

НОРМАТИВНО-ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ПОДАТКОВИХ РІЗНИЦЬ

REGULATORY REGULATION OF ACCOUNTING FOR TAX DIFFERENCES

У статті проаналізовано нормативно-правову базу, яка регулює облік податкових різниць в Україні. Автором розглянуто основні документи, в яких міститься інформація про сутність податкових різниць та методи їх обліку. Головними проблемами є недосконалість нормативно-правових актів, затверджених на державному рівні, та необхідність доопрацювання методики відображення в обліку та фінансовій звітності податкових різниць. У статті розкрито норми, які дають змогу відображати податкові різниці у фінансовій звітності. Проаналізовано зміни, що відбулися впродовж років незалежності України стосовно відображення різниць в обліку, та прослідковано динаміку змін у законодавстві. Виділено позитивні та негативні моменти змін стосовно обліку і відображення у звітності різниць до оподаткування. Виокремлено проблемні питання відображення в обліку і фінансовій звітності податкових різниць, які потребують вирішення.

Ключові слова: податкові різниці, Податковий кодекс України, податковий облік, податок на прибуток, фінансова звітність, бухгалтерський облік.

В статті проаналізована нормативно-правовая база, регулюющая учет налоговых разниц в Украине. Автором рассмотрены основные документы, в которых содержится информация о сущности налоговых разниц и методах их учета. Главными проблемами являются несовершенство нормативно-правовых актов, утвержденных на государственном уровне, и необходимость доработки методики отражения в учете и финансовой отчетности налоговых разниц. В статье раскрыты нормы, позволяющие отражать налоговые разницы в финансовой отчетности. Проанализированы изменения, произошедшие на протяжении лет независимости Украины касательно отражения разниц в учете, и прослежена динамика изменений в законодательстве. Выделены положительные и отрицательные моменты изменений касательно учета и отражения в отчетности разниц до налогообложения. Выделены проблемные вопросы отражения в учете и финансовой отчетности налоговых разниц, которые требуют решения.

Ключевые слова: налоговые разницы, Налоговый кодекс Украины, налоговый учет, налог на прибыль, финансовая отчетность, бухгалтерский учет.

УДК 657.1

DOI: <https://doi.org/10.32843/infrastuct58-21>

Чистова А.Г.

аспірант кафедри бухгалтерського обліку та консалтингу ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана»

Chystova Anastasiia

Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman

With the adoption of the Tax Code of Ukraine, the harmonization of accounting and tax accounting was carried out. However, taking into account the interests of the business community in streamlining relations and building mutual responsibility, the state is constantly faced with the question of preventing the possibility of tax evasion, optimization and narrowing of the tax base. Due to possible discrepancies between the criteria for recognizing income and expenses in accounting and tax law, there are tax differences. Tax differences are related to different approaches to determining income in accounting and tax accounting. They arise as a result of business transactions for which there are different assessments and recognition criteria in accounting and tax law. Every year the number of differences that arise in determining the pre-tax financial result increases and the regulatory framework changes, which makes adjustments to reflect the differences in the financial statements of enterprises. The article analyzes the regulatory framework governing the accounting of tax differences in Ukraine. The author considers the main documents, which contain information about the nature of tax differences and methods of accounting. The main problem is the imperfection of regulations approved at the state level and the need to refine the methodology for reflecting in the accounting and financial reporting of tax differences. The article discloses the rules that reflect the tax differences in the financial statements. The changes that took place during the years of Ukraine's independence in terms of reflecting differences in accounting are analyzed and the dynamics of changes in legislation is traced. The positive and negative moments of changes concerning the accounting and reflection in the reporting of differences before the taxation are allocated. The problematic issues of reflection in the accounting and financial reporting of tax differences that need to be addressed are highlighted. The article considers the main prospects of accounting for tax differences in Ukraine, accounting problems and methods of solving them.

Key words: tax differences, the Tax Code of Ukraine, tax accounting, income tax, financial statements, accounting.

Постановка проблеми. Податкова сфера зазнає значних змін і трансформацій. Такий розвиток залежить від фінансової діяльності суб'єктів господарювання, яка підлягає податковому адмініструванню з боку держави та її органів. Підвищення інвестиційної привабливості, прискорення економічного зростання та полегшення доступу до ринків капіталу у сучасних умовах вказують насамперед на необхідність своєчасного та поступового перегляду наявних положень і норм законодавства.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблемам адміністрування податків та зміни механізму оподаткування прибутку присвячені праці багатьох учених та науковців, зокрема К.І. Швабія [8], Т.В. Мединської [6], С.Л. Лондар [5], П.Ю. Ямко [9], С.В. Онишко [7].

Питання вдосконалення механізму оподаткування прибутку підприємств та методології формування й оподаткування фінансового результату досліджували науковці та практики, зокрема К.І. Швабій розглядав можливості підвищення ефективності адміністрування податку на прибуток в Україні у сфері обліку та реєстрації платників податку, П.Ю. Ямко виділив основні напрями вдосконалення механізму оподаткування підприємств в Україні.

Постановка завдання. Метою статті є дослідження джерел, які регулюють фінансовий та податковий облік податкових різниць в Україні, вивчення причин виникнення податкових різниць на основі нормативно-правової основи обліку податкових різниць та виділення проблемних питань у бухгалтерському обліку податкових різниць.

Виклад основного матеріалу дослідження.

Одним із найважливіших аспектів адміністрування загальнообов'язкових платежів є контроль за надходженням до державного бюджету таких коштів, як податок на прибуток підприємств, адже саме цей податок є одним із ключових джерел фінансування загальнодержавних та соціальних потреб, а також являє собою важливий фінансовий інструмент.

Порядок адміністрування загальнообов'язкових платежів на цьому етапі свого розвитку в Україні складає систему оподаткування, яка регулюється низкою нормативно-правових актів, зокрема Податковим кодексом України від 23 грудня 2010 року № 2856-VI (далі – ПКУ).

З прийняттям ПКУ було здійснено гармонізацію бухгалтерського та податкового обліку. Однак з огляду на 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. З огляду на можливі розбіжності між критеріями визнання доходів і витрат у бухгалтерському обліку та податковому законодавстві виникають податкові різниці.

Сьогодні єдиного тлумачення поняття «податкові різниці» чинне законодавство не надає. У податковому обліку це поняття є актуальним тільки для платників податку на прибуток, адже, відповідно до підпункту 134.1.1 пункту 134.1 статті 134 ПКУ, об'єктом оподаткування податком на прибуток є прибуток із джерелом походження з України та за її межами, розрахований шляхом коригування (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, на різниці, які виникають відповідно до положень ПКУ [2].

У Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток» (далі – П(С)БО 17) поняття «податкова різниця» відсутнє, замість нього використовуються поняття «тимчасова податкова різниця», «тимчасова податкова різниця, що підлягає оподаткуванню» і «тимчасова податкова різниця, що підлягає вирахуванню».

Тимчасова податкова різниця – це різниця між оцінкою активу або зобов'язання за даними фінансової звітності та податковою базою цього активу або зобов'язання відповідно [4, п. 3]. Тимчасова податкова різниця, що підлягає вирахуванню, – це тимчасова різниця, що приводить до зменшення податкового прибутку (збільшення податкового збитку) у майбутніх періодах [4, п. 3]. Тимчасова різниця, що підлягає оподаткуванню, – це тимчасова податкова різниця, що включається до податкового прибутку (збитку) у майбутніх періодах [4, п. 3].

До 2015 року застосовувалося Положення (стандарт) бухгалтерського обліку «Податкові різниці», де вони поділялися на тимчасові та постійні [3].

З 2016 року було виокремлено статті 138–140 ПКУ для опису та роз'яснення щодо податкових різниць і виокремлено їх у такі групи:

- 1) стаття 138 «Різниці, які виникають при нарахуванні амортизації необоротних активів»;
- 2) стаття 139 «Різниці, що виникають при формуванні резервів (забезпечень)»;
- 3) стаття 140 «Різниці, які виникають при здійсненні фінансових операцій»;
- 4) інші різниці, передбачені іншими статтями ПКУ та нормами підрозділу 4 розділу ХХ «Перехідні положення».

Зазначені нововведення є не першою спробою запровадження податкових різниць. Можна виділити основні нормативно-правові акти, які містять інформацію про порядок обліку податкових різниць.

З 2000 року методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати, доходи, активи й зобов'язання з податку на прибуток, податкові різниці та її розкриття у фінансовій звітності регулюються П(С)БО 17 «Податок на прибуток» [4].

Проте 29 грудня 2006 року Міністерство фінансів України своїм Наказом № 1316 затвердило положення «Про порядок розрахунку податкових різниць за даними бухгалтерського обліку», а Наказом від 29 січня 2007 року № 45 – «Методичні рекомендації про складання регістрів бухгалтерського обліку податкових різниць, валових доходів та валових витрат». Сьогодні ці акти не мають юридичної сили, тому подальший їх розгляд є недоцільним.

Згодом було здійснено спробу повернутися до податкових різниць шляхом ухвалення

Таблиця 1

Динаміка змін у законодавстві з обліку податкових різниць

№	Дата прийняття	Нормативно-правовий акт
1	28 грудня 2000 року	П(С)БО 17 «Податок на прибуток»
2	29 грудня 2006 року	Наказ № 1316 «Про порядок розрахунку податкових різниць за даними бухгалтерського обліку»
3	29 січня 2007 року	Наказ № 45 «Методичні рекомендації про складання регістрів бухгалтерського обліку податкових різниць, валових доходів та валових витрат»
4	2 грудня 2010 року	Податковий кодекс України № 2755-VI
5	25 січня 2011 року	Положення бухгалтерського обліку 27 «Податкові різниці»

Податкового кодексу. У Перехідних положеннях Кодексу, було визначено, що методика бухгалтерського обліку тимчасових і постійних податкових різниць затверджується в порядку, передбаченому Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», публікується до 1 квітня 2011 року і набуває чинності з 1 січня 2012 року, а суб'єкти господарювання, тобто платники податку на прибуток, подають фінансову звітність з урахуванням постійних і тимчасових податкових різниць, починаючи зі звітних періодів 2012 року [2, р. XX, п. 4, п. 1].

Пізніше дату введення в дію обліку податкових різниць перенесли на 1 січня 2013 року. Першим звітним періодом мав стати I квартал 2013 року, за наслідками якого, відповідно до Наказу Мінфіну України від 11 серпня 2011 року № 1021, у Звіті про фінансові результати (форма 2) потрібно було заповнювати новий розділ «Розкриття інформації про податкові різниці».

При цьому розділ IV звіту «Податкові різниці» мав містити інформацію щодо впливу постійних і тимчасових податкових різниць на доходи й витрати в розрізі їх видів, а у розділі V звіту «Узгодження фінансового результату та податкового прибутку (збитку)» слід було зазначати згорнутий результат впливу постійних і тимчасових податкових різниць на фінансовий результат.

У зв'язку із затвердженням Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо сплати екологічного податку за утилізацію знятих з експлуатації транспортних засобів та вдосконалення деяких податкових норм» від 4 липня 2013 року № 422 було встановлено, що початок застосування податкових різниць перенесено на 1 січня 2014 року, а необхідність відображення їх у фінансовій звітності – на 1 квартал 2014 року.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про податкові різниці та її розкриття у фінансовій звітності визначалися відповідно до ПБО 27 [3]. Інформація про тимчасові та постійні податкові різниці, які мають враховуватися під час визначення податкового прибутку (збитку) звітного періоду, узагальнювалася у зведеному реєстрі за відповідними класифікаційними групами, а підприємствам була надана самостійність у виборі способу відображення податкових різниць в облікових реєстрах.

Сьогодні правовими джерелами, які здійснюють регламентування відображення податкових різниць, є ПКУ та П(С)БО 17.

В останній редакції ПКУ зазначено різниці, які є необхідними до відображення у фінансовій звітності. До них належать такі:

- різниці щодо амортизації необоротних активів;
- різниці щодо формування резервів;
- різниці під час здійснення фінансових операцій;
- інші різниці.

Нині всі операції, що пов'язані з різницями, відображаються в Додатку РІ до Декларації про прибуток підприємства. Цей додаток зобов'язаний подавати кожний платник, у якого за звітний період наявні операції, за якими ПКУ визначає різниці.

Згідно з останніми нововведеннями, податкові різниці є необхідними до відображення у фінансовій звітності. Виняток становлять тільки ті підприємства, дохід яких не перевищив 40 млн. грн. за останній звітний період і які не мають різниць в обліку. Відповідно до пункту 46.2 ПКУ, платник податку на прибуток разом із відповідною податковою декларацією подає квартальну або річну фінансову звітність (крім малих підприємств) у порядку, передбаченому для подання податкової декларації. Платники податку на прибуток, малі підприємства, віднесені до таких відповідно до Господарського кодексу України, подають разом із річною податковою декларацією річну фінансову звітність у порядку, передбаченому для подання податкової декларації.

Актуальними питаннями розвитку бухгалтерського обліку в нинішніх умовах є узгодження різних облікових підсистем, а саме бухгалтерського обліку та обліку відносин розподілу у формі податків.

Перспективи перетворень у бухгалтерському обліку зумовлені необхідністю створення єдиної системи обліку. Ця система давала б змогу відповідати європейським стандартам, а фінансова звітність змогла б задовольнити інтереси та потреби зацікавлених користувачів.

Правило, тобто норма, що забезпечує узгодження показників різних видів звітності, міститься у пункті 2 статті 3 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [1].

Однак на практиці зазначена норма не завжди виконується. Зрозумілим є те, що прийняті нормативно-правові акти ніколи не є повністю узгодженими з практикою їх застосування. Практика коригує правові відносини та спонукає вносити зміни і пропозиції до чинного законодавства.

Відповідно до встановленого законом порядку, на суб'єктів господарювання, що перебувають на загальній системі оподаткування, покладається обов'язок вести облік розрахунків за податками згідно з обліковими правилами, які зазначені в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» і П(С)БО, та облік розрахунків за податками згідно з правилами визначення оподаткованого результату, встановленими ПКУ, що являє собою податкові різниці. Аналогічна дефініція наведена в приписах П(С)БО.

Роль ПКУ є вагомим, адже з прийняттям зазначеного документа ознаки та порядок ведення податкового й бухгалтерського обліку в багатьох моментах стали подібними. Проте кількість проблемних питань залишається значною. Обмеження або особливі умови, що закріплюють

податкове законодавство, не дають можливості скористатися показником фінансового результату до оподаткування задля визначення належної до сплати суми податку на прибуток підприємств, тому його платникам необхідно визначати різні величини окремо задля складання фінансової звітності та окремо задля оподаткування.

Висновки з проведеного дослідження.

Останніми роками податкова сфера зазнала значних змін і трансформацій. Деякі з них є революційними, а ось окремі новації є добре забутими колишніми нормами. Ухвалення ПКУ стало передумовою розрахунку оподаткованого прибутку з урахуванням податкових різниць, оскільки це є основою обліку багатьох країн світу. Сьогодні в Україні вже здійснюється процес реформування системи бухгалтерського обліку. Податкові різниці пов'язані з різними підходами до визначення прибутку в бухгалтерському та податковому обліку. Вони виникають лише внаслідок здійснення господарських операцій, щодо яких існують різні оцінки та критерії визнання в бухгалтерському обліку та податковому законодавстві.

Україна прагне залучити кращий світовий досвід, але нині порядок розрахунку податкових різниць є недостатньо врегульованим. Основними проблемними питаннями, які потребують вирішення під час відображення податкових різниць у фінансовій звітності, є такі:

1) неточності у визначенні терміна «податкова різниця»; ПКУ не містить конкретизації терміна «податкова різниця», натомість П(С)БО 17 використовує термін «тимчасова податкова різниця»;

2) невідповідність різновидів податкових різниць; П(С)БО 17 виключає наявність постійних податкових різниць і вважає дійсними лише тимчасові податкові різниці;

3) компанії, які мають обов'язково відображати податкові різниці у фінансовій звітності; існує розбіжність між позицією податкової служби й ПКУ стосовно перехідного періоду застосування податкових різниць.

Нині триває значна робота з подальшого вдосконалення податкового законодавства стосовно розрахунку податку на прибуток і доопрацювання відповідних методичних рекомендацій. Головним завданням держави є встановлення конкретних норм стосовно відображення інформації про податкові різниці, які будуть обов'язковими.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16 липня 1999 року № 996-XIV.
2. Податковий Кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI (із змінами і доповненнями). URL: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17> (дата звернення: 05.08.2021).

3. Положення бухгалтерського обліку «Податкові різниці», затв. Міністерством фінансів України від 25 січня 2011 року № 27. URL: <http://prou4ot.info/index.php?section=browse&CatID=92> (дата звернення: 08.08.2021).

4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток», затв. Міністерством фінансів України від 28 грудня 2000 року № 353. URL: <http://pro-u4ot.info/index.php?section=browse&CatID=92> (дата звернення: 08.08.2021).

5. Лондар С.Л. Моделювання надходжень із податку на прибуток підприємств в умовах українського економічного середовища. *Фінанси України*. 2010. № 12. С. 12–20.

6. Мединська Т.В., Корзун Р.Ю. Податок на прибуток підприємств у контексті реформування податкового законодавства України. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2012. № 22.1. С. 308–313.

7. Онишко С.В. Підвищення рівня адміністрування податку на прибуток. *Фінанси України*. 2003. № 6. С. 47–50.

8. Швабій К.І., Гусак Ю.Д. Напрями підвищення ефективності адміністрування податків в Україні. *Наукові записки. Серія «Економіка»*. 2008. № 10. С. 240–247.

9. Ямко П.Ю. Основні напрями вдосконалення механізму оподаткування прибутку підприємств в Україні на сучасному етапі розвитку світової економіки. *Економічний часопис XXI*. 2012. № 2. С. 17–20.

REFERENCES:

1. Zakon Ukrainy "Pro bukhgalterskyi oblik ta finansovu zvitnist v Ukraini" vid 16.07.1999 no. 996-XIV.
2. Podatkovi Kodeks Ukrainy vid 02.12.2010 no. 2755-VI (iz zminamy, i dopovnenniamy). Available at: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17> (accessed 05 August 2021).
3. Polozhennia bukhgalterskoho obliku "Podatkovi riznytsi", zatv. Ministerstvom finansiv Ukrainy vid 25.01.2011 no. 27. Available at: <http://prou4ot.info/index.php?section=browse&CatID=92> (accessed 08 August 2021).
4. Polozhennia (standart) bukhgalterskoho obliku 17 "Podatok na prybutok", zatv. Ministerstvom finansiv Ukrainy vid 28 hrudnia 2000 no. 353. Available at: <http://pro-u4ot.info/index.php?section=browse&CatID=92> (accessed 08 August 2021).
5. Londar S.L. (2010) Modeliuvannia nadkhodzhen iz podatku na prybutok pidpriemstv v umovakh ukrain-skoho ekonomichnoho seredovishcha [Modeling of corporate income tax revenues in the Ukrainian economic environment]. *Finansy Ukrainy*, no. 12, pp. 12–20.
6. Medynska T.V., Korzun R.Yu. (2012) Podatok na prybutok pidpriemstv u konteksti reformuvannia podatkovoho zakonodavstva Ukrainy [Corporate income tax in the context of reforming the tax legislation of Ukraine]. *Naukovi visnyk NLTU Ukrainy*, no. 22.1, pp. 308–313.
7. Onyshko S.V. (2003) Pidvyschennia rivnia administruvannia podatku na prybutok [Finansy Ukrainy Increasing the level of income tax administration], no. 6, pp. 47–50.
8. Shvabii K.I., Husak Yu.D. (2008) Napriamy pidvyschennia efektyvnosti administruvannia podatkov v Ukraini [Directions for improving the efficiency of tax

administration in Ukraine]. *Naukovi zapysky. Seriiia "Ekonomika"*, no. 10, pp. 240–247.

9. Yamko P.Yu. (2012) Osnovni napriamy vdoskonalennia mekhanizmu opodatkovannia prybutku pid-priemstv v Ukraini na suchasnomu etapi rozvytku

svitovoi ekonomiky [The main directions of improving the mechanism of corporate income taxation in Ukraine at the present stage of development of the world economy]. *Ekonomichnyi chasopys XXI*, no. 2, pp. 17–20.