

О.С. Щербина

Національний університет харчових технологій

Зі змінами Податкового кодексу України, які вступили в силу з 1 січня 2015 року, для бухгалтерів підприємств, установ, організацій та інших юридичних осіб усіх форм власності, які відповідно до Податкового кодексу України є платниками податку на прибуток підприємств і подають Декларацію з податку на прибуток, одним з нових практично не відпрацьованих питань є обчислення податкових різниць.

З ухваленням Податкового кодексу, в якому розрахунок оподаткованого прибутку здійснюється за даними бухгалтерського обліку з застосуванням методу нарахувань, Україна поступово поглиблює рівень інтеграції національної системи бухгалтерського обліку в європейську та світові системи. Це створило передумови розрахунку оподаткованого прибутку з застосуванням податкових різниць, що є основою в багатьох країнах світу та Європи.

Нині в Україні здійснюється процес реформування системи бухгалтерського обліку, зокрема наближення національної системи обліку до міжнародних стандартів. Його основна мета – створити умови для безпосереднього застосування МСФЗ для ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності українськими підприємствами. Проте згідно МСФЗ, на зменшення фінансового результату відносяться всі без винятку витрати, понесені підприємством. Завдання ж податкового законодавства будь-якої країни полягає у розмежуванні витрат на ті, які є суспільно визнаними, відповідно, зменшують базу оподаткування, та ті, які за своєю економічною природою мають бути обмежені. Без встановлення державою обмежень може виникнути висока загроза залишити бюджет країни без відповідних надходжень.

Згідно п. 44.2 ст. 44 ПКУ діє норма щодо системи податкової інформації, яка має ґрунтуватися виключно на даних бухгалтерського обліку платника податку, підготовлених з дотриманням П(С)БО. Платники податку, які застосовують міжнародні стандарти фінансової звітності, ведуть облік доходів і витрат та визначають об'єкт оподаткування з податку на прибуток за такими стандартами з урахуванням положень ПКУ.

Зміни при визначенні податку на прибуток пов'язані з гармонізацією бухгалтерського та податкового обліку, відповідно до якої платник податку веде бухгалтерський облік тимчасових та постійних податкових різниць, визначених за

методикою, затвердженою Положенням бухгалтерського обліку «Податкові різниці». Дане Положення не суперечить і не змінює П(С)БО 17 «Податок на прибуток», яке залишається чинним, а тільки доповнює його. Так, П(С)БО 17 спрямоване на формування методологічних засад розкриття, насамперед, в балансі інформації про залишки неанульованих тимчасових податкових різниць, які, так би мовити, «матеріалізовані» в активах та зобов'язаннях. Натомість ПБО «Податкові різниці» визначає методологію формування інформації про анулювання податкових різниць упродовж звітного періоду, їхній вплив на формування податкового прибутку та розкриває зв'язок між податковим та обліковим прибутками.

Згідно ст. 134 ПКУ об'єктом оподаткування є прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначається 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 Податкового кодексу.

Необхідно виділити наступні різниці, які враховуються при визначенні оподатковуваного прибутку: різниці, які виникають при нарахуванні амортизації необоротних активів; різниці, що виникають при формуванні резервів (забезпечень); різниці, які виникають при здійсненні фінансових операцій; різниці щодо операцій з продажу або іншого відчуження цінних паперів, а також операцій з інвестиційною нерухомістю і біологічними активами, які оцінюються за справедливою вартістю.

Алгоритм розрахунку податкового прибутку за даними бухгалтерського обліку. Доходи та витрати за даними бухгалтерського обліку коригуються на суму постійних податкових різниць та частину суми тимчасових податкових різниць, що відноситься до звітного періоду, для визначення прибутку до оподаткування. У зв'язку з цим підприємство повинно вести бухгалтерський облік постійних та тимчасових податкових різниць, визначених відповідно до Податкового кодексу, і забезпечувати накопичення інформації про них у регістрах бухгалтерського обліку.

Перелік тимчасових та постійних податкових різниць не є вичерпним і може змінюватися підприємством відповідно до його особливостей з метою дотримання вимог бухгалтерського обліку та податкового законодавства і забезпечення достовірних облікових даних. Підсумкову ж інформацію про податкові різниці необхідно відображати у зведеному регістрі бухгалтерського обліку, який одночасно буде розрахунком об'єкта оподаткування податком на прибуток і надаватиме користувачам повну, правдиву та неупереджену інформацію про формування прибутку до оподаткування за даними бухгалтерського обліку, відповідно до вимог Податкового кодексу.

Ведення обліку податкових різниць призведе до подолання негативних наслідків існування податкового обліку поряд із системою бухгалтерського обліку, які роблять вразливим до помилок розрахунку податку на прибуток та створюють негативні наслідки для економіки країни. Формування фінансового результату для фінансової та податкової звітності передбачає формування доходів і витрат для цілей оподаткування в системі бухгалтерського обліку України з урахуванням обмежень, передбачених для цього Податковим кодексом. Вивчення світової практики дало змогу створити методикою розрахунку оподатковуваного прибутку в Україні та відображення в бухгалтерському обліку податкових різниць. Застосування податкових різниць надає можливість показати взаємозв'язок між доходами та витратами для визначення фінансового та податкового прибутків.