліку відстрочених податків є актуальними при формуванні ефективної системи бухгалтерського

обліку та фінансової звітності підприємства.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідження змісту податкових різниць, їх відображення в бухгалтерському обліку та звітності підприємства проводяться багатьма вітчизняними науковцями, серед яких В.В. Бабіч [1, с. 43–49], О. Білоусова [7, с. 7–24], М. Бондар [2, с. 72–80], О. Василик [13, с. 22–28], О. Ганяйло [3], Е.Гейер [4, с. 18–25], І. Герасимович [1, с. 43–49], І. Жураковська [5, с. 14–21], М. Карпушенко [6, с. 37–41], О. Колеснікова [3], Н. Лабинцева [12], Л. Ловінська [7, с. 7–24; 8, с. 32], Н. Лоханова [9], О. Малишкін [10], В. Орлова [13, с. 22–28], Г. Ямборко [16, с. 19–26.] та ін.

Авторами розглядаються загальні аспекти бухгалтерського обліку податку на прибуток та особливостей визначення прибутку з метою оподаткування та податку, що підлягає сплаті до бюджету, напрями вдосконалення механізму нарахування та сплати податку на прибуток, вдосконалення та адаптації до міжнародних стандартів фінансової звітності обліку витрат з податку на прибуток; здійснюється пошук шляхів взаємоузгодженості між обліковими особливостями відображення податку на прибуток та вимогами податкового законодавства щодо нарахування та сплати цього податку, наводяться проблемні аспекти обліку податку на прибуток та пошуку шляхів їх вирішення. Окрема група досліджень присвячена аналізу змісту нормативних документів з обліку податку на прибуток та податкових різниць, методологічним засадам обліку податкових різниць та виявленню шляхів взаємоузгодженості бухгалтерського обліку та податкових розрахунків.

Авторами приділяється достатньо висока увага проблемам обліку податкових різниць, проте залишаються нерозвиненими методичні засади обліку податкових різниць, які б дозволяли наблизити бухгалтерський облік та податковий. Також серед науковців триває дискусія відносно методів відображення відстрочених податків (на рівні активів та зобов'язань (балансовий метод), чи на рівні фінансових результатів (метод доходів і витрат).

Мета статті. Розкрити методичні засади відображення в обліку та розкриття у фінансовій звітності податкових різниць та відстрочених податків згідно вимог МСФЗ, розробити рекомендації щодо удосконалення системи обліку відстрочених податків для вітчизняних підприємств.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Завданням власників та керівництва підприємства полягає у правильному розумінні складу та якості активів і зобов'язань, над якими суб'єкт господарювання має контроль. Виходячи з різних законодавчих та нормативних вимог до розрахунку прибутку з метою оподаткування та в бухгалтерському обліку виникає ситуація, коли податок на прибуток вже підлягає сплаті, проте в бухгалтерському обліку бази для нарахування податку немає, і навпаки. При цьому існує потенційна ймовірність того, що майбутньому в бухгалтерському обліку така база виникне, що вплине на стан активів та зобов'язань підприємства, може суттєво вплинути на фінансові показники підприємства в майбутніх періодах. Для розуміння і правильної оцінки впливу відстрочених податків на фінансові показники підприємства виникає необхідність їх обліку, причому не тільки на рівні фінансових результатів, але й на рівні бухгалтерських та податкових баз активів (зобов'язань), для забезпечення аналітичних даних і розуміння природи виникнення відстрочених податків.

Основи обліку відстрочених податків в міжнародній практиці закладені в МСФЗ 12 «Податки на прибуток» [11]. В концептуальній основі МСФЗ закладено балансовий підхід до визначення та відображення в обліку податкових різниць та відстрочених податків, що базується на розкритті всіх тимчасових різниць між податковою базою активів і зобов'язань та їхньою балансовою вартістю, відображеною у фінансовій звітності. Відстрочені податкові активи відображаються у тій мірі, в якій існує ймовірність одержання оподаткованого прибутку, на який може бути віднесено тимчасові різниці.

Згідно МСФЗ 12 вважається природним для визнання активу чи зобов'язання те, що суб'єкт господарювання передбачає відшкодувати або компенсу-

вати балансову вартість активу чи зобов'язання. Якщо існує ймовірність того, що відшкодування або компенсація балансової вартості такого активу чи зобов'язання збільшить (зменшить) суму майбутніх податкових платежів порівняно з тим, якими вони були б у разі відсутності податкових наслідків відшкодування або компенсації, суб'єкт господарювання, визнає відстрочене податкове зобов'язання (відстрочений податковий актив) за деякими обмеженими винятками (йдеться про постійні податкові різниці, які відображаються у складі витрат (доходів) відразу у періоді їх виникнення). При цьому згідно МСФЗ суб'єкт господарювання веде облік податкових наслідків операцій та інших подій у такий самий спосіб, як і облік самих операцій та інших подій.

Отже, якщо операції та інші події визнані у прибутку або збитку, то будь-який пов'язаний з ними податковий вплив також повинен визнаватися у прибутку або збитку. Якщо операції та інші події визнані поза прибутком або збитком (в іншому сукупному прибутку або безпосередньо у власному капіталі), то будь-який пов'язаний з ними податковий вплив також повинен визнаватися поза прибутком або збитком (в іншому сукупному прибутку або, відповідно, безпосередньо у власному капіталі). Подібно до цього, визнання відстрочених податкових активів і зобов'язань при об'єднанні бізнесу впливає на суму гудвілу, що виникає внаслідок такого об'єднання, або на суму визнаного прибутку від вигідного придбання.

Підприємства, для яких концептуальною основою ведення бухгалтерського обліку є Національні Положення (стандарти) бухгалтерського обліку, використовують П(С)БО 17 «Податок на прибуток» [15]. Слід відмітити, що вітчизняний стандарт не суперечить міжнародному і також передбачає розкриття інформації про відстрочені податки та податкові різниці балансовим методом. Тому, в подальшому при визначенні деяких аспектів обліку податкових різниць також будемо користуватися нормами П(С)БО 17, оскільки вони більш адаптовані до вітчизняних особливостей податкового законодавства та методики складання фінансової звітності.

За своїм напрямом податкові різниці можуть бути податковими різницями, що підлягають оподаткуванню (у майбутньому призведуть до виникнення витрат з податку на прибуток) і є причиною утворення відстрочених податкових зобов'язань, та податковими різницями, що підлягають вирахуванню (свідчать про те, що в майбутньому призведуть до зменшення витрат з податку на прибуток) і є причиною утворення відстрочених податкових активів.

Аналіз вимог бухгалтерських стандартів дозволяє формалізувати методику відображення в обліку від-

строчених податків. Так, база оподаткування податком на прибуток (прибуток з метою оподаткування), що є підставою для визначення поточного податку на прибуток для сплати в бюджет, може бути виражена наступною залежністю:

Прибуток з метою оподаткування = Фінансовий результат до оподаткування + Постійні різниці, що підлягають оподаткуванню – Постійні різниці, що підлягають вирахуванню + Частина тимчасових різниць, що підлягають оподаткуванню – Частина тимчасових різниць, що підлягають вирахуванню.

Поточний податок на прибуток = Прибуток з метою оподаткування × Ставка податку (остання відома на дату складання звітності).

П(С)БО 17 «Податок на прибуток» містить вимоги щодо визнання поточного податку на прибуток і відстроченого податку на прибуток (відстрочені податкові зобов'язання, відстрочені податкові активи) витратами або доходом у Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) [15, п. 4]. Витрати з податку на прибуток визначаються за такою схемою:

Витрати з податку на прибуток = Поточний податок на прибуток (визначений за податковим законодавством) + Відстрочені податкові зобов'язання (ВПЗ) – Відстрочені податкові активи (ВПА).

Слід відмітити, що підприємства, що здійснюють бухгалтерський облік на підставі П(С)БО, складають ф. № 5 «Примітки до річної фінансової звітності», що не співпадає з підходом до відображення приміток (розкриттів) згідно МСФЗ, де розкриття здійснюються окремо за кожною формою звітності і в до-

вільній формі, виходячи з того, які статті потребують розшифровки для даного конкретного суб'єкта господарювання. У Примітках до річної фінансової звітності (ф. № 5) здійснюється розкриття відстрочених податків згідно вимог П(С)БО 17, причому показник рядка 1240 графи 3 повинен відповідати сумі рядків 1241 ± 1242 ± 1243. Показник податку на прибуток включається у рядок 2300 Звіту про фінансові результати (ф. № 2). Витрати (дохід) з податку на прибуток розраховуються за такою схемою:

Витрати (дохід) з податку на прибуток = Поточний податок на прибуток + Зменшення ВПА – Збільшення ВПА + Збільшення ВПЗ – Зменшення ВПЗ.

В бухгалтерському обліку ведеться облік поточного податку на прибуток та відстроченого податку на прибуток, який сплачується в майбутніх періодах. Відкладений податок на прибуток виникає у зв'язку з різними підходами, що мають місце при визначенні бухгалтерського і податкового прибутку. Зв'язок між бухгалтерськими витратами з податку на прибуток (рахунок 981) і податком на прибуток, що підлягає до сплати (рахунок 641) розкривається наступною формулою:

Витрати з податку на прибуток +/- Зміни в залишках відкладених податків = **Поточний податок на прибуток до сплати до бюджету.**

Процес обчислення податку на прибуток, що підлягає сплаті у звітному періоді, через фінансовий результат з урахуванням впливу відстрочених податків (з посиланням на затверджені вітчизняні форми фінансової звітності) представлений в табл. 1.

Таблиця 1

ЕТАПИ РОЗРАХУНКУ ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК, ЩО ПІДЛЯГАЄ СПЛАТІ У ЗВІТНОМУ ПЕРІОДІ

№ з/п	Етап	Розрахунок
1	Розрахунок витрат з податку на прибуток у поточному періоді	Фінансовий результат до оподаткування = рядок 2290/2295 Звіт про фінансові результати (ф. № 2) Інший сукупний дохід до оподаткування = рядок 2450 Звіт про фінансові результати (ф. № 2) Витрати з податку на прибуток до оподаткування = (Фінансовий результат до оподаткування + Інший сукупний дохід до оподаткування) × Ставка податку на прибуток
2	Визначаються тимчасові різниці між балансовою вартістю активів і зобов'язань, відображених у Балансі та їх податковою базою	Фінансовий результат до оподаткування + Тимчасова різниця, що підлягає погашенню в майбутніх періодах = Поточний прибуток (збиток) згідно з податковим законодавством Фінансовий результат до оподаткування – Тимчасова різниця, що підлягає оподаткуванню в майбутніх періодах = Поточний прибуток (збиток) згідно з податковим законодавством
3	Визначення відстрочених податкових активів (ВПА) і відстрочених податкових зобов'язань (ВПЗ) по кожному активу і зобов'язанню	Залишок відстроченого податкового активу (ВПА) = Тимчасова різниця, що підлягає вирахуванню × Ставка податку на прибуток Залишок відстроченого податкового зобов'язання (ВПЗ) = Тимчасова різниця, що підлягає оподаткуванню × Ставка податку на прибуток

Після розрахунку витрат з податку на прибуток у поточному періоді на другому етапі при визначенні тимчасових різниць між балансовою вартістю активів і зобов'язань, відображених у Балансі та їх податко-

вою базою слід враховувати зміст наступних понять.

Податкова база – це сума, яка використовується для цілей оподаткування активу або зобов'язання [15, п. 3].

Податкова база активу – це сума, яка буде вирахована для цілей оподаткування із суми оподаткованих економічних вигод, які надходять суб'єктові господарювання, коли він відшкодує балансову вартість активу. Якщо такі економічні вигоди не підлягатимуть оподаткуванню, тоді податкова база активу дорівнюватиме його балансовій вартості [15, п. 3].

Податкова база зобов'язання – його балансова вартість за вирахуванням будь-яких сум, які не підлягатимуть оподаткуванню стосовно цього зобов'язання в майбутніх періодах. У разі доходу, отриманого авансом, податковою базою зобов'язання буде його балансова вартість за вирахуванням будь-якої суми доходу, який не підлягатиме оподаткуванню в майбутніх періодах.

Між балансовою вартістю активу (зобов'язання) та податковою базою активу (зобов'язання) виникає тимчасова податкова різниця.

Згідно МСФЗ 12 виділяються тимчасові податкові різниці двох видів [11, п. 5]:

– тимчасові різниці, що підлягають оподаткуванню – різниці, які при визначенні оподатковуваного прибутку (податкового збитку) майбутніх періодів призведуть до виникнення сум, що підлягають оподаткуванню при відшкодуванні активу або погашенні зобов'язання.

– тимчасові різниці, що підлягають вирахуванню – різниці, які при визначенні оподатковуваного прибутку (податкового збитку) майбутніх періодів призведуть до виникнення сум, що підлягають вирахуванню при відшкодуванні активу або погашенні зобов'язання.

Виникнення податкових різниць, що підлягають оподаткуванню або вирахуванню, визначається відповідними причинами, що формалізовані нижче (табл. 2).

Таблиця 2

ПРИЧИНИ ВИНИКНЕННЯ ПОДАТКОВИХ РІЗНИЦЬ ЩО ПІДЛЯГАЮТЬ ОПОДАТКУВАННЮ АБО ВИРАХУВАННЮ

Співвідношення баз активів та зобов'язань	Види податкових різниць
Ба > Па	тимчасові різниці, що підлягають оподаткуванню
Ба < Па	тимчасові різниці, що підлягають вирахуванню
Бз > Пз	тимчасові різниці, що підлягають вирахуванню
Бз < Пз	тимчасові різниці, що підлягають оподаткуванню

де **Ба** – балансова вартість активу; **Па** – податкова база активу; **Бз** – балансова вартість зобов'язання; **Пз** – податкова база зобов'язання.

На третьому етапі здійснюється визначення відстрочених податкових активів (ВПА) і відстрочених податкових зобов'язань (ВПЗ) по кожному активу і зобов'язанню.

Відповідно до п. 9 П(С)БО 17, відстрочений податковий актив (ВПА) не визнається, якщо він виникає внаслідок первісного визнання активу або зобов'язання в результаті господарських операцій (крім об'єднання підприємств), які не впливають на обліковий та податковий прибуток (збиток); якщо напевно не буде отримано оподатковуваний прибуток, за рахунок якого можна компенсувати податкові збитки або невикористані податкові пільги.

Відстрочене податкове зобов'язання (ВПЗ) не визнається у разі первісного визнання активу або зобов'язання в результаті господарських операцій (крім об'єднання підприємств), які не впливають на обліковий та податковий прибуток (збиток) [15, п. 9].

ВПА та ВПЗ підлягають відображенню в бухгалтерському обліку. Для них відкриваються відповідні рахунки: для ВПА відкривається активний рахунок (згідно Плану рахунків бухгалтерського обліку акти-

вів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій, це рахунок 17 «Відстрочені податкові активи»), для ВПЗ відкривається пасивний рахунок (рахунок 54 «Відстрочені податкові зобов'язання»).

ВПА та ВПЗ формуються за рахунок того прибутку, на який вони впливають:

– якщо актив або зобов'язання впливає на фінансовий результат, тоді ВПА та ВПЗ впливають на витрати з податку на прибуток;

– якщо актив або зобов'язання впливають на інший сукупний дохід, тоді ВПА та ВПЗ формуються за рахунок іншого сукупного доходу.

ВПА та ВПЗ оцінюються за ставками оподаткування, які передбачається використовувати в період реалізації активу або погашення зобов'язання, на підставі ставок оподаткування, що діють до кінця звітного періоду (року). Якщо протягом року ставки податку змінюються, початкове сальдо ВПА і ВПЗ перераховується і вплив змін розподіляється окремо.

На рахунках бухгалтерського обліку вказані розрахунки будуть відображатись таким чином (табл. 3).

Таблиця 3

ВІДОБРАЖЕННЯ В БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ З ВИЗНАЧЕННЯ ВПА ТА ВПЗ

Операції	Кореспонденція рахунків	
	Д-т	К-т
Формування ВПА	Витрати за податком на прибуток (рах. 98)	Поточний податок на прибуток (рах. 641 / Податок на прибуток)
	ВПА за цим активом / зобов'язанням на суму змін (рах. 17)	Поточний податок на прибуток (рах. 641)
Формування ВПЗ	Витрати за податком на прибуток (рах. 98)	Поточний податок на прибуток (рах. 641)
	Витрати за податком на прибуток (рах. 98)	ВПЗ за цим активом / зобов'язанням на суму змін (рах. 54)

Сума змін у відстрочених податкових активах та зобов'язаннях визначається таким чином:

Зміни в ВПА = Сальдо кінцеве ВПА – Сальдо початкове ВПА,

Зміни в ВПЗ = Сальдо кінцеве ВПЗ – Сальдо початкове ВПЗ.

Аналітичний облік ведеться в розрізі кожного виду ВПА і ВПЗ. Ця інформація розкривається у Примітках до фінансової звітності. У Балансі відображається згорнутий залишок ВПА і ВПЗ.

У майбутніх періодах при вибутті активу або погашенні зобов'язання, тимчасові різниці анулюються (табл. 4).

Таблиця 4

ВІДОБРАЖЕННЯ В БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ З АНУЛЮВАННЯ ВПА ТА ВПЗ

Операції	Кореспонденція рахунків	
	Д-т	К-т
Анулювання ВПА	Витрати за податком на прибуток (рах. 98)	Поточний податок на прибуток (рах. 641/Податок на прибуток)
	Витрати за податком на прибуток (рах. 98)	ВПА за цим активом / зобов'язанням на суму змін (рах. 17)
Анулювання ВПЗ	Витрати за податком на прибуток (рах. 99)	Поточний податок на прибуток (рах. 641/Податок на прибуток)
	ВПЗ за цим активом / зобов'язанням на суму змін (рах. 54)	Поточний податок на прибуток (рах. 641/Податок на прибуток)

В залежності від специфіки облікових об'єктів при визначенні сум відстрочених податкових активів та зобов'язань бухгалтер здійснює додаткові коригування. Наведемо окремі приклади визначення податкової бази активів, зобов'язань та тимчасових різниць:

1. Основні засоби.

Первісна вартість основного засобу становить 1 000 грн.

Сума амортизації, розрахованої в бухгалтерському обліку = 300 грн.

Сума амортизації, розрахованої в податковому обліку = 400 грн.

Балансова вартість активу = 700 грн. Податкова база активу = 600 грн.

Різниця між балансовою вартістю активу (700 грн.) та податковою базою (600) є тимчасовою податковою різницею, що підлягає оподаткуванню. Добуток тимчасової податкової різниці, що підлягає вирахуванню, і ставки податку на прибуток визнається відстроченим податковим зобов'язанням.

2. Дебіторська заборгованість.

Балансова вартість дебіторської заборгованості

становить 1000 грн. Відповідний дохід вже було включено до податкового прибутку. Якщо у майбутніх періодах економічні вигоди не будуть підлягати оподаткуванню, тоді податкова база активу дорівнюватиме його балансовій базі. Податкова вартість активу = 1000 грн.

3. Резерв сумнівних боргів.

Залишок резерву сумнівних боргів на кінець звітного року становить 17 200 грн. Відповідно до податкового законодавства відрахування до резерву не визнаються витратами, до витрат включається сума списаної безнадійної дебіторської заборгованості, яка в бухгалтерському обліку списується за рахунок створеного резерву.

Балансова вартість зобов'язання = 17 200 грн. Податкова база зобов'язання = 0 грн.

Різниця між балансовою вартістю резерву сумнівних боргів (17 200 грн.) та податковою базою (0 грн.) є тимчасовою податковою різницею, що підлягає вирахуванню. Добуток тимчасової податкової різниці, що підлягає вирахуванню, і ставки податку на прибуток визнається відстроченим податковим активом.

4. Поворотна фінансова допомога.

Оскільки погашення поворотної допомоги в бухгалтерському обліку на призводить до жодних фінансових результатів, бухгалтерська база активу складає 0. При цьому, згідно вимог податкового законодавства, якщо поворотна фінансова допомога не буде повернута у визначений термін, її сума включається до складу доходів з метою оподаткування, і, отже, податкова база активу буде складати 2 000 грн.

5. Забезпечення на гарантійний ремонт.

Балансова вартість залишку забезпечення на гарантійний ремонт на кінець звітного року становить 4 000 грн. Відповідно до податкового законодавства витрати на гарантійний ремонт визнаються у періоді

його виконання.

Податкова база зобов'язання = 0 грн. Тимчасова податкова база = 3160 грн.

Різниця між балансовою вартістю зобов'язання (забезпечення – 3160 грн.) та податковою базою зобов'язання (0 грн.) є тимчасовою податковою різницею, що підлягає вирахуванню. Добуток тимчасової податкової різниці, що підлягає вирахуванню, і ставки податку на прибуток визнається відстроченим податковим активом.

Порівняння вимог П(С)БО 17 [15] та ПКУ [14] дозволяє визначити підстави для виникнення тимчасових податкових різниць, що підлягають вирахуванню і ті, що підлягають оподаткуванню для кожного об'єкта активів та зобов'язань (табл. 5).

Таблиця 5

ТИМЧАСОВІ ПОДАТКОВІ РІЗНИЦІ, ЩО ПІДЛЯГАЮТЬ ВИРАХУВАННЮ ТА ОПОДАТКУВАННЮ

Бухгалтерський облік	Податковий облік
Витрати на модернізацію ОЗ в сумі не перевищує 10% сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів, що підлягають амортизації, на початок звітного податкового року включаються до первісної вартості ОЗ. Д-т 15 К-т 20, 22, 66, 65, 63, 685 Д-т 10, 11 К-т 15	Сума витрат, пов'язана з ремонтом та поліпшенням об'єктів основних засобів, у тому числі орендованих або отриманих у концесію чи створених (збудованих) концесіонером у розмірі, що не перевищує 10% сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів на початок звітного року, відноситься платником податку до складу витрат (ст. 146.12 ПКУ)
Від'ємне значення об'єкта оподаткування не відображається у бухгалтерському обліку	Якщо результатом розрахунку об'єкта оподаткування платника податку з числа резидентів за підсумками податкового року є від'ємне значення, то сума такого від'ємного значення підлягає включенню до витрат першого календарного кварталу наступного податкового року. Розрахунок об'єкта оподаткування за наслідками півріччя, трьох кварталів та року здійснюється з урахуванням зазначеного від'ємного значення попереднього року у складі витрат таких податкових періодів наростаючим підсумком до повного погашення такого від'ємного значення. Негативне значення як результат розрахунку об'єкта оподаткування, отримане від ведення діяльності, яка підлягає патентуванню, не враховується для цілей абзацу першого цього пункту та відшкодовується за рахунок доходів, отриманих у майбутніх податкових періодах від такої діяльності (ст. 150.1 ПКУ)
Д-т 685 К-т 31	У разі, якщо в майбутніх звітних податкових періодах платник податку повертає таку поворотну фінансову допомогу (її частину) особі, яка її надала, такий платник податку збільшує суму витрат на суму такої поворотної фінансової допомоги (її частини) за наслідками звітного податкового періоду, в якому відбувся таке повернення. Положення цього пункту не поширюються на суми поворотної фінансової допомоги, отриманої від засновника / учасника (в тому числі нерезидента) такого платника податку, у випадку повернення такої допомоги не пізніше 365 календарних днів з дня її отримання (ст. 135.5.5 ПКУ)
Ремонти ОЗ в сумі перевищує 10% сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів, що підлягають амортизації, на початок звітного податкового року включаються в поточні витрати підприємства. Д-т 23, 91, 92, 93, 94 К-т 20, 22, 66, 65, 63, 685	Первісна вартість ОЗ збільшується на суму витрат, пов'язаних з ремонтом та поліпшенням об'єктів основних засобів (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція), що призводять до зростання майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єктів у сумі, що перевищує 10% сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів, що підлягають амортизації, на початок звітного податкового року з віднесенням суми поліпшення на об'єкт основного засобу, щодо якого здійснюється ремонт та поліпшення. (ст. 46.11 ПКУ)
Витрати на рекламу	При визначенні об'єкта оподаткування враховуються такі витрати подвійного призначення: витрати платника податку на проведення реклами Якщо платник не зможе в поточному періоді підтвердити зв'язок витрат з господарською діяльністю, то витрати на рекламу в поточному періоді не включаються до податкових витрат
ПФД до доходів не включається Д-т 31 К-т 685	Інші доходи включають: суми поворотної фінансової допомоги, отриманої платником податку у звітному податковому періоді, що залишаються неповерненими на кінець такого звітного періоду, від осіб, які не є платниками цього податку (у тому числі нерезидентів), або осіб, які згідно з цим Кодексом мають пільги з цього податку, в тому числі право застосовувати ставки податку нижчі, ніж установлені п. 151.1 ПКУ (ст. 135.5.5 ПКУ).

Отже, у зв'язку з різними підходами до формування прибутку в бухгалтерському обліку та визначення прибутку з метою оподаткування, в окремих випадках виникають податкові різниці, які за своїм характером можуть носити як тимчасовий характер (тимчасові податкові різниці) – з

часом анулюються, так постійний характер (постійні податкові різниці).

Приклади постійних податкових різниць, що підлягають вирахуванню і тих, що підлягають оподаткуванню окремих об'єктів активів та зобов'язань представлені в табл. 6.

Таблиця 6

ПОСТІЙНІ ПОДАТКОВІ РІЗНИЦІ, ЩО ПІДЛЯГАЮТЬ ВИРАХУВАННЮ ТА ОПОДАТКУВАННЮ

Бухгалтерський облік	Податковий облік
Фінансовий результат визначається вирахуванням з доходу від продажу основних засобів їх балансової (залишкової вартості), непрямих податків і витрат, пов'язаних з вибуттям основних засобів. Д-т 13 К-т 10 на суму зносу Д-т 286 К-т 10 на суму залишкової вартості Д-т 377 К-т 712 на суму доходу Д-т 712 К-т 641/ПДВ – на суму ПДВ Д-т 943 К-т 286 – на суму залишкової вартості	Сума перевищення доходів від продажу або іншого відчуження над первісною вартістю придбання невіробничих основних засобів та витрат на ремонт, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані, включається до доходів платника податку, а сума перевищення первісної вартості над доходами від такого продажу або іншого відчуження включається до витрати платника податку (ст. 146.13 ПКУ)
Оголошення емітентом про виплату дивідендів: Д-т 373 К-т 731 Отримано дивіденди на розрахунковий рахунок: Д-т 311 К-т 373	Доходи, що не враховуються для визначення об'єкта оподаткування: дивіденди, отримані платником податку від інших платників податку, у випадках, передбачених п. 153.3 ПКУ. 153.3.6. Юридичні особи – резиденти, які отримують дивіденди, не включають їх суму до складу доходу (крім постійних представництв нерезидентів). Якщо дивіденди отримуються платником податку – резидентом із джерелом їх виплати від нерезидента, то платник податку включає суму отриманих дивідендів (крім дивідендів, отриманих від юридичних осіб, які перебувають під його контролем відповідно до п. 14.1.159 ПКУ, і не є нерезидентами, які мають офшорний статус) до складу доходу за наслідками податкового періоду, на який припадає отримання таких дивідендів (ст.136.1.12 ПКУ).
Д-т 311 К-т 715	Доходи, що не враховуються для визначення об'єкта оподаткування: суми коштів або вартість майна, отримані платником податку як компенсація (відшкодування) за примусове відчуження державою іншого майна платника податку у випадках, передбачених Законом (ст.136.1.4 ПКУ)
Штрафи, пені, що підлягають сплаті Д-т 948 К-т 311, 685	Не включаються до складу витрат суми штрафів та / або неустойки чи пені за рішенням сторін договору або за рішенням відповідних державних органів, суду, які підлягають сплаті платником податку (ст. 139.1.11)
Страхові платежі включаються в поточні витрати підприємства. Д-т 92, 93, 94 К-т 685	Якщо відповідно до договору довгострокового страхування життя, договору довірчого управління або будь-якого виду недержавного пенсійного забезпечення платник цього податку зобов'язаний сплатити за власний рахунок страхові платежі (страхові премії, страхові внески), пенсійні внески до недержавних пенсійних фондів та внески на рахунки учасників фондів банківського управління найманого ним фізичної особи, то такий платник податку має право включити до складу витрат кожного звітного податкового періоду (наростаючим підсумком) суму таких внесків, загальний обсяг яких не перевищує 25 % заробітної плати, нарахованої такій найманій особі протягом податкового року, на який припадають такі податкові періоди (ст. 142.2 ПКУ)
Представницькі витрати включаються в поточні витрати: Д-т 92, 93 К-т 631, 685	Не включаються до складу витрат витрати на: організацію та проведення прийомів, презентацій, свят, розваг та відпочинку, придбання та розповсюдження подарунків (крім благодійних внесків та пожертвувань неприбутковим організаціям, визначеним ст. 157 ПКУ, та витрат, пов'язаних із провадженням рекламної діяльності, які регулюються нормами п.140.1.5 ПКУ) (ст.139.1.1 ПКУ)
Добові включаються до складу витрат поточного періоду або у виробничі витрати в повній сумі: Д-т 23, 91, 92, 93, 94 К-т 372	До складу витрат на відрядження відносяться добові витрати, понесені у зв'язку з таким відрядженням у межах території України, але не більше 0,2 розміру мінімальної заробітної плати, встановленої Законом на 1 січня податкового (звітного) року, в розрахунку за кожен календарний день такого відрядження, а для відряджень за кордон – не вище 0,75 розміру мінімальної заробітної плати, встановленої Законом на 1 січня податкового (звітного) року, в розрахунку за кожен календарний день такого відрядження (ст.140.1.7 ПКУ)
Немає поділу на виробничі і невіробничі: Д-т 23, 91, 92, 93, 94 К-т 13	Не підлягають амортизації витрати на придбання / самостійне виготовлення та ремонт, а також на реконструкцію, модернізацію або інші поліпшення невіробничих основних засобів. Термін «невіробничі основні засоби» означає необоротні матеріальні активи, які не використовуються в господарській діяльності платника податку (ст. 144.3 ПКУ)

Бухгалтерський облік	Податковий облік
В доходи не включається	Інші доходи включають: 135.5.4. суми безповоротної фінансової допомоги, отриманої платником податку у звітному податковому періоді 14.1.257. Безповоротна фінансова допомога – це сума процентів, умовно нарахованих на суму поворотної фінансової допомоги, що залишається неповерненою на кінець звітного періоду, у розмірі облікової ставки Національного банку України, розрахованої за кожний день фактичного використання такої поворотної фінансової допомоги (ст. 135.5.5 ПКУ)

Важливим є те, що згідно МСФЗ 12 та П(С)БО 17 підприємства повинні формувати окремі облікові реєстри та розкривати у примітках до фінансової звітності суми витрат з податку на прибуток, вплив на них податкових різниць в розрізі окремих операцій та перехід від витрат з податку на прибуток до поточного податку, що підлягає сплаті. При цьому, безпосередньо у фінансовій звітності відстрочені податкові активи та відстрочені зобов'язання згортаються, якщо

сплата податку на прибуток контролюється одним і тим самим податковим органом. Але для розуміння природи і причин виникнення відстрочених податків, а також для аналізу наслідків існування у підприємства відстрочених податків користувачу необхідно мати інформацію в розрізі окремих випадків їх виникнення.

Пропонуємо на практиці здійснювати дане розкриття за такою формою (форма приводиться з умовними даними ПАТ «XXX») (табл. 7)

Таблиця 7

РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ ПРО ВІДСТРОЧЕНІ ПОДАТКИ ПАТ «XXX» за 2013 рік

Стаття	Балансова оцінка		Податкова різниця	Витрати (гр. 5х 19%)	ВПА рах.17 (гр. 5х19%)	ВПЗ рах. 54
	с-до	база				
Залишкова вартість нематеріальних активів	57	94	37	7	×	×
Залишкова вартість основних засобів	62 740	63 331	591	112	×	×
Резерв сумнівних боргів	1 591	0	1 326	251	×	×
Витрати майбутніх періодів	419	0	419	×	80	×
Забезпечення гарантійних зобов'язань	942	0	942	764	×	×
Всього	×	×	×	1 134	80	×

Така форма розкриття інформації про податкові різниці є простою і зрозумілою користувачу, навіть якщо

він глибоко не володіє спеціальними знаннями та ньюансами методики визначення відстрочених податків.

ВИСНОВКИ

Таким чином, проведене дослідження природи виникнення відстрочених податків, причин їх виникнення, особливостей їх впливу на фінансовий результат дозволило розкрити методичні засади відображення в обліку та розкриття у фінансовій звітності податкових різниць та відстрочених податків згідно вимог МСФЗ. Визначений взаємозв'язок з бухгалтерськими та податковими базами активів та зобов'язань та наведені практичні приклади постійних та тимчасових податкових різниць та їх вплив на формування відстрочених податків і фінансовий результат підприємства, структуровані у табличній формі приклади виникнення податкових різниць за різними напрямками в розрізі активів та зобов'язань забезпечують інтерпретацію законодавчих вимог для практичних потреб бухгалтерів.

Запропонована форма облікового реєстру може формуватися на підприємстві для розкриття інформації про виникнення податкових різниць та відстрочених податків у розрізі окремих видів активів та зобов'язань. Результати проведеного дослідження можуть бути використані як практичні рекомендації для підприємств при організації обліку та формуванні у фінансовій звітності інформації про податкові різниці та відстрочені податки.

ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА

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. – № 35. – С. 43–49.
2. **Бондар М. І.** Облік податкових різниць згідно з Податковим кодексом України / М. І. Бондар, В. В. Бабіч // Фінанси України. – 2011. – № 3. – С. 72–80.
3. **Ганяйло О.М.** Проблемні аспекти обліку податку на прибуток / О.М. Ганяйло, О.М. Колеснікова // Вісник ДВНЗ «Переяслав-Хмельницький державний педагогічний університет імені Григорія Сковороди». – 2011. – № 17.
4. **Гейер Е.** Моделі взаємодії бухгалтерського обліку та оподаткування прибутку / Е. Гейер // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 11. – С. 18–25.
5. **Жураковська І.** Податкові різниці як спосіб взаємоузгодженості бухгалтерського обліку та податкових розрахунків: обліковий аспект / І. Жураковська // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 4. – С. 14–21.
6. **Карпушенко М.** Практичні аспекти використання П(С)БО 17 / М. Карпушенко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 4. – С. 37–41.
7. **Ловінська Л.** Облік податкових різниць у системі реєстрів журнальної форми / Л. Ловінська, О. Білоусова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – № 4. – С. 7–24.
8. **Ловінська Л.Г.** Розрахунок податкових різниць за даними бухгалтерського обліку / Л.Г. Ловінська // Вісник податкової служби. – 2007. – № 11 (438). – С. 32.
9. **Лоханова Н.О.** Проблеми відображення податкових різниць в обліку і звітності вітчизняних підприємств / Н.О. Лоханова // Одеський національний економічний університет. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.kntu.kr.ua/doc/zb_22\(2\)_ekon/stat_20_1/24.pdf](http://www.kntu.kr.ua/doc/zb_22(2)_ekon/stat_20_1/24.pdf).
10. **Малишкін О.І.** Аналіз методичних підходів щодо визначення податкових різниць з податку на прибуток / [Електронний ресурс]. – [Режим доступу]: <http://eztuir.ztu.edu.ua/4214/1/487.pdf>.
11. **Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 12 (IAS 12)** [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Міністерства фінансів України. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/file/link/320288/file/IAS%2012.pdf>.
12. **Налоговый** учет и аудит: состояние и развитие / Монография под. ред. проф. Лабынцева Н.Т. // Ростов н/Д, 2010. – 281 с.
13. **Орлова В.** Зміст та проблеми П(С)БО 17 «Податок на прибуток» / В. Орлова, О. Василик // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 6. – С. 22–28.
14. **Податковий кодекс України** (Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2011, № 13–14, № 15–16, № 17, ст.112) в редакції від 15.08.2012 р. [Електронний ресурс] / База «Законодавство України». – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
15. **Положення** (стандарт) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток», затв. Наказом Міністерства фінансів України N 353 від 28.12.2000 р., зареєстр. в Міністерстві юстиції України 20 січня 2001 р. за № 47/5238 із змінами, і доповненнями [Електронний ресурс] / База «Законодавство України». – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0047-01>.
16. **Ямборко Г.** Проблеми взаємоузгодженості бухгалтерського обліку та податкових розрахунків / Г. Ямборко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 5. – С. 19–26.

Раскрыты методические принципы отражения в учете и раскрытия в финансовой отчетности налоговых разниц и отложенных налогов в соответствии с требованиями МСФО. Приведены особенности определения налоговых разниц по отдельным видам активов и обязательств. Разработаны рекомендации по совершенствованию системы учета отсроченных налогов для отечественных предприятий.

Ключевые слова: налоговые разницы, расходы по налогу на прибыль, текущий налог на прибыль, отложенные налоговые активы, отложенные налоговые обязательства, налоговая база актива и обязательства, временные налоговые разницы.

In the paper the methodological principles of reflection in the accounting and disclosure in the financial statements of tax differences and deferred taxes in accordance with International Financial Reporting Standards are revealed. The peculiarities of the tax differences' definition on certain types of assets and liabilities are shown. The recommendations for improving the accounting system of deferred taxes for domestic companies are designed.

Keywords: tax differences, costs on income tax, current income tax, deferred tax assets, deferred tax liabilities, tax base of assets and liabilities, temporary tax differences.