

О. В. Маркевич

МЕТОДОЛОГІЧНІ АСПЕКТИ ОБЧИСЛЕННЯ ПОДАТКОВИХ РІЗНИЦЬ ТА ВРАХУВАННЯ ЇХ ДЛЯ ВИЗНАЧЕННЯ ОБ'ЄКТА ОПОДАТКУВАННЯ ПОДАТКОМ НА ПРИБУТОК

Проаналізовано відмінності в доходах і витратах у бухгалтерському обліку та Податковому кодексі України, досліджено сутність постійних і тимчасових податкових різниць. Запропоновано методологію розрахунку об'єкта оподаткування податком на прибуток на підставі даних фінансової звітності та їх коригування на постійні й тимчасові податкові різниці.

Differences between revenues and expenditures in accounting and Tax Code of Ukraine are analyzed; essence of permanent and temporary tax differences is investigated. Methodology to calculate the object of the income tax based on the financial reporting data and its adjustment on permanent and temporary tax differences are suggested.

Ключові слова: прибуток, об'єкт оподаткування, доходи, витрати, постійні податкові різниці, тимчасові податкові різниці, Податковий кодекс України.

Результатом гармонізації бухгалтерського обліку й податкового законодавства стала інноваційна методика визначення оподатковуваного прибутку, яка закріпила в розділі III “Податок на прибуток підприємств” Податкового кодексу України метод нарахування та відповідності доходів і витрат. Розбіжності між критеріями визнання доходів і витрат у бухгалтерському обліку та податковому законодавстві зумовили виникнення постійних і тимчасових податкових різниць.

Удосконалення податкового законодавства через уніфікацію підходів до визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток та фінансового результату за бухгалтерською звітністю через механізм податкових різниць привертає увагу науковців і практиків із обліку й оподаткування.

Сутність податкових різниць, причини їх виникнення та відображення в обліку висвітлено в працях В. Бабича, І. Жураковської, Л. Ловінської, Ж. Піскової¹ та ін. У цих публікаціях, зокрема, Л. Ловінською досліджено сутність відмінностей, що виникають при визначенні доходів і витрат за положеннями Податкового кодексу України (*далі* — Кодекс) та бухгалтерського обліку. В. Бабичем порушено питання вдосконалення процесу формування інформації

¹ *Бабич В. В.* Облік витрат (доходу) з податку на прибуток відповідно до Податкового кодексу України / В. В. Бабич, І. А. Герасимович // Облік і фінанси АПК. — 2011. — № 35. — С. 43—49; *Жураковська І.* Податкові різниці як спосіб взаємоузгодженості бухгалтерського обліку і податкових розрахунків: обліковий аспект / І. Жураковська // Бухгалтерський облік і аудит. — 2011. — № 12. — С. 12—22; *Ловінська Л.* Облік податкових різниць у системі реєстрів журнальної форми / Л. Ловінська, О. Білоусова // Бухгалтерський облік і аудит. — 2004. — № 4. — С. 7—24; *Піскова Ж.* Проблеми узгодження понятійного апарату бухгалтерського і податкового обліку з податку на прибуток підприємств та шляхи їх вирішення / Ж. Піскова // Бухгалтерський облік і аудит. — 2011. — № 11. — С. 45—49.

© Маркевич О. В., 2012

про податкові різниці в регістрах бухгалтерського обліку. Ж. Піскова розглядає проблему виникнення неузгодженостей у понятійному апараті при застосуванні Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 17 “Податок на прибуток” (*дали* — П(С)БО 17) та Положення бухгалтерського обліку “Податкові різниці”. І. Жураківською запропоновано іншу класифікацію податкових різниць, згідно з якою вони поділяються на три групи залежно від:

— виникнення розбіжностей при визнанні доходів і витрат, що зумовлені особливими вимогами й обмеженнями Кодексу та Положень (стандартів) бухгалтерського обліку;

— включення до бази оподаткування не доходів і витрат, а фінансового результату за окремими операціями;

— особливостей визначення показників окремих видів діяльності підприємств за Кодексом та Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

Виходячи з наведеного було визначено перелік податкових різниць із доходів і витрат, у результаті чого згруповані та структуровані за змістом і складом податкові різниці ідентифіковано за джерелами їх формування в бухгалтерському обліку². Утім, складання форм фінансової звітності з урахуванням податкових різниць потребує визначення методології обчислення об’єкта оподаткування та складання податкової звітності з податку на прибуток на підставі інформації бухгалтерського обліку та положень Кодексу.

На виконання положень Кодексу Міністерством фінансів України затверджено Положення бухгалтерського обліку “Податкові різниці” (*дали* — Положення)³, котре визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про податкові різниці та її розкриття у фінансовій звітності.

Положення не суперечить і не змінює чинного П(С)БО 17, а доповнює його. Так, П(С)БО 17 спрямоване на формування методологічних засад розкриття, насамперед у балансі, інформації про залишки не анульованих тимчасових податкових різниць, які, так би мовити, матеріалізовані в активах і зобов’язаннях. Натомість Положення визначає методологію формування інформації про анулювання податкових різниць упродовж звітного періоду, їхній вплив на створення податкового прибутку та показує зв’язок між податковим і обліковим прибутками⁴.

Перелік тимчасових і постійних податкових різниць не є вичерпним та може змінюватися підприємством відповідно до особливостей проведених господарських операцій.

² Інформаційне забезпечення управління державними фінансами : у 2 т. / за заг. ред. Ф. О. Ярошенка. — К. : ДННУ “Акад. фін. управління”, 2010. — 336 с.

³ Про затвердження Положення бухгалтерського обліку “Податкові різниці” : наказ Міністерства фінансів України від 25.01.2011 № 27 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0212-11>.

⁴ Коментар до Положення бухгалтерського обліку “Податкові різниці” // Веб-сайт журналу “Дебет-кредит” [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://club.dtk.com.ua/read.php?16,670087,670087#msg-670087>.

З метою дотримання вимог бухгалтерського обліку й податкового законодавства платник податків повинен забезпечити достовірність облікових даних. Інформацію в розрізі кожної податкової різниці треба відображати в регістрах бухгалтерського обліку, які одночасно будуть використовуватися для розрахунку об'єкта оподаткування податком на прибуток. При цьому порядок і форму відображення податкових різниць у регістрах бухгалтерського обліку доцільно визначати наказом про облікову політику підприємства.

Податкові різниці виникають унаслідок неоднакової оцінки доходів і витрат при визначенні обох видів фінансових результатів. Така розбіжність — процес об'єктивний, що простежується в багатьох країнах світу, та спричинена існуванням різних критеріїв визначення доходів і витрат для розрахунку оподаткованого прибутку й бухгалтерського фінансового результату. Ці критерії є звичайними обмеженнями, котрі встановлює уряд із метою збільшення надходжень до державного бюджету⁵.

Доходи й витрати, які беруться до уваги для визначення прибутку до оподаткування, обраховуються за даними бухгалтерського обліку шляхом коригування доходів і витрат, визнаних та відображених у регістрах, на постійні й тимчасові податкові різниці. Причому коригування робиться як у бік збільшення, так і в бік зменшення, залежно від характеру останніх⁶.

Для визначення суми доходу з урахуванням постійних і тимчасових податкових різниць пропонується коригувати показники таких рядків Звіту про фінансові результати (ф. № 2): 035 “Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), 060 “Інші операційні доходи”, 110 “Дохід від участі в капіталі”, 120 “Інші фінансові доходи”, 130 “Інші доходи”, 200 “Надзвичайні доходи”.

Сума скоригованого доходу, у свою чергу, враховуватиметься при обчисленні об'єкта оподаткування податком на прибуток шляхом вирахування з неї суми скоригованих на постійні й тимчасові податкові різниці витрат, котрі складаються з показників таких рядків Звіту про фінансові результати (ф. № 2): 040 “Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)”, 070 “Адміністративні витрати”, 080 “Витрати на збут”, 090 “Інші операційні витрати”, 140 “Фінансові витрати”, 150 “Витрати від участі в капіталі”, 160 “Інші витрати”, 205 “Надзвичайні витрати”.

Коригування суми доходу або витрат відбувається в разі, коли різниця виникає за встановленими Кодексом преференціями чи обмеженнями, що не передбачені бухгалтерським обліком.

Далі розглянемо декілька прикладів таких коригувань.

⁵ Ловінська Л. Г. Методологічне, методичне та організаційне забезпечення складання податкової звітності в Україні / Л. Г. Ловінська // *Фінанси України*. — 2004. — № 10. — С. 57—64.

⁶ Коментар до Положення бухгалтерського обліку “Податкові різниці” // Веб-сайт журналу “Дебет-кредит” [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://club.dtk.com.ua/read.php?16,670087,670087#msg-670087>.

1. Податкова різниця, що виникає в разі отримання платником податку міжнародної технічної допомоги. Відповідно до ст. 136, п. 1.15 Кодексу, сума коштів або майна, що надходять у вигляді міжнародної технічної допомоги, не враховується у складі доходів для визначення об'єкта оподаткування. Проте за даними бухгалтерського обліку сума такої допомоги враховується у складі доходів у повному обсязі, без обмежень. Таким чином, виникає податкова різниця, котра коригуватиме (зменшуватиме) суму доходів за даними Звіту про фінансові результати (ф. № 2) як основу для визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток.

2. Податкова різниця внаслідок неповернення суми поворотної фінансової допомоги, отриманої платником податку від осіб, що не є платниками цього податку, або тих, які згідно із законодавством мають пільги з цього податку. Сума такої допомоги, відповідно до ст. 135, п. 5.5 Кодексу (на відміну від бухгалтерського обліку), визнається доходом. Отже, податкова різниця коригуватиме дохід даними Звіту про фінансові результати (ф. № 2) у бік збільшення.

3. Постійна податкова різниця, що виникає зі зростанням доходу або зменшенням витрат у зв'язку із застосуванням звичайних цін згідно зі ст. 135, п. 5.4, та ст. 153, п. 2 Кодексу. Так, дохід, отриманий платником податку від продажу товарів, робіт, послуг пов'язаним особам, визначається відповідно до договірних цін, які мають бути не меншими від звичайних цін на такі товари, роботи, послуги, що діяли на дату продажу. Сума доходу за даними Звіту про фінансові результати (ф. № 2) збільшується на суму податкової різниці в разі, якщо звичайна ціна перевищує договірну, а сума витрат платника податку на придбання товарів, робіт, послуг у пов'язаної особи зменшується на суму податкової різниці за умови перевищення договірною ціною звичайної.

Більшість податкових різниць унаслідок зростання чи зниження витрат за даними бухгалтерського обліку зумовлені засадами податкової політики держави. Наприклад, поряд із певними обмеженнями з відображення витрат Кодексом передбачена можливість зменшення податкового навантаження на платника при врахуванні збитків за попередній звітний податковий рік. Разом із тим за даними бухгалтерського обліку збитки за попередній фінансовий рік при визначенні облікового прибутку у складі витрат не враховуються. Сума збитків за попередній звітний податковий рік буде податковою різницею, а отже, повинна збільшити витрати, визначені за даними Звіту про фінансові результати (ф. № 2), для збалансування облікового й податкового прибутків.

Податкові різниці виникають також під час операцій із продажу невикористаних або безоплатно отриманих основних засобів і нематеріальних активів та пов'язані з тим, що у фінансовій звітності до витрат суб'єкта господарювання включено нараховану амортизацію невикористаних основних засобів, а Кодексом такі витрати не передбачені. Отже, для оподаткування результату від продажу невикористаних засобів потрібно збільшити витрати на суму первісної вартості

об'єкта продажу з урахуванням витрат на ремонт та одночасно зменшити їх на суму переоціненої вартості об'єкта продажу неvirобничих засобів за винятком накопиченої амортизації. Цей показник слід розглядати з точки зору однакового підходу в бухгалтерському обліку й Кодексі до визначення доходу від операцій із продажу неvirобничих основних засобів і нематеріальних активів та відмінностей лише при обчисленні витрат за такими операціями.

Податкові різниці, які утворюються під час нарахування амортизації основних засобів, за своєю сутністю є обмеженнями з боку держави при проведенні інвестиційної й бюджетної політики. Аналіз природи виникнення податкових різниць щодо амортизації відповідно до вимог Кодексу показав, що вони можуть виникати через відсутність правових підстав для нарахування амортизації (безоплатно отримані основні засоби) та капіталізації витрат на проведення ремонтів і переоцінення основних засобів; наявність кількох підходів до визначення вартісного критерію малоцінних необоротних активів та встановлення мінімальних термінів корисного використання основних засобів. До переліку податкових різниць варто віднести також обмеження щодо застосування методу прискореного зменшення залишкової вартості та врахування результатів дооцінки (уцінки) залишкової вартості об'єктів основних засобів; зміни вартості основних засобів унаслідок зменшення й відновлення корисності, що притаманне бухгалтерському обліку.

Отже, податкова різниця при нарахуванні амортизації основних засобів виникатиме за будь-яких умов наближення положень Кодексу до бухгалтерського обліку, проте порядок її відображення може мати декілька підходів, один із котрих вважається найкращим. Так, беручи до уваги вимогу щодо пооб'єктного обліку основних засобів, податкова різниця щодо суми нарахованої амортизації буде стосовно кожного об'єкта. Разом із тим пропонується формувати таку різницю в системі бухгалтерського обліку через визначення її раз на рік шляхом додаткових розрахунків, для проведення яких підприємства мають вести окрему інформаційну базу з обліку основних засобів за даними податкового законодавства. При складанні річної декларації з податку на прибуток загальна сума нарахованої амортизації за даними бухгалтерського обліку порівнюється з розрахунковими показниками за податковими вимогами.

Таким чином, наприкінці звітного року платник податку на прибуток може визначати податкову різницю з амортизації основних засобів шляхом порівняння останньої, нарахованої згідно з Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку або Міжнародними стандартами фінансової звітності, з тією, що визначена відповідно до Кодексу, із включенням додатної різниці до складу доходів, а від'ємної — до витрат звітного періоду.

Незважаючи на те, що з прийняттям Кодексу негативні наслідки податкового обліку загалом подолано, подекуди застосовуються різні підходи до визначення доходів і витрат для оподаткування та формування фінансового результату за даними бухгалтерського обліку.

Визначення переліку податкових різниць у системі бухгалтерського обліку в контексті реалізації положень Кодексу потребує:

— подальшого обґрунтування методології, порядку розрахунку й відображення податкових різниць при коригуванні доходів і витрат у бухгалтерському обліку для обчислення оподаткованого прибутку;

— розроблення й затвердження нормативного документа, що визначатиме методику розрахунку кожної податкової різниці.

Крім цього, треба переглянути перелік податкових різниць із метою надання пропозицій щодо законодавчого скасування окремих положень Кодексу, внаслідок застосування яких виникають такі різниці. Зазначене допоможе визначити чіткий перелік податкових різниць, обґрунтувати необхідність їх існування при визначенні об'єкта оподаткування податком на прибуток у розділі III “Податок на прибуток” Кодексу. Вирішення окреслених питань сприятиме прозорості визначення об'єкта оподаткування на підставі фінансового обліку та звітності.