

DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2025-76-116>

УДК 657.2

## ВІДОБРАЖЕННЯ ПОДАТКОВИХ РІЗНИЦЬ В ОБЛІКОВІЙ ПОЛІТИЦІ ТА ЗВІТНОСТІ КОМПАНІЙ

## REFLECTION OF TAX DIFFERENCES IN ACCOUNTING POLICIES AND REPORTING OF COMPANIES

**Чистова Анастасія Геннадіївна**

аспірант кафедри бухгалтерського обліку та консалтингу,  
Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана  
ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-5865-3379>

**Chystova Anastasiia**

Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman

Стаття присвячена актуальним питанням відображення податкових різниць в обліковій політиці і звітності підприємства. Проаналізовано нормативно-правові акти, які регулюють правила відображення податкових різниць в обліковій політиці та фінансовій звітності. Досліджено особливості відображення в обліковій політиці інформації про облік податкових різниць та подальшого впливу запропонованої моделі обліку на складання об'єктивної та достовірної фінансової звітності. Запропоновано спосіб удосконалення обліку податкових різниць для подальшого спрощення проведення аналітичних дій стосовно податкових різниць. В статті було розглянуто ключові принципи складання облікової політики в розрізі податкових різниць та правил відображення їх у звітності підприємств. Облікова політика – це фундамент, на якому базується весь бухгалтерський облік підприємства.

**Ключові слова:** бухгалтерський облік різниць, різниці оподаткування, різниці, які виникають при визначенні фінансового результату до оподаткування підприємства, облікова політика, фінансова звітність.

The article is devoted to topical issues of reflecting tax differences in the accounting policy and reporting of an enterprise. Regulatory and legal acts governing the rules for reflecting tax differences in accounting policy and financial reporting are analysed. The article examines the peculiarities of reflecting information on the accounting of tax differences in accounting policies and the subsequent impact of the proposed accounting model on the preparation of objective and reliable financial statements. A method for improving the accounting of tax differences is proposed to further simplify analytical activities related to tax differences. The article examines the key principles of accounting policy in terms of tax differences and the rules for reflecting them in enterprise reporting. Accounting policy is the foundation on which all enterprise accounting is based. And the order on accounting policy is the first and main document in an enterprise that regulates the procedure for maintaining accounting records. Every enterprise is faced with the question of what accounting policy is. The article analyses that the legislation does not provide for separate primary documents for recording tax differences, therefore enterprises do not reflect tax differences in a separate document and they can only be seen in the financial statements. Thus, only the prescribed rules for accounting and reflecting tax differences in accounting documents can help tax management in analysing the cost component of the enterprise and future financial results. Several options for recording tax differences were also proposed, namely preparing an accounting reference when transactions arise that give rise to tax differences, specifying the type of differences and the amount that will be included in the financial report for adjusting the financial result, and making changes to the Chart of Accounts by adding sub-accounts that will be transitional for accumulating information on adjusting the financial result before taxation for all types of differences. These options will make it possible to perform analytical actions and minimise the risk of errors when completing financial statements.

**Keywords:** accounting for differences, tax differences, differences arising in determining the financial result before taxation of the enterprise, accounting policy, financial reporting.

**Постановка проблеми.** Стан ведення бухгалтерського обліку на підприємствах залежить від рівня його організації, форми власності, методології та методики, усвідом-

лення менеджментом сутності інформації для управління господарською діяльністю, що вимагає розробки облікової політики, яку підприємство в особі керівника та головного

бухгалтера визначає самостійно. Важливою складовою організації бухгалтерського обліку на підприємстві є формування його облікової політики для оперативного отримання достовірної інформації для потреб управління та контролю. Облікова політика в частині обліку податків спрямована на пошук раціональних шляхів зменшення навантажень на працівників у частині здійснення вибірки необхідних даних із облікової інформації та проведення відповідних обчислень, забезпечення формування такої методики бухгалтерського обліку податкових розрахунків, яка б дозволяла зменшити податкове навантаження на підприємство та уникати помилок за недостовірно відображену інформацію у податковій звітності.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Проблемам застосування облікової політики присвячені праці багатьох вчених та науковців, зокрема Дикун О. В., Гевлич Л. Л., Ловінська Л. Г., Кужельний М. В., Лінник В. Г., Кулик В. А. та інші.

Дикун О. В., наприклад, заявляв, що податкова політика підприємства – це складова стратегічного управління підприємством, яке передбачає систематизовану, організовану, цілеспрямовану діяльність керівництва суб'єктів господарювання щодо розподілу обов'язків і повноважень між працівниками, які безпосередньо зайняті в процесі організації оподаткування на підприємстві з метою визначення оптимального режиму оподаткування [3, с. 42].

Гевлич Л. Л. вважає, що зважене формування облікової політики щодо основних засобів здатне підвищити ефективність управління, досягти поставлених цілей, оптимізувати витрати підприємства [2, с. 75].

Ловінська Л. Г. вважає, що облікова політика є сукупністю принципів, методів і процедур, що використовуються суб'єктом господарювання для ведення обліку, складання та подання звітності [5, с. 22].

**Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми.** Однією з проблем є відображення в обліковій політиці правил відображення в обліку податкових різниць, які виникають на підприємстві, так як законодавством не передбачені правила їх обліку.

**Формулювання цілей статті (постановка завдання).** Метою даної роботи є дослідження відображення різниць оподаткування в обліковій політиці підприємств та подальшому відображенню у фінансовій звітності.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Облікова політика є основним документом підприємства на засадах якого здійснюється відображення операцій в обліку та в подальшому у фінансовій звітності підприємства. Вона є потужним інструментом, здатним захистити позиції платника податків та забезпечити доказову базу для підтвердження правомірності облікових підходів та коректності ведення бухгалтерського обліку під час податкової перевірки.

Окремого стандарту, який регулював би лише облікову політику підприємств немає. Утім, загальні особливості щодо облікової політики врегульовані НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», НП(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах», МСБО 1 «Подання фінансової звітності», МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки». Також термін «облікова політика» розшифровується в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV як сукупність принципів, методів і процедур, які використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової звітності [4, ст. 1].

Головне призначення облікової політики — обрати найвигідніші методи обліку, що дозволяють на їх основі скласти якісну, достовірну і зрозумілу користувачам фінансову звітність. При цьому потрібно враховувати організаційно-правову форму, галузеві особливості економічної діяльності, обсяги виробництва та інші специфічні ознаки діяльності конкретного підприємства.

Якщо компанія провадить операції, облік та відображення яких у фінансовій звітності не врегульовані у жодному міжнародному стандарті, управлінський персонал має користуватися власними судженнями під час розроблення і застосування облікової політики щодо таких операцій [6, п. 10].

Орієнтовний перелік елементів облікової політики можна знайти в листі Мінфіну від 21.12.2005 р. № 31-34000-10-5/27793, а також у п. 2.1 розд. II Методичних рекомендацій № 635. До них належать:

- поріг суттєвості щодо окремих об'єктів обліку ( п. 3 НП(С)БО 1);
- методи оцінки вибуття запасів (п. 16 НП(С)БО 9);
- порядок обліку та розподілу транспортно-заготівельних витрат, ведення окремого субрахунку обліку ТЗВ ( п. 9 НП(С)БО 9);

- підходи до періодичності зарахування сум дооцінки необоротних активів до складу нерозподіленого прибутку (п. 21 НП(С)БО 7, п. 24 НП(С)БО 8);
- методи обчислення резерву сумнівних боргів і способи визначення коефіцієнта сумнівності (п. 8 НП(С)БО 10);
- перелік створюваних забезпечень майбутніх витрат і платежів (п. 13 НП(С)БО 11);
- порядок оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг (п. 11 НП(С)БО 15);
- перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат, бази їх розподілу (п. 16 НП(С)БО 16);
- перелік і склад статей калькуляції виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) (п. 11 НП(С)БО 16).

Одного разу встановивши в наказі про облікову політику її елементи, підприємство зобов'язане застосовувати їх постійно, з року в рік [4, с. 4]. Зміна облікової політики можлива лише у випадках, передбачених НП(С)БО, і повинна бути обґрунтована та розкрита у фінансовій звітності.

З 2015 року в основі всіх податкових розрахунків лежать дані бухгалтерського обліку. З цього періоду внесення змін до облікової політики та подальшого перерахунку бухгалтерських показників впливають на облік податковий. Саме вибір найбільш прийнятних для конкретного підприємства методів обліку та на їх основі складання фінансової звітності, що відповідає встановленим якісним характеристикам є важливим та дає можливість накопичити необхідну для користувачів інформацію та своєчасно її надати. Так як складовими обліку, що ведеться на підприємстві, є не тільки фінансовий та управлінський, а ще й податковий, ми не можемо розглядати облікову політику не зваживши на норми Податкового кодексу України. Як приклад при формуванні робочого плану рахунків є важливим включити до нього не тільки загальні рахунки для ведення фінансового обліку, а й використати додаткові для накопичення та систематизації інформацію для податкової звітності.

Також особливу увагу в обліковій політиці треба приділити критеріям суттєвості для різних статей обліку. Суттєвість як критерій має декілька визначень. У пункті 7 МСБО 1 «Подання фінансової звітності» зазначено, що пропуск або викривлення статей є суттєвими, якщо вони можуть окремо чи сукупно впливати на економічні рішення, що користувачі ухвалюють на основі

фінансової звітності. При цьому суттєвість залежить від розміру та характеру пропуску чи викривлення, що їх оцінюють за конкретних обставин. Схоже визначення можемо знайти в пункті 2.11 Концептуальної основи фінансової звітності: інформація є суттєвою, якщо її відсутність або неправильне подання може вплинути на рішення, що користувачі ухвалюють на основі фінансової інформації про конкретний суб'єкт господарювання, який звітує.

Для визначення суттєвості окремих об'єктів обліку, що відносяться до активів, зобов'язань і власного капіталу підприємства, за орієнтовний поріг суттєвості приймається величина у 5% від підсумку відповідно всіх активів, всіх зобов'язань і власного капіталу згідно рекомендаціям Міністерства фінансів України. Що стосується податкових різниць, то саме критерій суттєвості визначає які з цих різниць є достатньо значними, щоб їх потрібно було відображати у податковій звітності і дає можливість коригування до моменту відображення у фінансовій звітності. Також він допомагає уникнути надмірного ускладнення податкової звітності, не враховуючи незначні відхилення, забезпечує більшу об'єктивність та прозорість податкового обліку та дозволяє зосередитися на суттєвих податкових різницях, які впливають на фінансовий результат.

Податкові різниці фігурують в обліку більшості підприємств, особливо це стосується підприємств-високодохідників. Податковий кодекс України передбачає ведення обліку різниць за переліком, наведеним в статтях 138 – 140. Цей принцип оподаткування можна подати у вигляді формули:

$$ОП - ФР - 3 \pm P,$$

де ОП – об'єкт обкладення податком на прибуток;

ФР – бухгалтерський фінансовий результат до оподаткування;

З – задекларовані податкові збитки минулих років (відображаються в податковому обліку у вигляді різниці до повного їх погашення в порядку, визначеному пп. 140.4.2 ПКУ);

P – усі інші різниці, установлені ПК, а саме: ст. 1231 розд. II, розд. III і п. 3, 16–21, 24, 25, 36, 39, 42, 49, 50 підрозд. 4 розд. XX.

Головною метою податкових різниць є внесення корективів у розрахунок фінансового результату у порівнянні з бухгалтерськими правилами. Податкові різниці дозволяють прибрати вплив на фінансовий результат деяких операцій таких як амортизація основних засобів, які не використовуються у госпо-

дарській діяльності. Вони дають можливість застосувати метод участі в капіталі, формувати резерви та забезпечення. За допомогою податкових різниць можна відкоригувати деякі бухгалтерські розрахунки відповідно до податкових норм, наприклад врахувати мінімальні строки корисного використання основних засобів, податкову межу між основними засобами та малоцінними необоротними матеріальними активами тощо. Не менш важливим є те, що за допомогою податкових різниць підприємство має змогу зменшити фінансовий результат на збитки минулих років і тим самим зменшити фінансовий результат до оподаткування в поточному році.

Зазначимо, що окремих первинних документів для оформлення податкових різниць законодавством не передбачено, тому підприємства не відображають податкові різниці окремим документом і можна побачити відображення тільки у фінансовій звітності. Таким чином тільки прописані правила обліку та відображення податкових різниць у бухгалтерських документах можуть допомогти податковому менеджменту в аналізі витратної складової підприємства та майбутнього фінансового результату.

У фінансовій звітності податкові різниці мають свій алгоритм відображення. У податковій декларації з податку на прибуток підприємства є Додаток РІ, в якому заповнюється вся інформація про різниці, що виникли в обліку на підприємстві. Він складається з 4 розділів: амортизаційні різниці, різниці під час формування резервів (забезпечень), різниці з фінансових операцій, де ми відображаємо в тому числі і збитки минулих років та інші різниці.

Додаток РІ складається із двох частин: в правій частині – вказуються податкові різниці, які зменшують фінансовий результат, а в лівій – ті, що збільшують фінансовий результат до оподаткування. Необхідно окремо підсумувати всі коригування, які зменшують рядок 02 та збільшують рядок 01.

Щоб отримати підсумкову суму різниці, на яку коригують, тобто зменшують або збільшують фінансовий результат, від рядка 02 віднімаємо рядок 01. Із додатку РІ сума всіх різниць переноситься в рядок 03 основної частини декларації.

Однак, зауважимо, що в додаток РІ не всі вносяться коригування фінансового результату до оподаткування, тобто його заповнюють тільки ті платники податків, в яких сума річного доходу перевищує 40 млн. грн.

і які проводять коригування. У протилежному випадку – його не заповнюють. Отже, платник податків з річним доходом менше 40 млн. грн. мають право відмовитися від застосування тільки тих податкових різниць, які перелічені в розділі III ПКУ (окрім збитків минулих років, які відображаються в рядку 3.2.4 додатка РІ).

Але розділ III ПКУ не єдине джерело податкових різниць. Варто зазначити, що коригування фінансових результатів, передбачені іншими розділами ПКУ, які підприємства-малодоходники здійснюють в загальному порядку. Зазначимо розділи ПКУ, які передбачають коригування для всіх платників податку на прибуток:

- розд. II ПКУ (різниці, пов'язані з довгостроковим страхуванням життя і недержавним пенсійним страхуванням) – відображаємо в рядку 4.1.8 додатка РІ;

- розд. III ПКУ (збитки минулих років (пп. 134.1.1 і 140.4.2)) – відображаємо в рядку 3.2.4 додатка РІ;

- розд. XX ПКУ (різниці з «перехідних» операцій) – відображаємо в рядках 4.1.9 – 4.1.17 і 4.2.7 – 4.1.13 [1, с. 2].

Оскільки податкова звітність обов'язково підтверджується первинною документацією необхідним є систематизація наявних податкових різниць на підприємстві. Виходячи з цього можемо запропонувати під кожную операцію, яка призводить до виникнення податкових різниць оформлювати Бухгалтерську довідку в якій потрібно прописувати який вид різниць і яка сума потрапить у фінансовий звіт для коригування фінансового результату. Додатково для обліку групи доходів, які збільшують (зменшують) фінансовий результат до оподаткування є доцільним відкрити субрахунки 746.1, 746.2, 746.3, які будуть транзитними для накопичення інформації щодо коригування фінансового результату до оподаткування на усі види різниць. А для обліку витрат, які збільшують (зменшують) фінансовий результат до оподаткування застосовувати субрахунок 977.1, 977.2, 977.3, аналогічно до групи доходів.

Таким чином наведені варіанти дозволять спростити облік податкових різниць, надати можливість проводити аналітичні дії бухгалтерам та аудиторам з метою подальшого фінансового планування, а також дозволять мінімізувати ризик виникнення помилок при заповненні фінансової звітності.

**Висновки.** Підсумовуючи, можна зробити висновок, що податкові різниці в обліку є важ-

ливою складовою податкового обліку, яка потребує прискіпливої уваги та проведення детального аналізу причини їх виникнення, правил відображення в обліку та їх впливу на фінансовий результат компанії. Облікова політика в даному випадку виступає незамінною складовою обліку податкових різниць, так як немає чітких правил ведення їх обліку і саме в обліковій політиці можна закріпити ці правила для конкретного підприємства в межах норм Податкового кодексу України.

Зважаючи на суттєві зміни в Податковому кодексі України, все ж наблизити податковий облік до бухгалтерського не вдалося. Те, що відбулися зміни в частині коригування податкових різниць – це позитивно, однак це носить більш фіскальний характер. На сьогоднішній день, податкові різниці потребують стимулювання регулюючої функції. Необхідно, щоб коригування фінансових результатів на податкові різниці здійснювалось разом із розробленою системою пільг.

#### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Вороная Н. Додаток РІ — податково-прибуткові різниці. *Податки & бухоблік*, 2021. № 6. URL: <https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2021/january/issue6/article112945.html> (дата звернення 30.06.2025)
2. Гевлич Л. Л., Бабій М. В. Облікова політика щодо основних засобів як фактор підвищення ефективності управління. *Економіка і організація управління*. 2019. № 2(34). С. 75–82.
3. Дикун О. В. Сутність та принципи реалізації податкової політики на різних організаційних рівнях. *Держава та регіони. Економіка та підприємництво*. 2010. № 3. С. 40–44.
4. Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16 липня 1999 р. № 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення 28.06.2025)
5. Ловінська Л. Г. Про національну облікову політику в Україні. *Економіка України: політико-економічний журнал*. 2006. № 4. С. 22–29.
6. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки». URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_020#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_020#Text) (дата звернення 01.07.2025)

#### REFERENCES:

1. Voronaia N. (2021) Dodatok RI — podatkovoprybutkovi riznytysi [Appendix RI — Taxable income differences]. *Podatky & bukhoblik*, no. 6. Available at: <https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2021/january/issue6/article112945.html> (accessed June 30, 2025)
2. Hevlych L. L., Babii M. V. (2019) Oblikova polityka shchodo osnovnykh zasobiv yak faktor pidvyshchennia efektyvnosti upravlinnia [Accounting policy for fixed assets as a factor in improving management efficiency]. *Ekonomika i orhanizatsiia upravlinnia*, no. 2(34), pp. 75–82.
3. Dykun O. V. (2010) Sutnist ta pryntsyipy realizatsii podatkovoi polityky na riznykh orhanizatsiinykh rivniakh [The essence and principles of tax policy implementation at various organisational levels]. *Derzhava ta rehiony. Ekonomika ta pidpriemnytstvo*, no. 3, pp. 40–44.
4. Zakon Ukrainy "Pro bukhhalterskyi oblik ta finansovu zvitnist v Ukraini" vid 16.07.1999. № 996-XIV [Law of Ukraine 'On Accounting and Financial Reporting in Ukraine' dated 16 July 1999 No. 996-XIV]. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (accessed June 28, 2025)
5. Lovinska L. H. (2006) Pro natsionalnu oblikovu polityku v Ukraini [On national accounting policy in Ukraine]. *Ekonomika Ukrainy: polityko-ekonomichnyi zhurnal*, no. 4, pp. 22–29.
6. Mizhnarodnyi standart bukhhalterskoho obliku 8 «Oblikovi polityky, zminy v oblikovykh otsinkakh ta pomylyky» [International Accounting Standard 8 'Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors']. Available at: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_020#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_020#Text) (accessed July 01, 2025)