

ПИТАННЯ ОБЛІКУ ПОДАТКОВИХ РІЗНИЦЬ

Постановка проблеми в загальному вигляді. Тривалий час в економічній літературі, на сторінках періодичних видань та науково-практичних конференціях обговорюються питання можливостей зближення бухгалтерського та податкового обліку з точки зору виявлення різниць, що виникають під час визначення фінансового результату діяльності підприємства та оподаткованого прибутку. Особливого значення дана проблема набула після затвердження Податкового кодексу України згідно якому було узгоджено дату виникнення доходу в бухгалтерському та податковому обліку. Незважаючи на це, лишилося ще багато різниць, які виникають між бухгалтерським та оподатковуваним прибутком та залежать не тільки від підприємства, а й особливостей визнання доходів та витрат в Податковому кодексі України [1]. З моменту введення в дію даного законодавчого документу було затверджене Положення бухгалтерського обліку 27 «Податкові різниці» [2], але чіткого механізму організації обліку податкових різниць так і не розроблено. І це стосується не тільки тимчасових різниць, але й постійних.

Зазначене вище доводить подальшу доцільність проведення досліджень щодо з'ясування: причин виникнення податкових різниць; групування різниць за видами діяльності; впливу податкових різниць на остаточний фінансовий результат діяльності підприємства; можливостей ведення аналітичного обліку податкових різниць для прийняття в подальшому необхідних управлінських рішень щодо їх усунення.

Аналіз досліджень і публікацій останніх років. Проведений аналіз нормативних актів, які регулюють облік податку на прибуток свідчить про те, що даному питанню недостатньо приділяється уваги в чинних нормативних документах. Згідно П(с)БО 17 «Податок на прибуток» підприємства незалежно від форм власності (крім бюджетних організацій), які є платниками податку на прибуток, повинні визначити розбіжності між показниками прибутку в фінансовій та податковій звітності [3]. У стандарті також наведено визначення таких понять як обліковий прибуток (збиток) і податковий прибуток (збиток). Однак вказані питання не знайшли остаточного вирішення.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. У науковій літературі окремі питання організації обліку податку на прибуток розглядаються в працях Ф. Бутинця, Л. Городянської, І. Журавської, Ж. Піскової, О. Мачулки, Н. Лабінцева, Е. Цепілової, А. Малишкіна та ін. У більшій мірі автори роблять спроби наблизити бухгалтерський та податковий облік тимчасових різниць, розширити їх перелік, але ще досі практично відсутні матеріали про впровадження нормативів Кодексу в систему бухгалтерського обліку.

Формулювання цілей статті (постановки завдання). Метою даної статті є аналіз діючих нормативних документів з питань обліку податку на прибуток, розгляд рекомендацій окремих авторів за даними питаннями та визначення можливих шляхів організації обліку тимчасових та постійних різниць між фінансовим та оподатковуваним прибутком на підприємствах.

Виклад основного матеріалу дослідження. Фінансовий та податковий облік мають різні цілі. Метою фінансового обліку та звітності є надання користувачам повної і правдивої інформації щодо фінансового стану, результатів діяльності та руху грошових коштів підприємства для прийняття необхідних управлінських рішень. Мета податкового обліку – визначити суму зобов'язань платника податку перед бюджетом згідно з діючим податковим законодавством.

Як правило, спочатку в бухгалтерському обліку за допомогою первинної документації, окремих розрахунків, різних довідок і системи рахунків бухгалтерського обліку формується в

облікових регістрах інформація про фактичні прибутки та витрати підприємства, а якщо облік автоматизований, то в машинограмах – відомостях по кожному рахунку, субрахунку. А потім з даних бухгалтерського обліку отримують відомості про доходи і витрати в податковому обліку. При цьому для правильного їх визначення необхідно аналізувати не тільки склад доходів і витрат, але й досліджувати усі зближення по окремим витратам, які передбачаються Податковим кодексом України.

Мета визначення облікового прибутку до оподаткування при складанні фінансової звітності полягає в тому, щоб усунути існуючий вплив податкових різниць на фінансовий результат від різних видів діяльності підприємства.

Вимоги щодо необхідності обліку податкових різниць виходять, перш на все, з Податкового кодексу України, а запропонована методика їх обліку в П(с)БО 27 «Податкові різниці» не витримує критики, тому що не розроблена сама система обліку даних різниць, не конкретизовані витрати і доходи, які не ураховуються при визначенні оподатковуваного прибутку, а тільки знаходять відображення в бухгалтерському обліку. На жаль, не завжди бухгалтерам під силу розібратися в діючих обмеженнях щодо складу та розміру витрат, які мають ураховуватися при визначенні оподатковуваного прибутку. Крім того, слід передбачати той фактор, що при складанні податкової звітності іноді виникають потреби у керівників підприємства сплачувати занижену суму податку на прибуток. Що стосується фінансової звітності складеної згідно Міжнародних стандартів фінансової звітності, то вона має бути більш правдивою для інвесторів.

Спроба узагальнити перелік тимчасових різниць була зроблена в 2010 році в Науково-практичному коментарі під редакцією М. Азарова [4]. Даний перелік уточнювався окремими авторами та значно розширився [5, с. 46-56; 6, с. 20-26; 7 с. 12-21]. Однак сама система обліку тимчасових різниць до кінця не продумана. Крім того, використання рахунків 17 «Відстрочені податкові різниці» та 54 «Відстрочені податкові зобов'язання» для обліку тимчасових різниць тільки ускладнюють систему бухгалтерського обліку. Адже на цих рахунках ураховуються тільки суми податку на прибуток, який обчислений з загальної суми тимчасових різниць між бухгалтерським та оподатковуваним прибутком.

Крім того, потрібно забезпечити узагальнення на даних рахунках сум тимчасових різниць за видами діяльності, що наведені в Положенні № 27. Можливо мають рацію автори, що вважають за необхідність відображати тільки тимчасові різниці оскільки саме вони впливають на рішення користувачів звітності [8]. При цьому під користувачами звітності, в більшій мірі, розуміють організації, що отримують фінансову звітність, акціонерів та інших засновників. Однак, діюча система обліку тимчасових різниць не дозволяє в повній мірі проводити детальний аналіз причин їх виникнення. У такій ситуації заслуговують увагу рекомендації авторів щодо використання в бухгалтерському обліку окремих субрахунків у складі рахунків 8 та 9 класу для узагальнення витрат подвійного призначення, а саме двох субрахунків: «Витрати, які враховуються в податковому обліку» та «Витрати, що не враховуються у податковому обліку». Або є можливість ведення окремих аналітичних рахунків чи забалансових рахунків [7, с. 12-22].

Ураховуючи, що в зв'язку з введенням Податкового кодексу України значно зменшилася сума тимчасових різниць між двома видами обліку, тому можливість у використанні рахунків 17 та 54 може відпасти. Достатньо буде налагодити аналітичний облік тимчасових різниць, для контролю за ними та більше приділити уваги аналізу постійних різниць між бухгалтерським та оподатковуваним прибутком.

Не можна не відзначити і той факт, що якщо суми тимчасових різниць необхідно, як правило, визначати по завершенню року, то суму постійних різниць доцільно накопичувати протягом року. Це пояснюється необхідністю аналізу цих різниць із причин і характеру виникнення, виявлення резервів зниження непродуктивних втрат підприємства, що списуються за рахунок власного прибутку та накопичуються у складі постійних різниць. Між цим, окремі автори [8, с. 12-22] вважають, що необхідно формувати інформацію тільки про тимчасові

різниці, що можуть вплинути на оподатковуваний прибуток в наступних періодах, тоді як інформація про постійні різниці для користувачів фінансової звітності взагалі не потрібна.

Звичайно, розмаїття здійснюваних на підприємствах різних видів економічної діяльності господарських операцій не дозволяють передбачити та показати усі можливі відхилення облікового прибутку від оподаткованого. Тому доречно обмежитися, затвердженням на кожному конкретному підприємстві переліку типових випадків в Додатку до наказу «Про облікову політику підприємства». При цьому слід ураховувати, що можливі також постійні різниці як у бік збільшення бухгалтерського прибутку, так і в бік його зменшення, але при цьому вони жодним чином не впливають на розмір оподаткованого прибутку. Тоді як, тимчасові різниці, як правило, впливають на розмір саме оподаткованого прибутку. Узагальнення інформації про постійні різниці доцільно вести у спеціальних реєстрах за видами виникнення різниць, у зіставленні з попереднім звітним періодом та, що особливо важливо, наростаючим підсумком з початку року. Узагальнення інформації про постійні різниці протягом року дозволить проаналізувати їх склад та вплив на розмір відхилень між обліковим та оподатковуваним прибутком, а це представляється необхідним для прийняття адекватних управлінських рішень.

Висновки з даного дослідження і перспективи подальших розробок. У результаті проведеного дослідження доведено, що: по-перше, чинна нормативна база не є досконалою, законодавцям не вдалося досягнути єдності між системою податкового та бухгалтерського обліку; по-друге, для обліку відхилень доречно на кожному підприємстві розробити Перелік типових ситуацій, що призводять до виникнення податкових різниць; по-третє, узагальнення інформації про податкові різниці доречно проводити у реєстрах за видами виникнення різниць, у зіставленні з попереднім звітним періодом та наростаючим підсумком з початку року. Перспективами подальших досліджень в даному напрямку може стати розробка дієвої системи обліку податкових різниць.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Податковий кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010 р. (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>. - Назва з екрану.
2. Положення бухгалтерського обліку «Податкові різниці», затверджене наказом Міністерства фінансів України № 27 від 25.01.2011 р. [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Міністерства фінансів України. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article%3fart_id=286948&cat_id=285157. - Назва з екрану.
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток», затверджене наказом Міністерства фінансів України № 353 від 28.12.2000 р. (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0047-01>. - Назва з екрану.
4. Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України / кол. авторів; за заг. ред. М. Я. Азарова. – У 3 томах – К.: Міністерство фінансів України, 2010. – 834 с.
5. Лабинцев Н., Цепилова Е., Малышкин А. Учет налога на прибыль в Украине и России // //Бухгалтерский учет и аудит. – 2013. – № 4. – С. 46-56.
6. Мачулка О. Методика учета налоговых разниц в Украине // Бухгалтерский учет и аудит. – 2013. – № 2. – С. 46 -56.
7. Журавская И. Налоговые разницы как способ взаимосогласованности бухгалтерского учета и налоговых расчетов: учетный аспект // Бухгалтерский учет и аудит. – 2011. – № 12. – С. 12-22.
8. Довгопол Н., Нестеренко М. Налоговые разницы-2: старые проблемы в новом формате // Бухгалтерский учет и аудит. – 2013. – № 5. – С. 35 – 45.