

ТИМЧАСОВІ ТА ПОСТІЙНІ ПОДАТКОВІ РІЗНИЦІ ЗА ДОХОДАМИ ТА ВИТРАТАМИ ЯК ОСНОВА УНІФІКАЦІЇ ОБЛІКУ

Досліджено та проаналізовано новий порядок визначення доходів і витрат з метою формування податкової звітності на підставі даних обліку та фінансової звітності. Узагальнено тимчасові та постійні різниці між даними податкової та фінансової звітності у розрізі доходів і витрат, що є основою для формування декларації про прибуток підприємств

Постановка проблеми. У загальному вигляді проблема удосконалення податкового контролю полягає у розробці досконалого законодавства у сфері оподаткування, оскільки від цього найбільшою мірою залежить стан державного бюджету та розвиток підприємництва. Важливим кроком на цьому шляху є затвердження Податкового кодексу. Підготовка проекту Податкового кодексу України (ППКУ) має суттєве значення для впорядкування взаємовідношень між платниками податків і контролюючими органами, побудови між ними чесного діалогу на основі партнерства, довіри, соціальної відповідальності. Це забезпечить податкові правила, що мають бути чіткими, зрозумілими та несуперечливими.

Однією із важливих складових загальної проблеми є питання оподаткування податком на прибуток, оскільки він є одним з найбільш складних у методичному відношенні як для бухгалтерських служб платників податків, так і для податківців. З другої половини 1997 р. в практику діяльності українських підприємств запроваджується поняття податкового обліку. Суб'єкти господарювання зобов'язані вести одночасно два окремих обліки: бухгалтерський згідно Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" і національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та податковий, правила та процедури якого визначені чинним податковим законодавством [7]. Такий стан речей призводить на практиці до плутанини, помилок і порушень. Тому розробка проекту Податкового кодексу та методичних рекомендацій по застосуванню його норм має бути спрямовано на спрощення процедури формування податкової звітності виходячи із існуючих даних обліку, фінансової звітності та податкових різниць.

Стан вивчення проблеми. На сьогоднішній час надзвичайно актуальним є питання розгляду Проекту податкового кодексу України, що розміщено на сайті Міністерства фінансів [8]. Деякі норми Проекту податкового кодексу викликають багато дискусійних питань як у цілому, так і стосовно податку на прибуток [2, 6]. По-перше, багато опонентів вважають, що стосовно оподаткування податком на прибуток, проект має містити мінімум розбіжностей між даними фінансового та податкового обліку. Проте, на їх думку, значна кількість податкових різниць (майже сотня) не спрощують, а навпаки ускладнюють процес формування податкової звітності підприємств. По-друге, де хто вважає, що проект є суттєво недосконалим, про що свідчать неузгодженість норм деяких статей, які мають бути доопрацьовані. Промисловці та підприємці віддають належне намаганням широкого обговорення проекту Податкового кодексу в діловому середовищі. Але вони переконані: якщо б консультації з громадськістю були проведені на етапі підготовки проекту перед поданням його в ВРУ, а необхідні зміни внесені вчасно, Кодекс міг би вже працювати, забезпечувати кращий бізнес-клімат та більш високі надходження до бюджету. Крім того, були б усі

підстави готувати державний бюджет-2011 на новій податковій базі.

Крім того, важливою складовою введення Податкового кодексу є наявність достатньо обґрунтованих Методичних рекомендацій із застосування норм кодексу, які мають ґрунтуватися на існуючих підходах до гармонізації бухгалтерської і податкової методики обліку оподаткованого прибутку [1-5] – виділенні податкових різниць. Основою такої гармонізації є досконале вивчення й аналіз норм перспективного законодавства, а також формування на цій підставі існуючих різниць, що будуть слугувати підґрунтям розробки Положення про бухгалтерський облік податкових різниць. Проте, аналіз науково-економічних джерел вказує на відсутність таких розробок стосовно проекту Податкового кодексу. Отже, питання уніфікації показників з метою формування податкової звітності на підставі фінансової, залишається неопрацьованим.

Мета дослідження. Основними завданнями даної статті є дослідження проекту Податкового кодексу в частині податку на прибуток; аналіз нового порядку визначення доходів і витрат з метою формування податкової звітності на підставі даних обліку та фінансової звітності; виділення тимчасових і постійних різниць між даними податкової та фінансової звітності у розрізі доходів і витрат, що є основою для формування декларації про прибуток підприємств.

Викладення основного матеріалу дослідження. Порядок розрахунку об'єкта оподаткування податком на прибуток, склад доходів і витрат визначені Податковим кодексом у розділі III. Доходи та витрати, які враховуються для визначення податкового прибутку, розраховуються за даними бухгалтерського обліку шляхом коригування доходів та витрат, визначених в бухгалтерському обліку, на податкові постійні та тимчасові різниці.

Накопичення зазначеної інформації потребує деталізації даних окремих синтетичних рахунків і аналітичних даних, за якими формуються постійні і тимчасові різниці. Підприємство повинно вести бухгалтерський облік тимчасових та постійних податкових різниць, визначених відповідно до Податкового кодексу і забезпечувати накопичення інформації про них в реєстрах бухгалтерського обліку для складання розрахунку об'єкта оподаткування.

Податковою різницею визнається різниця, яка виникає між оцінкою і критеріями визнання доходів, витрат, активів, зобов'язань за ПБО та доходами і витратами, визначеними у податковому законодавстві. Тимчасова податкова різниця виникає у звітному періоді та анулюється у наступних звітних періодах. Постійною податковою різницею визнається податкова різниця, яка виникає у звітному періоді та не анулюється у наступних звітних періодах.

Перелік тимчасових податкових різниць за доходами (підстави виникнення, рекомендовані реєстри їх обліку) було сформовано на підставі дослідження й аналізу норм Податкового кодексу й узагальнення наведено у табл. 1.

Таблиця 1 Тимчасові податкові різниці, що виникають за доходами підприємства

№ з/п	Показники	Стаття, пункт, підпункт ППКУ	Джерело інформації
1.	Суми поворотної фінансової допомоги, отриманої платником податку у звітному податковому періоді, що залишаються неповерненими на кінець такого звітного періоду, від осіб, що не є платниками цього податку (у тому числі нерезидентів), або осіб, які згідно із законодавством мають пільги з цього податку, у тому числі право застосовувати ставки податку нижчі, ніж установлені	135.5.6	Аналітичні дані за субрахунками 682 "Внутрішні розрахунки", 685 "Розрахунки з іншими кредиторами"
2.	Доходи не враховані при обчисленні доходу періодів, що передують звітному, та виявлені у звітному періоді	135.5.13	Розрахунок

Продовження таблиці 1

3.	Збиток від реалізації цінних паперів та деривативів, що отримано у попередніх податкових періодах	153.8	Розрахунок
4.	Зменшення суми доходів звітного періоду на вартість відвантажених товарів, виконаних робіт, наданих послуг у разі затримання оплати їх вартості при визнанні покупця банкрутом або при вчиненні виконавчого надпису про стягнення заборгованості	159.1.1	Аналітичні дані за рахунками 36 "Розрахунки з покупцями та замовниками", 37 "Розрахунки з різними дебіторами"
5.	Сума штрафів та неустойки чи пені, фактично отримана за рішенням сторін договору або відповідних державних органів, суду	135.5.4 137.13	Аналітичні дані за рахунками 36 "Розрахунки з покупцями та замовниками", 37 "Розрахунки з різними дебіторами"

Показник "Суми поворотної фінансової допомоги, отриманої платником податку у звітному податковому періоді, що залишаються неповерненими на кінець такого звітного періоду, від осіб, що не є платниками цього податку, або осіб, які згідно із законодавством мають пільги з цього податку, у тому числі право застосовувати ставки податку нижчі, ніж установлені" вказує на тимчасову різницю відповідно до підпункту 135.5.6 пункту 135.5 статті 135 Кодексу. Підприємство збільшує дохід на суму кредиторської заборгованості за субрахунком 685 "Розрахунки з іншими кредиторами", що рахується за даними бухгалтерського обліку на кінець звітного періоду.

Показник "Доходи не враховані при обчисленні доходу періодів, що передують звітному, та виявлені у звітному періоді" вказує на тимчасову податкову різницю, яка становить суму доходів, не врахованих при обчисленні об'єкта оподаткування у попередніх звітних періодах (підпункт 135.5.13 пункту 135.5 статті 135 Кодексу). Слід навести постійну податкову різницю, яка збільшує доходи підприємства на суму фактично понесених витрат на навчання та професійну перепідготовку фізичних осіб, які розірвали договір (контракт) про взяття зобов'язання відпрацювати на підприємстві після закінчення навчального закладу і отримання спеціальності не менше трьох років (підпункт 140.1.3 пункту 140.1 статті 140 Кодексу). Підприємству слід окремо виділити у реєстрах аналітичного обліку витрати на навчання та професійну перепідготовку фізичних осіб з їх відображенням за дебетом субрахунку 949 "Інші витрати операційної діяльності".

Показник "Збиток від реалізації цінних паперів, деривативів та корпоративних прав, що отримано у попередніх податкових періодах" вказує на тимчасову різницю, яка зменшує дохід звітного податкового періоду від реалізації цінних паперів та деривативів на суму збитків від реалізації такого ж виду цінних паперів та деривативів, які отримано у попередніх податкових періодах (пункт 153.8 статті 153 Кодексу) в межах отриманого прибутку. Підприємство має забезпечити в аналітичному обліку формування фінансового результату (прибутку, збитку) за кожним видом цінних паперів та деривативів (субрахунок 793 "Фінансовий результат від іншої звичайної діяльності"). Сума отриманого збитку від реалізації цінних паперів і деривативів окремо за їх видами звітного періоду переноситься на початок наступного звітного періоду для зменшення прибутку від реалізації відповідного виду цінних паперів і деривативів у наступних звітних податкових періодах.

Показник "Зменшення суми доходів звітного періоду на вартість відвантажених товарів, виконаних робіт, наданих послуг у разі затримання оплати їх вартості при визнанні покупця банкрутом або при вчиненні виконавчого надпису

про стягнення заборгованості" вказує на тимчасову різницю в сумі дебіторської заборгованості покупців, які затримують оплату за товари (роботи, послуги) у випадках, коли суд визнає заборгованість або порушено справу про банкрутство такого покупця, чи стягнення заставленого ним майна, або нотаріус вчиняє виконавчий запис про стягнення заборгованості або стягнення заставленого майна (підпункт 159.1.1 пункту 159.1 статті 159 Кодексу), що зменшує доходи підприємства. Інформація про тимчасову різницю формується на основі даних аналітичного обліку розрахунків (рахунок 36 "Розрахунки з покупцями та замовниками").

Показник "Сума штрафів та неустойки чи пені, фактично отримана за рішенням сторін договору або відповідних державних органів, суду" вказує на тимчасову податкову різницю, яка формується на основі даних кредитових оборотів субрахунків 715 "Одержані штрафи, пені, неустойки", 716 "Відшкодування раніше списаних активів". Підприємство окремо виділяє у реєстрах бухгалтерського обліку інформацію щодо нарахування і фактичного надходження сум штрафів, неустойки чи пені, і формування доходу для визначення оподаткованого прибутку за датою фактичного їх надходження.

Перелік постійних податкових різниць за доходами (підстави виникнення, рекомендовані реєстри їх обліку) було сформовано на підставі дослідження й аналізу норм Податкового кодексу й узагальнення наведено у табл. 2.

Показник "Доходи у вигляді дивідендів, що отримані від платників (крім нерезидентів)" вказує на суму отриманих дивідендів від платників (крім нерезидентів) відповідно до підпункту 136.1.12 пункту 136.1 статті 136 Кодексу, як постійну різницю, що зменшує доходи. Підприємство окремо виділяє у реєстрах бухгалтерського обліку інформацію щодо отриманих дивідендів на субрахунок 731 "Дивіденди одержані".

Показник "Доходи на суму коштів або вартість майна, що надходять у вигляді міжнародної технічної допомоги, вартість безоплатно отриманих основних засобів" вказує на постійну податкову різницю, що зменшує доходи. Підприємство окремо виділяє у реєстрах бухгалтерського обліку інформацію про кошти або майно, що надходять у вигляді міжнародної технічної допомоги, яка надається відповідно до міжнародних договорів відповідно до підпункту 136.1.15 пункту 136.1 статті 136 Кодексу та курсову різницю, яка виникла під час проведення перерахунку іноземної валюти, отриманої у вигляді гуманітарної або міжнародної технічної допомоги за міжнародними договорами або з міжнародними фінансовими установами та організаціями, відповідно до підпункту 153.1.6 пункту 153.1 статті 153 Кодексу. Ця сума формується у реєстрах обліку за субрахунками 744 "Дохід від неопераційної курсової різниці" і 745 "Дохід від безоплатно одержаних активів".

Таблиця 2 Постійні податкові різниці, що виникають за доходами підприємства

№ з/п	Показники	Стаття, пункт, підпункт ППКУ	Джерело інформації
1	Доходи у вигляді дивідендів, що отримані від платників (крім нерезидентів)	136.1.12	Аналітичні дані за субрахунком 731 "Дивіденди одержані"
2	Доходи на суму коштів або вартість майна, що надходять у вигляді міжнародної технічної допомоги, вартість безоплатно отриманих основних засобів	136.1.15 136.1.16	Аналітичні дані за субрахунками 718 "Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів", 745 "Дохід від безоплатно одержаних активів"
3	Доходи на суму дооцінки активів	152.12	Аналітичні дані за субрахунками 742 "Дохід від відновлення корисності активів", 746 "Інші доходи від звичайної діяльності"
4	Доходи, отримані від продажу товарів (виконання робіт, надання послуг) пов'язаним особам, особам, які не є платниками податку на прибуток, платникам податку за іншими ставками, від проведення товарообмінних (бартерних) операцій, від продажу землі або іншого відчуження землі	153.2.1 153.2.3 153.10 147.5	Розрахунок

Показник "Доходи в результаті дооцінки активів" вказує на суму постійних податкових різниць, яка зменшує доходи (пункт 152.12 статті 152 Кодексу), у разі проведення дооцінки необоротних активів та/або визнання вигод від відновлення корисності активів, яка відображається за кредитом субрахунків 742 "Дохід від відновлення корисності активів" і 746 "Інші доходи від звичайної діяльності" у кореспонденції з дебетом рахунків обліку необоротних активів 10 "Основні засоби", 11 "Інші необоротні матеріальні активи", 12 "Нематеріальні активи", 14 "Довгострокові фінансові інвестиції" і 15 "Капітальні інвестиції". Також наводиться сума постійних податкових різниць, що зменшує доходи, в результаті проведення підприємством дооцінки раніше уцінених запасів. Джерелом інформації є аналітичні дані реєстру обліку доходів (субрахунок 719 "Інші доходи від операційної діяльності").

Показник "Доходи, отримані від продажу товарів (виконання робіт, надання послуг) пов'язаним особам,

особам, які не є платниками податку на прибуток, платникам податку за іншими ставками, від проведення товарообмінних (бартерних) операцій, від продажу землі або іншого відчуження землі" вказує на постійну податкову різницю, що виникає між визнаними в бухгалтерському обліку доходами від продажу товарів (робіт, послуг) та сумою доходів, перерахованих за звичайними цінами пов'язаним особам, не платникам податку на прибуток, платникам податку за іншими ставками, від проведення товарообмінних (бартерних) операцій відповідно до підпунктів 153.2.1, 153.2.3 і 153.10 пункту 153.2 статті 153 Кодексу та від продажу землі або іншого відчуження землі відповідно до пункту 147.5 статті 147 Кодексу.

Перелік тимчасових податкових різниць за витратами (підстави виникнення, рекомендовані реєстри їх обліку) було сформовано на підставі дослідження й аналізу норм Податкового кодексу й узагальнення наведено у табл. 3.

Таблиця 3. Тимчасові податкові різниці, що виникають за витратами підприємства

№ з/п	Показники	Стаття, пункт, підпункт ППКУ	Джерело інформації
1.	Погашення фінансової допомоги (її частини), що рахувалася на початок звітного періоду, особі, яка її надала	135.5.6	Аналітичні дані за субрахунками 682 "Внутрішні розрахунки", 685 "Розрахунки з іншими кредиторами"
2.	Різниця в амортизаційних відрахуваннях, що виникли внаслідок застосування різних строків корисного використання для основних засобів	144.1 145.1.1 146.15	Розрахунок
3.	Встановлення мінімальних строків корисного використання для певних видів нематеріальних активів (групи 4 і 5)	146.6	Розрахунок
4.	витрати на поліпшення (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо) основних виробничих засобів в сумі, що не перевищує 10 % їх вартості	146.14	Аналітичні дані за рахунком 15 "Капітальні інвестиції"
5.	Витрати на створення резерву сумнівних боргів визнаються витратами з метою оподаткування у сумі безнадійної дебіторської заборгованості з урахуванням підпункту 14.1.11 пункту 14.1 статті 14 розділу I	138.11.6 п.в)	Аналітичні дані за рахунками 36 "Розрахунки з покупцями та замовниками", 38 "Резерв сумнівних боргів"

Показник "Погашення фінансової допомоги (її частини), що рахувалася на початок звітного періоду, особі, яка її надала" вказує на тимчасову податкову різницю, яка збільшує витрати відповідно до підпункту 135.5.6 пункту 135.5 статті 135 Кодексу на суму поворотної фінансової допомоги (її частини) за наслідками звітного податкового періоду, в якому відбулося таке повернення. При цьому доходи такого платника податку не збільшуються на суму умовно нарахованих процентів, а податкові зобов'язання особи, що надала поворотну фінансову допомогу, не змінюються як при її видачі, так і при її зворотному отриманні. Як виняток з правила, визначеного цим підпунктом, операції з отримання/надання фінансової допомоги між платником податку та його відокремленими підрозділами, що не мають статусу юридичної особи, розташованими на території України, не призводять до зміни їх витрат або доходів. Підприємство збільшує витрати на суми погашення допомоги, що відображаються у обліку за дебетом субрахунку 685 "Розрахунки з іншими кредиторами" у кореспонденції з кредитом субрахунку 311 "Рахунки в банках" (додаток 4).

Показник "Різниця в амортизаційних відрахуваннях" вказує на різницю внаслідок:

– застосування різних строків корисного використання позитивна або негативна тимчасова різниця між сумами амортизації, розрахованими за ПБО 7 та за нормами Кодексу (підпункт 145.1.1 пункту 145.1 статті 145) на підставі аналітичного розрахунку тимчасових різниць по амортизації основних засобів з урахуванням обмежень щодо мінімально допустимих строків корисного використання в розрізі класифікації груп;

– різної початкової вартості основних фондів для цілей оподаткування і за даними бухгалтерського обліку тимчасова позитивна різниця, що формується внаслідок ремонтних витрат (понад 10 % балансової вартості) згідно норм кодексу (пункт 146.15 статті 146) шляхом аналітичного розрахунку різниць по амортизації основних

засобів. Різниця визначається на підставі даних інвентарних карток обліку, а саме вартості, що амортизується згідно норм Кодексу та норм бухгалтерського обліку.

Показник "Встановлення мінімальних строків корисного використання для певних видів нематеріальних активів (групи 4 і 5)" вказує на тимчасову різницю зі знаком "плюс" або "мінус", що визначена між сумою амортизації за ПБО 8 та сумою амортизації нематеріальних активів групи 4 і 5 за вимогами пункту 146.6 статті 146 Кодексу, що визначається на підставі аналітичного розрахунку різниць по амортизації основних засобів з урахуванням обмежень щодо мінімально допустимих строків корисного використання та даних інвентарних карток.

Показник "Витрати на поліпшення (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо) основних виробничих засобів в сумі, що не перевищує 10 % їх вартості" вказує на суму тимчасової податкової різниці, що збільшує витрати. Джерелом інформації є аналітичні дані обліку капітальних витрат (рахунок 15 "Капітальні інвестиції").

Показник "Витрати на створення резерву сумнівних боргів у сумі безнадійної дебіторської заборгованості" вказує на тимчасові різниці зі знаком "мінус" або "плюс", що виникають відповідно при створенні та використанні резерву сумнівних боргів підприємства. Сума перевищення кредитового обороту по рахунку 38 "Резерв сумнівних боргів" за звітний період над дебетовим оборотом є тимчасовою різницею, що зменшує витрати (відображається зі знаком "мінус"). Сума перевищення дебетового обороту за рахунком 38 "Резерв сумнівних боргів" за звітний період над кредитовим оборотом становить тимчасову різницю, що збільшує витрати (відображається зі знаком "плюс").

Перелік постійних податкових різниць за витратами (підстави виникнення, рекомендовані реєстри їх обліку) було сформовано на підставі дослідження й аналізу норм Податкового кодексу й узагальнення наведено у табл. 4.

Таблиця 4 Постійні податкові різниці, що виникають за витратами підприємства

№ з/п	Показники	Стаття, пункт, підпункт ППКУ	Джерело інформації
1	2	3	4
1.	Фактична вартість остаточно забракованої продукції	138.8	Аналітичні дані за субрахунком 947 "Нестачі і втрати від псування цінностей"
2.	Нестачі незавершеного виробництва, нестачі і втрати від псування матеріальних цінностей у цехах понад встановлені норми природного убутку	138.11.1 п.и)	-/-
3.	Сума фактичних втрат товарів, що перевищує межі норм природного убутку чи технічних (виробничих) втрат	140.3	-/-
4.	Суми коштів або вартість товарів, виконаних робіт, наданих послуг, добровільно перераховані (передані) протягом звітного року до Державного бюджету України або бюджетів місцевого самоврядування, до неприбуткових організацій, у розмірі, що перевищує більше п'яти відсотків оподаткованого прибутку попереднього звітного року	138.11.6 п.а)	Аналітичні дані за субрахунком 949 "Інші витрати операційної діяльності" та розрахунок
5.	Суми коштів, перераховані підприємствами всеукраїнських об'єднань осіб, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи, на яких працює за основним місцем роботи не менш як 75 відсотків таких осіб, цим об'єднанням для ведення благодійної діяльності більше 10 відсотків оподаткованого прибутку попереднього звітного року	138.11.6 п.б)	-/-
6.	Суми коштів або вартість майна, добровільно перераховані/передані для цільового використання з метою охорони культурної спадщини установам науки, освіти, культури, заповідникам, музеям, музеям-заповідникам у розмірі, що перевищує 10 відсотків оподаткованого прибутку за попередній звітний рік	138.11.6 п.г)	-/-
7.	Суми коштів або вартість майна, добровільно перераховані/передані на користь резидентів для цільового використання з метою виробництва національних фільмів (у тому числі анімаційних) та аудіовізуальних творів більше 10 відсотків оподаткованого прибутку за попередній податковий рік	138.11.6 п.д)	-/-
8.	Суми коштів, внесені платниками податку у період, визначений Законом України "Про внесення змін до Закону України "Про проведення експерименту в житловому будівництві на базі холдингової компанії "Київськбуд", на рахунки учасників фондів банківського управління або за договорами пенсійних вкладів у розмірі, що перевищує 10 відсотків оподаткованого прибутку за попередній податковий рік	138.11.6 п.ж)	-/-
9.	Витрати, не пов'язані з провадженням господарської діяльності, а саме витрати на: організацію та проведення прийомів, презентацій, свят, розваг та відпочинку, придбання та розповсюдження подарунків	139.1.1	-/-
10.	Витрати на утримання органів управління об'єднань платників податку, включаючи утримання материнських компаній, які є окремими юридичними особами	139.1.7	-/-
11.	Суми штрафів та неустойки чи пені за рішенням сторін договору або за рішенням відповідних державних органів, суду, які підлягають сплаті платником податку	139.1.11	Аналітичні дані за субрахунком 948 "Визнані штрафи, пені, неустойки"
12.	Витрати понесені у зв'язку із придбанням товарів (робіт, послуг) та інших матеріальних і нематеріальних активів у фізичної особи-підприємця, що сплачує єдиний податок	139.1.12	Аналітичні дані за субрахунком 949 "Інші витрати операційної діяльності"
13.	Витрати, понесені (нараховані) у зв'язку з придбанням у нерезидента послуг (робіт) з консалтингу, маркетингу, реклами, інжинірингу, крім витрат здійснених (нарахованих) на користь постійних представництв нерезидентів	139.1.13	-/-
14.	Нарахування роялті на користь особи, що сплачує податок у складі інших податків у розмірі, що перевищує 3 відсотки оподаткованого прибутку за попередній звітний рік	140.1.2	Розрахунок
15.	Витрати на гарантійний ремонт (обслуговування) або гарантійні заміни товарів, більші ніж сума, яка відповідає рівню гарантійних заміні, прийнятих/оприлюднених платником податку	140.1.4	Аналітичні дані за субрахунком 473 "Забезпечення гарантійних зобов'язань"
16.	Витрати на страхування життя, здоров'я або інших ризиків, пов'язаних з діяльністю фізичних осіб, що перебувають у трудових відносинах з платником податку, обов'язковість якого не передбачена законодавством, або будь-яких витрат із страхування сторонніх фізичних чи юридичних осіб	140.1.6	Аналітичні дані за субрахунком 949 "Інші витрати операційної діяльності"
17.	Не включаються до складу витрат на харчування при відрядженні вартість алкогольних напоїв і тютюнових виробів, суми "чайових"	140.1.7	-/-
18.	Витрати платника податку на утримання та експлуатацію таких об'єктів, що перебувають на балансі та утримуються за рахунок платника податку після 01.07.1997 р., але не використовуються з метою отримання доходу	140.1.8	-/-
19.	Витрати на виплату або нарахування процентів за кредитами та іншими борговими зобов'язаннями на користь нерезидентів та пов'язаних з ними осіб обмежено кодексом	141.2	Розрахунок
20.	Сума добровільних внесків на страхування (недержавне пенсійне забезпечення) найманої ним фізичної особи, загальний обсяг якої перевищує 15 відсотків заробітної плати, нарахованої такій найманій особі протягом податкового року, на який припадають такі податкові періоди	142.2	Розрахунок
21.	Амортизація невиробничих фондів	144.3	Розрахунок
22.	Витрати на ремонт понад встановлений кодексом розмір	146.15	Розрахунок
23.	При продажу або іншому відчуженні невиробничих основних засобів витрати визнаються у сумі їх первісної вартості (в бухгалтерському обліку витрати визнаються у сумі первісної (переоціненої) вартості об'єкта за вирахуванням накопиченої амортизації цього об'єкта)	146.16 абзац 2	Аналітичні дані за субрахунком 943 "Собівартість реалізованих виробничих запасів"
24.	збільшення витрат на коефіцієнт індексації вартості землі при її продажу (в межах різниці між вартістю продажу землі та її первісною вартістю)	147.1	Аналітичні дані за субрахунком 101"Земельні ділянки"
25.	Збиток від продажу землі (з урахуванням зменшення витрат на суму перевищення дооцінок над уцінками (за даними бухгалтерського обліку) проданої землі	147.1 147.2	Аналітичні дані за субрахунком 101"Земельні ділянки"

Продовження табл. 4

1	2	3	4
26.	Збиток за підсумками минулого податкового року	150.1	Декларація минулого податкового року
27.	Уцінка активів згідно з правилами бухгалтерського обліку	152.12	Аналітичні дані за субрахунками 946 "Втрати від знецінення запасів", 975 "Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій"
28.	Витрати на придбання товарів (робіт, послуг) у певних осіб за цінами, які вищі за звичайні ціни, що діяли на дату такого придбання	153.2.2 153.2.3	Розрахунок
29.	Збиток фактора за кожною збитковою операцією факторингу	153.5	Аналітичні дані за рахунком 94 "Інші витрати операційної діяльності"
30.	Збиток від договорів управління	153.13.4	-/-
31.	Сумнівна кредиторська заборгованість	159.1.2	Аналітичні дані за рахунками 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками", 68 "Розрахунки за іншими операціями"
32.	Витрати, пов'язані з виконанням договорів, які передбачають здійснення оплати на користь резидентів з офшорним статусом більше 85 %	161.2	Розрахунок

Показник "Фактична вартість остаточно забракованої продукції, нестача незавершеного виробництва, нестачі і втрати від псування матеріальних цінностей у цехах" вказує на постійні податкові різниці, які зменшують витрати звітного періоду на суми, що відображаються за дебетом 947 "Нестачі та втрати від псування цінностей" і кредитом рахунків обліку запасів. Вказані суми формуються відповідно до вимог Кодексу, а саме: не включається до складу витрат платника податку фактична вартість остаточно забракованої продукції (пункт 138.8 статті 138 Кодексу); нестачі незавершеного виробництва; нестачі і втрати від псування матеріальних цінностей у цехах (підпункт 138.11.1 пункту 138.11 статті 138 Кодексу); сума фактичних втрат товарів, крім втрат у межах норм природного убутку чи технічних (виробничих) втрат та витрат із розбалансування природного газу в газорозподільних мережах, що не перевищують розмір, визначений Кабінетом Міністрів України або уповноваженим ним центральним органом виконавчої влади, або іншим органом, визначеним законодавством України (пункт 140.3 статті 140 Кодексу).

Показник "Інші витрати звичайної діяльності понад встановлений Кодексом розмір" вказує на суму постійних податкових різниць зі знаком "мінус", які зменшують витрати відповідно до таких підпунктів підпункту 138.11.6 пункту 138.11 статті 138 Податкового кодексу. Постійні різниці визначаються за даними аналітичного обліку, відображеними за дебетом субрахунку 949 "Інші витрати операційної діяльності" та кредитом субрахунку 311 "Рахунки в банках" в сумі зазначених вище витрат.

Показник "Витрати, не пов'язані з провадженням господарської діяльності, а саме витрати на: організацію та проведення прийомів, презентацій, свят, розваг та відпочинку, придбання та розповсюдження подарунків" вказує на постійну різницю із знаком "мінус" відповідно до підпункту 8.1.1 пункту 8.1 статті 8 розділу III Кодексу, яка не стосується платників податку, основною діяльністю яких є організація прийомів, презентацій і свят за замовленням та за рахунок інших осіб; придбання лотерейних білетів, інших документів, що засвідчують право участі у лотереї. Джерелом вказаних постійних різниць є аналітичні дані в частині зазначених вище витрат за дебетом субрахунку 949 "Інші витрати операційної діяльності" і кредитом рахунків обліку грошових коштів, розрахунків тощо.

Показник "Витрати на утримання органів управління об'єднань платників податку, включаючи утримання материнських компаній, які є окремими юридичними особами" вказує на суму постійних податкових різниць із знаком "мінус" відповідно до підпункту 139.1.7 пункту 139.1 статті 139 Кодексу. Сума постійних податкових різниць розраховується за аналітичними даними в сумі зазначених вище витрат за дебетом 949 "Інші витрати операційної діяльності" і кредитом рахунку обліку розрахунків та/або грошових коштів.

Показник "Суми штрафів та неустойки чи пені за рішенням сторін договору або за рішенням відповідних державних органів, суду, які підлягають сплаті платником податку" вказує на постійну різницю, яка відповідно до підпункту 139.1.11 пункту 139.1 статті 139 Кодексу зменшує витрати. Сума постійної податкової різниці розраховується за даними аналітичного обліку в сумі зазначених вище витрат за дебетом субрахунку 948 "Визначені штрафи, пені, неустойки" і кредитом рахунків обліку розрахунків.

Показник "Витрати, понесені у зв'язку із придбанням товарів (робіт, послуг) та інших матеріальних і нематеріальних активів у фізичної особи-підприємця, що сплачує єдиний податок" вказує на суму постійних податкових різниць, що зменшує витрати, у сумі витрат, понесених у зв'язку із придбанням товарів (робіт, послуг) та інших матеріальних і нематеріальних активів у фізичної особи-підприємця, що сплачує єдиний податок (крім витрат, понесених у зв'язку із придбанням робіт, послуг у фізичної особи – платника єдиного податку, яка здійснює діяльність у сфері інформатизації) (підпункт 139.1.12 пункту 139.1 статті 139 Кодексу). Зазначена сума визначається за аналітичними даними, наведеними у реєстрах обліку витрат (рахунки 90 "Собівартість реалізації", 92 "Адміністративні витрати", 93 "Витрати на збут", 94 "Інші витрати операційної діяльності"). Амортизація основних засобів і нематеріальних активів, придбаних у зазначених осіб, вираховується як постійна податкова різниця у порядку, передбаченому для відповідного вирахування амортизації невіробничих основних засобів при визначенні об'єкта оподаткування.

Показник "Витрати, понесені (нараховані) у зв'язку з придбанням у нерезидента послуг (робіт) з консалтингу, маркетингу, реклами, інжинірингу, крім витрат здійснених (нарахованих) на користь постійних представництв нерезидентів" вказує на суму постійних податкових різниць, що зменшує витрати, у сумі витрат, понесених (нарахованих) у зв'язку з придбанням у нерезидента послуг (робіт) з консалтингу, маркетингу, реклами, інжинірингу, крім витрат здійснених (нарахованих) на користь постійних представництв нерезидентів, які підлягають оподаткуванню згідно з пунктом 160.8 (підпункт 139.1.12 пункту 139.1 статті 139 Кодексу). Зазначена сума визначається за аналітичними даними, наведеними у реєстрах обліку витрат (рахунки 92 "Адміністративні витрати", 93 "Витрати на збут", 94 "Інші витрати операційної діяльності").

Показник "Нарахування роялті" вказує на суму постійних податкових різниць, що зменшує витрати і виникає відповідно до абзацу другого підпункту 140.1.2 пункту 140.1 статті 140 внаслідок нарахування на користь нерезидента роялті (крім нарахувань на користь постійного представництва нерезидента, яке підлягає оподаткуванню згідно з пунктом 160.8), юридичної особи, яка відповідно до статті 154 цього розділу звільнена від сплати цього податку чи сплачує цей

податок за ставкою, іншою, ніж встановлена у пункті 151.1 статті 151 цього розділу; особи, що сплачує податок у складі інших податків. Дані про ці суми наводяться в реєстрі обліку розрахунків за нарахованими відсотками (субрахунок 684 "Розрахунки за нарахованими відсотками").

Показник "Витрати на гарантійний ремонт (обслуговування) або гарантійні заміни товарів, більші ніж сума, яка відповідає рівню гарантійних заміні, прийнятих/оприлюднених платником податку" вказує на суму постійних податкових різниць, які зменшують витрати відповідно до підпункту 140.1.4 пункту 140.1 статті 140 Кодексу на суму будь-яких витрат на гарантійний ремонт (обслуговування) або гарантійні заміни проданих товарів, вартість яких не компенсується за рахунок покупців таких товарів, в сумі більшій ніж сума, яка відповідає рівню гарантійних заміні, прийнятих/оприлюднених підприємством. Постійна різниця розраховується за аналітичними даними в частині зазначених вище витрат за дебетом субрахунку 949 "Інші витрати операційної діяльності" і кредитом рахунків обліку розрахунків, запасів, із заробітної плати, амортизації.

Показник "Страховання життя, здоров'я або інших ризиків, пов'язаних з діяльністю фізичних осіб, що перебувають у трудових відносинах з платником податку, обов'язковість якого не передбачена законодавством, або будь-яких витрат із страхування сторонніх фізичних чи юридичних осіб" вказує на суму постійних податкових різниць, які зменшують витрати. Сума розраховується за аналітичними даними за дебетом субрахунку 949 "Інші витрати операційної діяльності".

Показник "Витрати на харчування при відрядженні, вартість алкогольних напоїв і тютюнових виробів, суми "чайових", за винятком випадків, коли суми таких "чайових" включаються до рахунку згідно із законами країни перебування, плата за видовищні заходи" вказує на суму постійних податкових різниць, яка зменшує витрати у сумі відповідно до аналітичних даних в частині зазначених витрат за дебетом субрахунку 949 "Інші витрати операційної діяльності".

Показник "Витрати платника податку на утримання та експлуатацію об'єктів, що перебувають на балансі та утримуються за рахунок платника податку після 01.07.1997 р., але не використовуються з метою отримання доходу" вказує на суму постійних податкових різниць, яка зменшує витрати. Різниця визначається за аналітичними даними в частині зазначених витрат за дебетом субрахунку 949 "Інші витрати операційної діяльності".

Показник "Витрати на виплату або нарахування процентів за кредитами та іншими борговими зобов'язаннями на користь нерезидентів та пов'язаних з ними осіб" вказує на суму постійних податкових різниць, що зменшує витрати відповідно до пункту 141.2 статті 141 Кодексу. Для підприємства, 50 та більше відсотків статутного фонду (акцій, інших корпоративних прав) якого перебуває у власності або управлінні нерезидента (нерезидентів), віднесення до складу витрат нарахування процентів за кредитами та іншими борговими зобов'язаннями на користь таких нерезидентів та пов'язаних з ними осіб дозволяється у сумі, що не перевищує суму доходів такого платника податку, отриману протягом звітного періоду у вигляді процентів від розміщення власних активів, збільшену на суму, що дорівнює 50 відсоткам оподаткованого прибутку звітного періоду, без урахування суми таких отриманих процентів. Для визначення суми податкової постійної різниці здійснюється розрахунок суми нарахування процентів за кредитами та іншими борговими зобов'язаннями в частині таких витрат (аналітичні дані за субрахунком 951 "Відсотки за кредит") та суми доходів, отриманих протягом звітного періоду у вигляді процентів від розміщення власних активів (аналітичні дані за рахунком 73 "Інші фінансові доходи") збільшену на суму, що дорівнює 50 відсоткам оподаткованого прибутку звітного періоду, без урахування суми таких отриманих процентів. Такий розрахунок здійснюється нарастаючим підсумком за кожний звітний період протягом звітного року.

Показник "Сума добровільних внесків на страхування (недержавне пенсійне забезпечення) найманої фізичної особи, що перевищує 15 відсотків заробітної плати,

нарахованої найманій особі протягом податкового року, на який припадають такі податкові періоди" вказує на постійні різниці, що зменшують витрати. Різниця визначається за розрахунком суми добровільних внесків на страхування, що перевищує 15 % заробітної плати працівника за податковий рік, що відображається за кредитом субрахунку 661 "Розрахунки за заробітною платою" за певною особою.

Показник "Амортизація невіробничих основних засобів" вказує на суму постійних податкових різниць, що зменшує витрати відповідно до пункту 144.3 статті 144 Кодексу в розмірі амортизації основних невіробничих засобів. Різниця формується за дебетом субрахунку 949 "Інші витрати операційної діяльності" і кредитом рахунку 13 "Знос (амортизація) необоротних активів".

Показник "Витрати на ремонт основних засобів понад встановлений Кодексом розмір" вказує на суму тимчасових податкових різниць, що зменшує витрати відповідно до пункту 146.15 статті 146 Кодексу у сумі перевищення витрат на ремонт, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані та отримання первісно визначеної суми майбутньої економічної вигоди від його використання (кореспонденція за дебетом рахунків 91 "Загальновиробничі витрати", 92 "Адміністративні витрати", 93 "Витрати на збут", 94 "Інші витрати операційної діяльності" і кредитом рахунків 20 "Виробничі запаси", 26 "Готова продукція", 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками", 65 "Розрахунки за страхування", 66 "Розрахунки за виплатами працівникам", 68 "Розрахунки за іншими операціями") десяти відсотків вартості основних засобів, яка амортизується на початок звітного року.

Показник "Перевищення первісної вартості над залишковою вартістю при продажу або іншому відчуженні невіробничих основних засобів" вказує на суму постійних податкових різниць, що зменшує витрати для визначення об'єкта оподаткування. Джерелом інформації є аналітичні дані обліку невіробничих основних засобів.

Показник "Збільшення витрат на коефіцієнт індексації вартості землі при її продажу (в межах різниці між вартістю продажу землі та її первісною вартістю)" вказує на суму постійних податкових різниць, що збільшує витрати для визначення об'єкта оподаткування. Джерелом інформації є аналітичні дані обліку землі.

Показник "Збиток за підсумками минулого податкового року" вказує на постійну різницю, що виникла внаслідок збиткового результату розрахунку об'єкта оподаткування платника податку з числа резидентів за підсумками податкового року. Сума такого збитку підлягає включенню до витрат першого календарного кварталу наступного податкового року. Розрахунок об'єкта оподаткування за наслідками півріччя, трьох кварталів та року здійснюється з урахуванням зазначеного збитку попереднього року у складі витрат таких податкових періодів нарастаючим підсумком до повного погашення такого від'ємного значення. Різниця визначається за даними Декларації минулого податкового року.

Показник "Втрати в результаті уцінки активів" вказує на суму постійних податкових різниць, яка зменшує витрати (пункт 152.12 статті 152 Кодексу), у разі проведення уцінки необоротних активів та/або визнання втрат від зменшення корисності активів, яка відображається за дебетом субрахунків 972 "Втрати від зменшення корисності активів" і 975 "Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій" у кореспонденції з кредитом рахунків обліку необоротних активів 10 "Основні засоби", 11 "Інші необоротні матеріальні активи", 12 "Нематеріальні активи", 14 "Довгострокові фінансові інвестиції" і 15 "Капітальні інвестиції". Також наводиться сума постійних податкових різниць, що зменшує витрати, в результаті проведення підприємством уцінки запасів. Джерелом інформації є аналітичні дані реєстру обліку витрат (субрахунок 946 "Втрати від знецінення запасів").

Показник "Витрати на придбання товарів (робіт, послуг) у певних осіб за цінами, які вищі за звичайні ціни, що діяли на дату такого придбання відображає суму постійних податкових різниць зі знаком "мінус", що виникають відповідно до підпунктів 153.2.2 та 153.2.3 пункту 153.2 статті 153 Кодексу і

визначаються відповідно до пункту 138.2 статті 138 Кодексу за датою нарахування доходу, для отримання якого здійснені такі витрати. Витрати, понесені підприємством у зв'язку з придбанням товарів (робіт, послуг) у пов'язаної особи, визначаються, виходячи з договірних цін, але не вищих за звичайні ціни, що діяли на дату такого придбання; вищенаведене поширюється також на операції з особами, які не є платниками податку; сплачують податок за іншими, ніж платник податку, ставками. Сума постійних податкових різниць визначається за розрахунком перевищення договірних цін над звичайною ціною відповідних товарів (робіт, послуг) за вказаними категоріями контрагентів.

Показник "Збиток фактора за кожною збитковою операцією факторингу" вказує на суму постійних податкових різниць, що зменшує витрати для визначення об'єкта оподаткування, інформація про яку формується у реєстрі бухгалтерського обліку витрат (субрахунок 949 "Інші витрати операційної діяльності").

Показник "Збиток від договорів управління" вказує на суму постійних податкових різниць, що зменшує витрати для визначення об'єкта оподаткування, інформація про яку формується у реєстрі бухгалтерського обліку витрат (субрахунок 949 "Інші витрати операційної діяльності").

Показник "Сумнівна кредиторська заборгованість" вказує на суму тимчасових податкових різниць, що зменшує витрати відповідно до підпункту 159.1.2 пункту 159.1 статті 159 Кодексу в розмірі вартості оприбуткованих товарів (робіт, послуг), визнану судом чи за виконавчим написом нотаріуса, у податковому періоді, на який припадає день набрання законної сили рішення суду про визнання стягнення такої заборгованості (її частини) або вчинення нотаріусом виконавчого напису. Різниця визначається за аналітичними даними в частині зазначених вище витрат у реєстрах бухгалтерського обліку розрахунків (рахунки 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками", 68 "Розрахунки за іншими операціями" тощо).

Показник "15 % витрат, пов'язаних з виконанням договорів, які передбачають здійснення оплати на користь резидентів з офшорним статусом" вказує на суму постійних податкових різниць, що зменшує витрати відповідно до підпункту 161.2 статті 161 Кодексу у розмірі 15 відсотків вартості товарів (робіт, послуг), придбаних у нерезидентів, що мають офшорний статус, чи при здійсненні розрахунків через таких нерезидентів або через їх банківські рахунки, незалежно від того, чи здійснювалась оплата (в грошовій або іншій формі) безпосередньо або через інших резидентів або нерезидентів.

На наш погляд, перелік податкових різниць не є вичерпним і може доповнюватися (змінюватися) підприємством відповідно до його особливостей з метою дотримання всіх норм бухгалтерського обліку та податкового законодавства.

Висновки та перспективи подальших досліджень.

У статті досліджено норми проекту Податкового кодексу в частині податку на прибуток та на цій основі проаналізовано новий порядок визначення доходів і витрат з метою формування податкової звітності на підставі даних обліку та фінансової звітності. У результаті аналізу виділено тимчасові та постійні різниці між даними податкової та фінансової звітності у розрізі доходів і витрат, що є основою для формування декларації про прибуток підприємств.

Докорінні зміни податкового законодавства, що відображені у проекті Податкового кодексу зроблять можливим одержання належних до сплати сум податку на прибуток безпосередньо з бухгалтерського обліку. Відмова від викривленої процедури обчислення об'єктів оподаткування податком на прибуток, зокрема, повернення до застосування принципу нарахування та відповідності доходів і витрат, дозволять уніфікувати облік. Перспективне податкове законодавство відкориговане таким чином, що визначення об'єкта оподаткування здійснюється автоматично, після проведення незначних коригувань даних бухгалтерського обліку на податкові різниці.

Перспективи даного дослідження зводяться до розробки детального Положення про бухгалтерський облік податкових різниць на підставі проаналізованих та виділених показників, що стане методичними рекомендаціями практикуючим бухгалтерам та податківцям при визначенні податку на прибуток.

Список використаної літератури:

1. Дем'яненко М.Я. Щодо уніфікації бухгалтерського і податкового обліку // Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи. Частина I. Проблеми адаптації бухгалтерського обліку АПК України до міжнародних правил та вимог – К.: Інститут аграрної економіки, 2003. – С. 9. 2. Звернення Економічної ради, Українського союзу промисловців і підприємців щодо проекту Податкового кодексу України // <http://www.uspp.org.ua/recent/152.html>. 3. Кирилюк О.Ф. Проблеми бухгалтерського обліку, пов'язані із податковим законодавством, та шляхи їх вирішення // Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи. Частина I. Проблеми адаптації бухгалтерського обліку АПК України до міжнародних правил та вимог/ За ред. П.Т. Саблука, М.Я. Дем'яненка, В.М. Жука. – К.: Інститут аграрної економіки, 2003. – С. 78-79. 4. Ковальчук О.В. Гармонізація бухгалтерської і податкової методики обліку оподаткованого прибутку // Економіка та держава. – № 3. – 2008. – С. 42. 5. Ловінська Л., Облік податкових різниць у системі реєстрів журнальної форми / Л. Ловінська, О. Білоусова// Бухгалтерський облік і аудит. – № 4. – 2004. – С. 7. 6. Обговорення Податкового кодексу у засобах масової інформації // http://www.chp.com.ua/index.php?code=8709&show_all=Y ESS. 7. Про оподаткування прибутку підприємств: Закон України від 28 грудня 1994 року N 334/94-ВР (в редакції Закону від 22.05.1997 р. № 283/97-ВР) // <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws>. 8. Проект податкового кодексу // <http://www.minfin.gov.ua>.

НАЗАРОВА Галина Борисівна – кандидат економічних наук, доцент кафедри "Аудит та оподаткування", Кіровоградського національного технічного університету

Наукові інтереси:

- облік і аудит фінансових результатів залізничного транспорту,
- аудит зовнішньоекономічної діяльності

ШЕЛКОВНИКОВА О.В. – кандидат економічних наук, доцент кафедри "Аудит та оподаткування", Кіровоградського національного технічного університету

Наукові інтереси:

- облік витрат водопровідно-каналізаційних підприємств,
- управлінські інформаційні системи та технології аудиту