

СЕКЦІЯ 9 БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 657.92

Бурденко І.М.
*кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри бухгалтерського обліку та оподаткування
Навчально-наукового інституту бізнес-технологій «УАБС»
Сумського державного університету*

Таранченко А.Д.
*студентка
Навчально-наукового інституту бізнес-технологій «УАБС»
Сумського державного університету*

ІСТОРИЧНІ АСПЕКТИ ЕВОЛЮЦІЇ ОБЛІКУ ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК В УКРАЇНІ

HISTORICAL ASPECTS OF THE EVOLUTION OF ACCOUNTING FOR INCOME TAX IN UKRAINE

АНОТАЦІЯ

У статті досліджено основні історичні етапи методики обліку податку на прибуток у вітчизняній практиці, що дало змогу виділити три етапи її становлення на основі аналізу ключових нормативно-правових актів та особливостей застосування методики розрахунку та обліку даного податку. Перший етап (1991-2000 рр.) характеризувався формуванням податкової системи після проголошення незалежності України, жорстким регламентуванням порядку розрахунку та сплати податку на прибуток, а також цілковитою невідповідністю розрахованих сум податку на прибуток у фінансовому та податковому обліку. Другий етап (2000-2011 рр.) характеризувався гармонізацією вітчизняної та міжнародної практики розрахунку та обліку податку на прибуток. Ключовою подією третього етапу (з 2011 р. – дотепер) стало прийняття Податкового кодексу та подальших змін до нього, що значно вплинуло на методику розрахунку та обліку податку на прибуток.

Ключові слова: відстрочені податки, податок на прибуток, тимчасові різниці, податковий облік, фінансовий облік.

АННОТАЦІЯ

В статье исследованы основные исторические этапы методики учета налога на прибыль в отечественной практике, что позволило выделить три этапа ее становления на основе анализа ключевых нормативно-правовых актов и особенностей применения методики расчета и учета данного налога. Первый этап (1991-2000 гг.) характеризовался формированием налоговой системы после провозглашения независимости Украины, жестким регламентированием порядка расчета и уплаты налога на прибыль, а также полным несоответствием рассчитанных сум налога на прибыль в финансовом и налоговом учете. Второй этап (2000-2011 гг.) характеризовался гармонизацией отечественной и международной практики расчета и учета налога на прибыль. Ключевым событием третьего этапа (с 2011 г. – до сих пор) стало принятие Налогового кодекса и последующих изменений в него, что значительно повлияло на методику расчета и учета налога на прибыль.

Ключевые слова: отсроченные налоги, налог на прибыль, временные разницы, налоговый учет, финансовый учет.

ANNOTATION

The article deals with the main historical stages of accounting techniques income tax in domestic practice, which allowed to allocate three stages of its formation on the basis of analysis of key legal acts and features of the application of the method of calcu-

lation and accounting of this tax. The first stage (1991-2000) was characterized by formation the tax system after the declaration of Ukraine's independence, the rigid regulation of the procedure for calculation and payment of income tax, and as well as the total mismatch of the calculated amounts of income tax in financial and tax accounting. Second stage (2000-2011) characterized by the harmonization of domestic and international practice calculation and accounting of income tax. The key event of the third stage (from 2011 to the present) the adoption of the Tax Code and the subsequent ones changes to it, which greatly influenced the calculation and accounting methodology income tax.

Keywords: deferred taxes, income tax, tax differences, tax accounting, financial accounting.

Постановка проблеми. Становлення обліку податку на прибуток в Україні має свою історію. Визначення фінансового результату до оподаткування, методика його розрахунку та оподаткування тривалий час є важливою економічною та бухгалтерською проблемою як у науковому, так і в практичному аспектах. Досить довго прибуток до оподаткування розраховувався за правилами податкового обліку. З упровадженням П(С)БО 17 та Податкового кодексу почалося зближення методик розрахунку та обліку податку на прибуток в податковому та фінансовому обліку. Дослідження етапів його становлення і трансформаційних змін дасть змогу не лише прослідкувати його законодавче закріплення, але й зрозуміти саму сутність податку, правильність розрахунку та відображення його в обліку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанням оподаткування прибутку у різні часи займалися вітчизняні вчені. Так, Т.О. Пасько досліджувала історичні етапи системи оподаткування прибутку та принципів його оподаткування [1]; О.Д. Данилова вивчала питання історії виникнення податку на прибуток та його

сутність [2]; К.В. Безверхий розглядав питання обліку та звітності з податку на прибуток в умовах економічних змін, навів механізм розрахунку об'єкта оподаткування податку на прибуток підприємства з використанням даних Звіту про фінансові результати [3]; І.М. Бурденко розглядала основні аспекти застосування П(С)БО 17 «Податок на прибуток» та особливості обліку витрат із податку на прибуток [4; 5] тощо. Проте залишилося малодослідженим питання щодо методики розрахунку податку на прибуток та його обліку в контексті еволюційних змін.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Нині в науково-практичній літературі не досить багато уваги було приділено питанню еволюції методики обліку податку на прибуток.

Мета статті полягає у дослідженні історичних аспектів еволюції обліку податку на прибуток в Україні.

Виклад основного матеріалу дослідження. Згідно з Податковим кодексом України, податок на прибуток є загальнодержавним податком, що відіграє досить вагому роль у наповненні державного бюджету країни [6; 7]. На рис. 1 показано податкові надходження до державного бюджету ПДВ, ПДФО, податку на прибуток та акцизного податку 2007-2016 рр.

Дані рис. 1 свідчать, що податок на прибуток займає третє місце в сумі податкових надходжень до державного бюджету. Тенденція за проаналізований період свідчить про зростання сум надходжень із даного податку.

Станом на 31.12.2016 обсяг податкових надходжень до бюджету України з податку на прибуток підприємств виконано на 96%. До місцевих бюджетів надійшло 5 879 млн. грн., до державного бюджету – 54 344 млн. грн., тобто зведений бюджет становить 60 223 млн. грн. Динаміка надходжень суми податку на прибуток підприємств до державного та місце-

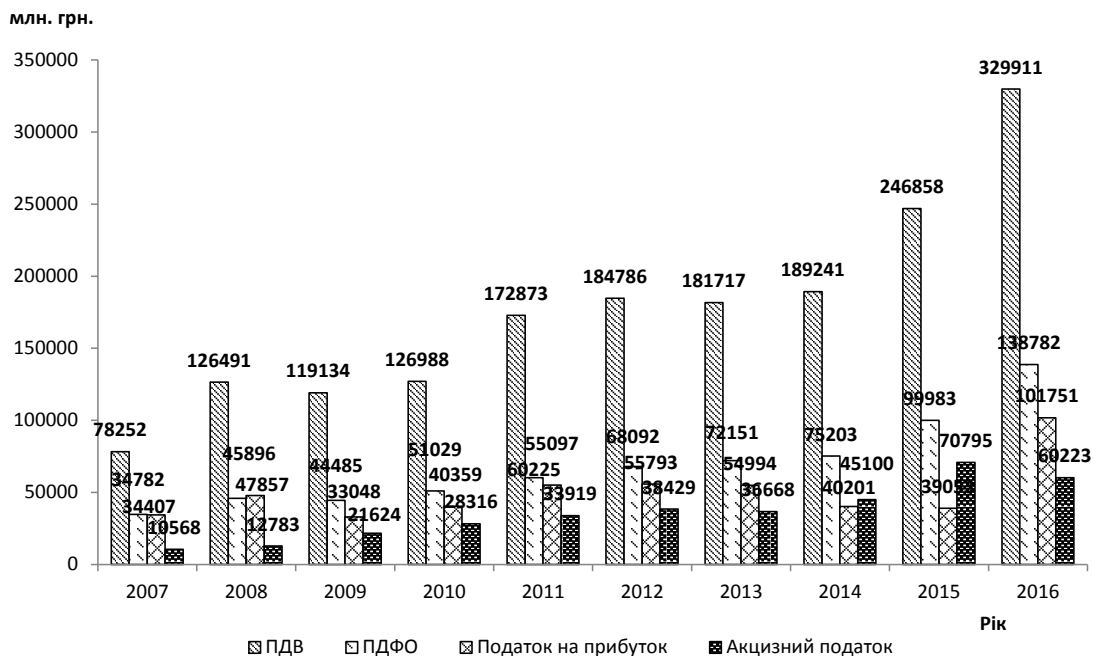


Рис. 1. Податкові надходження до державного бюджету ПДВ, ПДФО, податку на прибуток та акцизного податку 2007-2016 рр.

Джерело: розроблено авторами на основі [7]



Рис. 2. Надходження до державного та місцевих бюджетів податку на прибуток підприємств у 2007-2016 рр.

Джерело: розроблено авторами на основі [7]

вих бюджетів у 2007-2016 рр. наведена на рис. 2 [7].

Дані свідчать, що починаючи з 2010 р. обсяг надходжень до державного та місцевих бюджетів зростає до 2012 р. включно. Проте починаючи з 2013 р. прослідковується явна тенденція до зменшення обсягу надходжень. Це пов'язано зі зменшенням ставки податку на прибуток із 19% до 18% та складною соціально-економічною ситуацією в країні. Проте в 2015 р. обсяг надходжень до місцевих бюджетів порівняно з 2014 р. зріс на 3 611 млн. грн., що пояснюється процесом децентралізації в країні. 2016 р. виявився порівняно з 2014-2015 рр. найбільш дохідним. Обсяг надходжень до державної казни порівняно з 2015 р. зріс приблизно на 36%, а місцеві бюджети поповнилися більше ніж на 50%.

Починаючи з проголошення незалежності України суми податку на прибуток, розраховані за правилами податкового законодавства і за даними бухгалтерському обліку, значно відрізнялися. Таке розходження було наявним не лише в Україні, але й у світі. У міжнародній практиці для усунення даних розходжень у 1976 р. був прийнятий Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 12 «Податки на прибуток», в якому розкривається порядок висвітлення поточних і майбутніх податкових наслідків у міжнародній фінансовій звітності.

Податкові наслідки є сумою витрат на сплату податків, яка у звітному періоді залежить від виникнення та анулювання тимчасових різниць. Вони відображаються у Звіті про фінансовий стан та Звіті про прибуток або збиток та інший сукупний прибуток (рис. 3) [8].

У прийнятому в 1976 р. стандарті дозволялося використовувати два методи розрахунку та обліку відстрочених податків та податкових різниць: балансовий метод і метод відстрочки. Відстрочені податки за методом відстрочки виникають унаслідок різниці між податковим та бухгалтерським прибутками й є сумою податку на прибуток, яка була сплачена або не сплачена у звітному періоді. При цьому дана різниця містила постійні різниці, що ускладнювали визначення правильності суми відстрочених податків.

Балансовий метод базувався на розкритті всіх тимчасових різниць між податковою базою

активів і зобов'язань та їхньою балансовою вартістю, відображеною у фінансовій звітності.

Саме через недосконалість методу відстрочки в 1998 р. були внесені зміни до МСБО 12, які закріпили застосування лише балансового методу.

Сучасний МСБО 12 став основою для вітчизняного Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток».

Для розуміння особливостей розрахунку та обліку податку на прибуток виділимо історичні етапи становлення методики обліку податку на прибуток в Україні (рис. 4).

Перший етап (1991-2000 рр.) характеризувався формуванням податкової системи України одразу після проголошення незалежності. Були прийняті нормативно-правові акти, які стосувалися становлення оподаткування податку на прибуток: Закон УРСР «Про систему оподаткування», Закон України «Про оподаткування доходів підприємств і організацій», Декрет КМУ «Про податок на прибуток підприємств та організацій», Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств».

Зауважимо, що за цей період декілька разів змінювався об'єкт оподаткування – від валового доходу до валового прибутку. Так само змінювалася і ставка податку на прибуток, при цьому вона зростала від 18% до 30%.

Жорстке регламентування нарахування та сплати податку на прибуток призвело до виникнення нового на той період виду обліку – податкового. Бухгалтерський облік стосовно методики розрахунку оподаткованого прибутку відійшов на другий план.

У зазначених нормативних документах були наведені первинні документи, форми звітності та аналітичні реєстри, що використовувалися лише в податковому обліку. Також запропоновано умови ведення податкового обліку, які регламентували механізм утворення валових доходів і витрат, їх економічну сутність.

На цьому етапі податковий облік суттєво відрізнявся від фінансового обліку за розрахунком об'єкту оподаткування як скоригованого валового доходу на суму валових витрат і амортизаційних відрахувань.

У бухгалтерському обліку фінансовий результат був різницею між доходами і витра-

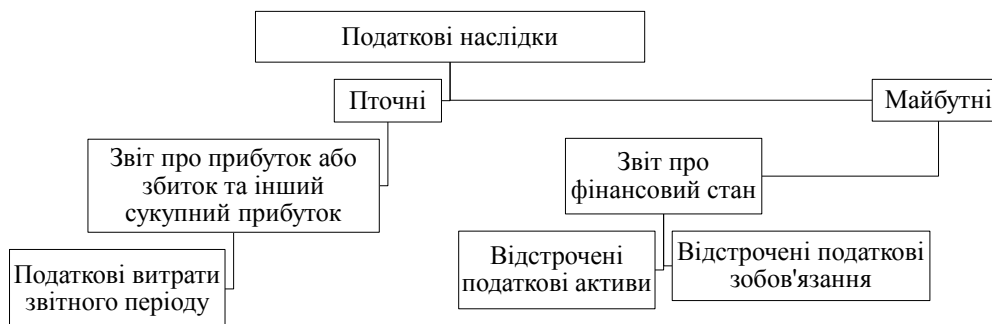


Рис. 3. Податкові наслідки у міжнародній фінансовій звітності за МСБО 12 «Податки на прибуток»

тами, а амортизація для розрахунку прибутку до оподаткування розраховувалася окремо за правилами податкового законодавства. На той момент був лише податковий метод нарахування амортизації, за якого амортизація нараховувалася лише на виробничі фонди. Такий порядок нарахування амортизації призводив

до суттєвих розходжень між оподатковуваним прибутком у податковому та фінансовому обліку. Проте це не єдине розходження, яке існувало в наведених видах обліку.

Основою визнання доходів і витрат у бухгалтерському обліку є принцип нарахування доходів і витрат, згідно з яким доход і витрати

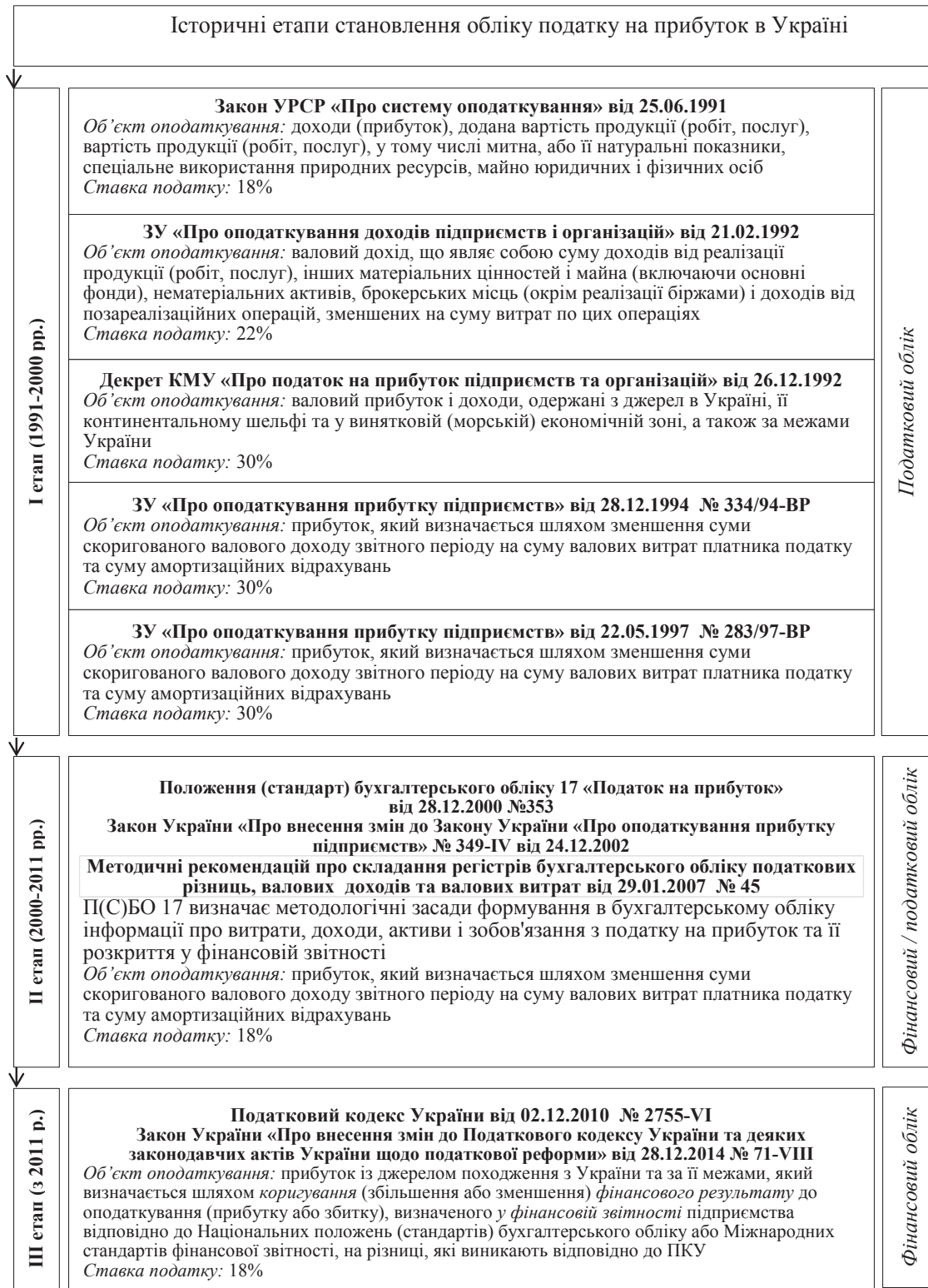


Рис. 4. Історичні етапи становлення методики обліку податку на прибуток

Джерело: розроблено авторами на основі [9-18]

в бухгалтерському обліку відображаються безпосередньо в момент їх виникнення незалежно від дати оплати.

Валові доходи і валові витрати у податковому обліку визнавалися за правилом «першої події»: валові доходи – дата одержання коштів або дата відвантаження продукції (виконання робіт, надання послуг); валові витрати – дата сплати коштів або дата одержання продукції (робіт, послуг). Тобто відмінність у визнанні доходів і витрат була основною, але не єдиною невідповідністю розрахунку податку з прибутку між двома видами обліку.

Наступна невідповідність пов'язана з відмінністю у самому трактуванні понять «валові доходи» і «валові витрати» у податковому та фінансовому обліку. Валовий дохід у податковому обліку визначається з використанням поняття «звичайна ціна», яка може відрізнитися від фактичної ціни продажу, яка є існує в бухгалтерському обліку. Також між наведеними видами обліку виникла відмінність у визнанні доходів за деякими операціями, наприклад операціями з валютою, лізингу, деривативами, благодійною допомогою, ремонтом основних засобів тощо.

Щодо витрат, то в податковому обліку він суворо регламентований, до складу валових витрат не включалися витрати, які не пов'язані з господарською діяльністю підприємства. Більше того, існував список лімітованих витрат, які враховуються в податковому обліку: суми наданої добродійної допомоги (не менше 2% і не більше 5% оподатковуваного прибутку попереднього звітного року), витрати на організацію прийомів, презентацій і свят (не більше 2% оподатковуваного прибутку попереднього звітного року); витрати, пов'язані з професійною підготовкою фізичних осіб (не більше 3% фонду оплати праці звітного періоду); витрати на придбання пально-мастильних матеріалів для легкових автомобілів та оперативну оренду легкових автомобілів (50% від суми витрат) тощо [13].

Отже, у результаті наведених відмінностей отримали два непов'язані між собою види обліку: податковий і бухгалтерський. Через різні підходи у розрахунку податку на прибуток підприємство, будучи збитковим за даними фінансової звітності, могло сплачувати податок.

Другий етап (2000-2011 рр.) у методиці розрахунку та обліку податку на прибуток розпочався з прийняття 28.12.2000 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток», який визначав методологічні засади формування в обліку інформації про витрати, доходи, активи і зобов'язання з податку на прибуток, а також розкриття її у фінансовій звітності. П(С)БО 17 став початковим етапом на шляху гармонізації податкового та фінансового обліку, що стосувався порядку розрахунку та відображення в обліку витрат із податку на прибуток.

Однак П(С)БО 17 не усував усі відмінності в методах розрахунку податку на прибуток у податковому і фінансовому обліку. Між результатами розрахунку був розрив.

Проте було здійснено спробу усунути невідповідність у розрахованих сумах податку на прибуток у податковому та фінансовому обліку. Так, з'явилися поняття «тимчасова та постійна різниці», «відстрочені податкові активи та зобов'язання», «витрати з податку на прибуток». При цьому підкреслювалося, що саме тимчасова різниця призводила до розходжень між розрахованими сумами, а постійна ніяк не впливала на розрахований податок на прибуток. Слід зауважити, що з часом термін «постійні різниці» з П(С)БО 17 був вилучений, оскільки вони не вливали на розрахунок сум відстрочених податків і не відображалися в системі бухгалтерських рахунків.

Значним моментом цього етапу стало прийняття Закону України «Про внесення змін до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств», згідно з яким до валових витрат можна включати 50% витрат на придбання пально-мастильних матеріалів для легкових автомобілів, що забезпечують основну діяльність підприємства, нові правила виникнення доходів і витрат у межах бартерних операцій, валові витрати за операціями з нерезидентами, «єдинниками», платниками фіксованого податку такими особами виникають тільки за датою оприбуткування товарів, а для робіт послуг – датою одержання незалежно від наявності оплати.

Другий етап розвитку характеризувався гармонізацією вітчизняної практикою розрахунку та обліку податку на прибуток з міжнародною.

Набуття чинності з 1 січня 2011 р. Податкового кодексу України (далі – ПКУ) стало початком третього етапу (2011 р. – дотепер).

Згідно з ПКУ, податок на прибуток визначають відповідно до правил, установлених III розділом Кодексу. У бухгалтерському обліку цей податок відображають з урахуванням вимог П(С)БО 17 «Податок на прибуток» або МСБО 12 «Податки на прибуток».

Податковий кодекс передбачає максимальне наближення бухгалтерського та податкового обліку, а саме через заміну категорій «валові доходи» і «валові витрати» на «доходи» і «витрати», усунення правила «першої події», визнання амортизації як складової частини витрат. При цьому відбулося наближення розрахунку витрат із податку на прибуток у бухгалтерському та податковому обліку. У ПКУ з'явилось поняття податкової різниці, на яку коригується фінансовий результат, що формується у фінансовому обліку.

Проте попри прогресивність ПКУ на шляху гармонізації двох видів обліку – бухгалтерського і податкового, методики розрахунку податку на прибуток усе ж таки відрізняються.

Прийняття Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких

законодавчих актів України щодо податкової реформи» від 28.12.2014 № 71-VIII стало поворотним моментом в обліку податку на прибуток [16]. Він виклав розділ III ПКУ цілковито в новій редакції, поклавши в основу розрахунку податку на прибуток до сплати дані бухгалтерського обліку, відкориговані на різниці, визначені в ПКУ (різниці, які виникають під час нарахування амортизації необоротних активів; різниці, що виникають під час формування резервів (забезпечень); різниці, які виникають під час здійснення фінансових операцій). При цьому в ПКУ зазначається, що підприємства, річний дохід яких за результатами звітного року не перевищить 20 млн. грн., об'єкт оподаткування зможуть визначати без коригувань.

Висновки. Таким чином, дослідження історичних етапів становлення методики обліку податку на прибуток дало змогу виділити три етапи розвитку методики обліку податку на прибуток. Останній етап характеризується появою поняття «тимчасова податкова різниця». Саме наявність понять «відстрочені податкові активи» та «відстрочені податкові зобов'язання» дають змогу відкоригувати невідповідність сум податку на прибуток за податковим та фінансовим законодавством.

Однак, незважаючи на прогресивність змін, притаманних третьому етапу, все ж таки залишилася низка ключових недоліків, які пов'язані із застосуванням П(С)БО 17 та методом розрахунку відстрочених податків.

Нині застосовується методика, яка передбачає коригування фінансового результату до оподаткування, а не порівнюється бази оцінки активів та зобов'язань, що викликає відмінності між методиками розрахунку відстрочених податків у вітчизняній та міжнародній практиці.

Таким чином, становлення та розвиток методики обліку податку на прибуток свідчить, що трансформаційні процеси тривають і донині, а законодавчі зміни враховують досвід минулого.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Пасько Т.О. Історичні етапи оподаткування прибутку підприємств в Україні / Т.О. Пасько, Д.В. Веремчук [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dspace.uabs.edu.ua/bitstream/123456789/260/1/pasko3.pdf>
2. Данилов О.Д., Жеребних А.М. Оподаткування прибутку та відрахування до цільових фондів: [навч. посіб.] / О.Д. Данилов, А.М. Жеребних. – Ірпінь: Академія ДПС України, 2001. – 459 с.
3. Безверхий К. Облік і звітність розрахунків за податком на прибуток в умовах законодавчих змін / К. Безверхий, С. Ковач // Бухгалтерський облік і аудит. – 2015. – № 4. – С. 34-43
4. Бурденко І.М. Організація бухгалтерського обліку витрат з податку на прибуток / І.М. Бурденко // Економіка. Фінанси. Право. – 2003. – № 6. – С. 29-39.
5. Бурденко І.М. Податок на прибуток: основні аспекти застосування П(С)БО-17 «Податок на прибуток» / І.М. Бурденко // Актуальні проблеми та перспективи розвитку фінансово-кредитної системи України. – Харків: ФІНАРТ, 2002. – С. 143-144.
6. Державна фіскальна служба України. Надходження податків і зборів [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/diyalnist/pokazniki-roboti/nahodjennya-podatkov-i-zboriv--obovyaz/nahodjennya-podatkov-i-zboriv/>.
7. Ціна держави. Інтернет-ресурс «бюджетної науки» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://cost.ua/budget/revenue/#1>
8. Дрозд І. Зарубіжний досвід бухгалтерського обліку податкових різниць / І. Дрозд // Вісник Київського національного університету ім. Т. Шевченка. Серія «Економіка». – 2011. – № 130. – С. 18-21.
9. Закон УРСР «Про систему оподаткування» від 25.06.1991 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1251-12>
10. Закон України «Про оподаткування доходів підприємств і організацій» від 21.02.1992 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2146-12>
11. Декрет Кабінету Міністрів України «Про податок на прибуток підприємств та організацій» від 26.12.1992 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/12-92>
12. Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 28.12.1994 № 334/94-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/334/94-вр>
13. Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 22.05.1997 № 283/97-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/283/97-вр>
14. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0047-01>
15. Про внесення змін до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» № 349-IV від 24.12.2002 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/349-15>
16. Методичні рекомендації про складання регістрів бухгалтерського обліку податкових різниць, валових доходів та валових витрат від 29.01.2007 № 45 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MF07004.html
17. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
18. Закон України Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи від 28.12.2014 № 71-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/71-19>