

УДК 657.1

Єгорова Анастасія Геннадіївна,

аспірант кафедри обліку підприємницької діяльності,

ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

(03680, Україна, Київ, проспект Перемоги, 54/1)

E-mail: nastya91@bigmir.net

ШЛЯХИ ГАРМОНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ТА ПОДАТКОВОГО ОБЛІКУ ПОДАТКОВИХ РІЗНИЦЬ

АНОТАЦІЯ. У статті визначено сутність податкових різниць та їхня роль у визначенні фінансових результатів на підприємстві. Автором розглянуто нормативно-правові документи, що регламентують порядок обліку податкових різниць в Україні та наведено основні види податкових різниць. Головною проблемою є визначення фінансових результатів підприємства за умов наявних відхилень у бухгалтерському та податковому обліку. Так як ведення податкового та бухгалтерського обліку за однією схемою є неможливим, важливим є пошук шляхів відображення в обліку податкових різниць. Це дає змогу визначити можливість подальшого покращення обліку податкових різниць на підприємстві. У статті розкрито основні правила відображення податкових різниць у фінансовій звітності згідно чинного законодавства України.

КЛЮЧОВІ СЛОВА: тимчасові податкові різниці, постійні податкові різниці, податковий облік, бухгалтерський облік, податок на прибуток.

Постановка проблеми та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Однією з головних проблем у теорії та практиці бухгалтерського обліку господарської діяльності є методичні засади визначення фінансових результатів та їх оподаткування.

Наявність у вітчизняному обліку самостійних підсистем формування фінансової та податкової звітності обумовлює наявність відмінностей при визначенні фінансових результатів у кожній з цих підсистем. Вказані процеси призводять до виникнення податкових різниць, порядок визначення яких становить важливу науково-практичну проблему.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання наближення бухгалтерського та податкового обліку привертало увагу вітчизняних науковців і практиків, серед яких Л.Г. Ловінська [6], Т.О. Королецька [5], В.О. Озеран [9], О.І. Малишкін [8], О.Р. Кіляр [4], Н.О. Лоханова [7], О. Смирнова [10] та ін. Авторами досліджувалися спільні та відмінні риси бухгалтерського та податкового обліку, проблеми відображення податкових різниць згідно

чинного законодавства, вносилися пропозиції щодо зміни окремих норм податкового законодавства з метою наближення податкового обліку до бухгалтерського.

Разом з тим, ведення податкового та бухгалтерського обліку за однією схемою є неможливим, що вимагає пошуку шляхів відображення в обліку таких відмінностей.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми, котрим присвячується стаття. Зміни у Податковому кодексі України (далі ПКУ) не вирішують питання узгодження показників податкової та фінансової звітності. Натомість з'являється поняття «податкові різниці», яке потребує ретельного вивчення та аналізу. Виходячи з цього, з'являється необхідність створення нової методики визначення податкових різниць при розрахунку оподаткованого фінансового результату.

Формування мети і завдання дослідження. Метою статті є дослідження проблеми взаємозв'язку систем бухгалтерського та податкового обліку при визначенні податкових різниць у нормативно-правових документах, їх впливу на підвищення достовірності даних фінансової та податкової звітності та розробка пропозиції щодо удосконалення обліку податкових різниць.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Одним з важливих напрямів розвитку вітчизняної системи бухгалтерського обліку є інтеграція бухгалтерського і податкового обліку та створення єдиного облікового середовища, яке здатне задовольнити потреби та інтереси користувачів різних типів звітності.

З прийняттям 01.01.2012 р. Податкового кодексу України (далі ПКУ) було здійснено спробу об'єднати бухгалтерський і податковий облік через введення нової моделі визначення податкової бази податку на прибуток. Протягом останніх двох років Міністерством фінансів України проводиться робота з науково-методичного забезпечення механізму оподаткування господарської діяльності.

Враховуючи інтереси бізнес-середовища держава намагається оптимізувати базу оподаткування. Але так як на даний час застосовуються різні підходи до визнання доходів і витрат, існують певні відмінності відображення економічних операцій у бухгалтерському та податковому обліку. Основними причинами цих відмінностей є:

— визнання доходів або витрат лише одним із обліку: бухгалтерським або податковим;

— відмінності у визнанні доходів і витрат у звітному періоді, які виникають через розбіжність у часі при відображення у бухгалтерському або податковому обліку.

Зважаючи на можливі розбіжності між критеріями визнання доходів і витрат у бухгалтерському обліку та податковому законодавстві, виникають податкові різниці.

Поняття «податкової різниці» визначається ПКУ як різниця, яка виникає між оцінкою і критеріями визнання доходів, витрат, активів, зобов'язань за національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку (далі П(С)БО) або міжнародними стандартами фінансової звітності (далі МСФЗ), та доходами і витратами, визначеними згідно з розділом III цього Кодексу [1, пп. 14.1.188].

Ухвалення ПКУ стало передумовою розрахунку оподаткованого прибутку з урахуванням податкових різниць, так як це є основою обліку багатьох країн світу. Нині в Україні вже здійснюється процес реформування системи бухгалтерського обліку, зокрема наближення національної системи до міжнародних стандартів. Його основна мета — створити умови для безпосереднього застосування МСФЗ для ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності українськими підприємствами.

Важливим кроком було введення Положення бухгалтерського обліку «Податкові різниці» (далі ПБО «Податкові різниці»), яке визначає засади формування в бухгалтерському обліку інформації про податкові різниці та її розкриття у фінансовій звітності [2, Р.І п. 1].

ПБО «Податкові різниці» не суперечить і не змінює П(С)БО 17 «Податок на прибуток», яке залишається чинним, а тільки доповнює його. Так, П(С)БО 17 спрямоване на формування методологічних засад розкриття в балансі інформації про податкові різниці. Натомість ПБО «Податкові різниці» визначає методологію формування інформації про анулювання податкових різниць упродовж звітного періоду, їхній вплив на формування податкового прибутку та розкриває зв'язок між податковим та обліковим прибутками.

Згідно ПБО «Податкові різниці» та П(С)БО 17 «Податок на прибуток» податкові різниці поділяються на тимчасові та постійні [2, 7 Р.І п. 3, Р.ІІ п. 8; 3, п. 7] (рис. 1).

Постійна податкова різниця — податкова різниця, яка виникає у звітному періоді та не анулюється в наступних звітних подат-

кових періодах. Виникнення постійних різниць пояснюється тим, що окремі доходи і витрати визнаються лише при розрахунку бухгалтерського або податкового прибутку.

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

Дані про тимчасові та постійні податкові різниці, які мають враховуватися при визначенні податкового прибутку (збитку) звітного періоду, узагальнюються у зведеному реєстрі за відповідними класифікаційними групами. Разом з тим підприємствам надано самостійність у виборі способу відображення податкових різниць в облікових реєстрах.



Рис. 1 Види податкових різниць

Згідно ПКУ, з 01.01.2014 р. платник податку на прибуток зазначає тимчасові та постійні податкові різниці за формою, установлену центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну фінансову політику [1, п. 46.2].

Також, відповідно до пп. 17.1.12 цього кодексу платник податку на прибуток повинен за методикою, затвердженою Міністерством фінансів України, вести облік тимчасових і постійних податкових різниць і використовувати дані такого обліку для складання декларації з податку на прибуток [1]. Дана методика затверджена у вигляді ПБО «Податкові різниці» та набула чинності з 01 січня 2013 року.

Інформація про тимчасові та постійні податкові різниці, які мають враховуватися при визначенні податкового прибутку (зби-

тку) звітного періоду, узагальнюються у зведеному реєстрі за відповідними класифікаційними групами. Разом з тим підприємствам надано самостійність у виборі способу відображення податкових різниць в облікових реєстрах.

З метою визначення суми тимчасових податкових різниць, що мають бути оподатковані у звітному періоді, наведемо приклад тимчасових податкових різниць, що підлягають оподаткуванню у звітному періоді та тих, що підлягають вирахуванню (рис. 2).

ТИМЧАСОВІ ПОДАТКОВІ РІЗНИЦІ	
Тимчасова різниця, що підлягає оподаткуванню ? Амортизація основних виробничих фондів ? Дебіторська заборгованість по сплачених авансах постачальникам ? Витрати майбутніх періодів ? Відстрочені податкові зобов'язання ? Витрати на поліпшення (модернізація, модифікація, дообладнання тощо) основних виробничих засобів в сумі що не ???	Тимчасова різниця, що підлягає вирахуванню ? Сплачені аванси постачальникам ? Отримані аванси від замовників робіт та послуг ? Доходи майбутніх періодів ? Відстрочені податкові активи ? Витрати, пов'язані з резервом сумнівних боргів

Рис. 2. Види тимчасових податкових різниць

Доходи та витрати за даними бухгалтерського обліку коригуються на суму постійних податкових різниць і частину суми тимчасових податкових різниць, що відноситься до звітного періоду. При цьому коригування відбувається як у бік збільшення, так і в бік зменшення. Виходячи з того, що постійні податкові різниці виникають за господарськими операціями звітного періоду і мають бути анульовані до звітної дати, вони у повному обсязі включаються до суми податкових різниць звітного періоду. Якщо цього анулювання не сталося, вони мають бути перекваліфіковані у тимчасові податкові різниці.

У свою чергу, тимчасові податкові різниці, що виникають за господарськими операціями звітного періоду, підлягають анулюванню в майбутніх періодах, тому вони не включаються до суми податкових різниць звітного періоду. Водночас, до суми податкових різниць звітного періоду включаються анульовані впродовж цього періоду, повністю або частково, тимчасові податкові різниці, які виникли за господарськими операціями минулих звітних періодів.

Отже, доходи та витрати за даними бухгалтерського обліку коригуються на постійні та тимчасові податкові різниці для визначення прибутку до оподаткування. У зв'язку з цим підприємство повинно вести бухгалтерський облік постійних і тимчасових податкових різниць, визначених відповідно до ПКУ, і забезпечувати накопичення інформації про них у регістрах бухгалтерського обліку.

Підприємства змушені вести облік податкових різниць як для цілей достовірного відображення результатів діяльності у фінансовій звітності, так і для правильного її оподаткування. Водночас реформування бухгалтерського обліку в частині податкових різниць супроводжується рядом суперечливих положень, серед яких:

1. Головний мотивуючий чинник запровадження обліку податкових різниць і відображення відповідної інформації у звітності полягає лише в тому, щоб змусити підприємства максимально розкрити контролюючим органам інформацію стосовно того, які конкретні чинники враховані або не враховані в розрахунку бухгалтерського і оподаткованого прибутку. Таким чином, звітування з податкових різниць додатково ускладнює звітність для підприємства, а її розкриття збільшує рівень небезпеки за рахунок можливості застосування відповідної відкритої інформації проти його інтересів.

2. Доповнення Звіту про сукупний дохід (Звіту про фінансові результати) окремим розділом «Податкові різниці» перенавантажує фінансову звітність, забезпечує інтереси лише однієї групи користувачів — податкових органів і збільшує трудомісткість ведення обліку і складання звітності.

3. Процес документування податкових різниць повинен враховувати специфіку їх розрахунків. Суми різниць можна виявити переважно на етапі порівняння зведених аналітичних і навіть синтетичних даних, а не збору первинних даних. Наприклад, певна

частина матеріальних витрат може не потрапити до податкових витрат у зв'язку із неналежністю їх до господарської діяльності платника податку.

З іншого боку, облік податкових різниць дозволяє посилити його фіскальну функцію через зміцнення механізму контролю з боку Міністерства доходів і зборів України господарської діяльності за показниками декларації з податку на прибуток. При цьому з'являються додаткові джерела інформації для цілей контролю — реєстри податкових різниць і форми фінансової звітності платника податку на прибуток.

Вивчення світової практики дало змогу створити методику розрахунку оподаткованого прибутку в Україні та відображення в бухгалтерському обліку податкових різниць. Застосування податкових різниць надає можливість показати взаємозв'язок між доходами та витратами для визначення фінансового та податкового прибутків, що, у свою чергу, допоможе платникам податків посилити правову позицію при захисті своїх порушених прав у судах, а контролюючим органам — дозволить об'єктивніше здійснювати процес перевірок.

Перед сучасними вченими стоїть важливе завдання розробки та відпрацювання методики визначення податкових різниць відповідно до умов ПКУ при розрахунку оподаткованого фінансового результату. Така методика необхідна для забезпечення практичних потреб бухгалтерів у контексті відображення податкових різниць у звітності.

Висновки і перспективи подальших досліджень у даному напрямку. Взаємоузгодження показників фінансової та податкової звітності є одним із важливих аспектів удосконалення системи бухгалтерського обліку. На даний час, через розбіжності визнання доходів і витрат у бухгалтерському обліку виникають податкові різниці. Вони поділяються на тимчасові та постійні. Перелік тимчасових і постійних податкових різниць не є вичерпним і може змінюватися підприємством відповідно до його особливостей з метою дотримання вимог бухгалтерського обліку та податкового законодавства і забезпечення достовірних облікових даних. Підсумкову інформацію про податкові різниці необхідно відображати у зведеному реєстрі бухгалтерського обліку, який одночасно буде розрахунком об'єкта оподаткування податком на прибуток і надаватиме користувачам повну, правдиву та неупереджену інформацію про формування прибутку до оподаткування за даними бухгалтерського обліку, відповідно до вимог ПКУ.

Основними проблемами відображення в обліку податкових різниць на підприємстві є:

— визнання тимчасових і постійних податкових різниць на підприємстві;

— ускладнення форми звітності для заповнення платниками податків.

З метою гармонізації бухгалтерського та податкового обліку податкових різниць ми вважаємо необхідним:

— розробити підприємствами перелік тимчасових і постійних податкових різниць і внести їх до Наказу про облікову політику підприємства;

— розробити документ, де відображатимуться податкові різниці для управлінського обліку на підприємстві, що допоможе при складанні обов'язкової фінансової звітності підприємства;

— внести зміни у порядок складання декларації з податку на прибуток, враховуючи постійні та тимчасові податкові різниці, на які коригуватиметься обліковий прибуток.

Перспективами подальших досліджень є розробка методичних рекомендацій до ПБО «Податкові різниці» та спрощення ведення бухгалтерського обліку податкових різниць.

Бібліографічний список

1. Податковий Кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI (із змінами і доповненнями) / Сайт у мережі Інтернет / [Електронний ресурс] // Режим доступу до матеріалів: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>.

2. Положення бухгалтерського обліку «Податкові різниці» затверджено Міністерством фінансів України від 25.01.2011 р. № 27 / Сайт у мережі Інтернет / [Електронний ресурс] // Режим доступу: <http://prou4ot.info/index.php?section=browse&CatID=92>

3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток», затверджено Міністерством фінансів України від 28 грудня 2000 р. № 353 / Сайт у мережі Інтернет / [Електронний ресурс] // Режим доступу: <http://pro-u4ot.info/index.php?section=browse&CatID=92>

4. Кіляр О. Р. Нормативно-правове регулювання обліку податкових різниць / О.Р. Кіляр // Інноваційна економіка. — 2012. — Вип. 37. — С. 230–235.

5. *Королецька Т. О.* Види податкових різниць та нове законодавство / Т.О. Королецька, І. І. Мельничук // Сталій розвиток економіки. — 2012. — С. 270–272.
6. *Ловінська Л. Г.* Розрахунок податкових різниць за даними бухгалтерського обліку / Л. Г. Ловінська // Вісник податкової служби. — 2007. — №11 (438). — С. 32.
7. *Лоханова Н. О.* Проблеми відображення податкових різниць в обліку і звітності вітчизняних підприємств / Н. О. Лоханова // Одеський національний економічний університет. — 2012.
8. *Малишкін О. І.* Аналіз методичних підходів щодо визначення податкових різниць з податку на прибуток / О. І. Малишкін // Міжгалузева академія управління. — 2012. — С. 487–489.
9. *Озеран В. О.* Відображення інформації про податкові різниці у звітності підприємства: світовий та вітчизняний досвід / В.О. Озеран, А. В. Озеран // Національний університет. — Львівська політехніка, 2011. — С. 480–481.
10. *Смирнова О.* Податкові різниці: перезавантаження / О. Смирнова // Податкова правда. — 2013. — Вип. 5. — С. 38–41.

References

1. Podatkovyj Kodeks Ukraini No 2755-VI Sait v merezhi Internet. / [Elektronnyi resurs] // Rezhym dostupu do materialiv: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>.
2. Polozhennia buhgalterskogo obliku «Podatkovi riznytsi» zatverdzheno MFU 25.01.2011 r. № 27 Sait v merezhi Internet. / [Elektronnyi resurs] // Rezhym dostupu do materialiv: <http://prou4ot.info/index.php?section=browse&CatID=92>.
3. Polozhennia (standart) buhgalterskogo obliku 17 «Podatok na prybutok», zatverdzheno MFU 28.12.2000 r. № 353. Sait v merezhi Internet. / [Elektronnyi resurs] // Rezhym dostupu do materialiv: <http://pro-u4ot.info/index.php?section=browse&CatID=92>.
4. *Kilyar, O. R.* Normatyvno-pravove reguliuvannia obliku podatkovykh riznyts/ O. R. Kilyar // Innovatsiyna ekonomika, Vypusk 37. — 2012. — P. 230–235. [In Ukrainian]
5. *Koroletska, T. O.* Vydy podatkovykh riznyts ta nove zakonodavstvo / T. O. Koroletska, I. I. Melnychuk // Stalyi rozvytok ekonomiky. — 2012. — P. 270–272. [In Ukrainian]
6. *Lovinska, L. G.* Rozrahunok podatkovykh riznyts za danymy buhgalterskogo obliku / L. G. Lovinska // Visnyk podatkovoi sluzhby, №11 (438). — 2007. — P. 32. [In Ukrainian]

7. Lohanova, N. O. Problemy vidobrazhennia podatkovykh riznyts v obliku i zvutnosti vitchyznianiyn pidpryemstv/ N. O. Lohanova // Odeskyi natsionalnyi ekonomichnyi universytet. — 2012. [In Ukrainian]

8. *Malyshkin, O. I.* Analiz metodychnykh pidhodiv shchodo vyznachennia podatkovykh riznyts z podatku na prybutok/ O. I. Malyshkin // Mizhgaluzeva akademiya upravlinnia. — 2012. — P. 487–489. [In Ukrainian]

9. *Ozeran, V. O.* Vidobrazhennia informatsii pro podatkovu riznytsi u zvutnosti pidpryemstva: svitovyi ta vitchyznianiyn dosvid / V. O. Ozeran, A. V. Ozeran // Natsionalnyi universitet. — Lvivska politehnika (2011). — P. 480–481. [In Ukrainian]

10. *Smirnova, O.* Podatkovi riznytsi: perezhavantazhennia / O. Smirnova // Podatkova pravda, vyp. 5. — 2013. — P. 38–41. [In Ukrainian]

Стаття надійшла до редакції 15 лютого 2014 р.

УДК 657.1

Егорова Анастасия Геннадиевна,

аспирант кафедры учета

предпринимательской деятельности

ГБУЗ «КНЭУ имени Вадима Гетьмана»

(03680, Украина, Киев, пр-т Победы, 54/1)

E-mail: nastya91@bigmir.net

ПУТИ ГАРМОНИЗАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО И НАЛОГОВОГО УЧЕТА НАЛОГОВЫХ РАЗНИЦ

АННОТАЦИЯ. В статье дается определение налоговых разниц и рассматривается их роль в определении финансовых результатов на предприятии. Автором рассмотрены нормативно-правовые документы, которые регламентируют порядок учета налоговых разниц в Украине и приведены основные виды налоговых разниц. Главной проблемой является определение финансовых результатов предприятия при наличии расхождений в бухгалтерском и налоговом учете. Так как ведение налогового и бухгалтерского учета по одной схеме невозможно, важным является поиск путей отражения в учете налоговых разниц. Это позволяет определить возможности дальнейшего улучшения учета налоговых разниц на предприятии. В статье раскрываются основные правила отражения налоговых разниц в финансовой отчетности согласно действующего законодательства Украины.

КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА: временные налоговые разницы, постоянные налоговые разницы, налоговый учет, бухгалтерский учет, налог на прибыль.

UDC 657.1

Iegorova Anastasiia Gennadiivna,

Postgraduate, Department of entrepreneurship accounting
Kyiv National Economic University named after Vadim Getman
(54/1, Prospect Peremogy, Kyiv, Ukraine, 03680)
E-mail: nastya91@bigmir.net

THE WAYS OF HARMONIZATION OF ACCOUNTING AND TAX ACCOUNTING OF TAX DIFFERENCES

ABSTRACT. *The essence of tax differences and their role in determining financial results on an enterprise is defined in the article. The author examined the principal legal documents that regulate the process of tax differences accounting in Ukraine and presented the main types of tax differences. Determining financial outcome of an enterprise in the terms of existant deviations in accounting and tax accounting is a major problem. It is important to look for the ways of reflecting tax differences in the accounting, as conducting accounting and tax accounting under the same scheme is impossible. This enables to define the possibilities for further improvement of tax differences accounting on an enterprise. The main rules of reflecting tax differences in financial statements according to the existing legislation of Ukraine are disclosed in the article.*

KEY WORDS: temporary tax differences, constant tax differences, tax accounting, accounting, income tax.