

УДК 657.44

ІННОВАЦІЙНІ ПІДХОДИ ДО МЕХАНІЗМУ ОПОДАТКУВАННЯ ПРИБУТКУ ПІДПРИЄМСТВ В УКРАЇНІ

ЮРІЙ ІВАНЕЧКО,

канд. екон. наук, доцент кафедри економіки,
обліку та аудиту Тернопільської філії
ПВНЗ «Європейський університет»,
бухгалтер-експерт аудиторської фірми
ТОВ «Тер Аудит»,

ОЛЕНА МАРКЕВИЧ,

здобувач наукового ступеня канд. екон. наук
ДННУ «Академія фінансового управління»,
начальник відділу податку на прибуток
Управління податкової політики
Департаменту податкової, митної
політики та методології бухгалтерського
обліку Міністерства фінансів України

У статті розглянуто методологію трансформації фінансового результату до оподаткування, визначеного у фінансовій звітності, в об'єкт оподаткування податком на прибуток через механізм податкових різниць. Наведено приклади впливу податкових різниць на фінансовий результат до оподаткування з метою визначення податку на прибуток та надані пропозиції щодо відображення наслідків виникнення податкових різниць на рахунках бухгалтерського обліку.

Ключові слова: прибуток, об'єкт оподаткування, доходи, витрати, постійні податкові різниці, тимчасові податкові різниці, Податковий кодекс України, фінансова звітність, фінансовий результат до оподаткування.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

З прийняттям Податкового кодексу України (ПКУ) [1] у розд. III «Податок на прибуток підприємств» запроваджено методологію розрахунку оподаткованого прибутку за даними бухгалтерського обліку. Зроблено намагання, використовуючи метод нарахування, встановити єдині правила для визнання та оцінки доходів і витрат, активів і зобов'язань при розрахунку бухгалтерського та податкового прибутку.

Вагомим зближенням бухгалтерського та податкового обліку, яким мінімізовані відмінності при визначенні фінансового результату і оподаткованого прибутку, було скасування правила «першої події».

Проте скасувати всі розбіжності досягти не вдалось, оскільки для стабільного забезпечення надходжень до бюджету та інвестиційної привабливості країни законодавцями визначені економічно обґрунтовані обмеження або преференції з боку держави щодо доходів і витрат при розрахунку платниками об'єкта оподаткування з податку на прибуток.

Відмінності щодо визнання доходів і витрат, різний порядок врахування фінансових результатів окремих операцій і є податковими різницями.

Структура діючих положень розд. III «Податок на прибуток підприємств» ПКУ не визначає податкові різниці, а лише обумовлює співставний з П(С)БО перелік доходів і витрат, які формують об'єкт оподаткування. Зазначене не сприяє остаточній реалізації стратегічного завдання щодо спрощення порядку визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток шляхом його синхронізації з процедурою визначення фінансових результатів для складання фінансової звітності.

Отже, потребує трансформації фінансового результату до оподаткування, визначеного у фінансовій звітності, в об'єкт оподаткування податком на прибуток через механізм податкових різниць.

Опублікований в журналі «Фінанси України» законопроект «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо зміни алгоритму оподаткування прибутку з урахуванням податкових преференцій та обмежень» (далі – *законопроект*) [2], передбачає, що розрахунок об'єкта оподаткування з податку на прибуток здійснюється на підставі фінансового результату до оподаткування, визначеного у фінансовій звітності підприємства та податкових різниць.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Уніфікація підходів визначення об'єкта оподатку-

вання податком на прибуток за даними фінансової звітності через механізм податкових різниць привертає увагу науковців і практиків з обліку та оподаткування.

Сутність податкових різниць, причини їх виникнення та відображення в бухгалтерському обліку відображено в роботах Л. Ловінської [3], В. Бабича [4], І. Жураковської [5], Ж. Піскової [6] та ін. У цих публікаціях, зокрема, Л. Ловінською досліджено сутність відмінностей, які виникають при визначенні доходів та витрат за положеннями Податкового кодексу України та вимогами бухгалтерського обліку, В. Бабичем розглянуто методика вирахування та відображення в обліку і звітності доходу з податку на прибуток та пов'язаних з таким вирахуванням відстрочених податкових зобов'язань і активів, Ж. Пісковою визначено проблему щодо виникнення неузгодженостей в понятійному апараті щодо податкових різниць при застосуванні Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 17 та Положення бухгалтерського обліку «Податкові різниці», І. Жураківською запропоновано класифікацію податкових різниць для врахування їх при визначенні податку на прибуток.

Мета статті – розгляд методології визначення на умовних прикладах об'єкта оподаткування з податку на прибуток та розрахунку податкових різниць, їх впливу на фінансовий результат до оподаткування з метою визначення податку на прибуток, надання пропозицій щодо відображення наслідків виникнення податкових різниць на рахунках бухгалтерського обліку.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Новий алгоритм розрахунку об'єкта оподаткування, передбачений ст. 134 «Об'єкт оподаткування» законопроекту, встановлює, що коригування фінансового результату до оподаткування, визначеного у фінансовій звітності підприємства, здійснюється на постійні й тимчасові податкові різниці щодо доходів і витрат та податкові різниці, які виникають за окремими операціями. З огляду на практику застосування податкового законодавства у законопроекті чітко окреслено перелік постійних і тимчасових податкових різниць за доходами й витратами та податкових різниць, що виникатимуть при проведенні окремих операцій. При цьому фінансовий результат до оподаткування, визначений у фінансовій звітності, за економічним змістом відповідає фінансовому прибутку,

розрахованому відповідно до Положень (стандартів) національного законодавства.

Постійні та тимчасові податкові різниці за доходами і витратами в законопроекті поділено на такі, що зменшують, та такі, що збільшують фінансовий результат до оподаткування за фінансовою звітністю.

Ці податкові різниці, з одного боку, за своїм економічним змістом показують відмінність доходів, визнаних у бухгалтерському обліку, від тих, які повинні бути враховані при визначенні об'єкта оподаткування; а з другого – навпаки, не завжди мають ознаки доходу щодо їхнього економічного змісту, проте відображують інвестиційну складову або заходи, що запобігають ухиленням від оподаткування.

Збільшення або зменшення фінансового результату до оподаткування на податкові різниці відображує порядок коригування, а саме характер податкових різниць щодо:

• **доходів:**

➤ податкові різниці, які мають фіскальний характер, збільшують фінансовий результат;

➤ податкові різниці, які знижують податкове навантаження, зменшують фінансовий результат;

• **витрат:**

➤ податкові різниці, які збільшують фінансовий результат, стосуються перевищення витрат понад граничні норми або обмеження щодо врахування у складі витрат, встановлені Податковим кодексом України та законопроектом відповідно;

➤ податкові різниці, які зменшують фінансовий результат, стосуються витрат, які є преференціями з боку держави для врахування при визначенні об'єкта оподаткування.

Запропонований законопроектом алгоритм визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток докорінно змінює тактику розрахунку, зокрема, передбачено коригування фінансового результату до оподаткування, визначеного у фінансовій звітності, на тимчасові та постійні податкові різниці, які являють собою відхилення в оцінці витрат і доходів з метою складання податкової декларації, що процедурно пояснюватиме порядок формування кожного виду різниць.

Отже, ст. 135 законопроекту визначено порядок врахування постійних та тимчасових податкових різниць з точки зору впливу їх на фінансовий результат до оподаткування, визначений у фінансовій звітності (збільшення або зменшення), та визначення звітного

періоду, в якому податкова різниця виникатиме при оцінці доходів і витрат та анулюватися (впливати на фінансовий результат до оподаткування у протилежному напрямку).

Так, зокрема у п. 135.1 ст. 135 законопроекту наведено методологію впливу податкових різниць на фінансовий результат до оподаткування для визначення об'єкта оподаткування:

♦ **постійні податкові різниці щодо доходів або витрат** – різниці у сумі доходів або витрат, які при визначенні об'єкта оподаткування звітного податкового періоду збільшують або зменшують фінансовий результат до оподаткування, визначений у фінансовій звітності, та не враховуються при визначенні фінансового результату в наступних звітних періодах;

♦ **тимчасові податкові різниці щодо доходів або витрат** – різниці у сумі доходів або витрат, які при визначенні об'єкта оподаткування звітного податкового періоду зменшують або збільшують фінансовий результат до оподаткування, визначений у фінансовій звітності, та в наступних звітних податкових періодах впливатимуть навпаки в протилежному напрямку відповідно збільшуватимуть або зменшуватимуть фінансовий результат (анулюються).

Пропонуємо розглянути умовні приклади, які дадуть можливість більш чіткого розуміння зручності та практичності застосування механізму податкових різниць при визначенні суми податку на прибуток, виходячи із запропонованих законодавчих пропозицій.

Законопроектом змінено порядок визначення об'єкта оподаткування з податку на прибуток, але збережено норми фіскального характеру, запроваджені ПКУ. Тому при розгляді прикладів впливу податкових різниць на фінансовий результат до оподаткування посилення на положення ПКУ відповідати положенням законопроекту щодо визначення податкових різниць у якості обмежень або преференцій.

Постійні податкові різниці виникають, по-перше, між різними оцінками і критеріями визнання витрат або доходів за П(С)БО і витратами або доходами, визначеними податковим законодавством; по-друге, вони виникають у звітному періоді та не анулюються в наступних звітних податкових періодах.

З огляду впливу податкових різниць на фінансовий результат до оподаткування постійні податкові різниці можуть зменшувати або збільшувати фінансовий результат до оподаткування, визначений у фінансовій звітності звітного податкового періоду.

Так, постійні податкові різниці, що збільшують

фінансовий результат до оподаткування, можуть виникати через обов'язки зменшення платником витрат або збільшення доходу при застосуванні обмежень щодо визначення цих показників, які передбачені вимогами законопроекту порівняно з показниками, що формуються за даними бухгалтерського обліку, наприклад, постійна податкова різниця, що виникає при перерахуванні коштів на благодійницькі цілі (абз. «а» пп. 138.10.6 п. 138.10 ст. 138 ПКУ) або постійна податкова різниця, що виникає при застосуванні звичайних цін, які перевищують договірні ціни при реалізації продукції пов'язаній особі (ст. 39 ПКУ).

Постійні податкові різниці, що зменшують фінансовий результат до оподаткування, можуть виникати через можливість збільшення облікованих згідно з бухгалтерським обліком витрат або необхідність зменшення доходів, що визначаються при формуванні фінансового результату до оподаткування, наприклад, постійна податкова різниця, що виникає при врахуванні суми від'ємного значення об'єкта оподаткування минулого звітного року (ст. 150 ПКУ) або постійна податкова різниця, що виникає у випадку отримання міжнародної технічної допомоги (пп. 136.1.15 п. 136.1 ст. 136 ПКУ).

Розглянемо зазначене вище на прикладах.

Приклад 1. Постійною податковою різницею, що збільшує фінансовий результат до оподаткування, може бути різниця, що виникає у зв'язку із здійсненням підприємством витрат на благодійництво при відсутності суми оподатковуваного прибутку попереднього звітного року, з якого розраховується дозволена межа витрат, оскільки підприємство зареєстровано у поточному році (табл. 1).

Таблиця 1
**ПОСТІЙНА ПОДАТКОВА РІЗНИЦЯ,
ЩО ЗБІЛЬШУЄ ФІНАНСОВИЙ РЕЗУЛЬТАТ
ДО ОПОДАТКУВАННЯ***

Показники	За даними бухгалтерського обліку	Відповідно до норм ПКУ
Доходи	1 000	1 000
Адміністративні витрати	700	700
Інші витрати (благодійництво)	100	0
Всього витрат	800	700
Результат до оподаткування	200	300

* Постійна податкова різниця, що збільшує фінансовий результат до оподаткування, дорівнює різниці між витратами на благодійництво, що враховані за даними бухгалтерського обліку, та витратами на благодійництво за нормами податкового законодавства $(100 - 0) = +100$ тис. грн.

Відобразимо зазначені у табл. 1 операції в системі рахунків бухгалтерського обліку без використання ПДВ з метою спрощення прикладу (табл. 2).

Таблиця 2

КОРЕСПОНДЕНЦІЯ РАХУНКІВ У СИСТЕМІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

тис. грн

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума	Кореспонденція рахунку «Постійні податкові різниці, що збільшують фінансовий результат»	
		д-т	к-т		д-т	к-т
1	Відображено доходи від господарської діяльності	36	70	1 000		
2	Відображено адміністративні витрати	92	22, 66, 65, 68 ...	700		
3	Відображено витрати на благодійництво	949	30, 31, 20, 28 ...	100	100	
4	Сформовано фінансовий результат	70	79	1 000		100
		79	92, 949	800		
5	Нараховано податок на прибуток за даними Податкової декларації за ставкою 19%	98	641	57		

Аналогічна ситуація з виникненням постійної податкової різниці, що збільшує фінансовий результат до оподаткування, може бути у випадку визнання доходу за даними бухгалтерського обліку меншим ніж за правилами, що визначатимуться положеннями Податкового кодексу України і, відповідно, законопроекту, щодо порядку збільшення зазначеної суми доходу у разі невідповідності звичайній ціні проданого товару (робіт, послуг) пов'язаній особою.

Приклад 2. Виникнення постійної податкової різниці, що зменшує фінансовий результат до оподаткування. Платник податку отримує міжнародну технічну допомогу (далі – МТД), яка відповідно до вимог ПКУ і законопроекту не враховується у складі доходів (табл. 3).

Таблиця 3

**ПОСТІЙНА ПОДАТКОВА РІЗНИЦЯ,
ЩО ЗМЕНШУЄ ФІНАНСОВИЙ РЕЗУЛЬТАТ
ДО ОПОДАТКУВАННЯ***

тис. грн

Показники	За даними бухгалтерського обліку	Відповідно до норм ПКУ
Доходи МТД	1 200	1 000
Адміністративні витрати	700	700
Інші витрати	100	100
Всього витрат	800	800
Результат до оподаткування	400	200

* Постійна податкова різниця, що зменшує фінансовий результат до оподаткування, дорівнює різниці між доходами по МТД, що враховані за даними бухгалтерського обліку, та доходами по МТД за нормами податкового законодавства (1 200 – 1 000) = – 200 тис. грн.

Відобразимо зазначені у табл. 3 операції в системі рахунків бухгалтерського обліку без використання ПДВ з метою спрощення прикладу (табл. 4).

Слід зазначити, що постійні податкові різниці збільшують або зменшують фінансовий результат до оподаткування, визначений за фінансовою звітністю, як основу для визначення податкового прибутку. Постійні податкові різниці, що збільшують або зменшують фінансовий результат до оподаткування, визначений за фінансовою звітністю, виникають через наявність певних обмежень або преференцій, що передбачені ПКУ і законопроектом у відношенні визначення для оподаткування облікових даних за правилами бухгалтерського обліку щодо показників доходів та витрат.

Щодо поняття тимчасових податкових різниць слід зазначити, що основна відмінність у критеріях їх визначення полягає у можливості відображення таких різниць для розрахунку податкових зобов'язань при коригуванні фінансового результату до оподаткування, визначеному у фінансовій звітності, у звітному періоді та анулюванні таких різниць у наступних звітних періодах.

Тимчасові податкові різниці поділяються на такі:

- **тимчасова податкова різниця, що зменшує фінансовий результат до оподаткування**, – це різниця, що призводить до зменшення фінансового результату до оподаткування, визначеного за фінансовою звітністю у звітному періоді. Така тимчасова податкова різниця збільшує фінансовий результат до оподаткування, визначений за фінансовою звітністю у наступних звітних періодах;

КОРЕСПОНДЕНЦІЯ РАХУНКІВ У СИСТЕМІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

тис. грн

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума	Кореспонденція рахунку «Постійні податкові різниці, що зменшують фінансовий результат»	
		д-т	к-т		д-т	к-т
1	Відображено доходи від господарської діяльності	36	70	1 000		
2	Визнано доходи від освоєння міжнародної технічної допомоги	48	71	200	200	
3	Відображено адміністративні витрати	92	22, 66, 65, 68 ...	700		
4	Відображено інші витрати	97	10, 30, 31 ...	100		
5	Сформовано фінансовий результат	70, 71	79	1 200		
		79	92, 97	800		200
6	Нараховано податок на прибуток за даними Податкової декларації за ставкою 19%	98	641	38		

• **тимчасова податкова різниця, що збільшує фінансовий результат до оподаткування**, – це різниця, що призводить до збільшення фінансового результату до оподаткування, визначеного за фінансовою звітністю у звітному періоді, оскільки вона була частиною фінансового результату. У наступному періоді така різниця зменшує фінансовий результат до оподаткування, визначений за фінансовою звітністю.

Приклад 3. Тимчасова податкова різниця, що зменшує фінансовий результат до оподаткування, виникає, коли сума амортизації за даними бухгалтерського обліку врахо-

ується в сумі меншій ніж та, що може бути розрахована за положеннями ПКУ (застосування строку корисного використання об'єктів основних засобів, визначеного ПКУ, що може бути меншим ніж той, що визначений у бухгалтерському обліку). За таких умов виникатимуть тимчасові податкові різниці, які зменшуватимуть фінансовий результат до оподаткування, визначений у фінансовій звітності підприємства, але збільшуватимуть цей результат в наступних звітних періодах, якщо показник нарахованої за правилами бухгалтерського обліку амортизації буде більший, ніж показник, що розрахований відповідно до положень законопроекту та ПКУ (у нашому прикладі на 2-й рік) (табл. 5).

ТИМЧАСОВА ПОДАТКОВА РІЗНИЦЯ, ЩО ЗМЕНШУЄ ФІНАНСОВИЙ РЕЗУЛЬТАТ ДО ОПОДАТКУВАННЯ ПО ВИТРАТАХ З АМОРТИЗАЦІЇ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ*

тис. грн

Показники	1-й рік		2-й рік		Всього за два роки	
	За даними бухгалтерського обліку	Відповідно до норм ПКУ	За даними бухгалтерського обліку	Відповідно до норм ПКУ	За даними бухгалтерського обліку	Відповідно до норм ПКУ
Доходи	1 200	1 200	1 200	1 200	2 400	2 400
Інші витрати	400	400	400	400	800	800
Амортизація	300	600	300	0	600	600
Всього витрат	700	1000	700	400	1 400	1 400
Результат до оподаткування	500	200	500	800	1 000	1 000

* Тимчасова податкова різниця, що зменшує фінансовий результат до оподаткування, у 1-й рік нарахування амортизації дорівнює різниці між сумою амортизації, нарахованої за даними бухгалтерського обліку, та нормами податкового законодавства $(300 - 600) = -300$ тис. грн, у 2-й рік нарахування амортизації аналогічно як у 1-й рік – дорівнює різниці $(300 - 0) = +300$ тис. грн та відповідно збільшує фінансовий результат до оподаткування.

Використавши дані табл. 5 сформуємо кореспонденцію рахунків (без використання ПДВ з метою спрощення прикладу) у вигляді табл. 6 для кожного року дослідження.

КОРЕСПОНДЕНЦІЯ РАХУНКІВ У СИСТЕМІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Таблиця 6

тис. грн

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума за рік	
		д-т	к-т	1-й	2-й
1	2	3	4	5	6
1	Відображено доходи від господарської діяльності	36	70	1 200	1 200
2	Відображено інші витрати	97	10, 30, 31 ...	400	400
3	Відображено амортизацію	23, 91, 92 ...	13	300	300
4	Сформовано фінансовий результат	70	79	1 200	1 200
		79	97, 23, 91 ...	700	700
5	Нараховано податок на прибуток за даними Податкової декларації за ставкою 19%	98	641	38	152
6	Ідентифіковано відстрочені податкові зобов'язання (ВІЗ) за тимчасовими податковими різницями, які зменшують фінансовий результат до оподаткування у звітному році і збільшують його у наступних роках	98	54	57	-57

За результатами прикладу можемо дійти таких висновків:

- у ситуації, коли фінансовий результат за даними бухгалтерського обліку є вищим від фінансового результату, визначеного за податковими розрахунками, у підприємства виникають відстрочені податкові зобов'язання з податку на прибуток у звітному році (гр. 5 ряд. 6 табл. 6);

- відстрочені податкові зобов'язання списуються з балансу в наступних звітних періодах, а саме періодах, у яких відбувається вирівнювання фінансового результату за даними бухгалтерського обліку із податковими розрахунками (гр. 6 ряд. 6 табл. 6);

- облік тимчасової податкової різниці відображатиметься в аналітичному обліку за результатами 1-го року, як д-т «Тимчасові податкові різниці, що зменшують фінансовий результат до оподаткування (амортизація)» одночасно з відображенням операції 3 табл. 6 і к-т «Тимчасові податкові різниці, що зменшують фінансовий результат до оподаткування (амортизація)» одночасно з відображенням операції 3 табл. 6 у наступних звітних періодах.

Потенційна можливість зменшити податкове зобов'язання з податку на прибуток, яке виникне в майбутньому, є наслідком виникнення тимчасової

податкової різниці, яка збільшує фінансовий результат до оподаткування. Тобто зазначені тимчасові податкові різниці збільшують фінансовий результат до оподаткування, визначений за фінансовою звітністю в поточному звітному періоді, але зменшують його в наступних звітних періодах.

Така сама ситуація може виникнути у випадку, коли в бухгалтерському обліку у складі витрат можуть враховуватися відрахування до резерву сумнівних боргів. Відповідно до законопроекту і ПКУ до складу витрат включають витрати на створення резерву сумнівної заборгованості тільки у сумі безнадійної дебіторської заборгованості (абз. г) пп. 138.10.6 п. 138.10 ст. 138).

Приклад 4. У поточному році діяльності підприємства в бухгалтерському обліку враховується сума нарахованого резерву сумнівних боргів, а для врахування в обліку з метою визначення податку на прибуток така можливість виникатиме тільки у наступному році, коли підприємством, по-перше, будуть отримані рішення суду про визнання такої заборгованості безнадійною, по-друге, сума нарахованого резерву в бухгалтерському обліку дорівнюватиме сумі визнаної судом заборгованості безнадійною (табл. 7).

Таблиця 7

ТИМЧАСОВА ПОДАТКОВА РІЗНИЦЯ, ЩО ЗБІЛЬШУЄ ФІНАНСОВИЙ РЕЗУЛЬТАТ ДО ОПОДАТКУВАННЯ ПО ВИТРАТАХ З РЕЗЕРВУ СУМНІВНИХ БОРГІВ*

тис. грн

Показники	1-й рік		2-й рік		Всього за два роки	
	За даними бухгалтерського обліку	Відповідно до норм ПКУ	За даними бухгалтерського обліку	Відповідно до норм ПКУ	За даними бухгалтерського обліку	Відповідно до норм ПКУ
Доходи	1 200	1 200	1 200	1 200	2 400	2 400
Інші витрати	400	400	400	400	800	800
Витрати по резерву сумнівних боргів	100	0	0	100	100	100
Всього витрат	500	400	400	500	900	900
Результат до оподаткування	700	800	800	700	1 500	1 500

* Тимчасова податкова різниця, що збільшує фінансовий результат до оподаткування, у поточному році діяльності дорівнює різниці між витратами на створення резерву сумнівних боргів, що враховані за даними бухгалтерського обліку, та витратами на створення резерву сумнівних боргів за нормами податкового законодавства $(100 - 0) = +100$ тис. грн, у наступному році – аналогічно дорівнює різниці $(0 - 100) = -100$ тис. грн та відповідно зменшує фінансовий результат до оподаткування.

На підставі показників, відображених у табл. 7, сформуємо табл. 8, розкривши у ній кореспонденцію рахунків (без використання ПДВ з метою спрощення прикладу) у вигляді для кожного року дослідження.

Таблиця 8

КОРЕСПОНДЕНЦІЯ РАХУНКІВ У СИСТЕМІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

тис. грн

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума за рік	
		д-т	к-т	1-й	2-й
1	2	3	4	5	6
1	Відображено доходи від господарської діяльності	36	70	1 200	1 200
2	Відображено інші витрати	97	10, 30, 31 ...	400	400
3	Сформовано резерв сумнівних боргів	94	38	100	–
4	Сформовано фінансовий результат	70	79	1 200	1 200
		79	97, 23, 91 ...	500	400
5	Нараховано податок на прибуток за даними Податкової декларації за ставкою 19%	98	641	152	133
6	Ідентифіковано відстрочені податкові активи (ВПА) за тимчасовими податковими різницями, які збільшують фінансовий результат до оподаткування у звітному році і зменшують його у наступних роках	17	98	19	–19

За результатами прикладу можемо дійти висновків:

- у ситуації коли прибуток за даними бухгалтерського обліку є нижчим від прибутку, визначеного за податковими розрахунками, у підприємства виникають відстрочені податкові активи за податком на прибуток у звітному році (гр. 5 ряд. 6 табл. 8);

- відстрочені податкові активи списуються з балансу в наступних звітних періодах – періодах, у яких відбувається вирівнювання оподаткованого прибутку за даними бухгалтерського обліку із податковими розрахунками (гр. 6 ряд. 6 табл. 8);

- тимчасові податкові різниці відображуватимуться в аналітичному обліку за результатами 1-го року, як д-т «Тимчасові податкові різниці, що збільшують фінансовий результат до оподаткування (резерв сумнівних боргів)» одночасно з відображенням операції 3 табл. 8 і у наступних звітних періодах; к-т «Тимчасові податкові різниці, що збільшують фінансовий результат до оподаткування (резерв сумнівних боргів)» одночасно з виконанням умов, які дають підстави для відображення витрат у складі податкових розрахунків.

Приклад 5. Вплив постійних та тимчасових податкових різниць на суму податку на прибуток, нарахованого для сплати до бюджету в проекті Податкової декларації з податку на прибуток на прикладах господарських операцій, наведених у цій статті (табл. 9).

З даних, наведених у табл. 9, вбачається, що сума поточного податку на прибуток, що належить для сплати до бюджету, залежить від впливу тимчасової податкової різниці, що збільшує фінансовий результат до оподаткування, та тимчасової податкової різниці, що зменшує фінансовий результат до оподат-

кування, та постійних податкових різниць, які за аналогією з тимчасовими, збільшують або зменшують фінансовий результат до оподаткування, визначений у фінансовій звітності.

Крім того, що запропонований проект Податкової декларації передбачає можливий варіант відображення показників постійних і тимчасових податкових різниць, які збільшують або зменшують фінансовий результат до оподаткування за фінансовою звітністю, та коригуванням такого результату за наслідками тимчасових різниць попередніх звітних періодів.

Таблиця 9

**ВПЛИВ ПОСТІЙНИХ ТА ТИМЧАСОВИХ ПОДАТКОВИХ РІЗНИЦЬ
НА РОЗРАХУНОК СУМИ ПОТОЧНОГО ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК**

тис. грн

Показники	1-й рік		2-й рік		Всього за два роки		Звіт про фінансові результати		
	За даними бухгалтерського обліку	Відповідно до норм ПКУ	За даними бухгалтерського обліку	Відповідно до норм ПКУ	За даними бухгалтерського обліку	Відповідно до норм ПКУ	1-й рік	2-й рік	За два роки
Доходи при застосуванні звичайних цін	1 100	1 400	1 100	1 400	2 200	2 800	1 100	1 100	2 200
Доходи при отриманні МТД	1 200	1 000	1 200	1 000	2 400	2 000	1 200	1 200	2 400
Всього доходів	2 300	2 400	2 300	2 400	4 600	4 800	2 300	2 300	4 600
Витрати на благодійництво	100	0	0	0	100	0	100	0	100
Збитки минулих періодів	0	100	0	0	0	100	0	0	0
Амортизація	300	600	300	0	600	600	300	300	600
Витрати по резерву сумнівних боргів	100	0	0	100	100	100	100	0	100
Всього витрат	500	700	300	100	800	800	500	300	800
Результат до оподаткування	1 800	1 700	2 000	2 300	3 800	4 000	1 800	2 000	3 800
Податок на прибуток за ставкою 19%	$\text{ППП} = (1\,800 + 300 - 200 + 100 - 100 - 300 + 100) \cdot 19\% = 323$		$\text{ППП} = (2\,000 + 300 - 200 + 300 - 100) \cdot 19\% = 437$		$\text{ППП} = (3\,800 + 600 - 400 + 100 - 100) \cdot 19\% = 760$		323	437	760

Відобразимо зазначені у табл. 9 операції у фрагменті Податкової декларації з податку на прибуток за результатами 1-го і 2-го років фінансово-госпо-

дарської діяльності та відповідний розрахунок об'єкта оподаткування з податку на прибуток та суми податку (табл. 10 і 11).

Таблиця 10

**ФРАГМЕНТ ПОДАТКОВОЇ ДЕКЛАРАЦІЇ З ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК
ЗА РЕЗУЛЬТАТАМИ РОБОТИ 1-го РОКУ**

тис. грн

Фінансовий результат до оподаткування					
прибуток					1 800
збиток					
Податкові різниці					
Постійні податкові різниці	що збільшують фінансовий результат	Сума	що зменшують фінансовий результат	Сума	
	Витрати на благодійництво	+100	Доходи при отриманні технічної допомоги	-200	
	Доходи при застосуванні звичайних цін	+300	Витрати щодо збитків, отриманих у минулому звітному році	-100	
Всього		+400		-300	
Тимчасові податкові різниці	що збільшують фінансовий результат	Сума	що зменшують фінансовий результат	Сума	
	Витрати по резерву сумнівних боргів	+100	Амортизація	-300	
Всього		+100		-300	
Коригування за наслідками тимчасових податкових різниць попередніх звітних періодів					
Всього з урахуванням коригування		+500		-600	
Об'єкт оподаткування					1 700
Податок на прибуток за ставкою 19%					323

Таблиця 11

**ФРАГМЕНТ ПОДАТКОВОЇ ДЕКЛАРАЦІЇ З ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК
ЗА РЕЗУЛЬТАТАМИ РОБОТИ 2-го РОКУ**

тис. грн

Фінансовий результат до оподаткування					
прибуток					2 000
збиток					
Податкові різниці					
Постійні податкові різниці	що збільшують фінансовий результат	Сума	що зменшують фінансовий результат	Сума	
	Доходи при застосуванні звичайних цін	+300	Доходи при отриманні технічної допомоги	-200	
Всього		+300		-200	
Тимчасові податкові різниці	що збільшують фінансовий результат	Сума	що зменшують фінансовий результат	Сума	
Всього		0		0	
Коригування за наслідками тимчасових податкових різниць попередніх звітних періодів	Амортизація	+300	Витрати по резерву сумнівних боргів	-100	
Всього з урахуванням коригування		+600		-300	
Об'єкт оподаткування					2 300
Податок на прибуток за ставкою 19%					437

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

Законопроектом запропоновано новий механізм визначення об'єкта оподаткування з податку на прибуток через коригування фінансового результату до оподаткування, визначеного у фінансовій звітності, на тимчасові та постійні податкові різниці, які являють собою відхилення в оцінці витрат і доходів за положеннями податкового законодавства та бухгалтерського обліку. Такий підхід забезпечить зменшення витрат платників податку на визначення зобов'язань з податку на прибуток і спрощення складання податкової звітності.

На основі проведеного дослідження можна сформулювати такі пропозиції:

- уніфікувати положення ПБО «Податкові різниці» [7] в частині узгодження понятійного апарату щодо податкових різниць з положеннями законопроекту, оскільки основою, на яку впливають податкові різниці відповідно до ПБО «Податкові різниці», є податковий прибуток, визначений за вимогами податкового законодавства;
- розробити форму податкової звітності з податку на прибуток відповідно до положень законопроекту та методик бухгалтерського обліку податкових різниць у вигляді інтеграції її в систему бухгалтерських рахунків або ведення відокремленого їх обліку.

ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА

1. **Податковий** кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI (із змінами, внесеними згідно із Законом України від 23.12.2010 р. № 2856-VI) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
2. **Про внесення** змін до Податкового кодексу України щодо зміни алгоритму оподаткування прибутку з урахуванням податкових преференцій та обмежень: проект Закону України // Фінанси України. – 2013. – № 3. – С. 121, С. 50–119.
3. **Ловінська Л.** Облік податкових різниць у системі реєстрів журнальної форми / Л. Ловінська, О. Белоусова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – № 4. – С. 7–24.
4. **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.
5. **Жураківська І.** Податкові різниці як спосіб взаємо- узгодженості бухгалтерського обліку і податкових розрахунків: обліковий аспект / І. Жураківська // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 12. – С. 12–22.
6. **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.
7. **Положення** бухгалтерського обліку «Податкові різниці», затверджене наказом Мінфіну України від 25.01.2011 р. № 27 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0212-11>
8. **Положення** (стандарт) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток», затв. наказом Мінфіну України від 28.12.2000 р. № 353 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0047-01>

В статті розглянуто методологію трансформації фінансового результату для налогообложения, визначеного в фінансовій звітності, в об'єкт налогообложения налогом на прибуток через механізм податкових різниць. Приведено приклади впливу податкових різниць на фінансовий результат для налогообложения з метою визначення податку на прибуток і дані пропозиції щодо відображення наслідків виникнення податкових різниць на рахунках бухгалтерського обліку.

Ключевые слова: *прибуток, об'єкт налогообложения, доходи, витрати, постійні податкові різниці, тимчасові податкові різниці, Податковий кодекс України, фінансова звітність, фінансовий результат до налогообложения.*

There is represented a methodology of financial result transformation concerning taxation, declared in the financial reporting, in the object of income tax taxation through the mechanism of tax differences. The examples of tax differences influence to the financial result of taxation, to determinate income tax to determine the income tax and provided suggestions for displaying the consequences of tax changes on accounts.

Keywords: *an income, taxation object, profits, charges, permanent tax differences, temporal tax differences, Tax Code of Ukraine, financial reporting, financial result before tax.*