

ЗАСТОСУВАННЯ ПОДАТКОВИХ РІЗНИЦЬ В ОБЛІКОВІЙ ПРАКТИЦІ

Т.І. Хомуляк

Львівський інститут банківської справи
Університету банківської справи НБУ, taryh@yandex.ru

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. Розрізняють постійні та тимчасові податкові різниці.

Постійна податкова різниця – податкова різниця, яка виникає у звітному періоді та не анулюється в наступних звітних податкових періодах. Постійна податкова різниця, що підлягає вирахуванню, – постійна податкова різниця, що призводить до зменшення податкового прибутку (збільшення податкового збитку) звітного періоду. Постійна податкова різниця, що підлягає оподаткуванню, – постійна податкова різниця, що збільшує податковий прибуток (зменшує податковий збиток) звітного

періоду. Тимчасова податкова різниця – податкова різниця, яка виникає у звітному періоді та анулюється в наступних звітних податкових періодах [1].

Прийняття податкового кодексу України (ПКУ) було направлене на гармонізацію бухгалтерського та податкового законодавства. З набуттям ним чинності методологічними засадами податкового законодавства стали принципи бухгалтерського обліку. Зокрема порядок визначення об'єкту оподаткування згідно з принципом нарахування та відповідності доходів і витрат. Саме положеннями ПКУ передбачено нову методику визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток.

Разом з тим, на відміну від підходів бухгалтерського обліку до визнання доходів і витрат, в податковому законодавстві враховується суспільне значення витрат, реалізуються механізми недопущення ухилення від оподаткування та оптимізується база оподаткування. У зв'язку з цим існують розбіжності між критеріями визнання доходів і витрат в бухгалтерському обліку та податковому законодавстві, що й обумовлює виникнення податкових різниць. Податкові різниці виникають тільки в наслідок здійснення господарських операцій, які мають різну оцінку чи критерії визнання в бухгалтерському обліку та податковому законодавстві.

На міжнародному рівні питання відображення таких різниць у фінансовій звітності піднімалось ще у 1979 році та знайшло своє тлумачення у Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку (МСБО) 12 «Облік податку на прибуток» [2].

На національному рівні методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати, доходи, активи і зобов'язання з податку на прибуток, податкові різниці та її розкриття у фінансовій звітності до недавня регулювалися лише положенням (стандартом) бухгалтерського обліку (П(С)БО) 17 «Податок на прибуток» [3].

Проте на виконання норм ПКУ Міністерством фінансів України наказом від 25.01.2011 № 27 затверджено Положення бухгалтерського обліку (ПБО) «Податкові різниці», яке визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про податкові різниці та її розкриття у фінансовій звітності [1].

Дане ПБО не суперечить і не замінює П(С)БО 17, яке залишається чинним, а лише доповнює та уточнює його. Так, П(С)БО 17 спрямовано на формування методологічних засад розкриття, насамперед, в балансі інформації про залишки не анульованих тимчасових податкових різниць, які «матеріалізовані» в активах та зобов'язаннях. Натомість ПБО «Податкові різниці» визначає методологію формування інформації про анулювання податкових різниць протягом звітного періоду, їх вплив на формування податкового прибутку та розкриває зв'язок між податковим та обліковим прибутками. Інформація сформована про податкові різниці відповідно до ПБО «Податкові різниці» розкриватиметься, насамперед, у Звіті про фінансові результати.

ПБО «Податкові різниці» поширюється на всіх юридичних осіб, які згідно із законодавством є платниками податку на прибуток, за виключенням банків, бюджетних установ та суб'єктів малого підприємництва – юридичних осіб, що відповідно до критеріїв ПКУ застосовують порядок спрощеного бухгалтерського обліку доходів і витрат відповідно до П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва».

Метою запровадження нового ПБО була необхідність встановлення зв'язку між обліковим і податковим прибутком шляхом розробки методики визначення податкового прибутку звітного періоду за даними бухгалтерського обліку через коригування облікового прибутку на суму податкових різниць звітного періоду.

Це призвело до доповнення термінології бухгалтерського обліку поняттями «податкова різниця» і «постійна податкова різниця» з наступним тлумаченням їх різновидів та уточненням терміну «тимчасова податкова різниця» у відповідності з нормами ПКУ.

Щодо алгоритму розрахунку податкового прибутку за даними бухгалтерського обліку. При визначенні податкового прибутку звітного періоду за даними бухгалтерського обліку обліковий прибуток, коригується на суму постійних податкових різниць та частину суми тимчасових податкових різниць, що відноситься до звітного періоду. При цьому коригування відбувається як у бік збільшення, так і в бік зменшення, залежно від характеру податкових різниць і їх впливу на податковий прибуток.

Виходячи з того, що постійні податкові різниці, виникають за господарськими операціями звітного періоду і мають бути анульовані до звітної дати (якщо цього не сталося вони мають бути перекваліфіковані у тимчасові податкові різниці) вони у повному обсязі включаються до суми податкових різниць звітного періоду. Натомість тимчасові податкові різниці, що виникли за господарськими операціями звітного періоду анулюються у майбутніх періодах, тому до суми податкових різниць звітного періоду вони не включаються. Проте до суми податкових різниць

звітнього періоду включаються анульовані протягом цього періоду повністю або частково тимчасові податкові різниці, які виникли за господарськими операціями минулих звітних періодів.

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 і модернізації тощо за підходами та методами, відмінними від вимог податкового законодавства), відносяться до податкових різниць відповідного звітнього періоду 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 [4].

До податкових різниць звітнього періоду в міру амортизації основних засобів, з якими пов'язано виникнення тимчасової податкової різниці, частина загальної суми різниці пропорційно нарахованій амортизації буде відноситись до відповідної класифікаційної групи податкових різниць, в залежності від об'єкту на який відноситься амортизація таких основних засобів.

Тимчасові податкові різниці, які виникають за господарськими операціями, пов'язаними з придбанням запасів чи виробництвом готової продукції, включаються до суми податкових різниць звітнього періоду, в якому реалізовані відповідні запаси.

Тимчасові податкові різниці, які виникають за іншими господарськими операціями, включаються до суми податкових різниць звітнього періоду, коли актив чи зобов'язання, з яким пов'язані такі податкові різниці, реалізується, погашається тощо.

Податкові різниці можуть виникати в наслідок здійснення операцій з активами або зобов'язаннями, понесенням витрат або отриманням доходів, які мають відмінні критерії визнання і оцінки у податковому законодавстві і нормативно-правових актах з бухгалтерського обліку. Тому виявлення податкової різниці має здійснюватися на етапі первинного визнання і реєстрації первинного документу, яким оформлена відповідна операція. Таким чином, при систематизації інформації, що міститься у прийнятих до обліку первинних документах, в регістрах синтетичного та аналітичного обліку обов'язково проводиться аналіз господарської операції на наявність податкових різниць.

Враховуючи, що податкові різниці не є самостійним об'єктом обліку, а пов'язані з конкретними активами, зобов'язаннями, доходами і витратами інформація про них накопичується в регістрах бухгалтерського обліку у яких відображаються такі активи, зобов'язання, доходи і витрати, зокрема шляхом виділення окремих граф для їх відображення (за відповідною класифікацією – тимчасова або постійна) або в інший спосіб, що забезпечуватиме реєстрацію і накопичення відповідної інформації для її розкриття у фінансовій звітності.

Тимчасові податкові різниці розподіляються між звітними періодами та активами і зобов'язаннями, пов'язаними з ними, для врахування при визначенні податкового прибутку і відображення сум тимчасових податкових різниць, що припадають на звітний період, у відповідних регістрах бухгалтерського обліку, наприклад з обліку нарахування і розподілу амортизації, тощо.

Дані про тимчасові та постійні податкові різниці, які мають враховуватися при визначенні податкового прибутку (збитку) звітнього періоду, що наведені у відповідних регістрах бухгалтерського обліку, узагальнюються у зведеному регістрі за відповідними класифікаційними групами.

Такими чином, до існуючої системи регістрів на підприємстві для обліку податкових різниць має бути додано ще один регістр для узагальнення інформації про податкові різниці звітнього періоду. Відповідна інформація має бути представлена в розрізі класифікаційних груп податкових різниць з виділенням постійних та тимчасових податкових різниць.

Для цілей бухгалтерського обліку розрізняють такі податкові різниці, які враховуються при визначенні податкового прибутку за звітний період, а саме податкові різниці: щодо доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг); щодо інших операційних доходів; щодо інших доходів; щодо собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг); щодо інших операційних витрат; щодо інших витрат; щодо надзвичайних доходів; щодо надзвичайних витрат.

В основу класифікації покладено групи доходів і витрат, які виділені П(С)БО 15 «Дохід» та П(С)БО 16 «Витрати». Таким чином інформація про податкові різниці є зіставною з показниками Звіту про фінансові результати.

Отже внесені зміни до ПКУ щодо визначення переліку податкових різниць та запровадження ПБУ «Податкові різниці» значно спростить ведення бізнесу в Україні як для вітчизняних, так й іноземних інвесторів.

Подібні законодавчі новації дозволять великим корпораціям відносити витрати з гарантійного обслуговування на собівартість, малому і середньому бізнесу спростять систему ведення обліку і зменшать бухгалтерські навантаження. Як результат, вплив на ціноутворення виробленої в Україні продукції, підвищення ефективності використання ресурсів за рахунок зменшення витрат на визначення зобов'язань з податку на прибуток та складання податкової звітності підприємствами, а також за рахунок спрощення адміністрування податку.

Список використаних джерел:

1. Положення бухгалтерського обліку «Податкові різниці» затверджене наказом Міністерства фінансів України від 21.02.11р. № 27. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0212-11>.
2. Международные стандарты финансовой отчетности 2007. М.: Аскери-АССА, 2007. – 1078 с.
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток» затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.12.00р. № 353. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0047-01/print1154500791191400>.
4. Податковий кодекс України // Верховна Рада України; Кодекс України, Закон, Кодекс від 02.12.2010 № 2755-VI. – ЛІГА: ЕЛІТ. Версія 7.7.1.