

УДК 657.446

ПОДАТКОВІ РІЗНИЦІ**ЯК СПОСІБ ВЗАЄМОУЗГОДЖЕННЯ
БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА****ПОДАТКОВИХ РОЗРАХУНКІВ: ОБЛІКОВИЙ АСПЕКТ****ІРИНА ЖУРАКОВСЬКА,***канд. екон. наук, доцент
кафедри обліку і аудиту
Луцького національного
технічного університету*

У статті досліджено суть та види податкових різниць, проаналізовано відмінності між бухгалтерським обліком і податковими розрахунками в розрізі статей доходів і витрат. Виділено нову класифікацію різниць у зв'язку з прийняттям Податкового кодексу України. Запропоновано шляхи вдосконалення облікового забезпечення розрахунку податкових різниць і їх мінімізації.

Ключові слова: податкові різниці, доходи, витрати, Податковий кодекс України, постійні податкові різниці, тимчасові податкові різниці, податковий актив, податкове зобов'язання.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Податковий кодекс України [1] (далі – ПКУ) вніс багато суперечностей в практику обліку доходів і витрат. Так, ст. 44 було визначено використання для розрахунку податків виключно даних бухгалтерського обліку. Починаючи з дня впровадження його в дію і до сьогоднішнього часу внесено більш як 10 змін, основна частина яких свідчить про те, що податкова система перебуває в стані формування, а отже, вся облікова практика також потребує певних змін і вдосконалень.

З-поміж усіх податків найбільша кількість даних обліку необхідна для розрахунку податку на прибуток. При обчисленні доходів і витрат, фінансових результатів використовують різні принципи формування бази оподаткування. В бухгалтерському обліку це принцип обачності, який впливає на мінімізацію фінансового результату, для податкових розрахунків – принцип максимального наповнення державного бюджету, що зумовлює збільшення оподатковуваного прибутку. Відмінності між цими правилами формування визначає наявність податкових різниць.

Зважаючи на те, що починаючи з 2013 р. відповідно до підрозділу 4 розд. XX ПКУ відображення податкових різниць в обліку буде обов'язковим правилом, а для публічних акціонерних товариств, фінансових установ – з 2012 р. (згідно із Законом України «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 12.05.2011 р. № 3332-VI) з урахуванням міжнародних стандартів фінансової звітності необхідність дослідження обліку податкових різниць є особливо актуальною.

Сутність податкових різниць та їх відображення в обліку висвітлено в роботах О. Бородкіна [2], Б. Валуєва [3], М. Карпушенко [4], Л. Ловінської [5], В. Орлової [6], Г. Ямборко [7] та ін. ПКУ досліджували В. Бабіч та І. Герасимович [8], О. Ганяйло [9], С. Кучер [10] та інші вітчизняні вчені-економісти. У цих публікаціях розкрито сутність розбіжностей між податковим і фінансовим обліком, а також надані пропозиції щодо їх узгодження. Проте недостатньо уваги приділяється практичному застосуванню нововведень. Підприємствам важливо правильно вести облік різниць. Виходячи з того, що різниці можуть бути об'єктом перевірки контролюючих органів, облікове забезпечення таких розрахунків потребує розробки.

Метою дослідження є вивчення сутності податкових різниць згідно з ПКУ і П(С)БО та сучасного стану облікового забезпечення формування показників фінансової звітності щодо відмінностей між бухгалтерським обліком і податковими розрахунками.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Перші спроби стандартизації податкових різниць і їх класифікації були зроблені Комітетом з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку ще у 1979 р. у МСБО 12 «Облік податків на прибуток». В українській практиці про податкові різниці йшлося з 1997 р., коли було внесено зміни до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 28.12.94 р. № 334/94-ВР. Правила обліку і класифікація цих різниць (у частині тимчасових) були законодавчо закріплені у 2000 р. наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження Положення (стандарту) бухгал-

терського обліку 17 «Податок на прибуток» (далі – П(С)БО 17) від 28.12.2000 р. № 353 [11].

Дослідження історії світової облікової практики [12–15] вказують на існування двох абсолютно протилежних методів обліку податку на прибуток, які визначають правила формування та відображення податкових різниць: метод поточних зобов'язань і метод відстрочених зобов'язань, який включає в себе два різні тлумачення (рис. 1).

ток, які визначають правила формування та відображення податкових різниць: метод поточних зобов'язань і метод відстрочених зобов'язань, який включає в себе два різні тлумачення (рис. 1).

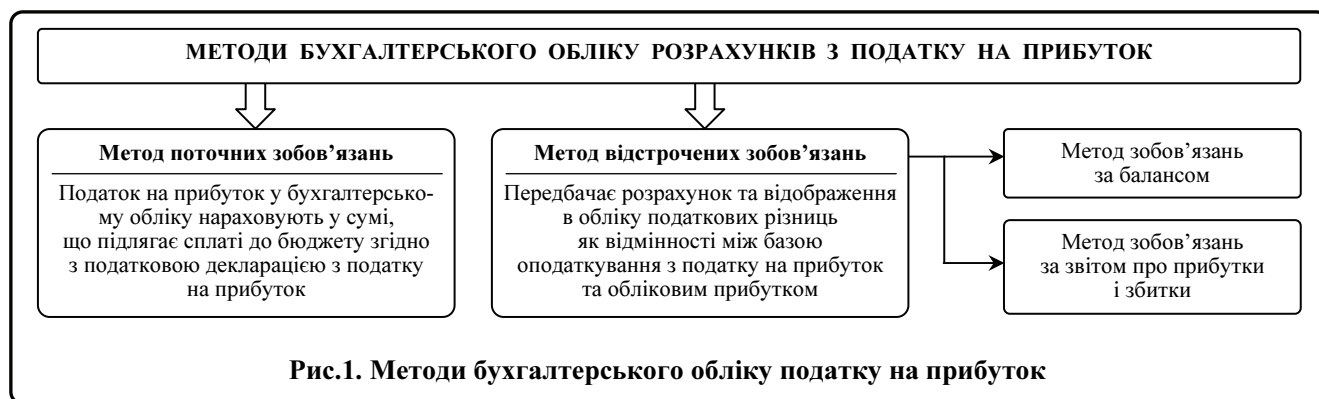


Рис.1. Методи бухгалтерського обліку податку на прибуток

У період становлення бухгалтерського обліку і аж до 70-х років минулого століття у більшості Західних країн переважав **метод поточних зобов'язань** при відображенні в бухгалтерській (фінансовій) звітності податку на прибуток. Метод поточних зобов'язань передбачає, що податок на прибуток у бухгалтерському обліку нараховують у сумі, яка підлягає сплаті до бюджету згідно з податковою декларацією з податку на прибуток. Податок на прибуток у звіті про прибутки та збитки показують у сумі, що підлягає сплаті у звітному періоді [16].

Метод поточних зобов'язань (current tax expense) є найбільш критикованим з боку вчених-бухгалтерів та найзрозумілішим для бухгалтерів-практиків. Він актуальний доти, поки правила податкового та бухгалтерського обліку мають несуттєві відмінності. Як тільки правила податкового законодавства починають значно відрізнятися від правил бухгалтерського законодавства, виявляється його основний недолік (невідповідність принципу нарахування як концептуальної основи бухгалтерського обліку), який змусив багато зарубіжних компаній відмовитися від його застосування ще в 60-х роках.

Починаючи з фінансової звітності за 1979 р. набув чинності Міжнародний стандарт фінансової звітності 12 «Податки на прибуток» (далі – МСФЗ 12) [17], який передбачав як основний метод обліку податку на прибуток **метод зобов'язань за звітом про прибутки і збитки** (differential method).

Надалі, з розвитком економічних відносин, норма прибутку вирівнялася за галузями за рахунок при-

пливу капіталу і вартість бізнесу почала визначатися фінансовим станом компанії (величиною активів і зобов'язань бухгалтерського балансу). Отже, метод зобов'язань за звітом про прибутки і збитки перестав задовольняти новим потребам користувачів фінансової інформації. У 1996 р. МСФЗ 12 було введено **метод зобов'язань за бухгалтерським балансом** (liability method), який в Україні використовують з 2000 р.

В українській практиці склався власний підхід до відображення податкових різниць. З прийняттям ПКУ запропоновано використовувати вітчизняне «поєднання» двох класичних методів: відображувати різниці і в балансі, і в звіті про фінансові результати. Крім того, це було зроблено оминаючи всі складові облікового забезпечення як запоруки ефективного бухгалтерського обліку – рахунки, реєстри, відомості. Як наслідок маємо звітність і повну відсутність практичних рекомендацій (відповідно затверджених) з узагальнення інформації для заповнення її показників.

Як показують дослідження, визначення податкових різниць у нормативних актах України з'явилося тільки в 2011 р. (табл. 1) у Положенні бухгалтерського обліку «Податкові різниці», затверджене Міністерством фінансів України наказом від 25.01.2011 р. № 27 (далі – ПБО). Воно не суперечить і не замінює П (С)БО 17, а доповнює його. Інформація, сформована про податкові різниці, відповідно до ПБО розкриватиметься передусім у звіті про фінансові результати.

ВИЗНАЧЕННЯ СУТНОСТІ ПОДАТКОВИХ РІЗНИЦЬ

№ з/п	Визначення	Рік	Джерело	Суть
1	Тимчасові різниці – різниці між балансовою вартістю активу чи зобов'язання в балансі та їх податковою базою	1979	Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 12 «Податки на прибуток»	Відсутнє визначення податкових різниць, виділяються тільки тимчасові різниці
2	Тимчасова податкова різниця – різниця між оцінкою активу або зобов'язання за даними фінансової звітності та податковою базою цього активу або зобов'язання відповідно	2000	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток»	Відсутнє визначення податкових різниць, виділяються тільки тимчасові різниці
3	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	2011	Положення бухгалтерського обліку «Податкові різниці»	Вперше у вітчизняному законодавстві надано визначення податкових різниць

Як видно з табл. 1, основний акцент у сутності різниць зроблено на відмінностях у доходах та витратах, що є більш зрозумілим і логічним порівняно з відмінностями оцінки активів і зобов'язань у балансі та їх податкової бази (визначення тимча-

сових різниць).

Відмінності у формуванні бухгалтерського та оподаткованого прибутку складаються з постійних і тимчасових різниць. Їх класифікацію згідно з чинним законодавством наведено на рис. 2.

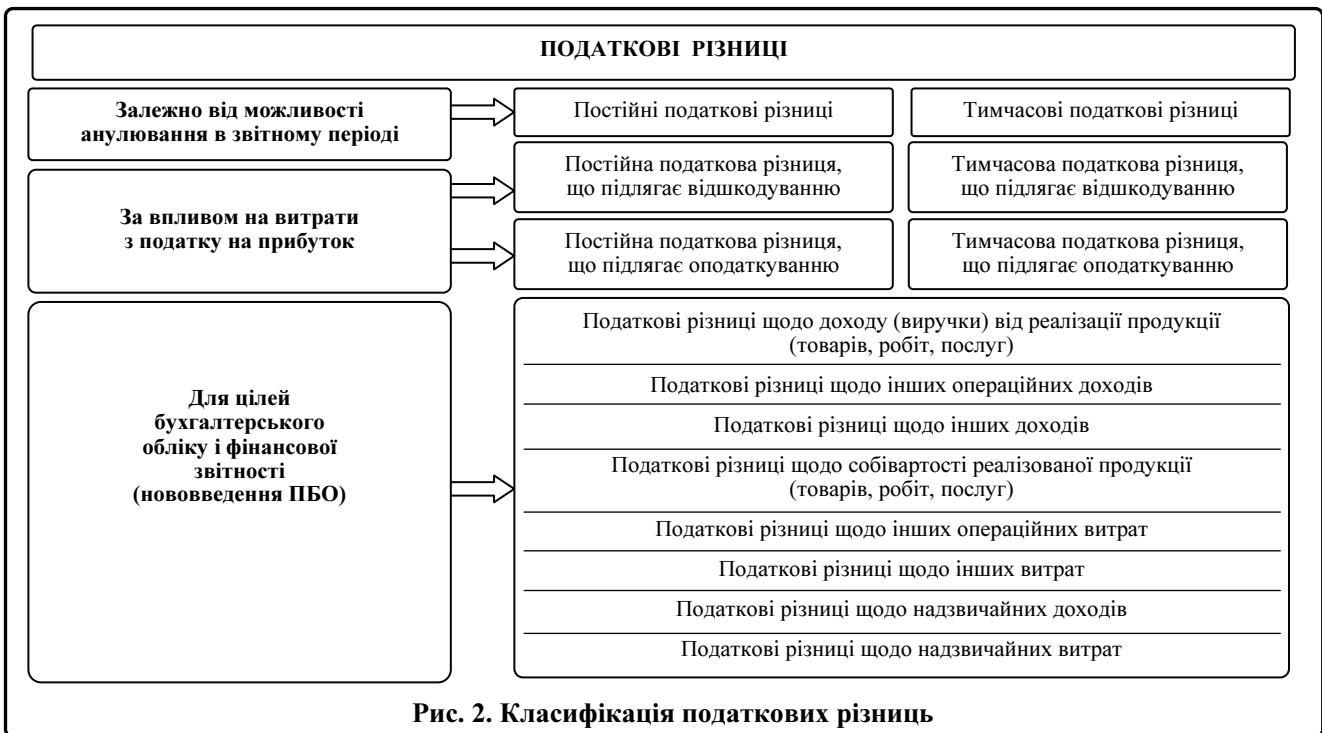


Рис. 2. Класифікація податкових різниць

ПБО введено нову класифікацію податкових різниць – для цілей бухгалтерського обліку і фінансової звітності, яка не регламентована ні МСФЗ, ні П(С)БО. В її основу покладено групи доходів і витрат, які виділені П(С)БО 15 «Дохід» та П(С)БО 16 «Витрати». Отже, інформація про податкові різниці зіставна з показниками звіту про фінансові результати.

Постійні різниці – це різниці між податковим і обліковим прибутком, які виникають у поточному звітному періоді та не анулюються в наступних періодах. Наслідком постійних різниць є постійні податкові зобов'язання, що приводять до збільшення суми податку на прибуток, обчисленої відповідно до правил податкового законодавства, порівняно із сумою податку, розрахованою за даними бухгалтерського

обліку. Податковий ефект від виникнення таких різниць призводить до зменшення облікового прибутку для цілей оподаткування в поточному періоді. У результаті виникає постійний податковий актив, поняття якого не міститься в нормативних актах.

Відображення постійних податкових різниць у фінансовій звітності є значним нововведенням. Крім того, відсутня практика визначення належності різниць до певного виду діяльності. Якщо на підприємстві існують тільки постійні податкові різниці (облік їх дуже простий), у звіті про фінансові результати показують суму податку на прибуток з декларації, у балансі – без змін. Постійні різниці при розрахунку оподаткованої бази податку на прибуток враховують один раз.

Методикою обліку не передбачено відображення постійних різниць у системі рахунків бухгалтерського обліку. Ці різниці входять до складу доходів і витрат підприємства і вже відображені на відповідних рахунках, і це правильно. Водночас ми підтримуємо думку В. Бабіча та І. Герасимовича, що з метою аналізу і контролю витрат (доходів) з податку на прибуток для узагальнення інформації про такі різниці доцільно відкрити однойменний позабалансовий рахунок, на якому накопичувати дані про такі різниці з початку року за їх видами [8].

Тимчасові податкові різниці – це різниці між оцінкою активу або зобов'язання за даними фінансової звітності та податковою базою цього активу або зобов'язання відповідно, які анулюються в наступному звітному періоді. У будь-якому разі тимчасових різниць не існувало б, якби звітний період становив не місяць (квартал, рік), а набагато більше, тоді такі доходи (витрати) врешті-решт були б враховані як при формуванні бухгалтерського, так і оподаткованого прибутку.

Тимчасова різниця може бути такою, що підлягає відшкодуванню, і такою, що підлягає оподаткуванню (див. рис. 2).

Тимчасова податкова різниця, що підлягає відшкодуванню, – це тимчасова податкова різниця, яка призводить до зменшення податкового прибутку (збільшення податкового збитку) у майбутніх періодах. Тобто бухгалтерські витрати з податку на прибуток будуть меншими від витрат, вирахованих за податковими правилами. Така ситуація призводить до виникнення відстроченого податкового активу (тимчасова різниця, помножена на ставку податку), який відображують у балансі підприємства.

Тимчасова податкова різниця, що підлягає оподаткуванню, – це тимчасова податкова різниця, яка включається до податкового прибутку (збитку) у майбутніх періодах і призводить до виникнення податкового зобов'язання, що відображується в балансі.

Для обліку тимчасових податкових різниць, а точніше нарахованого податку на них, передбачено два балансових рахунки:

17 «Відстрочені податкові активи»;

54 «Відстрочені податкові зобов'язання».

На рахунок 17 «Відстрочені податкові активи» ведуть облік суми податків на прибуток, що підлягає відшкодуванню в наступних звітних періодах внаслідок: тимчасової різниці між балансовою вартістю активів або зобов'язань та оцінкою цих активів або зобов'язань, яку використовують з метою оподаткування; перенесення податкових збитків, не використаних для зменшення податку на прибуток у звітному періоді.

Якщо на кінець звітного періоду існують тимчасові податкові різниці, що підлягають оподаткуванню, то їх слід відображувати на рахунок 54 «Відстрочені податкові зобов'язання». На цьому рахунку ведуть облік суми податків на прибуток, які сплачуватимуться в наступних періодах внаслідок виникнення тимчасової різниці між балансовою вартістю активів або зобов'язань та оцінкою цих активів або зобов'язань, яку використовують з метою оподаткування.

Облік різниць на рахунках здійснюють так:

- за *дебетом рахунку 98* «Податок на прибуток» відображують витрати з податку на прибуток (поточні податкові витрати з декларації плюс відстрочені податкові зобов'язання і мінус відстрочений податковий актив);

- за *кредитом рахунку 64* «Розрахунки за податками і платежами» відображують поточні податкові витрати з декларації;

- у кореспонденції з *рахунками 98 і 64* записують *рахунки 17 і 54* залежно від наявних податкових різниць.

Тобто методика обліку передбачає ситуацію, коли є рахунки для результативного показника, але невідомо, за рахунок яких різниць за видами діяльності підприємства його сформовано. Саме ці показники цікавитимуть контролюючі органи для перевірки декларації з податку на прибуток. Тому насамперед потрібно забезпечити узагальнення на рахунках величини різниць у розрізі видів діяльності: це можуть бути аналітичні чи позабалансові рахунки.

У разі відсутності постійних і тимчасових різниць бухгалтерський прибуток (і відповідна йому сума податку) буде збігатися з базою оподаткування.

Крім витрат з податку на прибуток в обліку може бути **визнаний дохід з податку на прибуток від звичайної діяльності** – це скоригована сума поточного податку на прибуток на величину відстрочених податкових зобов'язань та відстрочених податкових активів, яка є складовою фінансового результату від звичайної діяльності.

Тобто при визначенні податкового прибутку (збитку) звітного періоду за даними бухгалтерського обліку фінансовий результат до оподаткування, визначений порівнянням доходів звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів, які визнані та оцінені відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку, коригують на суму постійних податкових різниць і частину суми тимчасових податкових різниць, що відноситься до звітного періоду.

Для забезпечення реалізації перехідних положень ПКУ щодо податкових різниць необхідно створити всі умови для їх мінімізації. Методика їх обліку значно ускладнилась через вимогу вести додаткову класифікацію різниць за видами діяльності, крім класифікації залежно від можливості анулювання.

Наші дослідження виявили, що всі різниці, які виникли після прийняття ПКУ, можна поділити на три групи:

1) *податкові різниці, зумовлені особливими вимогами і обмеженнями ПКУ і П(С)БО до визнання доходів і витрат* (табл. 2 і 3);

2) *податкові різниці, зумовлені включенням до бази оподаткування не доходів і витрат за операціями, а фінансового результату* (табл. 4);

3) *різниці, зумовлені різним тлумаченням видів діяльності підприємства у ПКУ та П(С)БО* (табл. 5).

Першу і другу групи різниць слід мінімізувати, прагнучи залишити тільки постійні різниці, третю групу треба взагалі усунути, оскільки її виникнення є необґрунтованим.

ПКУ в різних статтях містить перелік операцій, за якими слід визнавати постійні та тимчасові податкові різниці, проте відсутня класифікація їх за видами діяльності. В наукових дослідженнях Г. Назарова та О. Шелковникова [18, с.165] сформульовано основну частину податкових різниць згідно з ПКУ. Нами класифіковано і доповнено ці різниці за видами доходів та витрат для цілей бухгалтерського обліку, як це має бути відображено у звіті про фінансові результати. Основні тимчасові різниці наведено в табл. 2, постійні – в табл. 3.

Таблиця 2

ПЕРЕЛІК ОСНОВНИХ ТИМЧАСОВИХ ПОДАТКОВИХ РІЗНИЦЬ ЗГІДНО З ПКУ

№ з/п	Перелік тимчасових різниць	Стаття ПКУ	Види витрат
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	Інші доходи, в бухгалтерському обліку не відображують, якщо позика не повернеться – постійна різниця
2	Різниці в амортизаційних відрахуваннях, що виникли внаслідок застосування різних строків корисного використання для основних засобів	144.1 145.1 146.1.5	Собівартість реалізованої продукції або інші операційні витрати
3	Встановлення мінімальних строків корисного використання для певних видів нематеріальних активів (групи 4 і 5)	145.1.1	Собівартість реалізованої продукції або інші операційні витрати
4	Витрати на поліпшення (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо) основних виробничих засобів у сумі, що не перевищує 10 % їх вартості	146.12	Собівартість реалізованої продукції або інші операційні витрати

Як видно з табл. 2, основна частина тимчасових податкових різниць пов'язана з основними засобами, що потребує глибшого дослідження складу саме цих витрат з метою їх повного анулювання. Можливо сума цих витрат є не настільки суттєвою, щоб вима-

гати від підприємств відокремленого обліку операцій з необоротними активами, збільшуючи в такий спосіб трудомісткість операцій. Зникнення цих різниць може дати більший ефект, ніж податок на прибуток, нарахований на них.

ПЕРЕЛІК ОСНОВНИХ ПОСТІЙНИХ ПОДАТКОВИХ РІЗНИЦЬ ЗГІДНО З ПКУ

№ з/п	Перелік тимчасових різниць	Стаття ПКУ	Види доходів і витрат
Доходи			
1	Умовно нараховані відсотки на суму поворотної фінансової допомоги, яка залишилася неповерненою на кінець звітного періоду	135.5.5	Інші доходи, в бухгалтерському обліку не відображують
2	Суми врегулювання сумнівної (безнадійної) заборгованості	159.1	Інші доходи, в бухгалтерському обліку не відображують
3	Прибуток від реалізації цінних паперів і деривативів, що отримано у попередніх податкових періодах	153.8	Інші операційні доходи
4	Зменшення суми доходів звітного періоду на вартість відвантажених товарів, виконаних робіт, наданих послуг у разі затримання оплати їх вартості при визнанні покупця банкрутом або при вчиненні виконавчого надпису про стягнення заборгованості	159.1.1	Операційні доходи
5	Сума штрафів та неустойки чи пені, фактично отримана за рішенням сторін договору або відповідних державних органів, суду	135.5.3	Інші доходи
6	Доходи на суму коштів або вартість майна, що надходять у вигляді міжнародної технічної допомоги, вартість безоплатно отриманих основних засобів	136.1.15 136.1.16	Інші доходи
7	Доходи в результаті дооцінки активів	152.12	Інші доходи
8	Доходи, отримані від продажу товарів (виконання робіт, надання послуг) пов'язаним особам, особам, які не є платниками податку на прибуток, платниками 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	Доходи від реалізації, інші операційні доходи або інші доходи
9	Дохід від відновлення корисності активів	–	У податковому обліку не відображують
10	Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковують за справедливою вартістю	–	У податковому обліку не відображують
11	Доходи у вигляді дивідендів, що отримані від резидентів	136.1.12	Інші доходи, в податковому обліку не відображують
Витрати			
12	Фактична вартість остаточно забракованої продукції	140.3	Собівартість реалізованої продукції
13	Нестачі незавершеного виробництва, нестачі та втрати від псування матеріальних цінностей у цехах понад встановлені норми природного убутку	138.8.5 и)	Собівартість реалізованої продукції
14	Сума фактичних втрат товарів, що перевищує межі норм природного убутку чи технічних (виробничих) втрат	140.3	Собівартість реалізованої продукції
15	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 більш як п'ять відсотків оподаткованого прибутку попереднього звітного року	138.10.6 а)	Інші витрати
16	Суми коштів, перераховані підприємствами всеукраїнських об'єднань осіб, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи, на яких працює за основним місцем роботи не менш як 75 відсотків таких осіб, цим об'єднанням для ведення благодійної діяльності більш як 10 відсотків оподаткованого прибутку попереднього звітного року	138.10.6 б)	Інші витрати
17	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 відсотків оподаткованого прибутку за попередній звітний рік	138.10.6 г)	Інші витрати
18	Суми коштів або вартість майна, добровільно перераховані/передані на користь резидентів для цільового використання з метою виробництва національних фільмів (у тому числі анімаційних) та аудіовізуальних творів більш як 10 відсотків оподаткованого прибутку за попередній податковий рік	138.10.6 д)	Інші витрати
19	Суми коштів, внесені платниками податку у період, визначений Законом України «Про внесення змін до Закону України «Про проведення експерименту в житловому будівництві на базі холдингової компанії «Київміськбуд», на рахунки учасників фондів банківського управління або за договорами пенсійних вкладів у розмірі, що перевищує 10 відсотків оподаткованого прибутку за попередній податковий рік	138.10.6 ж)	Інші витрати

ПОДАТКИ ТА ОПОДАТКУВАННЯ

Продовження табл. 3

№ з/п	Перелік тимчасових різниць	Стаття ПКУ	Види доходів і витрат
20	Витрати, не пов'язані з провадженням господарської діяльності, а саме витрати на організацію та проведення прийомів, презентацій, свят, розваг і відпочинку, придбання та розповсюдження подарунків	139.1.1	Адміністративні витрати
21	Витрати на утримання органів управління об'єднань платників податку, включаючи утримання материнських компаній, які є окремими юридичними особами	139.1.7	Адміністративні витрати
22	Суми штрафів та неустойки чи пені за рішенням сторін договору або за рішенням відповідних державних органів, суду, які підлягають сплаті платником податку	139.1.11	Інші операційні витрати
23	Витрати, понесені у зв'язку із придбанням товарів (робіт, послуг) та інших матеріальних і нематеріальних активів у фізичної особи – підприємця, що сплачує єдиний податок (анулюється після введення з 01.01.2012 р. в дію гл. 1 розд. XIV ПКУ)	139.1.12	Собівартість реалізації, інші операційні витрати або інші витрати
24	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	139.1.13 139.1.14 139.1.15	Витрати на збут
25	Нарахування роялті на користь особи, що сплачує податок у складі інших податків у розмірі, що перевищує 3 відсотки оподатковуваного прибутку за попередній звітний рік	140.1.2	Собівартість реалізації, інші операційні витрати або інші витрати
26	Витрати на гарантійний ремонт (обслуговування) або гарантійні заміни товарів, більші ніж сума, яка відповідає рівню гарантійних заміні, прийнятих/оприлюднених платником податку	140.1.4	Витрати на збут
27	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 сторінних фізичних чи юридичних осіб	140.1.6	Операційні витрати
28	Не включають до складу витрат на харчування при відрядженні вартість алкогольних напоїв і тютюнових виробів, суми «чайових», за винятком випадків, коли суми таких «чайових» включають до рахунку згідно із законами країни перебування, а також плату за видовищні заходи	140.1.7	Операційні витрати
29	Витрати платника податку на утримання та експлуатацію таких об'єктів, що перебувають на балансі та утримуються за рахунок платника податку після 01.07.97 р., але не використовуються з метою отримання доходу	140.1.8	Операційні витрати
30	Витрати на виплату або нарахування відсотків за кредитами та іншими борговими зобов'язаннями на користь нерезидентів та пов'язаних з ними осіб обмежено Кодексом	141.2	Фінансові витрати
31	Сума добровільних внесків на страхування (недержавне пенсійне забезпечення) найманої ним фізичної особи, загальний обсяг якої перевищує 15 відсотків заробітної плати, нарахованої такій найманій особі протягом податкового року, на який припадають такі податкові періоди	142.2	Операційні витрати
32	Амортизація неvirобничих фондів	144.3	Операційні витрати
33	Витрати на ремонт понад встановлений Кодексом розмір	146.12	Операційні витрати
34	Збільшення витрат на коефіцієнт індексації вартості землі при її продажу (в межах різниці між вартістю продажу землі та її первісною вартістю)	147.21	Інші витрати
35	Збиток від продажу землі (з урахуванням зменшення витрат на суму перевищення доцінок над уцінками (за даними бухгалтерського обліку) проданої землі	147.1 147.2	Інші витрати
36	Збиток за підсумками минулого податкового року	150.1	
37	Втрати в результаті уцінки активів		У податковому обліку не відображують
38	Витрати на придбання товарів (робіт, послуг) у певних осіб за цінами, які вищі за звичайні ціни, що діяли на дату такого придбання	153.2.2 153.2.3	Собівартість реалізації, інші операційні витрати або інші витрати
39	Збиток фактора за кожною збитковою операцією факторингу	153.5	Інші витрати
40	Збиток від договорів управління	153.13	Інші витрати
41	Сумнівна кредиторська заборгованість	159.1.2	Інші доходи
42	Витрати, пов'язані з виконанням договорів, які передбачають здійснення оплати на користь резидентів з офшорним статусом більш як 85%	161.2	Інші витрати
43	Сума уцінки необоротних активів і фінансових інвестицій	152.10	У податковому обліку не відображують

За даними табл. 2 і 3 можна дійти висновку, що класифікація податкових різниць для цілей бухгалтерського обліку і фінансової звітності може відрізнятися у кожного підприємства, що вказує на доцільність законодавчого закріплення необхідності їх визначення в податковій політиці. Крім того, в процесі побудови аналітичного обліку слід також врахувати, що основна частина різниць пов'язана з іншими доходами та іншими витратами. Причому податкові доходи значно більші за бухгалтерські, а ви-

трати – навпаки. Для доходів немає бухгалтерських рахунків (їх величина перевищує облікову), і тільки поза балансом, а для витрат можна відкривати аналітичні рахунки до відповідних синтетичних рахунків.

Перелік податкових різниць, які належать до другої виокремленої нами групи (зумовлені віднесенням до податкових доходів і витрат фінансового результату за операціями), наведено в табл. 4. Усі ці витрати доцільно відносити до постійних, але таких, яких можна уникнути.

Таблиця 4

ПОДАТКОВІ РІЗНИЦІ, ЗУМОВЛЕНІ ВКЛЮЧЕННЯМ ДО БАЗИ ОПОДАТКУВАННЯ НЕ ДОХОДІВ І ВИТРАТ ЗА ОПЕРАЦІЯМИ, А ФІНАНСОВОГО РЕЗУЛЬТАТУ

№ з/п	Бухгалтерські доходи і витрати	Визнання в ПКУ	Стаття ПКУ
1	Дохід від реалізації іноземної валюти	Доходами визнається позитивна курсова різниця	153.1.4
2	Собівартість реалізованої іноземної валюти, яка для цілей бухгалтерського обліку визначається перерахунком іноземної валюти в грошову одиницю і є її еквівалентом, виражена в грошовій одиниці України за курсом Національного банку України на дату продажу іноземної валюти, плюс витрати, пов'язані з продажем іноземної валюти	Не відображують	153.1.4 ПКУ передбачає віднесення до складу витрат тільки курсових різниць
3	Собівартість реалізованих фінансових інвестицій (балансова вартість та витрати, пов'язані з реалізацією фінансових інвестицій)	Визнається фінансовий результат	153.8
4	Втрати від безоплатної передачі основних засобів	Визнається фінансовий результат від передачі	146.13
5	Залишкова вартість ліквідованих (списаних) необоротних активів	Визнається фінансовий результат від ліквідації	146.13
6	Операції з цінними паперами	Ведуть облік фінансових результатів за кожним видом цінних паперів	153.8

Різниці, наведені в табл. 4, є штучними і призводять тільки до зростання трудомісткості облікових робіт. Потрібно знайти компроміс між податковими розрахунками і бухгалтерськими правилами обліку, врахувавши, що методологія бухгалтерського обліку більш обґрунтована.

Третій вид різниць, сформованих ПКУ, наведено

в табл. 5. Ці різниці не є ні постійними, ні тимчасовими, оскільки впливають тільки на пересортицю в межах рядків декларації або звіту про фінансові результати, не змінюючи загальної суми доходів і витрат підприємства. Їх усунення сприятиме зближенню бухгалтерського обліку і податкових розрахунків.

Таблиця 5

РІЗНИЦІ, ЗУМОВЛЕНІ РІЗНИМ ТЛУМАЧЕННЯМ ВИДІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА У ПКУ ТА П(С)БО

№ з/п	Бухгалтерські доходи і витрати	Стаття ПКУ	Вид доходів згідно з	
			ПКУ	П(С)БО
1	Дохід від виконання довгострокових договорів	137.3	Інші доходи	Операційна діяльність
2	Винагорода за управління майном	135.5.11, 153.13.7	Інші доходи	Операційна діяльність
3	Доходи, отримані при першому відступленні права вимоги	135.5.11	Інші доходи	У бухгалтерському обліку відображують залежно від основних операцій
4	Доходи, не враховані під час обчислення доходу періодів, які передують звітності, та виявлені у звітному податковому періоді	135.5.12	Інші доходи	
5	Втрати від неопераційних курсових різниць	138.10.4	Інші операційні витрати	Інші витрати

№ з/п	Бухгалтерські доходи і витрати	Стаття ПКУ	Вид доходів згідно з	
			ПКУ	П(С)БО
6	Організаційні витрати	138.10.6 ж	Інші витрати	Адміністративні витрати
7	Витрати на податки, збори, інші передбачені законодавством платежі	139.1.6, 139.1.10, 139.1.11	Інші операційні витрати	Адміністративні витрати
8	Сума безнадійної дебіторської заборгованості та відрахування до резерву сумнівних боргів	138.10.6	Інші витрати	Інші операційні витрати
9	Витрати на утримання об'єктів соціально-культурного призначення	138.10.6	Інші витрати	Інші операційні витрати
10	Інші витрати операційної діяльності (благодійна допомога)	138.10.6	Інші витрати	Інші операційні витрати

Ведення аналітичного обліку податкових різниць нормативно не врегульовано. Проте з метою розкриття інформації у фінансовій звітності доцільно вести окремі аналітичні рахунки податкових різниць за видами діяльності підприємства. Наприклад, **92.1** «Адміністративні витрати згідно з податковим законодавством» і **92.2.1** «Постійні податкові різниці за адміністративними витратами» та **92.2.2** «Тимчасові податкові різниці за адміністративними витратами». Як варіант може бути повне відображення всіх різниць на позабалансових рахунках на зразок тих, які використовувалися в програмі 1С:Бухгалтерія: ВВ і ВД (валові витрати і валові доходи) – ТР і ПР (тимчасова різниця і постійна різниця).

Виявлення податкових різниць має здійснюватися на етапі первинного визнання та реєстрації первинного документа, яким оформлена відповідна операція. Отже, під час систематизації інформації, що міститься в прийнятих до обліку первинних документах, у регістрах синтетичного та аналітичного обліку, обов'язково проводять аналіз господарської операції на наявність податкових різниць. Окремим первинним документом виявлені податкові різниці не оформлюють. У регістрах доходів і витрат доцільно виділити окремі графи для відображення різниць за відповідною класифікацією – тимчасова або постійна чи іншим способом, що забезпечуватиме накопичення відповідної інформації для її розкриття у фінансовій звітності. Тобто до існуючої системи регістрів на підприємстві для обліку податкових різниць має бути додано ще один регістр для узагальнення інформації про податкові різниці звітного періоду з відповідних аналітичних рахунків, у розрізі класифікаційних груп з виділенням постійних податкових різниць (+/-) та тимчасових податкових різниць (+/-).

З облікових регістрів інформацію можна відображувати в балансі і звіті про фінансові результати. Поточний податок на прибуток згідно з п. 15 П(С)БО 17 відображують у статті «Податок на прибуток від звичайної діяльності» (рядок 180) кварта-

льного, піврічного та за дев'ять місяців звіту про фінансові результати. На дату річного балансу в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності здійснюють коригування (збільшення, зменшення) суми витрат з податку на прибуток з урахуванням поточних податкових активів і зобов'язань. Поточний податок на прибуток і відстрочений податок на прибуток визнаються витратами або доходом у звіті про фінансові результати, крім випадків, зазначених пп. 4.1, 4.2 п. 4 П(С)БО 17. Дохід з податку на прибуток відображують у вписуваній статті «Дохід з податку на прибуток від звичайної діяльності», а при визначенні фінансового результату від звичайної діяльності на його суму зменшують збиток від звичайної діяльності до оподаткування.

Результати розрахунку відстрочених податкових активів та відстрочених податкових зобов'язань розгорнуто відображують у рядку 060 або 460 балансу.

У примітках до фінансової звітності слід наводити 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 постійних податкових різниць, що підлягають оподаткуванню.

З метою гармонізації податкового і фінансового обліку в звіті про фінансові результати з 2013 р. пропонується розкривати інформацію про узгодження (приведення) фінансового результату та податкового прибутку (збитку) згідно із змінами до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 3 «Звіт про фінансові результати», затвердженими наказом Міністерства фінансів України від 11.08.2011 р. № 1021. Інформація про податкові різниці звітного періоду розкриватиметься у розд. IV «Податкові різниці» та розд. V «Узгодження фінансового результату та податкового прибутку (збитку)».

Характеристику облікового забезпечення податкових різниць і пов'язаних з ними показників наведено в табл. 6.

ОБЛІКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ РОЗРАХУНКУ ПОДАТКОВИХ РІЗНИЦЬ

№ з/п	Показник	Первинний документ	Обліковий реєстр	Рахунок обліку	Звітність
1	Постійні податкові різниці	Окремі первинні документи відсутні, використовують документи, якими оформлена відповідна операція	Спеціальні облікові реєстри відсутні, з метою складання звітності потребують розробки реєстри постійних і тимчасових різниць, а також податкових різниць за видами доходів і витрат	Немає, пропонуються поза балансом або на окремих аналітичних рахунках (крім доходів)	Розд. IV ф. № 2, ряд. 480
2	Тимчасові податкові різниці			Немає, пропонуються поза балансом або на окремих аналітичних рахунках	Розд. IV ф. № 2, ряд. 480
3	Тимчасова податкова різниця, що підлягає відшкодуванню			Немає	Розд. IV ф. № 2
4	Тимчасова податкова різниця, що підлягає оподаткуванню			Немає	Розд. IV ф. № 2
	Тимчасова податкова різниця, що підлягає відшкодуванню			Немає	Розд. IV ф. № 2
5	Тимчасова податкова різниця, що підлягає оподаткуванню	Немає	Розд. IV ф. № 2		
	Види податкових різниць за видами доходів і витрат	Частина на відповідних рахунках доходів класу 7 і витрат класу 9	Розд. IV ф. № 2		
6	Витрати з податку на прибуток	Довідка бухгалтерії	98 «Податок на прибуток»	Ряд. 180 ф. № 2	
7	Доходи з податку на прибуток		Окремого рахунку немає	Вписуваний ряд. 185 ф. № 2	
8	Поточний податок на прибуток		Аналітичний рахунок до рахунку 64 «Розрахунки з бюджетом»	Декларація з податку на прибуток	
9	Відстрочене податкове зобов'язання	Довідка бухгалтерії	54 «Відстрочена податкове зобов'язання»	Ряд. 460 ф. № 1	
10	Відстрочений податковий актив	Довідка бухгалтерії	17 «Відстрочений податковий актив»	Ряд. 060 ф. № 1	

У фінансовій звітності відображують усі показники, які пов'язані з розрахунком податкових різниць та витрат з податку на прибуток (див. табл. 6), однак облікове забезпечення формування показників звітності ще недостатньо розроблене.

Трудомісткість облікових робіт значно зростає навіть в умовах автоматизованої системи обліку, адже кожне нововведення ПКУ потребуватиме внесення уточнень до бухгалтерських програм, а отже, обумовить запізнення в отриманні інформації про різниці в розрізі видів діяльності.

ВИСНОВКИ

Податкові різниці – об'єкт бухгалтерського обліку, обчислення яких передбачено податковим законодавством. Вони є зв'язуючою ланкою між показниками декларації з податку на прибуток та фінансової звітності. Завдяки відображенню податкових різниць в обліку буде можливий контроль показників декларації на основі даних звітності і реєстрів обліку цих різниць. Для забезпечення якісного збору інформації потребують вдосконалення:

- методика обліку постійних податкових різниць (можна вести облік поза балансом);
- аналітичний облік тимчасових податкових різниць;
- документальне забезпечення операцій з податковими різницями;
- облікові реєстри податкових різниць.

Крім того, класифікація податкових різниць у розрізі видів діяльності може відрізнитись у кожного підприємства, що вказує на доцільність законодавчого закріплення необхідності визначення їх переліку в обліковій політиці.

Бухгалтерський облік був і залишається єдиним джерелом інформації для управління, фінансової та податкової звітності. Чіткість і прозорість його даних залежить від умілого застосування методики, поетапного забезпечення всіх облікових робіт. Якість фінансової звітності прямо залежить від системності обліку. На прикладі податкових різниць зрозуміло, що маємо показники звітності без чітких правил їх форму-

вання. Покладати завдання з формування реєстрів на бухгалтерів підприємств не сприятиме швидкому впровадженню нововведень, що ще раз підтверджує актуальність і необхідність змістовного дослідження досвіду обліку податкових різниць і його адаптації до вітчизняної практики.

ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА

1. **Податковий** кодекс України, прийнятий Верховною Радою України від 2.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/>
2. **Бородкин А.** Бухгалтерские тупики в налоговом законодательстве / А. Бородкин // Світ бухгалтерського обліку. – 1998. – № 1. – С. 33–38.
3. **Валуев Б.** Проблемы управленческой ориентации бухгалтерского учета / Б. Валуев // Світ бухгалтерського обліку. – 1998. – № 4. – С. 3–7.
4. **Карпушенко М.** Практичні аспекти використання П(С)БО 17 / М. Карпушенко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 4. – С. 37–41.
5. **Ловінська Л.** Облік податкових різниць у системі реєстрів журнальної форми / Л. Ловінська, О. Білоусова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – № 4. – С. 7–24.
6. **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.
7. **Ямборко Г.** Проблеми взаємоузгодженості бухгалтерського обліку та податкових розрахунків / Г. Ямборко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 5. – С. 19–26.
8. **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.
9. **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.
10. **Кучер С.В.** Податковий кодекс України як інструмент вирішення проблем бухгалтерського обліку податку на прибуток / С.В. Кучер // Економіка промисловості. – 2010. – № 52(4) – С. 29–35.
11. **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>
12. **Друри К.** Введение в управленческий и производственный учет: учеб. пособие для вузов / К. Друри; пер. с англ.; изд. 3-е, перераб. и доп. – М.: Аудит; Юнити, 1998. – 783 с.
13. **Как читать** балансовые счета; пер с англ.; под ред. А.М. Петрачкова. – М.: Финансы и статистика, 1994. – 221 с.
14. **Матьюс М.Р.** Теория бухгалтерского учета / М.Р. Матьюс, М.Х. Перера; пер. с англ. И.А. Смирновой. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. – 663с.
15. **Ришар Ж.** Бухгалтерский учет: теория и практика / Ж. Ришар; пер. с фр. Н.В. Буровой, Т.О. Терентьевой; под ред. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 160 с.
16. **Андрієнко О.В.** Учет и аудит расчетов по налогу на прибыль / О.В. Андрієнко, И.Е. Гейнеман. – Томск: Издательство «Курсив», 2004. – 184 с.
17. **Міжнародні** стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410&cat_id=92408
18. **Назарова Г.Б.** Тимчасові та постійні податкові різниці за доходами та витратами як основа уніфікації обліку / Г.Б. Назарова, О.В. Шелковникова // Вісник ЖДТУ. – 2010. – № 3 (53). – С. 165–168.

В статье исследованы сущность и виды налоговых разниц, проанализированы различия между бухгалтерским учетом и налоговыми расчетами в разрезе статьей доходов и расходов. Выделена новая классификация налоговых разниц в связи с принятием Налогового кодекса Украины. Предложены пути совершенствования учетного обеспечения расчета налоговых разниц и их минимизации.

Ключевые слова: *налоговые разницы, доходы, расходы, Налоговый кодекс Украины, постоянные налоговые разницы, временные налоговые разницы, налоговый актив, налоговое обязательство.*

Nature and types of tax differences are explored in the article, the differences between accounting and tax calculation are analyzed in terms of items of incomes and expenses. The new classification of tax differences is highlighted due to the acceptance of the Tax Code of Ukraine. In the article it is proposed the ways to improve accounting for tax differences calculation and of their minimization.

Keywords: *tax differences, income, expenses, the Tax Code of Ukraine, permanent tax differences, temporary tax differences, tax asset, tax liability.*