

ПОДАТКОВІ РІЗНИЦІ ПРИ ВИЗНАННІ ДОХОДІВ В БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ: ШЛЯХИ ВРЕГУЛЮВАННЯ

Надано пропозиції щодо усунення податкових різниць в частині визнання доходів підприємства, спрямовані на гармонізацію вимог Податкового кодексу України та Положень (стандартів) бухгалтерського обліку

Ключові слова: постійні податкові різниці, тимчасові податкові різниці, доходи

Постановка проблеми. Введення в дію з 2013 р. ряду нормативно-правових актів, що регулюють податкові різниці та внесення змін до чинних положень їх призводить до необхідності наукового обґрунтування таких нововведень для застосування практикуючими бухгалтерами та теоретиками бухгалтерського обліку. Імплементация вимог національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку (далі – П(С)БО) з міжнародною практикою забезпечення інформацією про господарську діяльність підприємств, недотримання діючого законодавства на практиці, через відсутність методичних рекомендацій застосування окремих положень, відокремленість наукових розробок в сфері бухгалтерського обліку від реалій практичної діяльності стають перешкодою до реалізації функцій бухгалтерського обліку – інформатизації користувачів про господарську діяльність підприємства в цілому та податкові різниці, зокрема.

Аналіз результатів останніх досліджень. Дослідженням питань гармонізації обліку за П(С)БО та податкового законодавства займалися такі провідні вчені як М.Я. Дем'яненко [1], Г.Г. Кірейцев [2], М.С. Пушкар [5] та ін. Враховуючи здобутки цих вчених, дослідження положень прийнятого Податкового кодексу України та питання гармонізації його положень з вимогами П(С)БО потребують подальших удосконалень, направлених на їх узгодження.

Метою дослідження є усунення податкових різниць, які виникають через невідповідність визнання доходів за вимогами П(С)БО та Податкового кодексу України (далі – ПКУ) спрямоване на гармонізацію цих нормативно-правових актів.

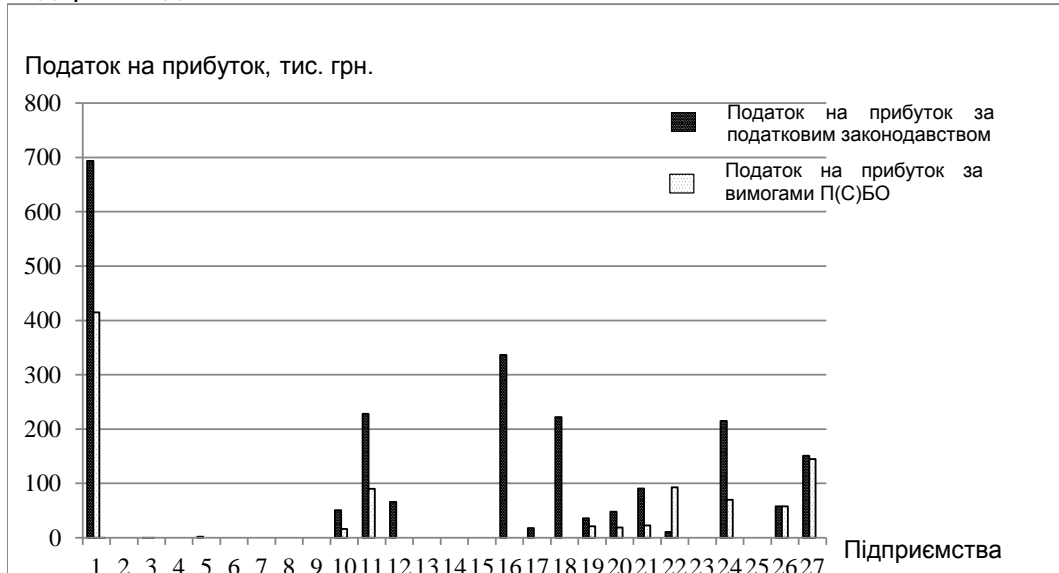
Виклад основного матеріалу. Дослідження показників фінансової звітності 27 публічних акціонерних товариств Житомирської області показало існування значних відмінностей між податком на прибуток визначеним за вимогами П(С)БО та податкового законодавства. Так, за основу прийнято, що в Звіті про фінансові результати (ряд. 180 Звіту) підприємства зазначають податок на прибуток визначений за податковим законодавством, тобто зазначений в Декларації з податку на прибуток. Податок на прибуток за П(С)БО визначений розрахунковим шляхом (рис. 1).

Так, прибуток 27 досліджуваних публічних акціонерних товариств Житомирської області за 2010 р. склав 2229 тис. грн., а за вимогами П(С)БО – 951 тис. грн. Таким чином, податок на прибуток за вимогами податкового законодавства більший на 1278 тис. грн. (майже в 2,34 рази) ніж податок на прибуток, визначений за вимогами П(С)БО.

Вищезазначене дає підстави стверджувати, що існують значні відмінності між вимогами П(С)БО та податкового законодавства. У зв'язку з відмінними критеріями щодо порядку оцінки та визнання доходів і витрат виникають невідповідності в їх обліку, що спричинює відокремленість цих двох підходів до визнання фінансового результату, через існування податкових різниць.

З 01 січня 2013 р. набирають чинності ряд нормативно-правових актів, що регулюють порядок бухгалтерського обліку податкових різниць, зокрема, Зміни до

П(С)БО 3 “Звіт про фінансові результати” [3] та Положення бухгалтерського обліку “Податкові різниці” [4]. З’являються нові вимоги відображення податкових різниць в бухгалтерському обліку. Нововведення направлені на підвищення аналітичності інформації щодо податкових різниць, які виникають в процесі здійснення господарської діяльності.



Примітки:

1. Публічне акціонерне товариство “Ушицький комбінат будівельних матеріалів”
2. Відкрите акціонерне товариство Овруцький гірничо-збагачувальний комбінат “Кварцит”
3. Публічне акціонерне товариство “Коростенський машинобудівний завод”
4. Відкрите акціонерне товариство “Житомирський завод хімічного волокна”
5. Відкрите акціонерне товариство “Бердичівський машинобудівний завод “Прогрес””
6. Відкрите акціонерне товариство “Коростенський завод хімічного машинобудування”
7. Відкрите акціонерне товариство фірма “Беверс”
8. Відкрите акціонерне товариство “Верстатуніверсалмаш”
9. Відкрите акціонерне товариство “Електровимірвач”
10. Публічне акціонерне товариство “Новоград-Волинський завод сільгоспмашин”
11. Відкрите акціонерне товариство “Чижівська паперова фабрика”
12. Відкрите акціонерне товариство “Житомирський комбінат силікатних виробів”
13. Акціонерне товариство відкритого типу “Крошенський цегельний завод”
14. Відкрите акціонерне товариство “Виробниче об’єднання “Житомирнерудпром”
15. Відкрите акціонерне товариство “Соколівський кар’єр”
16. Публічне акціонерне товариство “Коростенський кар’єр”
17. Відкрите акціонерне товариство “Коростишівський кар’єр”
18. ВАТ “Лезниківський кар’єр”
19. Відкрите акціонерне товариство “Житомирський завод покрівельних та ізоляційних матеріалів”
20. Відкрите акціонерне товариство “Новоград-Волинський льонозавод”
21. Відкрите акціонерне товариство “Бердичівська фабрика одяжі”
22. Приватне акціонерне товариство “Житомирська пересувна механізована колона №6”
23. Відкрите акціонерне товариство “Корнинський цукровий завод”
24. Відкрите акціонерне товариство “Цукровий завод імені Цюрупи”
25. Відкрите акціонерне товариство “Червонський цукровик”
26. Відкрите акціонерне товариство Олевський хлібозавод
27. Відкрите акціонерне товариство “Смільчинський хлібозавод”

Рис. 1. Розмір податку на прибуток за вимогами П(С)БО та податковим законодавством Публічних акціонерних товариств Житомирської області за 2010 р.¹

¹ На основі даних Сайту Державної установи “Агентство з розвитку інфраструктури фондового ринку України” [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://smida.gov.ua>

Суб'єкти господарювання – платники податку на прибуток подають фінансову звітність з урахуванням податкових різниць починаючи вже з 2013 р. Термінологічна база положення повністю відповідає визначенням, наведеним в ПКУ. Так, під податковою різницею слід розуміти різницю, яка виникає між оцінкою і критеріями визнання доходів, витрат, активів, зобов'язань за положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та доходами і витратами, визначеними податковим законодавством [4]. Вважаємо даний підхід до трактування податкових різниць виправданий, оскільки облік за вимогами П(С)БО та ПКУ – це єдина система бухгалтерського обліку, проте, критерії до визнання та оцінки його об'єктів (об'єктів бухгалтерського обліку) ґрунтується на вимогах різних нормативних документів, а саме П(С)БО та ПКУ.

Відповідно до ПБО при визначенні податкового прибутку (збитку) звітного періоду за даними бухгалтерського обліку фінансовий результат до оподаткування коригується на суму постійних податкових різниць та частину суми тимчасових податкових різниць, що відноситься до звітного періоду [4]. При цьому коригування відбувається як у бік збільшення, так і в бік зменшення, залежно від характеру податкових різниць і їх впливу на прибуток, визначеного за податковим законодавством.

Незважаючи на існуючі рекомендації щодо відображення податкових різниць в обліку, відсутній єдиний законодавчо врегульований методичний підхід їх відображення. Крім цього, існуючі підходи до відображення податкових різниць в бухгалтерському обліку призводять до недотримання його базових принципів. Відмінності між вимогами П(С)БО та ПКУ при визнанні доходів, зумовили необхідність ідентифікації господарських операцій, що призводять до виникнення податкових різниць (рис. 2).

Таким чином на рис. 2 відображені господарські операції, що призводять до виникнення тимчасових та постійних податкових різниць при визнанні доходів за вимогами П(С)БО та ПКУ.

В ході дослідження порядку відображення доходів і витрат при визнанні сумнівної та безнадійної заборгованості за ПКУ, встановлено, що при відображенні операцій з врегулювання товарної сумнівної та безнадійної дебіторської заборгованості виникає, так звана, *“умовно-постійна податкова різниця”*, дане визначення є суто авторським підходом, можна назвати дану відмінність між вимогами П(С)БО та ПКУ *“умовно-тимчасова податкова різниця”*, проте, на основі емпіричного дослідження встановлено, що ймовірність, того, що дана податкова різниця залишиться постійною значно більше, тому використано саме це поняття для відображення різниці, що виникає через різні критерії визнання доходів і витрат за П(С)БО та ПКУ. Так, *“умовно-постійна податкова різниця”* виникає внаслідок того, що за вимогами ПКУ при визнанні сумнівної та безнадійної заборгованості за реалізовані товари (роботи, послуги) продавець зменшує доходи від реалізації та собівартість реалізованих товарів (робіт послуг), тобто фактично зменшуються і доходи, і витрати, понесені для отримання цього доходу. Відповідно до положень П(С)БО визнаються лише витрати в частині списаної дебіторської заборгованості. Через це виникає податкова різниця між вимогами П(С)БО та ПКУ, чітко визначити вид якої (постійна чи тимчасова) неможливо через відсутність інформації про подальші події. Так, при відшкодуванні такої дебіторської заборгованості, дана податкова різниця ліквідується, що підпадає під ознаки тимчасової, а у разі невідшкодування виникає постійна податкова різниця в розмірі визнаної собівартості реалізованих товарів, робіт, послуг. Тому пропонуємо визначити дану різницю *“умовно-постійною податковою різницею”*.

Для усунення цієї невідповідності вважаємо неправомірним положення ПКУ щодо коригування собівартості реалізованих товарів (робіт, послуг) продавцем. Оскільки в цьому випадку продавець визначає витрати лише в розмірі торговельної надбавки на такі реалізовані товари (роботи, послуги), хоча фактично він несе витрати в повній сумі дебіторської заборгованості, яка не погашена таким покупцем.

Для більшості суб'єктів господарювання господарські операції, що призводять до виникнення податкових різниць, носять одиничний характер, через що можна стверджувати, що нововведення ПБО щодо обліку тимчасових і постійних податкових різниць в частині визнання доходів не змінює кардинально їх бухгалтерський облік відповідно до вимог П(С)БО та ПКУ. Проте, існування навіть незначних відмінностей у визнанні доходів призводить до розбіжностей визначення бази оподаткування та актуалізує питання пошуку шляхів повного узгодження норм цих законодавчих актів.



Рис. 2 Операції з доходами, що призводять до виникнення податкових різниць

Існування тимчасових податкових різниць вважаємо невиправданим, їх усунення сприятиме подальшій гармонізації вимог П(С)БО та ПКУ. Як видно, з рис. 2 виділено чотири типи господарських операцій, що призводять до їх виникнення:

– операції з поворотною фінансовою допомогою, що залишається неповернутою на кінець звітного періоду, від осіб, що не є платниками податку на прибуток. Відповідно до вимог ПКУ сума такої допомоги визнається доходами

звітний періоду, а відповідно до П(С)БО – дохід не виникає. Така різниця зникає в період повернення фінансової допомоги, сума, що повертається визнається витратами періоду. Вважаємо, що відміна визнання доходом такої допомоги за ПКУ не змінює надходжень до державного бюджету, проте, існування цієї вимоги стимулює отримувачів такої допомоги повертати її до закінчення звітний періоду, щоб уникнути платежів податку на прибуток з таких операцій;

– операції з борговими цінними паперами реалізованими за ціною вище номінальної вартості. Прикладом таких цінних паперів виступають облігації. Відповідно до вимог ПКУ сума перевищення вартості продажу облігацій над номінальною вартістю визнається доходом в момент реалізації таких облігацій. На відміну від П(С)БО, де сума премії (перевищення вартості продажу облігацій над її номінальною вартістю) визнається доходом протягом періоду нарахування відсотків за облігаціями, шляхом нарахування амортизації за методом ефективної ставки відсотку. Тому фактично сума доходу, визначена за ПКУ та П(С)БО, буде однаковою, відмінним лише є період визнання доходу. Однозначна позиція щодо цього виду тимчасової різниці відсутня. Так, з одного боку, цілком правомірні вимоги ПКУ, що дохід визнається в момент виникнення, а отже сума премії має визнаватися доходом в момент реалізації облігацій, з іншого – амортизація премії протягом періоду виплати відсотків рівноцінно розподіляє доходи, отримані від такої операції, що забезпечує виконання принципу нарахування і відповідності доходів і витрат. Для уникнення цієї різниці, доцільно в ПКУ визначити порядок визнання доходів від операцій з борговими цінними паперами, реалізованими за ціною вище номінальної вартості, аналогічний до вимог П(С)БО;

– операції з продажу (обміну, викупу емітентом, погашення або інших способів відчуження) кожного з окремих видів цінних паперів. Відповідно до вимог ПКУ до доходу від таких операцій включається прибуток від операцій за кожним з окремих видів цінних паперів та інших, ніж цінні папери, корпоративних прав, здійснених за звітний період. За вимогами П(С)БО дохід визначається в повній сумі ціни реалізації. Так само, як і в попередніх операціях, однозначно визначитись з позицією складно. Вимоги ПКУ ускладнюють роботу бухгалтера в розрізі ведення окремого обліку операцій за кожним з видів цінних паперів;

– операції за нарахованими штрафами, неустойками чи пені. За вимогами ПКУ дохід визнається за датою надходження таких сум. Відповідно до П(С)БО за датою їх нарахування за рішенням сторін договору або відповідних державних органів, суду. Більш достовірно визначати доходи за датою отримання, порушуючи принцип нарахування, оскільки, незважаючи на зобов'язання контрагента сплатити штрафи, неустойки чи пеню, гарантувати їх сплату неможливо, тому для усунення можливого подальшого коригування сумнівної та безнадійної заборгованості, вважаємо більш достовірно визнавати доходи за датою фактичного надходження таких сум.

Що стосується постійних податкових різниць, які виникають при визнанні доходів, то з урахуванням останніх змін їх залишилось п'ять. За трьома операціями (дивіденди, міжнародна технічна допомога, дооцінка активів) відповідно до ПКУ дохід не визнається, на відміну від вимог П(С)БО, що вважаємо логічним. Отримані дивіденди від суб'єктів господарювання вже підлягали оподаткуванню при їх розрахунку. Звільнення від оподаткування міжнародної технічної допомоги стимулює її надходження. Дооцінка активів виділена у зв'язку з різними підходами до переоцінки активів за вимогами ПКУ і П(С)БО.

За іншими операціями, зокрема, при визнанні доходів за цінами не нижче звичайних, то на сьогодні ПКУ визначено шість методів визначення звичайної ціни (порівняльної неконтрольованої ціни (аналогів продажу), ціни перепродажу, "витрати плюс", розподілення прибутку, чистого прибутку, експертної оцінки), зауважимо, що ці методи визначення звичайної ціни застосовуються лише з

01.01.2013 р., що визначено прикінцевими положеннями ПКУ. Так, відповідно до ПКУ дохід від реалізації товарів, робіт послуг визнається виходячи з ціни не нижче ніж звичайна. П(С)БО дана норма не врегульована, тому припускаємо, що за вимогами національних стандартів, дохід може бути визначений і в меншій сумі. Вищезазначене призводить до виникнення постійної тимчасової різниці, уникнення настання якої залежить виключно від управлінських рішень суб'єкта господарювання та порядку встановлення ним цін на товари, роботи та послуги.

Інша постійна податкова різниця, при визнанні доходів, виникає за операціями з реалізації товарів, робіт, послуг при переході платника податків з спрощеної системи оподаткування на загальну. Так, відповідно до ПКУ, якщо суб'єкт господарювання перебував на спрощеній системі і реалізував товари, роботи, послуги, а після переходу на загальну систему отримав оплату за них, то отримана виручка визнається доходом. За спрощеною системою доходи визнаються за касовим методом і тому при перебуванні платника податків на ній не були визнані, дохід визнається вже при перебуванні на загальній системі. За вимогами П(С)БО дана сума вважається погашенням дебіторської заборгованості і дохід не визнається. Уникнення такої різниці залежить від ефективного планування надходжень суб'єкта господарювання, так, якщо обсяг такої несплати дозволяє перебувати на спрощеній системі, то доцільно суб'єкту господарювання дочекатися оплати, і після цього здійснити перехід на загальну систему оподаткування. Якщо ж сума доходу перевищує гранично дозволена для перебування на спрощеній системі оподаткування, то знівелювати наслідок сплати податку на прибуток з цієї суми неможливо.

Висновки та перспективи подальших досліджень. У ході поглибленого вивчення ПКУ щодо врегулювання сумнівної та безнадійної заборгованості ідентифіковано “умовно-постійну податкову різницю”, визнання якої тимчасовою чи постійною визначається після подій, що стануться пізніше. Визначено умови виникнення такої різниці, окреслено вплив на базу оподаткування та визначено необхідність її усунення.

Встановлено ряд відмінностей, що призводять до виникнення податкових різниць та надано пропозиції щодо їх усунення, спрямовані на гармонізацію вимог П(С)БО та ПКУ в частині визнання доходів.

Список використаних літературних джерел:

1. Дем'яненко М.Я. Щодо уніфікації бухгалтерського та податкового обліку / М.Я Дем'яненко // Міжнародна науково-практична конференція “Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи” – Київ, 2003. – С. 9-10.
2. Кирейцев Г.Г. Глобалізація економіки и уніфікація методології бухгалтерського учета: науч. докл. / Г.Г. Кирейцев. – [изд. 2-е, перераб. и доп.]. – Житомир: ЖГТУ, 2008. – 76 с.
3. Наказ Міністерства фінансів України “Про затвердження Змін до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 3 “Звіт про фінансові результати” № 1021 від 11.08.2011 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1010-11>.
4. Положення бухгалтерського обліку “Податкові різниці” № 27 від 25.01.2011 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0212-11>
5. Пушкар М.С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні: дис. ... доктора екон. наук: 08.06.04 / Михайло Семенович Пушкар. – Тернопіль: ТАНГ, 2000. – 422 с.

БОРИСЕЙКО Юлія Володимирівна – асистент кафедри бухгалтерського обліку Житомирського державного технологічного університету.

Стаття надійшла до редакції 17.10.2012 р.