

УДК 657.446

Редзюк Т.Ю.

старший викладач

Національного університету харчових технологій

Казанівська О.Т.

студентка

Національного університету харчових технологій

ВЗАЄМОДІЯ ФІНАНСОВОГО ТА ПОДАТКОВОГО ОБЛІКУ ПРИ ОБЧИСЛЕННІ ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК

INTERACTION OF FINANCIAL AND TAX ACCOUNTING IN THE CALCULATION OF INCOME TAX

АНОТАЦІЯ

В статті розглянуто основи організації фінансового та податкового обліку податку на прибуток. Проаналізовані нормативні та методологічні принципи відображення в обліку податкових різниць. Наведено визначення, види та класифікацію податкових різниць. Оцінено можливості подальшого обліку податкових різниць.

Ключові слова: Податковий кодекс України, податок на прибуток, податкові різниці, міжнародні стандарти фінансової звітності.

АННОТАЦІЯ

В статье рассмотрены основы организации финансового и налогового учета налога на прибыль. Проанализированы нормативные и методологические принципы отображения в учете налоговых разниц. Приведены определение, виды и классификация налоговых разниц. Оценены возможности дальнейшей учета налоговых разниц.

Ключевые слова: Налоговый кодекс Украины, налог на прибыль, налоговые разницы, международные стандарты финансовой отчетности.

ANNOTATION

Bases of organization of the financial and fiscal accounting are considered. The normative and methodological principles of reflection of tax differences in accounting are analyzed. Definitions, types and classification of tax differences are proposed. Prospects of accounting of tax differences are outlined.

Keywords: Tax Code of Ukraine, income tax, tax differences, international financial reporting standards.

Постановка проблеми. Підвищення інвестиційної привабливості, прискорення економічного зростання та полегшення доступу до ринків капіталу диктують у сучасних умовах насамперед необхідність своєчасного та поступового перегляду існуючих положень і норм законодавства. Уніфікація та спрощення обліку створюють умови для прозорості облікових процедур та однозначного їх сприйняття.

Однією з найважливіших загальноекономічних і бухгалтерських проблем як в практичному, так і в науковому сенсах, є проблема визначення фінансового результату діяльності підприємства, методологія його розрахунку та методика оподаткування. З прийняттям Податкового кодексу України здійснено певний крок щодо гармонізації бухгалтерського та податкового обліку. Даний процес направлено на вирішення питання недопущення виникнення можливостей ухилення від опо-

даткування, оптимізації та звуження бази оподаткування.

Одним із важливих напрямів розвитку вітчизняної системи бухгалтерського обліку в сучасних умовах є інтеграція різних облікових підсистем – власне бухгалтерського обліку і обліку для цілей податкових розрахунків. У цілому перспективи інтеграційних процесів в бухгалтерському обліку пов'язані із поглибленням зв'язків між цими підсистемами. Запровадження Податкового кодексу України та подальші його зміни передбачають можливість такої інтеграції. В той же час певна зміна законодавчої бази потребує аналізу та визначення можливостей та обмежень, в яких повинні діяти підприємницькі структури.

Тому забезпечення інтеграції обліку для різних цілей – управління і оподаткування – можливе не лише за рахунок визнання єдності і цілісності об'єктів, які відображаються в окремих облікових підсистемах, але й за рахунок побудови адекватної системи обліку і звітності щодо такого важливого економічного об'єкту, яким є податок на прибуток.

Методика розрахунку податку на прибуток в Україні пов'язана зі застосуванням Податкового кодексу України та впровадженням Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) вимагає визначення організації обліку доходів, витрат та результатів діяльності підприємства з урахуванням останніх змін законодавства.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання визначення підходів щодо розрахунку прибутку для цілей складання фінансової звітності і оподаткування, а також різниць між ними підіймалися в роботах цілого ряду дослідників. Публікації науковців здійснили значний внесок у розвиток теоретичних та практичних аспектів організації обліку оподаткування господарської діяльності. Серед них В. Бабиш, М. Білуха, І. Жураковська, Л. Ловінська, О. Малишкін, А. Озеран, І. Сичевський та ін.

Враховуючи різноманітність поглядів авторів щодо доцільності визначення прибутку виключно за даними окремої податкової підсистеми до необхідності узгодження фінансо-

вого результату і оподаткованого прибутку або доцільності розрахунку прибутку за єдиним алгоритмом на підставі визначення облікового та оподаткованого прибутку, важливо врахувати пошуки варіантів оптимальної облікової роботи щодо визначення прибутку як для представлення у фінансовій звітності, так і з метою визначення бази оподаткування.

Таким чином, у публікаціях вчених-економістів розкрито причини та сутність розбіжностей між фінансовим та податковим обліком, а також надані пропозиції щодо їх узгодження.

Виділення невирішених раніше частин. Проте питання обліку оподаткування залишаються актуальними, серед яких необхідність вирішення проблем виникнення відмінностей між нормами Податкового кодексу України, національними та міжнародними стандартами ведення обліку, точного розрахунку, своєчасності і повноти відображення в облікових регістрах податкових різниць, періодів їх анулювання та ін. Динамічність нововведень та змін податкового законодавства, виникнення у зв'язку з цим дискусійних питань аргументують актуальність даної теми.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Аналіз особливостей механізму визначення податку на прибуток при складанні декларації з податку на прибуток підприємства та форм фінансової звітності на основі норм чинних законодавчих актів.

Виклад основного матеріалу дослідження. Введення в дію Податкового кодексу України (ПКУ) з початку 2011 р. передбачало можливість максимально наблизити фінансовий і податковий обліки. Його відмінною характеристикою стосовно забезпечення справляння податку на прибуток є гармонізація бухгалтерського і податкового обліків, а саме: заміна категорій «валові доходи» та «валові витрати» на «доходи» і «витрати» (йдеться не про підміну категорій, а про принципово відмінне їх визнання за сутністю та оцінкою); усунення правила «першої події» та необхідності вести облік приросту (убутку) балансової вартості запасів; зміна змістовного навантаження, критеріального визначення та групової класифікації основних засобів; визнання амортизації не як окремої компоненти розрахунку бази оподаткування податком на прибуток, а як складової витрат.

Крім того, здійснюється плановане динамічне зниження ставки податку на прибуток з одночасним збільшенням податкових надходжень за рахунок розширення кола платників податку.

Передбачено, що методика розрахунків сум податку на прибуток та документальне оформлення податкових відносин у цілому майже повністю базуються на основах бухгалтерського обліку.

Принцип гармонізації бухгалтерського та податкового обліків передбачає також формування єдиного понятійного апарату для цих

двох систем, що дозволить ліквідувати протиріччя, що виникають між бухгалтерським обліком і оподаткуванням.

Варто зазначити, що спроби максимально інтегрувати системи бухгалтерського та податкового обліків з метою підвищення ефективності облікового процесу не повинні призводити до порушень принципів жодного з названих видів обліку.

Однак існували певні розбіжності щодо визначення оподаткованого прибутку відповідно до норм податкового законодавства та нормативного регламентування фінансового обліку.

Норма, що забезпечує узгодження показників різних видів звітності, визначається Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»: бухгалтерський облік є обов'язковим і ведеться підприємством у відповідності із нормативними вимогами, а фінансова, податкова, статистична та інші види звітності, що застосовують грошовий вимірник, ґрунтуються на використанні облікової інформації [1].

Однак на практиці зазначена норма не завжди виконується. Так, згідно нормативних вимог, підприємства, що знаходяться на загальній системі оподаткування, мають обов'язково вести облік розрахунків за податками відповідно з обліковими правилами, які зазначені в Законі України про бухгалтерський облік і Положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку (П (С) БО), та облік розрахунків за податками згідно з правилами визначення оподаткованого результату, встановленими Податковим кодексом України [2]. У зв'язку з викладеним виникають так звані податкові різниці.

Процедура формування фінансової звітності з урахуванням податкових різниць відповідно до перехідних положень ПКУ спочатку передбачалась застосовуватись у звітних періодах 2012 р. Пізніше дату запровадження податкових різниць перенесли на 1 січня 2013 р. Далі зміни ПКУ щодо відображень податкових різниць стосувались наступного: з 1 січня 2014 р. у складі фінансової звітності платник мав право зазначати (тобто не зобов'язаний) тимчасові та постійні податкові різниці за формою, встановленою центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну фінансову політику. Останні зміни податкового законодавства відбулися в кінці 2014 р. і передбачають наступне.

З 1 січня 2015 р. набрав чинності Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» [3]. Відповідно до прийнятих нововведень, зазнали зміни і положення Податкового кодексу України щодо оподаткування податком на прибуток підприємств. Ці зміни стосуються наступного.

Об'єкт оподаткування – скоригований на податкові різниці фінансовий результат до оподаткування визначений у фінансовій звітності підприємства.

Якщо дохід не перевищує 20 млн. грн., то платник податку на прибуток має право прийняти рішення про незастосування коригувань фінансового результату до оподаткування на усі різниці (крім від'ємного значення об'єкту оподаткування минулих років).

До основних податкових різниць належать різниці, які виникають у зв'язку з:

- амортизацію основних засобів;
- уцінкою та зменшенням корисності основних засобів та нематеріальних активів;
- ліквідацією або продажем основних засобів;
- формуванням резервів (крім формування резерву відпусток);
- здійсненням фінансових операцій.

Відповідно до останніх змін, з ПКУ також вилучено визначення категорій податкової різниці, тимчасової та постійної різниць.

Отже, податок на прибуток розраховуватиметься на підставі даних бухгалтерського фінансового результату (за П (С)БО чи МСФЗ), відкритого на різниці, передбачені Податковим кодексом України. Можна стверджувати, що скасовується як такий окремий податковий облік і значно зростає важливість і точність ведення бухгалтерського обліку у податкових цілях.

У зв'язку з цим важливим є аналіз сутності та особливостей відображення в обліку податкових різниць, які ускладнюють ведення на підприємстві єдиного обліку.

Базовим нормативним документом, який в Україні регламентує облік податкових різниць, є ПБО «Податкові різниці». В даному Положенні дається визначення податкових різниць, а також їх класифікацію.

Так, податкова різниця – це 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 [4].

Податкові різниці поділяються на тимчасові та постійні. Тимчасова – це податкова різниця, яка виникає у звітному періоді та анулюється в наступних звітних податкових періодах; постійна – це податкова різниця, яка виникає у звітному періоді та не анулюється в наступних звітних податкових періодах.

При цьому постійні податкові різниці поділяються на постійну податкову різницю, що підлягає вирахуванню (постійна податкова різниця, що призводить до зменшення податкового прибутку (збільшення податкового збитку) звітного періоду), та постійну податкову різницю, що підлягає оподаткуванню – призводить до зменшення податкового прибутку (збільшення податкового збитку) звітного періоду [4].

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. Постійні податкові різниці

можуть виникати у випадках, коли фактичні витрати підприємства на відповідні цілі перевищують норми витрат, встановлені податковим законодавством.

Податкові різниці, які враховуються при визначенні податкового прибутку (збитку) за звітний період, з метою бухгалтерського обліку поділяються на:

- податкові різниці щодо чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);
- податкові різниці щодо інших операційних доходів;
- податкові різниці щодо інших доходів;
- податкові різниці щодо собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг);
- податкові різниці щодо інших операційних витрат;
- податкові різниці щодо інших витрат.

У складі фінансової звітності платник податків зазначає тимчасові та постійні податкові різниці за формою, встановленою центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики.

При систематизації інформації, що міститься у прийнятих до обліку первинних документах, в реєстрах синтетичного та аналітичного обліку обов'язково проводиться аналіз господарської операції на наявність податкових різниць.

В основу групування різниць покладено складові доходів і витрат, передбачених ПСБО 15 «Дохід» та ПСБО 16 «Витрати». При цьому, згідно з ПСБО 15, дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, інших активів) визнається в разі наявності, зокрема, умови щодо передачі покупцеві ризиків й вигод, пов'язаних з правом власності на продукцію (товар, інший актив) [5]. Згідно з ПСБО 16, витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого їх здійснено [6].

При визначенні податкового прибутку (збитку) звітного періоду за даними бухгалтерського обліку фінансовий результат до оподаткування, обрахований шляхом порівняння доходів звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів, які визнано і оцінено відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку, коригується на суму постійних податкових різниць та частину суми тимчасових податкових різниць, що відноситься до звітного періоду.

Як наслідок, інформація про податкові різниці порівнюватиметься із показниками Звіту про фінансові результати, які формуються на підставі цих П (С)БО.

Інформація про тимчасові і постійні податкові різниці накопичується в реєстрах бухгалтерського обліку, 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 (збитку) і відображення сум тимчасових податкових різниць, що припадають на звітний період, у відповідних регістрах бухгалтерського обліку.

Дані про тимчасові та постійні податкові різниці, які мають враховуватися при визначенні податкового прибутку (збитку) звітного періоду, що наведені у відповідних регістрах бухгалтерського обліку, узагальнюються у зведеному регістрі та використовуються для складання відповідних форм фінансової звітності.

Гармонізація обліку передбачає поєднання та взаємну відповідність законодавства країн щодо регулювання бухгалтерського обліку і статистики, існування в кожній країні своєї моделі організації обліку і системи стандартів.

Стандартизація обліку дає змогу глобалізувати облікову політику, принципи і систему бухгалтерського обліку та звітності. Вона здійснюється в рамках уніфікації обліку на міжнародному рівні [6].

Значну роль у вдосконаленні вітчизняного обліку та його інтеграції у світове співтовариство відіграють міжнародні стандарти.

Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку охоплюють коло питань, які мають важливе міжнародне значення в умовах розвитку зовнішньої торгівлі, діяльності транснаціональних корпорацій, глобалізації фінансових ринків. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку мають рекомендаційний характер і є міжнародним орієнтиром гармонізації та стандартизації бухгалтерського обліку і фінансової звітності в усьому світі. В Україні національні П (С)БО мають відповідати Міжнародним стандартам фінансової звітності, які постійно переглядаються та доповнюються [7, с. 40].

Враховуючи, що базовим нормативним документом, який в Україні регламентує облік податкових різниць, є ПБО «Податкові різниці», варто відзначити, що аналогу даного П (С)БО у складі МСФЗ немає. У системі МСФЗ є лише МСФЗ 12 «Податки на прибуток» [8], з яким співвідноситься П (С)БО 17 «Податок на прибуток» [9]. Відповідно до МСФЗ 12 «Податок на прибуток» і відповідного П (С)БО 17, для обліку відстрочених податків в цих стандартах передбачається застосування так званого балансового методу, або методу зобов'язань. При цьому П (С)БО 17 спрямовано на формування методологічних засад розкриття, насамперед в балансі інформації про залишки не анульованих тимчасових податкових різниць, які, так би мовити, «матеріалізовані» в активах та зобов'язаннях. Дійсно, П (С)БО 17 в повній мірі достатньо для того, щоб:

- визначити суми відстрочених податків, тобто сальдо відстрочених податкових зобов'язань і відстрочених податкових активів на дату балансу;

- на підставі цього з'ясувати суму витрат з податку на прибуток, що має бути відображена у фінансовій звітності, а саме Звіті про фінансові результати.

Отже, для визнання що балансових статей з відстрочених податків, що статті витрат «Податок на прибуток» П (С)БО 17 достатньо. Балансовий метод, чи метод зобов'язань, фактично полегшує облікову практику за рахунок того, що дозволяє здійснювати визнання відстрочених податків лише на дату балансу. Водночас підприємства мають розкривати в примітках до фінансової звітності «пояснення різниці між витратами (доходом) з податку на прибуток та добутком облікового прибутку (збитку) на застосовану ставку податку на прибуток» [9]. Аналогічна норма міститься в МСФЗ 12.

Також вимоги П (С)БО 17 свідчать про необхідність розкриття складових елементів «витрат (доходу) з податку на прибуток (поточний податок на прибуток та всі коригування цієї суми, включаючи відстрочені податкові активи, відстрочені податкові зобов'язання, виправлення помилок тощо)» і «суми поточного та відстроченого податку на прибуток, які відображені у складі власного капіталу» [9]. Отже, необхідність розкриття інформації про узгодження інформації стосовно податку на прибуток за рахунок податкових різниць передбачена вимогами діючих П (С)БО 17 і МСФЗ 12.

Однак міра деталізації інформації стосовно різниці між бухгалтерським і оподаткованим прибутком даними стандартами жорстко не регламентована. Тому ПБО «Податкові різниці» не суперечить і не замінює П (С)БО 17, яке залишається чинним, а доповнює його. Положення «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.

Фактично в Україні одночасно можливі наступні методи розрахунку відстрочених податків і податкових різниць:

- балансовий метод, або метод зобов'язань, який відповідає вимогам діючих П (С)БО 17 і МСФЗ 12;

- метод визначення податкових різниць за кожною статтею доходів і витрат, що передбачає систематичний, накопичувальний облік податкових різниць відповідно до ПБО «Податкові різниці».

Перший метод відповідає сучасним тенденціям обліку податку на прибуток згідно МСФЗ, а другий – механізм збільшення обсягу звітної інформації для фіскальних цілей.

Висновки. Основна мета обчислення податкових різниць при встановленні величини оподаткованого прибутку полягає не в тому, щоб розкривати чи не розкривати податкові різниці безпосередньо у звітності, а в тому, щоб через

механізм чіткого визначення їх складу в нормативних документах з питань оподаткування уникнути проблем в різному тлумаченні діючого законодавства для різних цілей різними особами. Тому розкриття інформації щодо податкових різниць слід залишити виключно на рівні підходів, визначених в обліковій політиці, з урахуванням вимог національних або міжнародних стандартів обліку та звітності. Відповідно, представляти інформацію відносно податкових різниць доцільно в Примітках до фінансової звітності відповідно до вимог МСФЗ 12 або П (С)БО 17.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
2. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
3. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи: Закон України № 71-VIII від 28.12.2014 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/71-19>.
4. Положення бухгалтерського обліку «Податкові різниці»: затверджене наказом Міністерства фінансів України від 25.01.2011 р. № 27 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0212-11>.
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід»: затверджене наказом Міністерства фінансів України від 9.11.1999 р. № 290 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua/go/z0860-99>.
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua/go/z0027-00>.
7. Бойчук А.А. Особливості обліку податкових різниць в сучасних умовах оподаткування / [А.А. Бойчук, В.О. Бойчук, В.М. Гриндій] // Наука й економіка. – 2014. – Вип. 2. – С. 39–44 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Nie_2014_2_7.pdf.
8. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 12 (IAS 12) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_012.
9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток»: затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.12.2000 р. № 353 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0047-01>.