

Розробка методичних положень щодо формування системи державного регулювання системи професійної освіти в Україні.

Література

1. Антошкіна Л.І. Економіка вищої освіти: тенденції та перспективи реформування / Антошкіна Л.І. – К.: Видавничий дім «Корпорація», 2005. – 368 с.
2. Беляков С.А., Заборовская А.С., Клячко Т.Л. и др. Модернизация российского образования. Ресурсный потенциал и подготовка кадров / Беляков С.А., Заборовская А.С., Клячко Т.Л. и др. – М., ГУ–ВШЭ, 2002 – 182 с. (3 п.л.).
3. Вища освіта України – європейський вимір: стан, проблеми, перспективи. Інформаційно–аналітичні матеріали до засідання під-

сумкової колегії Міністерства освіти і науки 21 березня 2008 року. – К., 2008.

4. Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава. Програма економічних реформ на 2010–2014 роки. Комітет з економічних реформ при Президентіві України. – 87 с.
5. Каленюк І.С. Освіта в економічному вимірі: потенціал та механізми розвитку / Каленюк І.С. – К.: ТОВ «Кадри», 2001. – 326 с.
6. Основні показники діяльності вищих навчальних закладів України на початок 2010/11 навчального року: Статистичний бюлетень / Державний комітет статистики України. – К., 2011.
7. Стратегія державної кадрової політики на 2012–2020 роки. Указ Президента України від 01.02.2012 №45/2012.

Л.Г. КУРГІНА,
аспірантка, Національний університет біоресурсів і природокористування України

Інформаційне забезпечення податкових різниць у фінансовому обліку та звітності

У статті розкрито формування інформації про податкові різниці у фінансовому обліку та звітності. Також запропоновано відомість аналітичного обліку для податкових різниць.

Ключові слова: постійні різниці, тимчасові різниці, витрати, доходи, податок, прибуток, фінансова звітність, бухгалтерська звітність, відомість аналітичного обліку, відстрочені податкові активи, відстрочені податкові зобов'язання.

В статье раскрыто формирование информации о налоговых разницах в финансовом учете и отчетности. Также предложена ведомость аналитического учета для налоговых разниц.

Ключевые слова: постоянные разницы, временные разницы, расходы, доходы, налог, прибыль, финансовая отчетность, бухгалтерская отчетность, ведомость аналитического учета, отсроченные налоговые активы, отсроченные налоговые обязательства.

In the article, forming of information is exposed about tax differences in a financial account and accounting. The list of the analytical accounting is also offered for tax differences.

Keywords: permanent differences, temporal differences, charges, profits, tax, income, financial reporting, accounting control, list of the analytical accounting, the tax assets deferred tax obligations are deferred.

Постановка проблеми. Сучасний етап розвитку економіки України характеризується хвилею реформ та нововведень. Найбільших перевтілень зазнала сфера економічного

життя країни. Важливим кроком змін у законодавстві стало прийняття Податкового кодексу України (далі – ПКУ) [1]. Кодекс передбачає узгодження чинних нормативно–правових актів, що часом містять суперечливі положення та нормативи. З набуттям кодексом чинності передбачено вирішення проблемних завдань сьогодення, а саме: усунення розбіжностей між показниками бухгалтерської та податкової звітності суб'єктів господарювання, але цю проблему повністю не вирішено. Залишається значна частина особливостей розрахунку податку на прибуток за податковим законодавством, які потребують значної роботи для узгодження з фінансовим обліком. На прес–конференції, присвяченій 100 дням роботи уряду, прем'єр–міністр України М. Азаров зазначив, що Податковий кодекс передбачає перехід на єдиний бухгалтерський облік і податкову звітність протягом трьох років.

У ст. 3 Закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [2] зазначено, що бухгалтерський облік є обов'язковим видом обліку, який ведуть підприємства. Фінансова, податкова, статистична та інші види звітності, де використовується грошовий вимірник, ґрунтується на даних бухгалтерського обліку.

Отже, основною проблемою, що спричинила розбіжності між податковими розрахунками та фінансовим обліком, є методика визначення фінансового результату та його оподаткування.

Аналіз досліджень та публікацій з проблеми. Більшість авторів розглядають питання методики і організації формування в бухгалтерському обліку показників фінансо-

вої звітності згідно з національними П(С)БО, а питання формування в бухгалтерському обліку показників податкової звітності і їх узгодження з показниками фінансової звітності рідко публікується, навіть у нових виданнях. Зокрема, проблеми обліку формування фінансового результату та його оподаткування висвітлено у працях Ф.Ф. Бутинця, М.Я. Дем'яненка, Г.Г. Кірейцева, Л.М. Кіндрацької, М.М. Коцупатрого, В.Б. Моссаковського, М.Ф. Огійчука, П.Т. Саблука, П.Я. Хомина та інших вчених. Проте змінений Податковим кодексом механізм формування витрат (доходів) із податку на прибуток потребує розкриття його сутності, порівнянням систем податкових розрахунків і бухгалтерського обліку та окреслення нових завдань останнього. При цьому розкриємо інструментарій забезпечення розрахунку податкового прибутку за новими податковими правилами й податкові різниці, які при цьому виникають. Але ні в науковій, ні в методичній літературі не розкрито питання введення аналітичного обліку податкових різниць, а це ускладнює складання звіту про фінансові результати.

Мета статті. Розкриті сучасні підходи до інформаційного забезпечення податкових різниць у фінансовому обліку та звітності. Дослідити основні положення організації взаємоузгодженого формування інформації в системі бухгалтерського обліку для складання фінансової та податкової звітності з податку на прибуток.

Виклад основного матеріалу. Результатом гармонізації бухгалтерського обліку з податковим законодавством стала нова методика визначення об'єкта обкладання податком на прибуток, закріплена розділом III «Податок на прибуток» ПКУ. Відтак методологічними засадами податкового законодавства стали принципи бухгалтерського обліку. Зокрема, визначення об'єкта оподаткування ґрунтується на принципі нарахування та відповідності доходів і витрат, згідно з яким для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів.

Разом із тим на відміну від підходів бухгалтерського обліку до визнання доходів і витрат у податковому законодавстві враховується соціальне значення витрат, реалізується механізми недопущення ухилення від оподаткування та оптимізується база оподаткування. У зв'язку з цим існують розбіжності між критеріями визначення доходів і витрат у бухгалтерському обліку та податковому законодавстві, що обумовило виникнення податкових різниць. Податкові різниці виникають тільки внаслідок здійснення господарських операцій, які мають різну оцінку або критерії визначення в бухгалтерському обліку та податковому законодавстві.

Відповідно до ПКУ податкова різниця – різниця, яка виникає між оцінкою і критеріями визнання доходів, витрат, активів, зобов'язань за положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку або міжнародними стандартами фінансової звітності та доходами і витратами, визначеними згідно з розділом III ПКУ. Вони класифікуються як тимчасові та постійні.

Тимчасова податкова різниця – податкова різниця, яка виникає у звітному періоді та анулюється в наступних звітних податкових періодах. Постійна податкова різниця – податкова різниця, яка виникає у звітному періоді й не анулюється в наступних звітних податкових періодах.

При цьому обов'язковим моментом є врахування тимчасових і постійних податкових різниць у складі фінансової звітності за формою, встановленою Міністерством фінансів України. Платник податку на прибуток подає до податкового органу разом з відповідною декларацією квартальну або річну фінансову звітність (крім малих підприємств) у порядку, передбаченому для подання податкової декларації. Підприємства, основною діяльністю яких є виробництво сільськогосподарської продукції, подають декларацію про прибуток у строки, визначені законом для річного податкового періоду за формою, що встановлює центральний податковий орган України. Такі зміни вимагають посилення інформаційних можливостей системи фінансової звітності та удосконалення стандартів бухгалтерського обліку, що її регулюють.

Прийняття ПКУ принесли суттєві зміни у визначенні прибутку підприємств. Здебільшого вони зумовлені необхідністю усунення розбіжностей між визначенням прибутку до оподаткування в податковому законодавстві та визначення прибутку відповідно до Положення (стандартів) бухгалтерського обліку. Визначення доходів і витрат стає максимально наближеним до норм бухгалтерського обліку, скасовано правило «першої події», змінюється підхід до формування доходів, скасовано поняття «податковий облік», «валові доходи» та «валові витрати».

Для узгодження норм податкового законодавства і фінансового обліку необхідно використовувати П(С)БО 17 «Податок на прибуток», затверджений Міністерством фінансів України від 28.12.2000 №353, та наказ Міністерства фінансів України №27 від 25.01.2011, Положення бухгалтерського обліку «Податкові різниці» [4, 5].

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток» визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати, доходи, активи і зобов'язання з податку на прибуток та її розкриття у фінансовій звітності.

Основними питаннями обліку податку на прибуток, що розкривається в П(С)БО 17, є:

- визнання витрат (доходів), активів та зобов'язань, пов'язаних із податком на прибуток;
- оцінка відстрочених активів та зобов'язань з податку на прибуток;
- відображення відстрочених активів та зобов'язань з податку на прибуток у фінансовій звітності;
- розкриття інформації про податок на прибуток у примітках до фінансової звітності.

Положення бухгалтерського обліку «Податкові різниці» визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про податкові різниці та її розкриття у

ЕКОНОМІЧНІ ПРОБЛЕМИ РОЗВИТКУ ГАЛУЗЕЙ ТА ВИДІВ ЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

фінансовій звітності. Норми цього положення поширюються на всіх юридичних осіб, які згідно із законодавством є платниками податку на прибуток (крім банків, бюджетних установ та суб'єктів малого підприємництва – юридичних осіб, що відповідають критеріям, визначеним п. 154.6 ПКУ).

Питання, які регулюють ПБО:

- виявлення та відображення податкових різниць;
- розкриття інформації про податкові різниці у фінансовій звітності.

Дані нормативні документи не суперечать і не змінюють один одного. Згідно з цими документами при визначенні податкового прибутку (збитку) звітного періоду за даними бухгалтерського обліку фінансовий результат до оподаткування, визначений шляхом порівняння доходів звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів, які визначені і оцінені відповідно до положення (стандартів) бухгалтерського обліку, коригується на суму постійних податкових різниць та частину суми тимчасових податкових різниць, що відносяться до звітного періоду.

При визначенні податкового прибутку (збитку) звітного періоду дані про тимчасові та постійні податкові різниці, що наведені у відповідних регістрах бухгалтерського обліку, узагальнюються у зведеному регістрі за відповідними класифікаційними групами.

Таким чином, до існуючої системи регістрів на підприємстві для обліку податкових різниць має бути додано ще один регістр для узагальнення інформації про податкові різниці звітного періоду. Ця інформація має бути наведена в розрізі класифікаційних груп податкових різниць із виділенням постійних податкових різниць (у тому числі які підлягають вирахуванню і які підлягають оподаткуванню) та тимчасових податкових різниць (у тому числі які підлягають вирахуванню і які підлягають оподаткуванню).

Для цілей бухгалтерського обліку виділяються такі податкові різниці, які враховуються при визначенні податкового прибутку за звітний період, класифікуються за видами діяльності суб'єкта господарювання:

- податкові різниці щодо доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);
- податкові різниці щодо інших операційних доходів;
- податкові різниці щодо інших доходів;
- податкові різниці щодо собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг);
- податкові різниці щодо інших операційних витрат;
- податкові різниці щодо інших витрат;
- податкові різниці щодо надзвичайних доходів;
- податкові різниці щодо надзвичайних витрат.

Але всі ці нововведення викликають сумніви, а також питання щодо методики їх відображення в обліку. Інформація про податкові різниці звітного періоду розкриватиметься у Звіті про фінансові результати, зокрема з цією метою доповнили Положення новими розділами: IV «Податкові різниці» і V «Узгодження фінансового результату та податкового

прибутку (збитку)», затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 25.01.2011 №27, зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 21.02.2011 за №212/18950. Звіт про фінансові результати (форма №2) виділяє окремий розділ про податкові різниці, в якому передбачено окремо відобразити постійні податкові різниці та тимчасові податкові різниці. Проте в стандартах (положеннях) бухгалтерського обліку та в інструкції по застосуванню рахунків 17 і 54 для обліку податкових різниць не визначена методика їх формування в регістрах бухгалтерського обліку. Оскільки підстави для складання звітності є тільки в бухгалтерському обліку, виникає необхідність у побудові введення відповідного, насамперед аналітичного обліку. В даній статті пропонується ввести такий облік у спеціальних відомостях до рахунку 17 та 54. Форми відомостей наведені в табл. 1, 2.

При побудові аналітичного обліку потрібно максимально враховувати вимоги щодо розкриття інформації у фінансовій звітності, що нами й було враховано при обґрунтуванні побудови аналітичного обліку податкових різниць. Така наведена інформація в запропонованій відомості дозволить забезпечити операційний контроль за виникненням податкових різниць, з одного боку, та складання форми №2 «Звіт про фінансові результати» без будь-яких вибірок і ускладнень – з іншого.

Залежно від виду тимчасових різниць згідно з П(С)БО 17, які утворилися на кінець звітного періоду, визначається відстрочений податок на прибуток. По вимогах П(С)БО 17, рахунок 54 «Відстрочені податкові зобов'язання» – сума податку на прибуток, який сплачуватиметься в наступних періодах з тимчасових податкових різниць, що підлягають оподаткуванню.

Отже, якщо витрати у бухгалтерському обліку тимчасово менші від витрат або дохід тимчасово більший від доходу, це призводить до виникнення відстрочених податкових зобов'язань. Наявність відстрочених податкових зобов'язань обумовлює збільшення суми податку на прибуток, що підлягає до сплати в майбутніх періодах. Витрати з податку на прибуток у цьому разі складаються з поточного податку на прибуток та відстрочених податкових зобов'язань.

Дані про суму податку на прибуток та податкові різниці підприємства зобов'язані розкрити у фінансовій звітності. Зокрема, сума, що відображена у звітному періоді за дебетом субрахунків 981, є витратами з податку на прибуток і наводиться у рядку 180 Звіту про фінансові результати.

Згідно з П(С)БО 17 рахунку 17 «Відстрочені податкові активи» – сума податку на прибуток, що підлягає відшкодуванню в наступних звітних періодах внаслідок: тимчасові різниці між балансовою вартістю активів або зобов'язань та оцінкою цих активів або зобов'язань, яка використовується з метою оподаткування; перенесення податкових збитків, не використаних для зменшення податку на прибуток у звітному періоді. Отже, якщо витрати у бухгалтерському обліку тимчасово більші від витрат або якщо дохід у бухгалтерсь-

Відомість аналітичного обліку податкових різниць до рахунку 54 «Відстрочені податкові зобов'язання»

Групи податкових різниць	Підстава для запису		Кореспонденція рахунку по К ^{-Т} 54 з Д ^{-Т}			Разом
	Дата	№	98	64	17	
Постійні податкові різниці						
Податкові різниці щодо доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)						
Податкові різниці щодо інших операційних доходів						
Податкові різниці щодо інших доходів						
Податкові різниці щодо надзвичайних доходів						
Разом						
Тимчасові податкові різниці						
Податкові різниці щодо доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)						
Податкові різниці щодо інших операційних доходів						
Податкові різниці щодо інших доходів						
Податкові різниці щодо надзвичайних доходів						
Разом						

Відомість аналітичного обліку податкових різниць до рахунку 17 «Відстрочені податкові активи»

Групи податкових різниць	Підстава для запису		Кореспонденція рахунку по Д ^{-Т} 17 з К ^{-Т}			Разом
	Дата	№	64	54	98	
Постійні податкові різниці						
Податкові різниці щодо собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)						
Податкові різниці щодо інших операційних витрат						
Податкові різниці щодо інших витрат						
Податкові різниці щодо надзвичайних витрат						
Разом						
Тимчасові податкові різниці						
Податкові різниці щодо собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)						
Податкові різниці щодо інших операційних витрат						
Податкові різниці щодо інших витрат						
Податкові різниці щодо надзвичайних витрат						
Разом						

кому обліку тимчасово менший від доходу, це призводить до виникнення відстрочених податкових активів.

Результати розрахунку відстрочених податкових активів та відстрочених податкових зобов'язань розгорнуто відображають у рядку 060 або рядку 460 Балансу.

Висновки

З прийняттям Податкового кодексу України податок на прибуток та його оподаткування зазнали революційних змін, які дали змогу усунути неузгодженість методики і підходів визначення бухгалтерського обліку та податкової звітності, однак залишаються проблеми, які потребують подальшого вирішення.

Зокрема, застосування П(С)БО №17 «Податок на прибуток» та ПБО «Податкові різниці» є досить проблематичним, оскільки деякі їхні норми не узгоджені. Отже, на основі проведених досліджень запропоновано відомість аналітичного обліку для податкових різниць за показниками і змістом, які

вимагаються для розкриття інформації у формі №2 «Звіт про фінансові результати».

Література

1. Податковий кодекс України [Текст]: затверджено Верховною Радою України від 02.12.2010 №2755-VI // Офіційний вісник України. – 2010. – №92.
2. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 №996 із змінами та доповненнями.
3. Зміни до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 3 «Звіт про фінансові результати» // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – №9. – С. 55–56.
4. Положення бухгалтерського обліку «Податкові різниці» [Текст]: затверджено наказом Міністерства фінансів України від 25.01.2011 №27 // Офіційний вісник України. – 2011. – №8.
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток» [Текст]: затверджено наказом Міністерства фінансів України від 28.12.2000р. №318// Офіційний вісник України. – 2000. – №3.