

УДК 336.226.1

ПРОБЛЕМИ УЗГОДЖЕННЯ ПОНЯТІЙНОГО АПАРАТУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ТА ПОДАТКОВОГО ОБЛІКУ З ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК ПІДПРИЄМСТВ І ШЛЯХИ ЇХ ВИРІШЕННЯ

ЖАННА ПІСКОВА,

канд. екон. наук,
доцент кафедри податків
Дніпропетровської
державної фінансової академії

У статті розглянуто та проаналізовано понятійний апарат щодо податкових різниць, які виникають при визначенні податку на прибуток у бухгалтерському і податковому обліку. Показано розбіжності у понятійному апараті в законодавчо-нормативній базі, яка врегульовує цю проблему. Запропоновано шляхи усунення суперечностей і неузгодженостей.

Ключові слова: податкова різниця, постійна податкова різниця, тимчасова податкова різниця, дохід, витрати, відстрочені податкові активи, відстрочені податкові зобов'язання, база оподаткування.

Не секрет, що тривалий час у наукових колах то-читься дискусія щодо питання визначення прибутку підприємства. За даними бухгалтерського обліку розраховувався обліковий прибуток, який відображувався у формі № 2 «Звіт про фінансові результати» фінансової звітності. За даними податкового обліку визначався податковий прибуток підприємства, який знаходив своє відображення у декларації з податку на прибуток. Розмір прибутку у цих двох звітних документах був завжди різним. Проблемою є різні методики визначення бази оподаткування, визначення доходів і витрат у бухгалтерському і податковому обліку мають розбіжності. Для врегулювання цих розбіжностей застосовують податкові різниці. За Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток» (далі – П(С)БО 17) визна-но наявність і облікового, і податкового прибутку, розбіжності в їх визначенні; у ньому вирішувалося питання врегулювання різниці між різними видами прибутку через відображення в обліку податкових різниць.

Мета статті – розглянути понятійний апарат щодо податкових різниць у різних законодавчо-нормативних документах, проаналізувати його і визначити розбіжності. Запропонувати шляхи усунення виявлених суперечностей у понятійному апараті щодо податкових різниць.

З прийняттям Податкового кодексу України (далі – ПКУ) [1] ми бачимо перші кроки у вирішенні питан-ня поєднання бази оподаткування податком на при-

буток і наближенням її до інформаційної бази бухгал-терського обліку. До єдиної бази оподаткування по-датком на прибуток потрібний ще час.

Відповідно до розділу II ПКУ платник податку у складі фінансової звітності визначає тимчасові та постійні податкові різниці. Згідно з п. 46.2 ст. 46 платник податку на прибуток подає податковому ор-гану разом із відповідною податковою декларацією кварталну або річну фінансову звітність.

Окрему норму щодо податкових різниць містить також розділ XX «Перехідні положення». Так, підрозділом 4 цього розділу передбачено, що методика бухгалтерського обліку тимчасових і постійних по-даткових різниць затверджується у порядку, перед-баченому Законом України «Про бухгалтерський об-лік та фінансову звітність в Україні» [2], публікуєть-ся до 1 квітня 2011 р. та набуває чинності з 1 січня 2012 р. Суб'єкти господарювання – платники подат-ку на прибуток подають фінансову звітність з ураху-ванням податкових різниць починаючи із звітних пе-ріодів 2012 р.

Одночасно Міністерство фінансів України нака-зом № 1021 від 11.08.2011 р. [3] внесло зміни до П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати» [4], де введено два нових розділи: IV «Податкові різниці» і V «Узгодження фінансового результату та податко-вого прибутку (збитку)». Запропоновані зміни були зумовлені прийняттям положення бухгалтерського обліку «Податкові різниці» (далі – ПБО «Податкові різниці») № 27 від 25.01.2011 р. [5], в якому зазначе-

но, що відповідно до абзацу третього п. 46.2 ст. 46 глави 2 розділу II, абзацу другого п. 1 підрозділу 4 розділу XX ПКУ та ст. 6 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» його було розроблено й затверджено.

Щоправда, термін чинності цих документів різний: зміни до П(С)БО 3 набудуть чинності з 01.01.2013 р., а ПБО «Податкові різниці» – з 01.01.2012 р.

Тому доки не існуватиме єдиної методики визначення доходів і витрат, а також бази оподаткування податком на прибуток, і в бухгалтерському, і в податковому обліку необхідно визначати податкові різниці. А це, в свою чергу, повинно свідчити і про єдиний понятійний апарат щодо визначення податкових різниць та їх урегулювання.

Стаття 14 розд. I Податкового кодексу України визначає, зокрема, такі терміни:

✓ **Податкова різниця** – різниця, яка виникає між оцінкою і критеріями визнання доходів, витрат, активів, зобов'язань за національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку або міжнародними стандартами фінансової звітності, та доходами і витратами, визначеними згідно з розділом III «Податок на прибуток підприємств» ПКУ.

✓ **Тимчасова податкова різниця** – податкова різниця, яка виникає у звітному періоді та анулюється в наступних звітних податкових періодах.

✓ **Постійна податкова різниця** – податкова різниця, яка виникає у звітному періоді та не анулюється в наступних звітних податкових періодах.

Схематично розподіл податкових різниць відображено на рис. 1.



П(С)БО 17 «Податок на прибуток» визначає такі терміни:

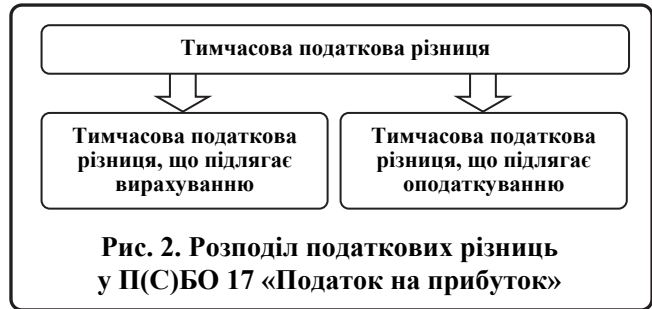
✓ **Тимчасова податкова різниця** – різниця між оцінкою активу або зобов'язання за даними фінансової звітності та податковою базою цього активу або зобов'язання відповідно.

✓ **Тимчасова податкова різниця, що підлягає вирахуванню**, – тимчасова податкова різниця, що призводить до зменшення податкового прибутку

(збільшення податкового збитку) у майбутніх періодах.

✓ **Тимчасова податкова різниця, що підлягає оподаткуванню**, – тимчасова податкова різниця, що включається до податкового прибутку (збитку) у майбутніх періодах.

Схематично розподіл тимчасових податкових різниць відображено на рис. 2.



П(С)БО 17 не дає визначення податкової різниці й постійної податкової різниці, проте розширює значення поняття тимчасової податкової різниці, розподіляючи її на таку, що підлягає вирахуванню, і таку, що підлягає оподаткуванню.

П(С)БО «Податкові різниці» дає таке визначення термінів:

✓ **Податкова різниця** – різниця, яка виникає між оцінкою і критеріями визнання доходів, витрат, активів, зобов'язань за положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та доходами і витратами, визначеними податковим законодавством.

✓ **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.

Схематично розподіл податкових різниць відображено на рис. 3.

ПБО «Податкові різниці» дає визначення податкової різниці, постійної й тимчасової податкової різниці, проте розподіляє її на таку, що підлягає вирахуванню, і таку, що підлягає оподаткуванню, та постійну податкову різницю. В цьому стандарті також зазначено, що при розкритті інформації у фінансовій

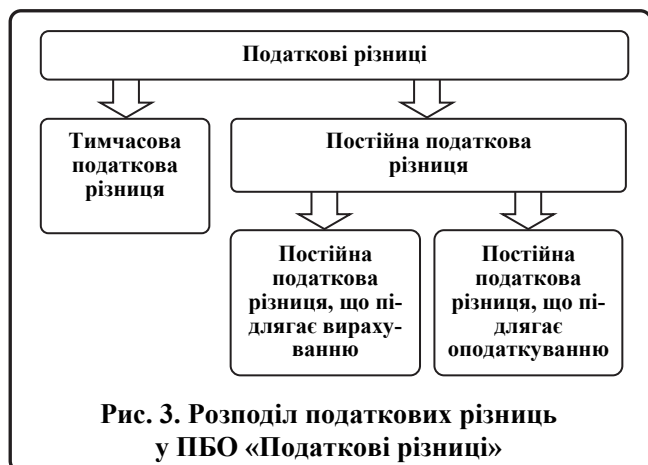


Рис. 3. Розподіл податкових різниць у ПБО «Податкові різниці»

звітності відображаються постійні та тимчасові податкові різниці, які слід враховувати при визначенні

податкового прибутку (збитку) звітного періоду, за відповідними групами з виділенням постійних податкових різниць, що підлягають вирахуванню, постійних податкових різниць, що підлягають оподаткуванню, тимчасових податкових різниць, що підлягають вирахуванню, тимчасових податкових різниць, що підлягають оподаткуванню. У Примітках до фінансової звітності наведено загальну суму тимчасових податкових різниць, яка підлягає врахуванню при визначенні податкового прибутку (збитку) у наступних періодах, з виділенням суми тимчасових податкових різниць, що підлягають вирахуванню, та суми тимчасових податкових різниць, що підлягають оподаткуванню.

Узагальнимо значення понять податкових різниць, які наведено в різних законодавчо-нормативних документах, у таблиці.

Таблиця

ОСНОВНІ ПОНЯТТЯ ПОДАТКОВИХ РІЗНИЦЬ

Поняття	Значення терміна згідно із законодавчо-нормативним документом		
	П(С)БО 17 «Податок на прибуток»	ПБО «Податкові різниці»	Податковий кодекс України
Податкова різниця	-	Різниця, яка виникає між оцінкою і критеріями визнання доходів, витрат, активів, зобов'язань за положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, та доходами і витратами, визначеними податковим законодавством	Різниця, яка виникає між оцінкою і критеріями визнання доходів, витрат, активів, зобов'язань за національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку або міжнародними стандартами фінансової звітності, та доходами і витратами, визначеними згідно з розділом III ПКУ
Постійна податкова різниця	-	Податкова різниця, яка виникає у звітному періоді та не анулюється в наступних звітних податкових періодах	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	Різниця між оцінкою активу або зобов'язання за даними фінансової звітності та податковою базою цього активу або зобов'язання відповідно	Податкова різниця, яка виникає у звітному періоді та анулюється в наступних звітних податкових періодах	Податкова різниця, яка виникає у звітному періоді та анулюється в наступних звітних податкових періодах
Тимчасова податкова різниця, що підлягає вирахуванню	Тимчасова податкова різниця, що призводить до зменшення податкового прибутку (збільшення податкового збитку) у майбутніх періодах	Згадується в розділі III, проте визначення немає	-
Тимчасова податкова різниця, що підлягає оподаткуванню	Тимчасова податкова різниця, що включається до податкового прибутку (збитку) у майбутніх періодах	Згадується в розділі III, проте визначення немає	-

Дані таблиці свідчать, що єдиного розуміння поняття податкових різниць у законодавчо-нормативних документах, розглянутих нами, не існує.

ПКУ дає загальне визначення податкових різниць, розподіляючи їх на постійні та тимчасові. П(С)БО 17 розглядає лише поняття тимчасової подат-

кової різниці, розподіляючи її на дві складові – ті, що підлягають вирахуванню, і ті, що підлягають оподаткуванню.

ПБО «Податкові різниці» дає визначення податкових різниць, розподіляючи їх на постійні та тимчасові. Значення цих термінів збігається зі значенням у ПКУ. Однак з'являється новий розподіл постійних податкових різниць на ті, що підлягають вирахуванню, і ті, що підлягають оподаткуванню. У наведених вище документах такого розподілу не простежувалося.

Пропонуємо розглянути питання сутності постійних податкових різниць та за яких обставин вони можуть виникати.

Постійні податкові різниці між обліковим прибутком та оподатковуваним обумовлені статтями, які:

- входять до розрахунку облікового прибутку, але ніколи не включаються до розрахунку податкового прибутку;
- входять до розрахунку податкового прибутку, але ніколи не включаються до розрахунку облікового прибутку.

Прикладами постійних різниць можуть бути:

- суми перевищення фактичних витрат підприємства у зв'язку з придбанням у нерезидента послуг з консалтингу, маркетингу над нормами витрат на ці цілі згідно з ПКУ;
- суми представницьких витрат підприємства;
- суми витрат підприємства на штрафи, пені, неустойки;
- розбіжність у сумі витрат підприємства на здійснення ремонту, реконструкції, модернізації основних засобів тощо.

Наприклад, для визначення бази оподаткування у бухгалтерському обліку штрафи, пені включають до складу витрат, які зменшують оподатковуваний прибуток. У податковому обліку штрафи, пені підприємство сплачує з чистого прибутку, до витрат згідно з пп. 139.1.11 ст. 139 ПКУ їх не включають. Це є постійна різниця, і виникає вона тому, що існує різне розуміння витрат щодо штрафів у бухгалтерському і податковому обліку. Для того щоб її врегулювати, потрібна єдина база оподаткування. Якщо це буде досягнуто, то й податкові різниці зникнуть.

Тому вважаємо недоцільним розподіл постійних податкових різниць на такі, що підлягають вирахуванню, і такі, що підлягають оподаткуванню.

Крім того, в обліку бувають *ситуації*, коли обліковий прибуток більший за податковий прибуток через одну з причин:

- або облікові витрати *тимчасово менші* за податкові витрати періоду,
- або обліковий дохід *тимчасово більший* за податковий.

У таких випадках виникають тимчасові податкові різниці, що підлягають оподаткуванню. При цьому слід розрахувати відстрочені податкові зобов'язання.

Відстрочене податкове зобов'язання – це збільшення суми податків, що підлягають сплаті у наступні роки, як наслідок тимчасових різниць, що підлягають оподаткуванню, які виникають на кінець поточного року.

Для обліку відстрочених податкових зобов'язань призначено рахунок 54 «Відстрочені податкові зобов'язання», на якому ведуть облік суми податку на прибуток, який сплачуватиметься в наступних податкових періодах через виникнення тимчасової різниці. Суму відстроченого податкового зобов'язання визначають згідно з П(С)БО 17 [6].

В обліку підприємства виникають і такі *ситуації*, коли обліковий прибуток менший за податковий прибуток унаслідок однієї з причин:

- або облікові витрати *тимчасово перевищують* податкові витрати періоду,
- або обліковий дохід *тимчасово менший* за податковий.

У таких випадках виникають тимчасові податкові різниці, що підлягають вирахуванню. При цьому слід розраховувати відстрочений податковий актив.

Згідно з П(С)БО 17:

Відстрочений податковий актив – це сума податку на прибуток, що підлягає відшкодуванню в наступних періодах унаслідок:

- тимчасової різниці, що підлягає вирахуванню;
- перенесення податкового збитку, не включеного до розрахунку зменшення податку на прибуток у звітному періоді;
- перенесення на майбутні періоди податкових пільг, якими скористатися у звітному періоді неможливо.

Для обліку відстрочених податкових активів Планом рахунків передбачено рахунок 17 «Відстрочені податкові активи», на якому ведуть облік суми податку на прибуток, що підлягає відшкодуванню в наступних звітних періодах. Суму відстроченого податкового активу визначають згідно з П(С)БО 17.

У ПБО «Податкові різниці» у розділі III вони згадуються, однак визначень таких понять, як тимчасова різниця, що підлягає вирахуванню, і тимчасова різниця, що підлягає оподаткуванню, не надається.

ВИСНОВКИ

1. Існують розбіжності в методиці визначення податку на прибуток та різних базах оподаткування в бухгалтерському і податковому обліку. Тому потрібно врегулювати податкові різниці і мати при цьому єдиний понятійний апарат.

2. З прийняттям ПКУ зроблені перші кроки у вирішенні питання поєднання бази оподаткування податком на прибуток, наближенням її до інформаційної бази бухгалтерського обліку.

3. Міністерством фінансів України затверджено ПБО «Податкові різниці», яке має визначити методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про податкові різниці та її розкриття у фінансовій звітності. З моменту набуття ним чинності виникнуть певні розбіжності у визначенні понять.

4. Вважаємо, що розподіл постійних податкових різниць на такі, що підлягають вирахуванню, і такі, що підлягають оподаткуванню, в ПБО «Податкові різниці» є недоцільним.

5. Для усунення розбіжностей пропонуємо в ПБО «Податкові різниці» внести такі уточнення:

- вилучити поняття «постійна податкова різниця, що підлягає вирахуванню», «постійна податкова різниця, що підлягає оподаткуванню» у зв'язку з недоцільністю їх застосування;

- доповнити понятійний апарат такими поняттями:

- тимчасова податкова різниця, що підлягає вирахуванню, – тимчасова податкова різниця, що призводить до зменшення податкового прибутку (збільшення податкового збитку) у майбутніх періодах;

- тимчасова податкова різниця, що підлягає оподаткуванню, – тимчасова податкова різниця, що включається до податкового прибутку (збитку) у майбутніх періодах, що є доречним.

6. У разі внесення запропонованих змін у понятійний апарат ПБО «Податкові різниці», на нашу думку, будуть усунуті суперечності та неузгодженості.

ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА

1. *Податковий* кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>

2. *Про бухгалтерський* облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.99 р. № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>

3. *Про затвердження* Змін до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 3 «Звіт про фінансові результати»: наказ Міністерства фінансів України від 11.08.2011 р. № 1021 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z1010-11>

4. *Положення* (стандарт) бухгалтерського обліку 3

«Звіт про фінансові результати», затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.03.99 р. № 87 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0397-99>

5. *Положення* бухгалтерського обліку «Податкові різниці», затв. наказом Міністерства фінансів України від 25.01.2011 р. № 27 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0212-11>

6. *Положення* (стандарт) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток», затв. наказом Міністерства фінансів України від 28.12.2000 р. № 353 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0047-01>

В статье рассмотрен и проанализирован понятийный аппарат относительно налоговых разниц, возникающих при определении налога на прибыль в бухгалтерском и налоговом учете. Показаны различия в понятийном аппарате в законодательно-нормативной базе, которая регулирует данную проблему. Предложены пути устранения противоречий и несогласований.

Ключевые слова: *налоговые разницы, постоянные налоговые разницы, временные налоговые разницы, доходы, расходы, отсроченные налоговые активы, отсроченные налоговые обязательства, база налогообложения.*

In article the conceptual device of a tax difference which arises at profit tax definition in the accounting and tax account is considered and analyzed. Distinctions in the conceptual device in legislatively-standard base which contemplate one problem are shown. Ways of settlement of contradictions and misunderstanding are offered.