

АНАЛІЗ МЕТОДИЧНИХ ПІДХОДІВ ЩОДО ВИЗНАЧЕННЯ ПОДАТКОВИХ РІЗНИЦЬ З ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК

*У статті розглянуто методичні підходи до
податкових різниць з податку на прибуток*

Ключові слова: тимчасова податкова різниця, податок на прибуток, постійна податкова різниця

Актуальність – різниць відповідно до Податкового кодексу України (надалі – ПКУ) вводиться в облікову практику українських підприємств нова модель податкової бази податку на прибуток. Протягом останніх двох років Міністерством фінансів України проводиться робота з науково – методичного забезпечення цього нового механізму оподаткування. Автор цієї статті брав участь у підготовці пропозицій щодо методологічного обґрунтування нових підходів до обчислення податку на прибуток у контексті вимог Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСБО/МСФЗ).

Методологічні засади бухгалтерського фінансового обліку податку на прибуток за міжнародними стандартами, у тому числі й податкових різниць, визначаються нормами МСБО 12 “Податки на прибуток” (надалі – МСБО 12). Слід відмітити, що чинний МСБО 12 передбачає розрахунок і відображення в обліку та фінансової звітності **лише тимчасових податкових різниць**. Натомість, постійні різниці не передбачено розраховувати за цим стандартом. Також МСБО 12 не призначений для розрахунку податкової бази податку на прибуток. Це є прерогативою національного податкового законодавства кожної країни.

Аналіз теоретичних досліджень сутності податкових різниць. Сутність податкових різниць за попереднім законодавством (до 2011 р.) та їх відображення в обліку висвітлено в роботах О. Бородкіна, Б. Валуєва, М. Карпушенко, Л. Ловінської, В. Орлової, Г. Ямборко та ін. Зазначену проблему за нормами ПКУ (з 2011 року) досліджували В. Бабіч та І. Герасимович, О. Ганяйло, І. Жураковська, Л. Ловінська, С. Кучер та інші вітчизняні вчені-економісти. У цих публікаціях розкрито сутність розбіжностей між податковим і фінансовим обліком, а також надані пропозиції щодо їх узгодження. Проте недостатньо уваги приділяється: результатам практичної апробації нововведень і, відповідно, їх ефективності; можливості застосування альтернативних підходів до обліку податку на прибуток; аналізу податкових різниць при порівнянні з нормами МСФЗ.

Аналіз термінів. У зв'язку з запровадженням в Україні з 2013 року механізму податкових різниць з податку на прибуток ми провели порівняльний аналіз аналогічних термінів за Податковим кодексом України (надалі – ПКУ або Кодекс) та МСБО 12 (табл. 1).

Таблиця 1. Відповідність визначень (термінів) податкових різниць за Податковим кодексом та МСБО 12

Терміни відповідно до ПКУ	Терміни відповідно до МСБО 12
Податкова різниця – різниця, яка виникає між оцінкою і критеріями визнання доходів, витрат, активів, зобов'язань за національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку або міжнародними стандартами фінансової звітності, та доходами і витратами, визначеними згідно з розділом III цього Кодексу (п. 14.1.188)	

[Введіть текст]

Продовження табл. 1.

Тимчасова податкова різниця – податкова різниця, яка виникає у звітному періоді та анулюється в наступних звітних податкових періодах (п. 14.1.189)	Тимчасові різниці – це різниці між балансовою вартістю активу чи зобов'язання в балансі та їхньою податковою базою. Тимчасові різниці можуть бути: <u>а) тимчасовими різницями, що підлягають оподаткуванню</u> – тимчасовими різницями, які при визначенні суми оподаткованого прибутку (податкового збитку) майбутніх періодів вестимуть до виникнення сум, що <u>підлягають оподаткуванню</u> , коли балансова <u>вартість активу або зобов'язання</u> відшкодовується чи <u>погашається; або</u> <u>б) тимчасовими різницями, що не підлягають оподаткуванню</u> – тимчасовими різницями, які при визначенні суми оподаткованого прибутку (податкового збитку) майбутніх періодів спричинять виникнення сум, що <u>не підлягають оподаткуванню</u> , коли балансова вартість активу чи зобов'язання відшкодовується або компенсується(п. 5 МСБО 12).
Постійна податкова різниця – податкова різниця, яка виникає у звітному періоді та не анулюється в наступних звітних податкових періодах (п. 14.1.192)	Відсутній
Відсутній	Податкова база активу чи зобов'язання – це сума, яка використовується з метою оподаткування цього активу чи зобов'язання.

Джерело: складено автором

З табл. 1 видно, що на відміну від МСБО 12 в ПКУ надано визначення податкових різниць в цілому як терміна та окремо щодо тимчасової та постійної податкових різниць. Крім того, в Кодексі зміст різниць розширено – до критеріїв оцінки і визнання активів і зобов'язань, що є характерним для фінансового обліку, додано критерії визнання доходів і витрат. Таке доповнення уведено, на наш погляд, з метою наближення податкових законодавчих норм до норм бухгалтерського обліку. З погляду на вимоги МСФЗ такий підхід є не доречним.

Складові механізму податкових різниць. Мета механізму податкових різниць – складання декларації з податку на прибуток за допомогою засобів бухгалтерського обліку та контроль її показників. Характерно, що загальні підходи до такого механізму встановлені не в ПКУ, а в наказі Міністерства фінансів України “Про затвердження Положення бухгалтерського обліку “Податкові різниці” від 25 січня 2011 р. № 27 (надалі – Положення про податкові різниці або Положення № 27). Як зазначено у ньому, Положення визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку суб'єктів господарювання України інформації про податкові різниці та її розкриття у фінансовій звітності – у розділ ІУ “Податкові “різниці” та розділі V “Узгодження фінансового результату та податкового прибутку (збитку)” Звіту про фінансові результати.

У той же час, в ПКУ наведено інші вимоги до механізму різниць. Зокрема, в п/п 17.1.12 ПКУ зазначено, що до **права** платника податку відноситься ведення обліку тимчасових та постійних податкових різниць з використанням даних такого обліку для складання декларації з податку на прибуток. Отже, ведення такого

обліку, по-перше, є добровільним. По-друге, мета такого обліку – складання декларації, а не фінансових звітів, як наголошено в Положенні № 27. В наявності еkleктичний підхід законодавця до суміжних норм обліку та оподаткування, що вносить дисбаланс у відносини платника податку і податкового органу, а від так, у “правила гри” бізнесу і держави.

Згідно п. 44.2 ПКУ для обчислення об'єкта оподаткування платник податку на прибуток зобов'язаний використовувати дані бухгалтерського обліку по доходах та витратах з урахуванням положень чинного Кодексу.

Положення № 27 значно розширило термінологію і показники щодо податкових різниць з метою обрахунку деклараційного прибутку у порівнянні з МСБО 12. Зокрема, встановлено такі терміни:

– *податкова різниця* – різниця, яка виникає між оцінкою і критеріями визнання доходів, витрат, активів, зобов'язань за положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та доходами і витратами, визначеними податковим законодавством;

– *податковий прибуток (збиток)* – сума прибутку (збитку), визначена за податковим законодавством об'єктом оподаткування за звітний період¹;

– *постійна податкова різниця*² – податкова різниця, яка виникає у звітному періоді та не анулюється в наступних звітних податкових періодах;

– *постійна податкова різниця, що підлягає вирахуванню* – постійна податкова різниця, що призводить до зменшення податкового прибутку (збільшення податкового збитку) звітного періоду;

– *постійна податкова різниця, що підлягає оподаткуванню* – постійна податкова різниця, що збільшує податковий прибуток (зменшує податковий збиток) звітного періоду;

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

Отже, в основу класифікації різниць в Положенні, що аналізується, закладено бухгалтерський підхід і Положення № 27 можна розглядати як сполучну ланку між нормами бухгалтерського обліку та нормами ПКУ. Відповідно до наказу Мінфіну України № 27 зазначено ПБО має статус бухгалтерського стандарту. Такий підхід протирічить концептуальній основі фінансової звітності за МСФЗ. Розглянемо теоретичні напрацювання українських вчених та дослідників щодо характеристик податкових різниць.

З історії застосування МСБО/МСФЗ відомо, що на різних етапах існувало два протилежних метода обліку податку на прибуток, які визначають правила формування та відображення податкових різниць: метод поточних зобов'язань і метод відстрочених зобов'язань. Останній включає в себе два різні тлумачення – метод зобов'язань за балансом і метод зобов'язань за звітом про прибутки і збитки.

В українській нормативній базі започатковано власний, відмінний від міжнародного досвіду, підхід до розрахунку і використання податкових різниць – “поєднання” двох не поєднаних класичних моделей: відображення різниць одночасно і в балансі, і в звіті про фінансові результати. Це, на наше переконання, є свідченням еkleктичного підходу при створення нормативної бази щодо податкових різниць. На практиці це означає посилення державного втручання у підприємницьку діяльність.

¹Слід відмітити, що в МСБО 12 застосовано термін “оподаткований прибуток (податковий збиток)”, що не протирічить по суті терміну, наведеному в Положенні № 27.

² За МСБО 12 не передбачено визначення постійних податкових різниць.

[Введіть текст]

Класифікація податкових різниць. У ПБО 27 введено нову класифікацію податкових різниць для цілей бухгалтерського обліку і фінансової звітності, яка не регламентована а ні МСФЗ, а ні П(С)БО. В її основу покладено групи доходів і витрат, які виділені в П(С)БО 15 “Дохід” та П(С)БО 16 “Витрати”. При цьому І. Жураковська [7, с. 18] виділяє три групи податкових різниць:

- податкові різниці, зумовлені особливими вимогами і обмеженнями ПКУ і П(С)БО до визнання доходів і витрат;
- податкові різниці, зумовлені включенням до бази оподаткування не доходів і витрат за операціями, а фінансового результату;
- різниці, зумовлені різним тлумаченням видів діяльності підприємства у ПКУ та П(С)БО.

Вважаємо, що для виділення третьої групи немає підстав, оскільки мова йде не про різні по суті доходи/витрати, а ступень агрегування доходів/витрат і їхню належність до тієї чи іншої групи за ПБО № 27 та ПКУ. Натомість, на наш погляд, до занотованих груп різниць потрібно ще додати відмінності по тих позиціях, по яких ПКУ зобов'язує платника податку вести відокремлений облік доходів та витрат за певними напрямками та видами діяльності. За ПКУ це стосується:

- звільненої від податку діяльності платника податку (космічна, виробництва біопалива тощо);
- пільгових видів діяльності платника податку (для новостворених підприємств застосовують ставку податку 0 відсотків податку, впровадження енергоефективних технологій (50 % ставки податку);
- різних форм діяльності, відмінних від класичних – спільна без утворення юридичної особи, управління майном тощо.

Відокремлений облік доходів та витрат стає автономним блоком податкових розрахунків.

Первинний облік податкових різниць. Враховуючи вимоги ПБО 27 окремі автори [7], крокуючі в фарватері позиції Мінфіну, вважають за потрібне виявлення податкових різниць здійснювати на етапі первинного визнання та реєстрації первинного документа, яким оформлена відповідна операція. Під час систематизації інформації, що міститься в прийнятих до обліку первинних документах, у регістрах синтетичного та аналітичного обліку, обов'язково проводять аналіз господарської операції на наявність податкових різниць. Проте, оформити окремим первинним документом виявлені податкові різниці досить важко.

Автори ідеї документування податкових різниць не враховують специфіку таких розрахунків. Суми різниць можна виявити переважно на етапі порівняння зведених аналітичних і навіть синтетичних даних, а не збору первинних даних. Наприклад, певна частина матеріальних витрат може не потрапити до податкових витрат у зв'язку із неналежністю її до господарської діяльності платника податку. Тобто з початку потрібно кваліфікувати вже зафіксовану в реєстрах операцію або подію за приналежністю до певних умов визнання згідно ПКУ, а вже потім зафіксувати її в документі або реєстрі. Отже, ідея відображення податкових різниць на етапі первинного спостереження господарських операцій не знаходить свого підтвердження у практиці.

Сума податкової різниці може бути оформлена бухгалтерською довідкою. Такий документ можливо і доцільно складати підсумком за місць по доходах і витратах окремо. На підприємстві може бути дві довідки за місяць. Джерелом інформації довідок слугують реєстри (реєстри) обліку в яких відображені податкові різниці.

Реєстри податкових різниць. У разі застосування механізму різниць у чинних бухгалтерських реєстрах доходів і витрат можуть виділятися окремі графи або рядки для відображення різниць за відповідною класифікацією – тимчасова або постійна чи іншим способом, що забезпечуватиме накопичення відповідної інформації для її розкриття у фінансовій звітності [3]. До існуючої системи реєстрів на підприємстві для обліку податкових різниць має бути додано ще один реєстр для узагальнення інформації про податкові різниці звітного періоду з відповідних аналітичних рахунків, у розрізі класифікаційних груп з виділенням постійних податкових різниць (+/-) та тимчасових податкових різниць (+/-). В автоматизованих формах обліку вибір форми реєстра не є проблемою. Тому підприємства на власний розсуд можуть обирати зручний формат відомостей про різниці.

На думку окремих авторів [7, 15] з облікових реєстрів податкових різниць інформацію можна відображувати в Балансі і Звіті про фінансові результати. Думка стосовно форми № 2 не позбавлена логіки, адже Мінфіном започатковано модернізована форма цього звіту з новими розділами IV і V щодо податкових різниць. Відносно заповнення Балансу, то слід керуватися нормами П(С)БО 17 “Податок на прибуток” за яким розраховують суми ВПА та ВПЗ та відповідні суми сальдо рахунків 17 та 54 відображають в Балансі. Методики розрахунку ВПА та ВПЗ, як відомо, значно відрізняється від механізму податкових різниць згідно ПКУ.

На наше переконання, і це підтверджується нормою п/п 17.1.12 ПКУ, інформацію про податкові різниці за методикою Положення № 27 слід використовувати виключно з метою заповнення декларації з податку на прибуток. Можливий і інший варіант цього механізму – застосовувати його як засіб контролю показників декларації. Отже, облік податкових різниць та відповідні реєстри мають лежати у площині податкового обліку і бути його складовою частиною. Такий висновок підтверджується тим, що механізм податкових різниць започатковано саме податковим законодавством – ПКУ, а не бухгалтерським законодавством – законом про бухгалтерський облік і фінансову звітність та П(С)БО. Статус ПБО 27 не відповідає статусу П(С)БО. Це новоутворений норматив із сумнівним призначенням поєднати вогонь і воду.

Що стосується способу розробки форм реєстрів з обліку податкових різниць, то може бути два варіанти: *централізований і децентралізований*. Прибічники першого вважають, що покладання завдання з формування реєстрів на бухгалтерів підприємств не сприятиме швидкому впровадженню нововведень (податкових різниць) [4]. На наш погляд, в централізації цього питання немає потреби. Ми є прибічником децентралізації технологічних функцій обліку. Саме таким шляхом йде облікова практика розвинутих країн.

Дослідження порівняльних підходів. Дослідженнями доведено, що структура норм ПКУ не орієнтована в повній мірі на бухгалтерський підхід до визначення прибутку. І це є природним. Адже податкове законодавство в Україні з 1997 р, як і в більшості розвинутих країн світу, завжди відрізнялося від фінансового, частиною якого є бухгалтерське законодавство. Питання полягає в тому, наскільки суттєвими є різниці в підходах до складу доходів/витрат, їх класифікації і порядку визнання. Простежити спільність і відмінність підходів можна на прикладі складу витрат з оплати праці (табл. 2).

[Введіть текст]

Таблиця 2. Способи визнання витрат з оплати праці

<i>За нормами Податкового кодексу України</i>	<i>За правилами бухгалтерського обліку</i>	<i>Сума і тип податкової різниці</i>
П. 142.1 – основна і додаткова заробітна плата, інші заохочувальні виплати, сплата авторської винагороди, виплати за цивільно-правовими договорами. (наприклад, 100 000 грн, у т.ч. матеріальна допомога, яка звільняється від ПДФ- 10 000 грн. Разом оподатковуваних витрат – 90 000 грн.	Нараховані суми основної і додаткової заробітної плати, інших заохочувальних виплат – 100 000 грн. (к-т рахунку 661) в дебет рахунків: 23 – 40 000 грн; 91 – 10 000 грн; 92 - 30 000 грн; 93 - 20 000 грн.	Невключена до оподаткованих витрат сума матеріальної допомоги – 10 000 грн. Тип різниці – постійна податкова різниця.

Джерело: Складено автором

З даного прикладу є очевидним те, що одні і ті самі складові витрат з оплати праці відображаються як в податковому, так і в бухгалтерському фінансовому обліку. Разом з тим, в першому з них – за їх видами і обмеженнями, встановленими законодавством за умови участі останніх у господарської діяльності платника податку, а в бухгалтерському фінансовому обліку – за напрямом витрат. Оскільки канони бухгалтерського фінансового обліку не обмежують включення неоподатковуваних виплат (матеріальної допомоги) до витрат діяльності, виникає постійна різниця.

Враховуючи необхідність розробки методичних підходів до впровадження механізму податкових різниць, нами проведено співставлення видів доходів і витрат за різними напрямками. По-перше, між статтями ПКУ, типового плану рахунків бухгалтерського обліку підприємств (організацій) України і Положення № 27 (табл. 3). В результаті виявлено, що повної відповідності між статтями доходів та витрат за ПКУ та змістом бухгалтерських рахунків класів 7 та 9 не досягнуто.

Автором також проведено порівняння доходів та витрат за нормами ПКУ і профільних МСБО/МСФЗ. Запропоновано кілька таблиць, в яких групуються складові податкових різниць по доходах та витратах. Приклад побудови такої таблиці наведено у табл. 4. Характерними ознаками порівняння є знаходження відповідності базової норми ПКУ та аналогічних норм у відповідному МСБО / МСФЗ за їхню суттю оцінки та визнання. Усі виявлені різниці ідентифікуються за типом – тимчасова чи постійна. Наші дослідження довели, що по багатьох позиціях норми ПКУ та МСБО/МСФЗ не узгоджуються, що призводить до існування значної кількості податкових різниць. Такий висновок надано нами у 2011 році до Міністерства фінансів України як результат дослідження за науково-дослідною темою.

Вибір формули розрахунку оподаткованого прибутку. Ключовим аспектом механізму податкових різниць є порядок (формула) визначення деклараційного прибутку (збитку) звітного періоду.

Норми ПКУ зобов'язує платника податку визначати базу оподаткування податку на прибуток за нормами відповідних статей розділу III ПКУ. Крім того, по окремих видах діяльності та операціях застосовують норми інших розділів, наприклад, в умовах дії угоди про розподіл продукції застосовують норми розділу XVIII ПКУ. Зокрема, відповідно до ст. 134 розділу III ПКУ об'єктом оподаткування є: прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначається шляхом зменшення суми доходів звітного періоду, визначених згідно зі ст. 135-137 цього Кодексу, на собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг та суму інших витрат звітного податкового періоду, визначених згідно зі ст. 138-143 цього кодексу, з урахуванням правил, встановлених ст. 152 цього кодексу; дохід (прибуток) нерезидента, що підлягає оподаткуванню згідно зі ст. 160 цього кодексу, з джерелом походження з України.

Отже, такий показник прибутку до оподаткування за нормами ПКУ можна розрахувати за формулою:

$$\text{Пр./Зб. под.} = \text{Д} - \text{С} - \text{ІВ} \quad (1)$$

Де Пр./Зб. под. – прибуток /збиток за нормами податкового кодексу; Д – доходи; С – собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг; ІВ – інші витрати.

Саме такий алгоритм визначення об'єкта оподаткування закладений в форму декларації з податку на прибуток (затверджена наказом Міністерства фінансів України від 28 вересня 2011 р. № 1213).

З іншого боку, за нормами Положення № 27 він визначається інакше: фінансовий результат до оподаткування, розрахований шляхом порівняння доходів звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів, які визнані і оцінені відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку, коригується на суму постійних податкових різниць та частину суми тимчасових податкових різниць, що відноситься до звітного періоду.

Отже, такий показник можна розрахувати за формулою:

$$\text{Пр./Зб. под.} = \text{Пр. бух.} + / \text{ ППР} + / \text{ ТПР зв.} \quad (2)$$

Де Пр./Зб. под. – прибуток /збиток за нормами податкового кодексу; Пр.бух. – прибуток за нормами стандартів бухгалтерського обліку; ППР – постійна податкова різниця; ТПР зв. – тимчасова податкова різниця, що відноситься до звітного періоду.

Не можна не звернути увагу, що наведені формули 1 і 2 надають різний алгоритм визначення одного й того ж показника оподаткування. Проте, результат розрахунку за формулами повинен давати одну величину показника.

Яка ж них повинна стати основною? На наш погляд, в практичній роботі бухгалтерій підприємств доцільно застосовувати формулу 1 як основний алгоритм, а формулу 2 як допоміжний (контрольний) алгоритм. Перший алгоритм виконує розрахункову функцію і ілюструє *податковий* підхід з позицій норм ПКУ до визначення показника прибутку. Другий алгоритм виконує контрольну функцію і ілюструє *бухгалтерський* підхід до визначення показника прибутку.

Саме таку позицію висловила Рада незалежних бухгалтерів та аудиторів (РНБА) у своєму листі від 16.09.2012 р. на адресу комітету Верховної Ради України з питань фінансів, банківської діяльності, податкової та митної політики. Автор цієї статті подав пропозицію внести зміни до ПКУ щодо надання платнику податку права вибору формули розрахунку оподаткованого прибутку, про які йшлося вище.

[Введіть текст]

Щодо терміну “податковий облік”. Детальне ознайомлення із нормами Податкового кодексу України засвідчує, що багато його норм суперечать задекларованій в статті 44 ПКУ бухгалтерській моделі оподаткування. Так, в цілому ряді статей Кодексу вимагається застосовувати особливі правила та норми, які пов’язані з необхідністю ведення на підприємствах **податкового обліку**. Наприклад, згідно п. 20.1.8. ПКУ під час проведення перевірок органи ДПС мають право вивчати та перевіряти первинні документи, які використовуються в бухгалтерському та **податковому обліку**, інші реєстри, фінансову, статистичну звітність, пов’язані з обчисленням і сплатою податків та зборів, виконанням вимог іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи державної податкової служби.

При чому це стосується не тільки податку на прибуток, а й інших податків – ПДВ, плати за користування надрами, податків в умовах дії угоди про розподіл продукції. Окремий облік вимагається також для окремих груп операцій – спільної діяльності, операцій особливого виду (ст. 153 ПКУ), безнадійної та сумнівної заборгованості (ст. 159 ПКУ), космічної діяльності (перехідні положення ПКУ) тощо.

Отже, дослідники у своїх розробках мають враховувати зазначені особливості нормативної бази з оподаткування і Україні і не робити однозначного висновку щодо бухгалтерського фінансового обліку як єдиного джерела складання податкових декларацій.

Моделі взаємодії фінансового та податкового обліку. Сутність взаємозв’язку інформації різних систем або складових однієї системи може бути формалізована у вигляді моделі. Український дослідник Е. Гейер виділяє дві можливі моделі організації податкового обліку з податку на прибуток: модель *автономної (паралельної)* системи обліку та модель *вбудованого податкового обліку* [6, с. 22]. Погоджуючись в цілому з напрямом дослідження, зауважимо, що робити такі стратегічні висновки можливо шляхом врахування досвіду вітчизняних підприємств та наукових робіт українських дослідників. Натомість автор аналізує переважно російські джерела. З 11 джерел, що використовує автор, зроблено 7 посилань на російські літературні джерела 1995 – 2002 років видання, на українські (2011 року видання) – 4 посилання.

На наш погляд, що при аналізі моделей взаємодії фінансового та податкового обліку в Україні такий акцент дослідників не є виправданим. По-перше, українське податкове законодавство починаючи з 1997 року суттєво відрізняється від російського. По-друге, аналізуються неспівставні етапи розвитку податкового обліку цих країн. По-третє, методологія податкового обліку з 2011 року кардинально змінилася у зв’язку з набуттям чинності Податкового кодексу України. Окремі аспекти організації податкового обліку в Росії можуть бути корисними для умов України. Проте не варто переоцінювати їхню роль. А тим більше, подавати як досягнення вітчизняної науки.

Узагальнення досвіду застосування варіантів податкового обліку у вітчизняній [2, с. 60,95; 9, с. 20] та закордонній в практиці [10, с. 115-116] дозволяє усі можливі варіанти його взаємодії із фінансовим обліком звести до чотирьох моделей:

1. Ідентифікована система фінансового та податкового обліку.
2. Система податкового обліку, заснована на даних фінансового обліку.
3. Система податкового обліку на базі коригувань даних фінансового обліку за механізмом податкових різниць.
4. Паралельна (автономна) система податкового обліку.

Модель 1. Для тих платників податку, у яких правила і інформація фінансового та податкового обліку не відрізняються, можливо застосувати ідентифіковану модель взаємозв'язку систем обліку. Таку модель можуть застосувати невеликі підприємства, які працюють на загальній системі оподаткування і у яких правила першого і другого видів обліку збігаються повністю. Це правило стосується усіх без виключення операцій конкретного звітного періоду. Якщо в інших періодах правила не співпадають, дана модель не застосовується.

Модель 2. При збільшенні і ускладненні господарської діяльності платника податку перша модель перестає працювати. Якщо в межах одного підприємства здійснюється кілька видів діяльності, для яких застосовуються різні податкові режими – звичайна система, пільгове оподаткування прибутку, спрощена система (єдиний податок, фіксований сільсько-господарський податок), то вона повинна забезпечити роздільний облік доходів від такої діяльності, оскільки вони не включаються до податкової бази з податку на прибуток. Такий варіант можливий у багатопрофільних підприємствах складної структури управління (групи, холдинги). Формування інформації для податкового обліку при збігу правил обліку, але за умов різного угруповання доходів і витрат для цілей оподаткування досягається застосуванням комбінованих реєстрів податкового обліку. Останні підставою для заповнення декларації з податку на прибуток.

Модель 3. Формування інформації для податкового обліку, при якій необхідні коригування даних бухгалтерського фінансового обліку на базі механізму податкових різниць, який регламентований ПКУ і Положенням № 27. При цьому застосовують окремі реєстри податкових різниць, що є підставою для заповнення декларації з податку на прибуток.

Модель 4. Четвертий варіант отримання інформації для податкового обліку з податку на прибуток відрізняється мінімальним узагальненням даних у системі фінансового обліку внаслідок значної розбіжності в нормах ПКУ та в правилах фінансового обліку. В даному варіанті можна говорити про існування паралельної (автономної) системи податкового обліку у відповідних реєстрах. Такий варіант обліку можуть застосовувати, наприклад, підприємства платники податку згідно з угодами про розподіл продукції, з плати за користування надрами. Відповідно до ПКУ зазначене оподаткування має значні особливості і відмінності від правил фінансового обліку.

Крім того, мають рацію застосовувати його платники податку на прибуток, які не бажають обтяжувати себе складним механізмом податкових різниць. Нагадаємо, що відповідно до п. 17.1.12 ПКУ його застосування є добровільним. При цьому вимоги ПКУ щодо підтвердження даних декларації інформацією бухгалтерського фінансового обліку забезпечуються накопиченням такої інформації у відповідних документах і реєстрах цього обліку.

Отже, різноманітність моделей облікового процесу з податку на прибуток унеможливорює застосування в практиці українських підприємств єдиної уніфікованої моделі обліку доходів та витрат.

Список використаних літературних джерел:

1. Податковий кодекс України, прийнятий Верховною Радою України від 2.12.2010 р. №2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/>
2. Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України / За заг. ред.. М.Я. Азарова // Міністерство фінансів України, Національний університет ДПА України, том. 2, 783 с.

[Введіть текст]

3. Наказ Міністерства фінансів України “Про затвердження Положення бухгалтерського обліку “Податкові різниці” від 25 січня 2011 р. № 27.

4. Бабіч В.В. Облік витрат (доходу) з податку на прибуток відповідно до Податкового кодексу України / В.В. Бабіч, І.А. Герасимович // Облік і фінанси АПК. – 2011. – № 35. – С. 43-49.

5. Ганяйло О.М. Проблемні аспекти обліку податку на прибуток / О.М. Ганяйло, О.М. Колеснікова // Вісник ДВНЗ “Переяслав-Хмельницький державний педагогічний університет імені Григорія Сковороди”. – 2011. – № 17.

6. Гейер Е. Моделі взаємодії бухгалтерського обліку та оподаткування прибутку / Е. Гейер // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 11, с. 18-25.

7. Жураковська І. Податкові різниці як спосіб взаємоузгодженості бухгалтерського обліку та податкових розрахунків: обліковий аспект / І. Жураковська // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 4, – с. 14 – 21.

8. Карпушенко М. Практичні аспекта використання П(С)БО 17 / М. Карпушенко // Бухгалтерський облік і аудит. - 2006. - № 4. - С. 37- 41.

9. Ловінська І. Облік податкових різниць у системі реєстрів журнальної форми / І. Ловінська, О. Білоусова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – № 4. – С. 7-24.

10. Налоговый учет и аудит: состояние и развитие / Монография под. ред. проф. Лабынцева Н.Т. // Ростов н/Д, 2010. – 281 с.

11. Орлова В. Зміст та проблеми П(С)БО 17 “Податок на прибуток” / В. Орлова, О. Василик // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 6. – С. 22-28.

12. Ямборко Г. Проблеми взаємоузгодженості бухгалтерського обліку та податкових розрахунків / Г. Ямборко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 5. – С. 19-26.

МАЛИШКІН Олександр Іванович – кандидат економічних наук, доцент, в.о. завідувача кафедри фінансів та кредиту Міжгалузевої академії кредиту.

Стаття надійшла до редакції 06.06.2012 р.

Таблиця 3. Відповідність структури доходів та витрат в різних нормативних актах України (в частині витрат)

Податковий кодекс України	План рахунків бухгалтерського обліку	Положення з обліку податкових різниць № 27
1	2	3
Витрати		
Витрати операційної діяльності (ст. 138)	Рахунок 90 "Собівартість реалізації": 901 "Собівартість реалізованої готової продукції" 902 "Собівартість реалізованих товарів" 903 "Собівартість реалізованих робіт і послуг" 904 "Страхові виплати" Рахунок 91 "Загальновиробничі витрати"	Податкові різниці щодо собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг);
Інші витрати (ст. 138)	Рахунок 92 "Адміністративні витрати" Рахунок 93 "Витрати на збут" Рахунок 94 "Інші витрати операційної діяльності": 940 "Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю" 941 "Витрати на дослідження і розробки" 942 "Собівартість реалізованої іноземної валюти" 943 "Собівартість реалізованих виробничих запасів" 944 "Сумнівні та безнадійні борги" 945 "Втрати від операційної курсової різниці" 946 "Втрати від знецінення запасів" 947 "Нестачі і втрати від псування цінностей" 948 "Визнані штрафи, пені, неустойки" 949 "Інші витрати операційної діяльності"	Податкові різниці щодо інших операційних витрат;
	Рахунок 95 "Фінансові витрати": 951 "Відсотки за кредит" 952 "Інші фінансові витрати" Рахунок 96 "Втрати від участі в капіталі" має такі субрахунки: 961 "Втрати від інвестицій в асоційовані підприємства" 962 "Втрати від спільної діяльності" 963 "Втрати від інвестицій в дочірні підприємства" Рахунок 97 "Інші витрати": 971 "Собівартість реалізованих фінансових інвестицій" 972 "Втрати від зменшення корисності активів" 974 "Втрати від неопераційних курсових різниць" 975 "Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій" 976 "Списання необоротних активів" 977 "Інші витрати звичайної діяльності"	Податкові різниці щодо інших витрат;

[Введіть текст]

Продовження табл. 3

1	2	3
Інші витрати (ст. 138)	Рахунок 99 "Надзвичайні витрати" має такі субрахунки: 991 "Втрати від стихійного лиха" 992 "Втрати від техногенних катастроф і аварій" 993 "Інші надзвичайні витрати"	Податкові різниці щодо надзвичайних витрат.

Джерело: складено автором

Таблиця 4. Визначення податкових різниць щодо доходів від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за ст. 135, 137 ПКУ та МСФЗ (фрагмент)

Податковий кодекс		Аналог в МСБО /МСФЗ		Податкова різниця	
Пункт/ підпункт статті	Зміст норми, умови, дата визнання доходу	Пункт/ підпункт стандарту	Зміст норми, умови, дата визнання доходу	Тимчасова	Постійна
1	2	3	4	5	6
1. Реалізація продукції (товарів, робіт, послуг) в звичайних умовах					
135.4.1.	Дохід від реалізації товарів, у тому числі винагороди коміонера (повіреного, агента тощо), зокрема: – дохід від реалізації готової продукції; – дохід від реалізації товарів.	МСБО 18	14. Дохід від продажу товарів має визнаватися в разі задоволення всіх таких умов: а) суб'єкт господарювання передав покупцеві суттєві ризики і винагороди, пов'язані з власністю на товар; б) за суб'єктом господарювання не залишається ані подальша участь керівництва у формі, яка, як правило, пов'язана з володінням, ані ефективний контроль за проданими товарами; в) суму доходу можна достовірно оцінити; г) ймовірно, що до суб'єкта господарювання надійдуть економічні вигоди, пов'язані з операцією; д) витрати, які були або будуть понесені у зв'язку з операцією, можна достовірно оцінити.	(+/-) (у разі недодержання вимог п.п. б, в, г, д п. 18 МСБО 18)	Відсутня
137.1.	Дохід від реалізації товарів визнається за датою переходу покупцеві права власності на такий товар. Дохід від реалізації інших оборотних активів.				

Продовження табл. 4

1	2	3	4	5	6
135.4 137.1	Дохід від реалізації робіт і послуг; Дохід від надання послуг та виконання робіт визнається за датою складення акта або іншого документа, оформленого відповідно до вимог чинного законодавства, який підтверджує виконання робіт або надання послуг.	МСБО 18	20. Якщо результат операції, яка передбачає надання послуг, може бути попередньо оцінений достовірно, дохід, пов'язаний з операцією, має визнаватися шляхом посилання на той етап завершеності операції, який існує на дату балансу. Результат операції може бути попередньо оцінений достовірно у разі задоволення таких умов: а) можна достовірно оцінити суму доходу; б) існує ймовірність надходження до суб'єкта господарювання економічних вигід, пов'язаних з операцією; в) можна достовірно оцінити ступінь завершеності операції на дату балансу; г) можна достовірно оцінити витрати, понесені у зв'язку з операцією та витрати, необхідні для її завершення.	+/- (у разі недодержання вимог п.п. б, в, г п. 20 МСБО 18)	Відсутня
135.4	Дохід від надання послуг та виконання робіт визнається за датою складення акта або іншого документа, оформленого відповідно до вимог чинного законодавства, який підтверджує виконання робіт або надання послуг.		<i>Нормами МСБО/МСФЗ не передбачено порядку документального оформлення операцій. Це є прерогативою національного законодавства. Тому у разі складання акту виконаних робіт, наданих послуг з дотриманням умов визнання доходу згідно з п. 20 МСБО 18 податкові різниці будуть відсутні.</i>	-	-
	І т.д.				

Джерело: складено автором