

УДК 657

МЕТОДИКА ОБЛІКУ**ПОДАТКОВИХ РІЗНИЦЬ
В УКРАЇНІ**

ОКСАНА МАЧУЛКА,
канд. екон. наук, доцент
кафедри обліку і аудиту
Східноєвропейського
національного університету
імені Лесі Українки

У статті досліджено нормативні документи, що регламентують методика обліку податкових різниць в Україні. Здійснено порівняння сутності окремих економічних категорій. Вивчено нововведення щодо обліку податкових різниць. Запропоновано методика обліку податкових різниць та розроблено окремі облікові регістри.

Ключові слова: податкові різниці, облік, методика, активи, зобов'язання, податок.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Бухгалтерський облік – це інформаційна система, яка акумулює інформацію та синтезує її з метою визначення результатів діяльності суб'єкта господарювання та величини його активів, власного капіталу і зобов'язань.

Якісне ведення бухгалтерського обліку передбачає дотримання методів і правил, установлених чинними нормативними документами. Саме тому важливо вчасно реагувати на будь-які зміни у законодавчих актах.

З огляду на зазначене, актуальності набуває питання обліку відстрочених податкових активів та відстрочених податкових зобов'язань, що регламентується Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток» [1] та Положенням бухгалтерського обліку «Податкові різниці» [2].

Питання обліку податкових різниць є важливим, оскільки відображення у звіті про фінансові результати скоригованого податку на прибуток прямо впливає на величину чистого прибутку: збільшує – у разі формування відстрочених податкових активів, зменшує – у разі виникнення відстрочених податкових зобов'язань. Саме тому виникає потреба у здійсненні правильних і вчасних розрахунків податкових різниць: постійних і тимчасових.

**ВИКЛАД ОСНОВНОГО
МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ**

Відповідно до п. 46.2 ст. 46 гл. 2 розділу II Податкового кодексу України (далі – ПКУ) [3] у складі фінансової звітності платник податків зазначає тимча-

сові та постійні податкові різниці за формою, встановленою Міністерством фінансів України.

«Методика бухгалтерського обліку тимчасових та постійних податкових різниць затверджується у порядку, передбаченому Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [3]. Суб'єкти господарювання – платники податку на прибуток подають фінансову звітність з урахуванням податкових різниць починаючи зі звітних періодів 2013 р. [4].

Облік податку на прибуток, подання та розкриття інформації про них у фінансовій звітності розглядається в ПКУ, П(С)БО 17 «Податок на прибуток» (далі – П(С)БО 17) та ПБО «Податкові різниці» (далі – ПБО). Вивчення цих нормативних документів дає можливість дійти висновку про те, що методика податкових розрахунків наблизилася до правил ведення бухгалтерського обліку на підприємствах, які є платниками податку на прибуток.

Різниці між податковим та обліковим прибутком поділяють на постійні та тимчасові. При цьому слід зауважити, що відповідно до П(С)БО 17 при визначенні відстроченого податкового прибутку необхідно враховувати лише тимчасові податкові різниці:

- «Відстрочене податкове зобов'язання визнається у разі наявності тимчасових податкових різниць, що підлягають оподаткуванню...» [п. 7 П(С)БО 7].
- «Відстрочений податковий актив визнається у разі виникнення тимчасових податкових різниць, що підлягають вирахуванню...» [п. 8 П(С)БО 7].

Проте введення в дію з 01.01.2013 р. ПБО «Податкові різниці» зумовлює потребу в перегляді ме-

тодики визначення відстрочених податкових активів і зобов'язань. Зокрема вказаний нормативний документ регламентує, що «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 й оцінені відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку, **коригується на суму постійних податкових різниць та частину суми тимчасових податкових різниць, що відноситься до звітного періоду**» [п. 1 ПБО].

Така принципова різниця у методиках визначення відстрочених податкових активів або зобов'язань може викликати окремі суперечки, що зумовлені

чинністю обох нормативних документів: П(С)БО 17 та ПБО.

Податкові різниці зумовлені тим, що окремі витрати та доходи:

- включаються до розрахунку облікового прибутку (збитку), але ніколи не враховуються при визначенні податкового прибутку (збитку);
- визнаються з метою оподаткування, але ніколи не визнаються у фінансових звітах;
- відрізняються у своїй абсолютній величині щодо включення до податкових та облікових розрахунків, оскільки формуються за різними методиками.

Правила ПБО, сформовані ПКУ, принципово змінили вимоги щодо встановлення сутності податкових різниць та ідентифікації їх як постійних або тимчасових (табл. 1).

Таблиця 1

СУТНІСТЬ ПОДАТКОВИХ РІЗНИЦЬ ТА ЇХ ІДЕНТИФІКАЦІЯ ЯК ПОСТІЙНИХ АБО ТИМЧАСОВИХ

Господарська операція	Вид податкової різниці			
	до введення в дію ПКУ		після введення в дію ПКУ	
	постійна	тимчасова	постійна	тимчасова
Аванси одержані	–	+ (валовий дохід, кредиторська заборгованість; ВПА*)	–	–
Нарахований резерв сумнівних боргів	–	+ (валові витрати не виникають, інші операційні витрати; ВПА)	+ (не виникають витрати для податкових розрахунків або виникають в частині безнадійної заборгованості, інші витрати операційної діяльності; ВПА виникає у періоді здійснення операції)	–
Модернізація основних засобів (для цілей податкових розрахунків включено до витрат в межах 10-відсоткового ліміту; для цілей бухгалтерського обліку – збільшено первісну вартість необоротного активу)	–	+ (валові витрати, збільшення первісної вартості основних засобів (дебетове сальдо рахунку 10; ВПЗ*)	–	+ (виникають витрати для податкових розрахунків, збільшення сальдо рахунку 10 – не виникають витрати в бухгалтерському обліку; ВПА виникає у періоді нарахування амортизації та на суму її розміру)

* ВПА – відстрочений податковий актив; ВПЗ – відстрочене податкове зобов'язання.

Відповідно до ПБО податкові різниці поділяють на такі, які виникають щодо:

- ◆ доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);
- ◆ інших операційних доходів;
- ◆ собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг);

- ◆ інших операційних витрат;
- ◆ надзвичайних доходів;
- ◆ надзвичайних витрат;
- ◆ основних засобів та нематеріальних активів;
- ◆ запасів.

Крім того, важливо ідентифікувати податкові різниці як постійні та тимчасові, оскільки *пос-*

тійні податкові різниці за господарськими операціями звітного періоду враховуються у повному обсязі при визначенні податкового прибутку (збитку) звітного періоду за даними бухгалтерського обліку і не враховуються при визначенні податкового прибутку (збитку) у майбутніх періодах.

Тимчасові податкові різниці за господарськими операціями звітного періоду не враховуються при визначенні податкового прибутку (збитку) звітного періоду, а враховуються при визначенні податкового прибутку (збитку) у майбутніх періодах (табл. 2).

Таблиця 2

**ОСОБЛИВОСТІ ВРАХУВАННЯ ПОДАТКОВИХ РІЗНИЦЬ
ПРИ ВИЗНАЧЕННІ ПОДАТКОВОГО ПРИБУТКУ (ЗБИТКУ)**

Вид податкової різниці	Господарська операція звітного періоду	Урахування при визначенні податкового прибутку (збитку)		Примітка
		звітного періоду	майбутнього періоду	
Постійна	+	+	-	У бухгалтерському обліку виникають доходи або витрати
Тимчасова	+	-	+	У бухгалтерському обліку не виникають доходи або витрати

Важливо акцентувати увагу на тому факті, що тимчасові податкові різниці, які виникають за господарськими операціями, пов'язаними з основними засобами і нематеріальними активами (переоцінка, амортизація, збільшення вартості основних засобів на суму реконструкції та модернізації тощо за підходами і методами, відмінними від вимог податкового законодавства), враховуються при визначенні податкового прибутку (збитку) пропорційно нарахованій сумі амортизації на об'єкти, балансова вартість яких сформована без урахування вимог податкового законодавства і які пов'язані з цими тимчасовими податковими різницями.

Тимчасові податкові різниці, які виникають за гос-

подарськими операціями, пов'язаними з придбанням запасів та/або виробництвом готової продукції, враховуються при визначенні податкового прибутку (збитку) в періоді, в якому реалізовані відповідні запаси та/або готова продукція, при виробництві якої такі запаси були використані.

З огляду на той факт, що за наслідками податкових різниць виникають відстрочені податкові активи або відстрочені податкові зобов'язання, доцільно визначити принципи їх ідентифікації, тобто встановити, під час здійснення якої господарської операції виникає відстрочений податковий актив і відстрочене податкове зобов'язання (табл. 3).

Таблиця 3

**ПРИНЦИПИ ІДЕНТИФІКАЦІЇ ВІДСТРОЧЕНИХ ПОДАТКОВИХ АКТИВІВ І ВІДСТРОЧЕНИХ
ПОДАТКОВИХ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ НА ПРИКЛАДІ ДОХОДІВ І ВИТРАТ**

Вид господарської операції	Дохід		Витрати	
Визнання в бухгалтерському обліку	+	-	-	+
Використання при податкових розрахунках	-	+	+	-
Вплив на формування податку на прибуток:				
• у бухгалтерському обліку (вплив на формування фінансових результатів до оподаткування)	Збільшує фінансові результати до оподаткування	Не збільшує фінансові результати до оподаткування	Не зменшують фінансові результати до оподаткування	Зменшують фінансовий результат до оподаткування

Вид господарської операції	Дохід		Витрати	
	Не впливає на формування податку на прибуток	Збільшує величину податку на прибуток	Зменшують величину податку на прибуток	Не впливають на величину податку на прибуток
• при податкових розрахунках				
Потреба у коригуванні податкового податку на прибуток у звіті про фінансові результати	Потрібно збільшити податок на прибуток <i>(Д-т 98 – К-т 54)</i>	Потрібно зменшити податок на прибуток <i>(Д-т 17 – К-т 98)</i>	Потрібно збільшити податок на прибуток <i>(Д-т 98 – К-т 54)</i>	Потрібно зменшити податок на прибуток <i>(Д-т 17 – К-т 98)</i>
Відстрочений податковий актив	–	+	–	+
Відстрочене податкове зобов'язання	+	–	+	–

Аналізуючи табл. 3 можна дійти висновку, що сума податку на прибуток, яка наводиться у формі № 2 «Звіт про фінансові результати», коригується до такої, яка повинна була б бути розрахована відповідно до правил ведення бухгалтерського обліку.

Згідно з п. 9 ПБО інформація про тимчасові та постійні податкові різниці накопичується в регістрах бухгалтерського обліку, зокрема шляхом виділення окремих граф для їх відображення. Правила ведення бухгалтерського обліку передбачають синтез інформації. Тобто першоджерелом щодо змісту та ціни певної господарської операції є первинний документ, який до того ж ще й підтверджує сам факт її здійснення. На підставі первинного документа складають бухгалтерську довідку, в якій наводять дані щодо змісту господарської операції, коре-

спонденції рахунків бухгалтерського обліку за дебетом і кредитом, суми. Інформація з бухгалтерських довідок синтезується у журнали-ордери, з журналів-ордерів – у Головну книгу, з Головної книги – у баланс.

Нині форми фінансової звітності № 1 «Баланс» та № 5 «Примітки до річної фінансової звітності» передбачають виокремлення рядків таких статей, як «Відстрочений податковий актив» та «Відстрочене податкове зобов'язання».

З огляду на зазначене пропонуємо вдосконалити структуру бухгалтерської довідки, наведену нижче, що дасть змогу на етапі формування бухгалтерських записів визначати наявність податкових різниць та здійснювати їх деталізацію у розрізі постійних чи тимчасових.

Підприємство _____ Місто _____								
Код ЄДРПОУ _____								
Бухгалтерська довідка № _____ від _____ 20__ р.								
Розділ 1. Кореспонденція рахунків								
№ з/п	Зміст господарської операції	Д-т	К-т	Сума, грн	Примітка			
Розділ 2. Податкові різниці								
№ з/п	Податкові розрахунки, грн		Податкова різниця (діюча ставка податку на прибуток ____ %), грн				Період відображення ВПА або ВПЗ	
	дохід	витрати	постійна	тимчасова	ВПА	ВПЗ	звітний	майбутній
Бухгалтер _____ (підпис, П.І.Б)								
Головний бухгалтер _____ (підпис, П.І.Б)								

Аналізуючи структуру запропонованої бухгалтерської довідки можна зробити висновок, що інформація щодо податкових різниць потребує синтезу, тобто узагальнення. З цією метою доцільно скласти окремий регістр бухгалтерського обліку, наведений далі.

Підприємство _____ Місто _____
Код ЄДРПОУ _____

Регістр обліку податкових різниць за _____ 20__ р.

№ з/п	Джерело інформації (номер та дата складання бухгалтерської довідки)	Постійні податкові різниці, грн		Тимчасові податкові різниці, грн		Період відображення в обліку
		ВПА (д-т 17)	ВПЗ (к-т 54)	ВПА (д-т 17)	ВПЗ (к-т 54)	
1	...					
2	...					
3	...					
4	...					
5	Р а з о м	Сума [гр.3(р.1-4)]	Сума [гр.4(р.1-4)]	Сума [гр.5(р.1-4)]	Сума [гр.6(р.1-4)]	
6	Усього відстрочено податків (розгорнуте сальдо):					
6.1	• АКТИВ			р. 5 (гр. 3 + гр. 5)		
6.2	• ЗОБОВ'ЯЗАННЯ			р. 5 (гр. 4 + гр. 6)		
7	Згорнутий відстрочений податок звітного періоду:					
8	• АКТИВ (сальдо дебетове за рахунком 17 на кінець звітного періоду)			(р.6.1 – р. 6.2) – додатне значення		
9	• ЗОБОВ'ЯЗАННЯ (сальдо кредитове за рахунком 54 на кінець звітного періоду)			(р.6.2 – 6.1) – додатне значення		

Бухгалтер _____ (підпис, П.І.Б)

Головний бухгалтер _____ (підпис, П.І.Б)

Використання на практиці реєстру обліку податкових різниць дасть змогу контролювати правильність і вчасність їх розрахунку і, крім того, визначити кінцеві залишки за рахунками 17 «Відстрочений податковий актив» та 54 «Відстрочене податкове зобов'язання».

Слід зауважити, що відповідно до п. 17 П(С)БО 17 відстрочені податкові активи та відстрочені податкові зобов'язання згортаються, якщо сплата податку на прибуток контролюється одним і тим самим податковим органом. Проте у п. 12 ПБО наголошено, що згортання сум податкових різниць при відображенні у реєстрах бухгалтерського обліку та розкритті у фінансовій звітності не допускається. Наявність таких трактувань ще раз доводить необхідність взаємоузгодження вказаних двох документів та уточнення окремих тверджень.

ПКУ регламентує, що суб'єкти господарювання – платники податку на прибуток подають фінансову звітність з урахуванням податкових різниць починаючи зі звітних періодів 2013 р. Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» *звітним періодом* для складан-

ня фінансової звітності є календарний рік. Проміжна звітність складається щокварталу наростаючим підсумком з початку звітного року в складі балансу та звіту про фінансові результати.

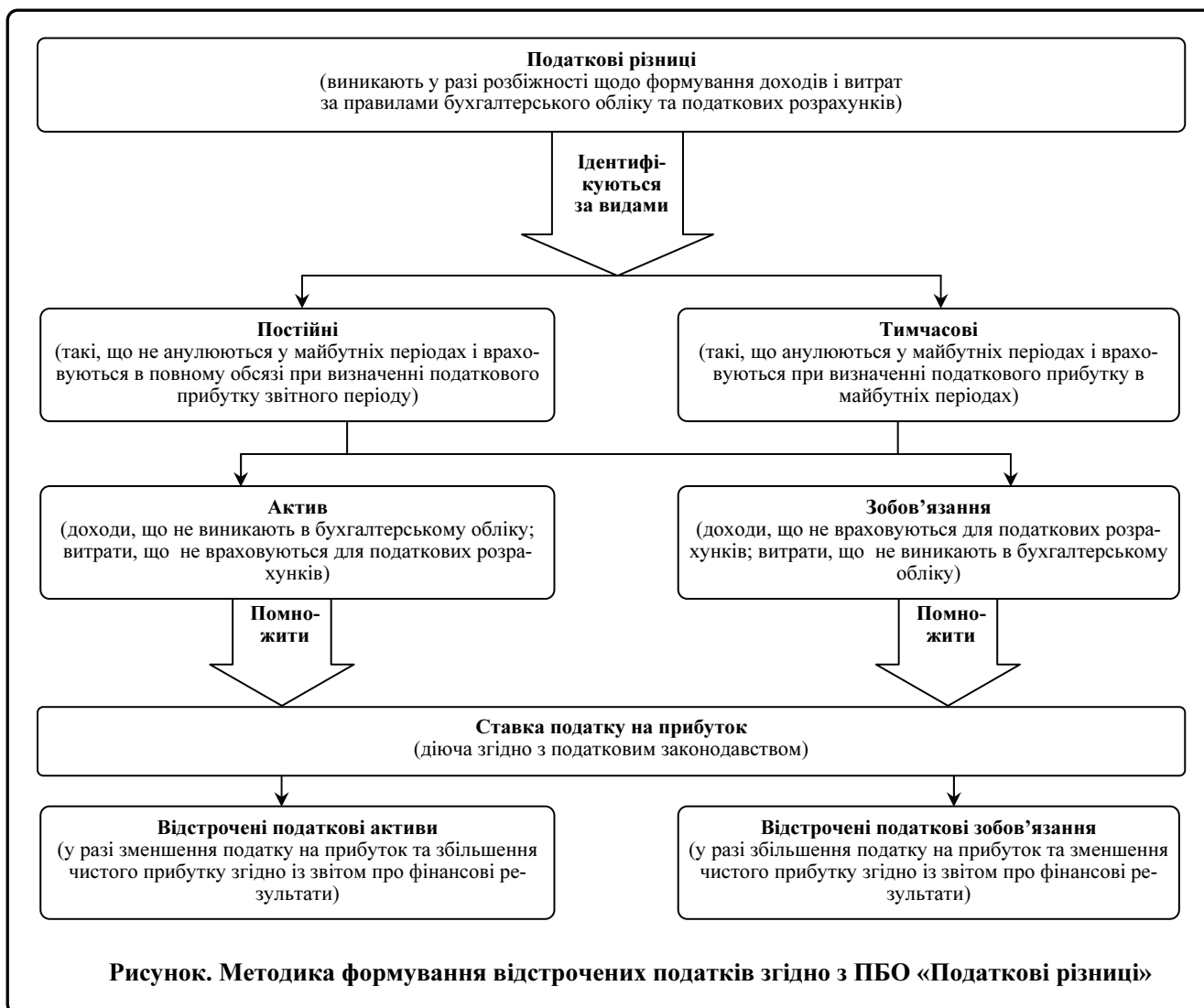
Отже, податкові різниці необхідно розраховувати за кожною господарською операцією. При цьому відстрочені податкові активи чи зобов'язання потрібно розраховувати та відображувати у звітності щокварталу.

Аналіз розроблених нами бухгалтерських довідок та окремого реєстру дає змогу констатувати об'єктивну необхідність визначення методики розрахунку відстрочених податкових активів і зобов'язань.

Абсолютна величина відстроченого податкового активу або відстроченого податкового зобов'язання визначається як добуток податкової різниці та діючої ставки податку на прибуток.

Визначимо методику формування відстрочених податків згідно з ПБО «Податкові різниці» (рисунок).

Очевидним є факт, що при визначенні відстроченого податку на прибуток важливо правильно скласти кореспонденцію рахунків (табл. 4).



Таблиця 4

ВІДОБРАЖЕННЯ ВІДСТРОЧЕНОГО ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК У БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн (методика визначення)	Примітка
	д-т	к-т		
У разі коли сальдо початкове дебетове за рахунком 17 «Відстрочені податкові активи» становить 15 000 грн				
Збільшується відстрочений податковий актив	17	98	$(48\ 000 - 15\ 000) = 33\ 000$	За умови, що на кінець періоду виникає сальдо дебетове за рахунком 17 «Відстрочені податкові активи» у сумі 48 000 грн. Сума нарахованого податку на прибуток за звітний період згідно з вимогами податкового законодавства – 120 000 грн
Відображення збільшення фінансових результатів	98	79	33 000	
Величина податку на прибуток, що відображується у звіті про фінансові результати	–	–	$(120\ 000 - 33\ 000) = 87\ 000$	Чистий прибуток збільшується
Зменшується відстрочений податковий актив	98	17	15 000	За умови, що на кінець періоду виникає сальдо кредитове за рахунком 54 «Відстрочені податкові зобов'язання» у сумі 8 000 грн. Нарахований податок на прибуток за звітний період згідно з податковим законодавством 100 000 грн
Списано витрати з податку на прибуток на фінансові результати	79	98	15 000	
Збільшення відстрочених податкових зобов'язань	98	54	8 000	

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн (методика визначення)	Примітка
	д-т	к-т		
Списано витрати з податку на прибуток на фінансові результати	79	98	8 000	
Величина податку на прибуток, що відображується у звіті про фінансові результати	-	-	(100 000 + + 15 000 + 8 000) = = 123 000	Чистий прибуток зменшується

Аналіз табл. 4 дає змогу констатувати, що виникнення відстрочених податкових активів або зобов'язань не впливає на заборгованість та розрахунки з бюджетом. Вказані економічні категорії впливають на формування чистого прибутку, який розподіляється. Зокрема держав-

ні підприємства сплачують частину чистого прибутку до державного бюджету. Саме тому актуальності набуває питання правильного визначення величини відстрочених податків не лише для суб'єкта господарювання, а й для контролюючих органів.

ВИСНОВОК

Питання визначення та обліку відстрочених податкових активів і зобов'язань є досить складним, оскільки регламентується низкою нормативних документів, які не взаємоузгоджені. Крім того, відсутня чітка та зрозуміла методика визначення податкових різниць і відображення їх у бухгалтерському обліку. Хоча відстрочені податкові активи та зобов'язання впливають на величину податку на прибуток, який відображується у звіті про фінансові результати, та на чистий прибуток, що розподіляється за відповідними напрямками.

Отже, нагальною є об'єктивна необхідність розробки методики визначення відстрочених податків.

Запропонована у статті структура окремих облікових регістрів дасть змогу вчасно аналізувати кожен господарську операцію щодо виникнення податкових різниць, тобто одержувати оперативну, достовірну, зрозумілу інформацію.

ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА

1. **Положення** (стандарт) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток», затв. наказом Міністерства фінансів України від 28.12.2000 р. № 353 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws>
2. **Положення** бухгалтерського обліку «Податкові різниці», затв. наказом Міністерства фінансів України від 21.02.2011 р. № 212/18950 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws>
3. **Податковий** кодекс України від 02.12.2010 р.

№ 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws>

4. **Про бухгалтерський** облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.99 р. № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws>

5. **Бідюк О.О.** Облік і звітність в оподаткуванні: [навч. посібник] / О.О. Бідюк, Є.Ю. Шара. – К.: Центр учбової літератури, 2012. – 496 с.

В статье исследованы нормативные документы, регламентирующие методику учета налоговых разниц в Украине. Осуществлено сравнение сущности отдельных экономических категорий. Изучены нововведения по учету налоговых разниц. Предложена методика учета налоговых разниц и разработаны отдельные учетные регистры.

Ключевые слова: налоговые разницы, учет, методика, активы, обязательства, налог.

Documents, which regulate principles and methods of tax differences' accounting in Ukraine, are learned in the article. Comparison of the essence of certain economic categories is made. Innovations in tax differences' accounting are studied. The methods of tax differences' accounting are suggested and some accounting registers are developed.

Key words: tax differences, accounting, method, assets, liabilities, tax.