

**Прохар Наталія Вікторівна**

**к.е.н., доцент кафедри бухгалтерського обліку і аудиту ВНЗ Укоопспілки «ПУЕТ»**

## **ПОДАТКОВІ РІЗНИЦІ: ЕКОНОМІЧНИЙ ЗМІСТ ТА ПОРЯДОК ВІДОБРАЖЕННЯ В ОБЛІКУ**

В умовах реформування вітчизняної системи бухгалтерського обліку та прийняття Податкового кодексу України особливої важливості набуває зближення методики обчислення облікового та податкового прибутку (збитку) й мінімізація податкових різниць з метою їх відображення у Звіті про фінансові результати підприємства.

Як відомо, різниця між податковим та обліковим податком на прибуток виникає через незіставність оцінки і критеріїв визнання доходів, витрат, активів, зобов'язань за Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та доходами і витратами, визначеними Податковим кодексом. Головна відмінність податкового обліку полягає у його фіскальній спрямованості, а тому категорії доходів та витрат не в повній мірі мають економічний зміст.

З метою наближення результатів обчислення облікового та податкового прибутку (збитку) П(С)БО 17 «Податок на прибуток» введено поняття тимчасових податкових різниць, відповідно до якого тимчасова податкова різниця – це різниця між оцінкою активу або зобов'язання за даними фінансової звітності та податковою базою цього активу або зобов'язання.

Тимчасова податкова різниця, що підлягає вирахуванню, призводить до зменшення податкового прибутку (збільшення податкового збитку) у майбутніх періодах; тимчасова податкова різниця, що підлягає оподаткуванню, включається до податкового прибутку (збитку) у майбутніх періодах [2].

Однак відповідно до ПБО «Податкові різниці», останні поділяються на постійні й тимчасові, що, на нашу думку, є цілком обґрунтованим, оскільки не всі податкові різниці анулюються в наступних звітних періодах. У свою чергу, постійна податкова різниця, що підлягає вирахуванню, призводить до зменшення податкового прибутку (збільшення податкового збитку) звітного періоду; постійна податкова різниця, що підлягає оподаткуванню, збільшує податковий прибуток (зменшує податковий збиток) звітного періоду [3].

Крім суперечностей відносно складу податкових різниць за П(С)БО 17 «Податок на прибуток» та ПБО «Податкові різниці», доопрацювання потребує Додаток до П(С)БО 17 «Приклади відображення у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності підприємства тимчасових податкових різниць», що містить інформацію про конкретні

невідповідності облікового й податкового відображення доходів і витрат, які ліквідовані ще з другого кварталу 2011 р. у зв'язку з виключенням зі складу доходів і витрат у податковому обліку авансів одержаних та виданих.

Відповідно до ПБО «Податкові різниці», з метою бухгалтерського обліку податкові різниці поділяються на:

- податкові різниці щодо доходу (виручки) 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;
- податкові різниці щодо надзвичайних доходів;
- податкові різниці щодо надзвичайних витрат [3].

Інформація про тимчасові і постійні податкові різниці за рекомендацією Міністерства фінансів України повинна накопичуватися в регістрах бухгалтерського обліку, зокрема шляхом виділення окремих граф для їх відображення (за відповідною класифікацією - тимчасова або постійна) або в інший спосіб, на вибір підприємства, що є повністю виправданим, оскільки запровадження у 2007 р. Методичних рекомендацій «Про складання регістрів бухгалтерського обліку податкових різниць, валових доходів та валових витрат» не отримало належної підтримки науковців і практиків та було відмінено.

Однак, на практиці через велику кількість здійснених операцій, складність налагодження програмного забезпечення під «податкові потреби», часті зміни податкового законодавства відображення в регістрах бухгалтерського обліку податкових різниць суттєво ускладнюється. Крім того, відсутність законодавчо визначеного переліку постійних і тимчасових податкових різниць та цифрового прикладу у нормативній базі з обліку податкових різниць ускладнює її розуміння бухгалтерами та практичне застосування.

Як свідчить зарубіжна практика ведення обліку, розрахунок податкових різниць або відкладене оподаткування має альтернативні варіанти:

- відсутнє через співпадання облікових і податкових правил (Греція, Туреччина);

–відкладені податки визначаються тільки при складанні звітності за міжнародними стандартами (Італія, Франція, Швеція, Швейцарія);

–відкладені податки визначаються тільки при зміні методу оподаткування (Бельгія, Данія);

–постійна облікова практика (Великобританія, Німеччина, Ірландія, Іспанія, Люксембург, Нідерланди, США) [4, с. 263].

Постійна облікова практика із розрахунком тимчасових податкових різниць країн зарубіжжя передбачає визначення фінансового результату за даними фінансового обліку та його подальше коригування для розрахунку прибутку до оподаткування. Зазначені коригування відображаються у Податковій звірці, найчастіше довільної форми, та є не численними й не трудомісткими.

Таким чином, за результатами дослідження сутності податкових різниць та методики їх відображення в обліку, можемо зазначити наступне:

–оскільки кількість податкових різниць для підприємств є значною, простіше й швидше розрахувати фінансовий результат окремо за методикою фінансового та податкового обліку, ніж відкоригувати зазначені результати;

–зменшенню кількості податкових різниць на початкових етапах реформування системи оподаткування сприятиме відображення доходів і витрат за методикою фінансового обліку з окремими несуттєвими відмінностями у їх відображенні відповідно до Податкового кодексу України.

#### Список використаних джерел

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. N 2755-VI // [www.nau.kiev.ua](http://www.nau.kiev.ua).
2. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток»: Наказ Міністерстві фінансів України від 28.12.2000 р. № 353 // [www.nau.kiev.ua](http://www.nau.kiev.ua).
3. Про затвердження Положення бухгалтерського обліку «Податкові різниці»: Наказ Міністерстві фінансів України від 25.01.2011 р. № 27 // [www.nau.kiev.ua](http://www.nau.kiev.ua).
4. Дональд И. Кизо. Финансовый учет. Промежуточный уровень / И. Кизо Дональд, Ж. Вейгант Джери, Д. Терри; [пер. с англ.]. – Бишкек: Прагма, 2001. – Часть II. – 558 с.