

БОЙЧУК А. А.

к. е. н., доцент

ПВНЗ "Хмельницький економічний університет"

БОЙЧУК В. О.

к. т. н., доцент

Хмельницький національний університет

ГРИНДИЙ В. М.

магістрант

ПВНЗ "Хмельницький економічний університет"

ОСОБЛИВОСТИ ОБЛІКУ ПОДАТКОВИХ РІЗНИЦЬ В СУЧАСНИХ УМОВАХ ОПОДАТКУВАННЯ

В статті розглянуто актуальні питання гармонізації та стандартизації обліку на підприємствах в Україні. Уточнено значення гармонізації та стандартизації обліку з метою покращення механізму оподаткування. Наведено визначення, види та класифікацію податкових різниць. Розглянуто окремі питання застосування механізму податкових різниць як тимчасових, так і постійних, що не відповідає загальноприйнятим у міжнародній практиці підходам до їх розрахунків і обліку. Надано пропозиції з удосконалення організації обліку податку на прибуток з метою узгодження та гармонізації системи оподаткування з бухгалтерським обліком.

Ключові слова: податковий облік, бухгалтерський (фінансовий) облік, міжнародні стандарти фінансової звітності, податкові різниці, податок на прибуток, податкова декларація.

БОЙЧУК А. А.

к. э. н., доцент

ПВНЗ "Хмельницкий экономический университет"

БОЙЧУК В. А.

к. т. н., доцент

Хмельницкий национальный университет

ГРЫНДИЙ В. М.

магистрант

ПВНЗ "Хмельницкий экономический университет"

ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА НАЛОГОВЫХ РАЗНИЦ В УСЛОВИЯХ СОВРЕМЕННОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

В статье рассмотрены актуальные вопросы гармонизации и стандартизации учета на предприятиях Украины. Уточнено значение гармонизации и стандартизации учета с целью улучшения механизма налогообложения. Приведены определения, виды и классификация налоговых разниц. Рассмотрены отдельные вопросы применения механизма налоговых разниц как временных, так и постоянных, что не соответствует общепринятым в международной практике подходам к их расчетам и учету. Даны предложения по совершенствованию организации учета налога на прибыль с целью согласования и гармонизации системы налогообложения с бухгалтерским учетом.

Ключевые слова: налоговый учет, бухгалтерский (финансовый) учет, международные стандарты финансовой отчетности, налоговые разницы, налог на прибыль, налоговая декларация.

BOYCHUK A. A.

candidate of economical sciences, associate professor

Private Institution of Higher Education "Khmelnyskyi Economical University"

BOYCHUK V. O.

candidate of technical sciences, associate professor

Khmelnyskyi National University

GRYNDIY V. M.

Student of master's degree

Private Institution of Higher Education "Khmelnyskyi Economical University"

FEATURES OF TAX DIFFERENCE ACCOUNTING IN THE MODERN TAXATION

The article deals with current harmonization and standardization issues of accounting enterprises in Ukraine. Harmonization and standardization meaning of accounting in order to promote the tax mechanism has been specified. Definitions, types and the tax differences classification were proposed. Several specific issues of the tax differences mechanism application, both temporary and permanent that are not in accordance with generally accepted to the conventional approaches in the international practice to their calculations and accounting. The proposals for the accounting improvement for income taxes were proposed in order to coordinate and harmonize taxation with accounting.

Keywords: tax keeping, financial accounting, international financial reporting standards, tax differences, income tax, tax declaration.

bo_antonina@ukr.net

Постановка проблеми. Перехід до нової методики розрахунку податку на прибуток в Україні, пов'язаної зі застосуванням Податкового кодексу та впровадженням міжнародних стандартів фінансової звітності вимагають подальшого вдосконалення організації обліку доходів, витрат та результатів діяльності підприємства.

Введення механізму податкових різниць в практику оподаткування для складання податкової декларації вимагає подальшого дослідження його придатності. Проте, МСФЗ не передбачають складання податкових декларацій, адже методика розрахунку показників фінансової та податкової звітності різна. Отже, існує потреба в дослідженні необхідності застосування методики визначення податкових різниць з метою оподаткування прибутку підприємства.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Організація обліку доходів, витрат та фінансових результатів з метою оподаткування на підприємствах України відповідає вимогам чинного законодавства [1–4]. Значний внесок у розвиток теоретичних та практичних аспектів організації обліку оподаткування зробили автори публікацій в наукових фахових виданнях [5–7].

Проте, питання обліку оподаткування залишаються актуальними, серед яких необхідність вирішення проблем виникнення відмінностей між нормами Податкового кодексу і П(С)БО, точного розрахунку, своєчасності і повноти відображення в облікових регістрах податкових різниць, періодів їх анулювання та інших.

Недостатній ступінь дослідження проблеми відповідно сучасних змін в податковому законодавстві, наявність багатьох невирішених і дискусійних питань зумовили написання даної статті.

Постановка завдання. Метою даної статті є надання окремих пропозицій з удосконалення організації обліку податкових різниць для покращення гармонізації обліку на підприємствах України.

Для досягнення мети поставлено такі завдання:

- уточнити значення гармонізації обліку в забезпеченні відповідності його нормам податкового законодавства;
- розглянути окремі проблеми податкового обліку по податку на прибуток та можливі шляхи їх вирішення.

Виклад основного матеріалу. 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.

Вважаємо, що проблеми гармонізації бухгалтерського обліку до міжнародних стандартів в Україні виникають тому, що система обліку підпорядкована податковому законодавству і не забезпечує інформацію для прийняття ефективних управлінських рішень. Норми податкового обліку не відповідають положенням національних та міжнародних стандартів. Ця проблема є найскладнішою, адже вона заважає виконувати всі вимоги П(С)БО. Важливою проблемою залишається і термінологія П(С)БО, яка не відповідає вимогам чинного законодавства України. Крім того, тексти П(С)БО написано складною мовою і невдало відредаговано. Деякі норми стандартів носять загальний характер та не мають практичного значення.

Така ситуація призводить до того, що обсяг інвестицій в Україні є дуже низьким, адже розбіжності в методології обліку в нашій державі та практиці розвинутих країнах досить суттєві. Для більшого залучення інвестицій в Україні необхідна прозора фінансова звітність, яка повинна складатись згідно з вимогами МСФЗ.

Вважаємо, що нам потрібно очікувати змін до національних П(С)БО, адже згідно з Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, вони повинні бути наближені до МСФЗ. Крім доопрацювання діючих стандартів обліку, необхідно прийняття нових з врахуванням вимог чинного законодавства та особливостей розвитку національної системи обліку. З прийняттям Податкового кодексу здійснено спробу гармонізації бухгалтерського та податкового обліку. Однак, враховуючи інтереси бізнесового суспільства щодо впорядкування взаємовідносин та побудови взаємної відповідальності, перед державою постійно постає питання недопущення виникнення можливостей ухилення від оподаткування, оптимізації та звуження бази оподаткування [5].

Зважаючи на можливі розбіжності між критеріями визнання доходів і витрат у бухгалтерському обліку та податковому законодавстві, виникають податкові різниці. Розглянемо причину їх виникнення та види податкових різниць.

Визначення податкових різниць, їх класифікацію наведено у Положенні бухгалтерського обліку № 27.

Так, податкова різниця – це різниця, яка виникає між оцінкою і критеріями визнання доходів, витрат, активів, зобов'язань за національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку або міжнародними стандартами фінансової звітності, доходами і витратами, визначеними згідно з розділом III Податкового кодексу.

Податкові різниці поділяються на тимчасові та постійні.

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

Постійна податкова різниця – 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, та постійну податкову різницю, що призводить до зменшення податкового прибутку (збільшення податкового збитку) звітного періоду [4, 5].

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.

Порядок визначення об'єкта оподаткування з податку на прибуток, склад доходів і витрат передбачено у розділі III Податкового кодексу. Методологічна база цього розділу тісно пов'язана із методологією бухгалтерського обліку щодо визнання доходів і витрат. Зокрема, відповідно до Податкового кодексу для обрахунку об'єкта оподаткування платник

податку на прибуток використовує дані бухгалтерського обліку щодо доходів та витрат з урахуванням положень цього Кодексу.

Крім цього, платники податку, які застосовують міжнародні стандарти фінансової звітності, ведуть облік доходів і витрат за такими стандартами з урахуванням положень Податкового кодексу.

При застосуванні положень Податкового кодексу, в яких міститься посилання на положення (стандарти) бухгалтерського обліку, платники податку застосовують відповідні міжнародні стандарти фінансової звітності.

Однак, незважаючи на те, що при обрахунку податкових зобов'язань з податку на прибуток здійснено перехід на метод нарахувань, Податковим кодексом передбачено вимогу обов'язкового врахування при визначенні доходів та витрат окремих особливостей, які встановлено податковим законодавством [5].

Обов'язок подання квартальної або річної фінансової звітності (крім малих підприємств) передбачено Податковим кодексом. Така звітність подається у порядку, передбаченому для подання податкової декларації.

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.

Відповідно до ПБО 27 положення цього пункту застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами (далі – підприємства), які згідно із законодавством є платниками податку на прибуток.

Податковим кодексом визначено, що дохід від реалізації товарів визнається за датою переходу покупцеві права власності на такий товар. 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). Крім цього, відповідно до Податкового кодексу за цінними паперами, придбаними платником податку з метою їх продажу або утримання до дати погашення, сума процентів включається до складу його доходів за правилами, визначеними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

Датою отримання інших доходів є дата їх виникнення згідно з положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, якщо інше не передбачено нормами Податкового кодексу.

Відповідно до Податкового кодексу до собівартості реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг відносяться витрати, що прямо пов'язані з виробництвом та/або придбанням реалізованих протягом звітного податкового періоду товарів, виконаних робіт, наданих послуг, які визначаються відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку, що застосовуються в частині, яка не суперечить положенням цього Кодексу. Витрати, що формують собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг, крім нерозподільних постійних загальновиробничих витрат, які включаються до складу собівартості реалізованої продукції в періоді їх виникнення, визнаються витратами того звітного періоду, в якому визнано доходи від реалізації таких товарів, виконаних робіт, наданих послуг.

Згідно з ПСБО 16 витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого їх здійснено.

Тобто Податковим кодексом суттєво наближено механізм обрахунку суми оподатковуваного прибутку до принципів бухгалтерського обліку.

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.

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.

Податкові різниці, які враховуються при визначенні податкового прибутку (збитку) за звітний період, з метою бухгалтерського обліку поділяються на податкові різниці щодо доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), інших операційних доходів, інших доходів, собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), інших операційних витрат, інших витрат, надзвичайних доходів і витрат.

Тимчасові різниці виникають при встановленні різних строків корисної експлуатації основних засобів, їх ремонті та модернізації, в операціях з сумнівними боргами, при нарахуванні забезпечень тощо.

В основу групування різниць покладено складові доходів і витрат, передбачених ПСБО 15 та ПСБО 16 [2, 3]. Як наслідок інформація про податкові різниці порівнюватиметься із показниками Звіту про фінансові результати, які формуються на підставі цих ПБО.

Інформація про тимчасові і постійні податкові різниці накопичується в регістрах 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. На думку Мінфіну України, це призводить до скорочення обсягу розрахункових робіт та усуває паралелізм в розрахунках податкового та бухгалтерського обліку. Проте, "...виникли нові проблеми, пов'язані з необхідністю відстеження фактів виникнення відмінностей між нормами ПКУ і П(С)БО: їхнього точного розрахунку, своєчасного і точного відображення в реєстрах податкових різниць, коректного відображення в декларації" [7].

Висновки та пропозиції. Отже, загальні підходи визначення податкових різниць встановлено в Положенні бухгалтерського обліку 27 "Податкові різниці". Проте, механізм розрахунку податкових різниць суперечить міжнародним стандартам фінансової звітності, які не орієнтовані на складання податкових декларацій. Нові проблеми також пов'язані з невідповідністю норм Податкового кодексу та П(С)БО, а саме – необхідністю складання окремих таблиць, в яких облік доходів та витрат коригуються на суми постійних та тимчасових податкових різниць.

Вважаємо, що перспективами подальших досліджень в цьому напрямку повинно стати вивчення наслідків введення нового механізму розрахунку та обліку податкових різниць, в тому числі зміни сум надходження до бюджету, витрат на ведення розрахунків та складання звітності.

Список використаних джерел

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-17 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : WWW.zakon.rada.gov.ua/go/2755-17
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 "Доходи" від 29.11.99 № 290 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.zakon.rada.gov.ua/go/z0860-99
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати" від 31.12.99 № 318 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.zakon.rada.gov.ua/go/z0027-00
4. Положення бухгалтерського обліку 27 "Податкові різниці" від 31.11.11 № 27

[Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.zakon.rada.gov.ua/go/z0212-11

5. Сичевський І. Податкові різниці: податковий облік (Роз'яснення Міністерства доходів і зборів від 01.07.2013 Практика застосування норм Податкового кодексу України: останні зміни) / І. Сичевський [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.auditcnt.com.ua/news/view_news.

6. Бойчук А.А. Гармонізація та стандартизація як основні підходи до вирішення проблеми уніфікації бухгалтерського обліку / А.А. Бойчук, О.А. Томчук // Наука й економіка. – 2010. – № 4. – С. 65–67.

7. Лабинцев М. Облік податку на прибуток в Україні та Росії: досвід і новації / М. Лабинцев, О. Цепілова, О. Малишкін // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010 р. – № 4. – С. 46–56.
