

Студент 4 курсу
факультету обліку і аудиту ХНЕУ ім. С. Кузнеця

ОБЛІКОВЕ ВІДОБРАЖЕННЯ ПОСТІЙНИХ ТА ТИМЧАСОВИХ РІЗНИЦЬ З ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК

Анотація. Розглянуто теоретичні основи визначення сутності поняття "податкові різниці". Узагальнено інформацію щодо формування в обліку податкових різниць, а також класифікації різниць відповідно до нового податкового законодавства. Здійснено оцінку впливу податкових різниць на визначення податку на прибуток.

Аннотация. Рассмотрены теоретические основы определения сущности понятия "налоговые различия". Обобщена информация по формированию в учете налоговых различий, а также классификации различий согласно новому налоговому законодательству. Осуществлена оценка влияния налоговых различий на определение налога на прибыль.

Annotation. Theoretical basics for defining the essence of the concept "tax differences" were studied. Information on the formation of registered tax differences and classification of differences in accordance with the new tax law was summarized. The impact of tax differences on the calculation of profits tax was assessed.

Ключові слова: податок на прибуток, бухгалтерський облік, податковий облік, фінансові результати, податкові різниці.

Трансформація податкової політики України супроводжувалась зміною принципів і правил оподаткування діяльності суб'єктів господарювання. Так, податкове законодавство України у 2011 р. зазнало революційних змін – з 2011 р. в Україні введено в дію Податковий кодекс України (ПКУ). Його метою було зближення правил ведення бухгалтерського і податкового обліку, зменшення податкового тягаря платників податків, забезпечення досягнення балансу інтересів держави та платників податків і регулювання податкових надходжень до бюджету. Але ведення двох обліків водночас дуже незручно, ці обставини не тільки завищують собівартість, а й призводять до ускладнення адміністрування податків, створюють перешкоди для прогнозування дохідної частини бюджету, оскільки планування економічного розвитку держави базується на статистичних даних, не враховуючи податкову звітність.

Питання несумісності бухгалтерського та податкового обліку досліджували українські економісти: Білуха М. Т., Бутинець Ф. Ф., Гавриленко В. А., Лучко М. Р. та ін. Наукові здобутки зазначених вчених є вагомим внеском у теорію, методологію та організацію бухгалтерського обліку. Однак питання неузгодженості бухгалтерського та податкового обліку залишається відкритим і сьогодні [1].

Таким чином, метою статті є дослідження головних відмінностей розрахунку податку на прибуток за методикою податкового та бухгалтерського обліку з урахуванням нових положень ПКУ.

Метою діяльності кожного суб'єкта господарювання є його результат – прибуток чи збиток. Прибуток у фінансовому обліку визначають за правилами бухгалтерського обліку, згідно з чинними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, а прибуток по декларації з податку на прибуток – згідно з Податковим кодексом. Методика розрахунку фінансового результату діяльності в цих документах має ряд відмінностей, які фактично і називаються податковими різницями.

Відомо, що основними причинами виникнення різниць є:

визнання доходів (витрат) тільки у фінансовому або податковому обліку;

відмінності у визнанні облікових доходів і витрат звітного періоду та оподаткованих доходів й витрат, які виникають через незбіг за часом при їх відображенні у фінансовому та податковому обліку [2].

З 01.01.2013 р. набрали чинності ряд нормативно-правових актів, що регулюють порядок бухгалтерського обліку податкових різниць, зокрема, зміни до П(С)БО № 3 "Звіт про фінансові результати" та Положення бухгалтерського обліку "Податкові різниці".

Трактатування термінів податкових різниць згідно з П(С)БО № 35 "Податкові різниці" [3] та ПКУ [4] наведено у табл. 1.

Таблиця 1

Визначення податкових різниць згідно з П(С)БО № 35 та ПКУ

П(С)БО № 35 "Податкові різниці" (п. 3 розділу 1 П(С)БО № 35)	Податковий кодекс України
---	---------------------------

© Писарева О. А., 2014

податкова різниця – різниця, яка виникає між оцінкою і критеріями визнання доходів, витрат, активів, зобов'язань за П(С)БО та доходами і витратами, визначеними ПКУ	податкова різниця – різниця, яка виникає між оцінкою і критеріями визнання доходів, витрат, активів, зобов'язань за національними ПСБО або МСФЗ,
---	--

	та доходами і витратами, визначеними згідно з розділом III ПКУ (пп. 14.1.188)
постійна податкова різниця – різниця, що збільшує податковий прибуток (зменшує податковий збиток) у майбутніх періодах	постійна податкова різниця – різниця, яка виникає у звітному періоді та не анулюється в наступних звітних податкових періодах (пп. 14.1.192)
тимчасова податкова різниця, що підлягає оподаткуванню – різниця, що включається до податкового прибутку (збитку) у майбутніх періодах	тимчасова податкова різниця – різниця, яка виникає у звітному періоді та анулюється в наступних звітних податкових періодах (пп.14.1.189.)

На підставі табл. 1 можна зробити висновок про те, що існують дві групи основних розходжень у визначенні облікового і податкового прибутку:

першу групу становлять постійні різниці, котрі не змінюються протягом тривалого часу. Вони пов'язані з розрахунком податку на прибуток, що сплачуються в бюджет, і переважно залежатимуть від правил формування оподаткованого прибутку, встановлених Податковим кодексом України. Відповідно, якщо ці правила зміняться, постійні різниці можуть стати тимчасовими чи навпаки, а деякі можуть просто зникнути;

другу групу становлять тимчасові різниці. Це суми, які беруть участь у формуванні бухгалтерського прибутку в одному звітному періоді, а податкового – в іншому (і навпаки), тобто є доходи і витрати, бухгалтерський і податковий облік яких відрізняється тільки за часом їх відображення. Тимчасові відхилення, на відміну від постійних, не можуть формувати розходжень протягом усього періоду діяльності підприємства. Тому саме вони є головним джерелом обліково-податкових різниць.

Слід розглянути вплив постійних та тимчасових різниць на розрахунок витрат з податку на прибуток (табл. 2).

Таблиця 2

Вплив постійних та тимчасових різниць на розрахунок витрат з податку на прибуток

Групи податкових різниць	Вплив постійних податкових різниць		Вплив тимчасових податкових різниць	
	(+/-)	(+/-)	(+/-)	(+/-)
Податкові різниці щодо доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)		x		x
Податкові різниці щодо інших операційних доходів		x		x
Податкові різниці щодо інших доходів		x		x
Податкові різниці щодо собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	x		x	
Податкові різниці щодо інших операційних витрат	x		x	
Податкові різниці щодо інших витрат	x		x	

Узагальнюючи наведену у табл. 2 інформацію, слід відмітити таке:

постійні різниці, при відображенні витрат з податку на прибуток у фінансовому обліку, не ведуть до виникнення розбіжностей у податковому обліку;

при наявності тільки постійних різниць витрати з податку на прибуток визнаються за величиною податку, визначеного за правилами податкового обліку;

постійні різниці обумовлені наявністю окремих видів доходів і витрат, які включаються до розрахунку облікового прибутку і не включаються до розрахунку податкового, або навпаки;

тимчасові різниці, на відміну від постійних різниць, не можуть утворювати розходження впродовж усієї діяльності підприємства;

питання нарахування амортизації є найскладнішим при застосуванні П(С)БО 17 [3], оскільки тимчасові різниці визначаються не шляхом зіставлення амортизації загалом, а за винятком вартості основних засобів, включених тільки у податкову або бухгалтерську базу нарахування амортизації.

Підводячи підсумок зазначеного, видно, що фінансові результати, визначені за даними бухгалтерського обліку, інколи значно відрізняються від тих, які визначені за правилами податкового обліку.

Таким чином, на підставі проведеного дослідження можна зробити висновок, що мету введення ПКУ не досягнуто. Слід відзначити, що ліквідовано значну кількість відмінностей у правилах ведення бухгалтерського і податкового обліків, однак залишаються проблеми, які потребують подальшого вирішення.

Зокрема, застосування П(С)БО № 17 "Податок на прибуток" та П(С)БО № 35 "Податкові різниці" є досить проблематичним, оскільки їх деякі норми не узгоджені. Крім того, необхідно розробити методичні рекомендації щодо застосування П(С)БО № 35 "Податкові різниці".

Потребує подальшого вдосконалення процес формування інформації про податкові різниці у регістрах бухгалтерського обліку.

При відображенні інформації про суму нарахованого податку на прибуток та податкові різниці необхідно розкривати інформацію про узгодження (приведення) фінансового результату та податкового прибутку (збитку).

Реформування податкового законодавства повинно відбуватись шляхом утворення більш досконалої податкової системи, яка б задовольняла інтереси як держави, так і підприємців.

Наук. керівн. Волошан І. Г.

Література: 1. Кіляр О. Р. Нормативно-правове регулювання обліку податкових різниць / О. Р. Кіляр // Інноваційна економіка. – 2012. – № 37. – С. 230–235. 2. Назарова Г. Б. Тимчасові та постійні податкові різниці за доходами та витратами як основа уніфікації обліку / Г. Б. Назарова, О. В. Шелковникова // Вісник ЖДТУ. Економічні науки. – 2010. – № 3 (53). – С. 165–171. 3. Про затвердження Положення бухгалтерського обліку "Податкові різниці": Наказ Міністерстві фінансів України від 25.01.2011 р. № 27 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.rada.gov.ua. 4. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 17 "Податок на прибуток": Наказ Міністерстві фінансів України від 28.12.2000 р. № 353 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.nau.kiev.ua. 5. Податковий кодекс України, прийнятий Верховною Радою України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua>.