

УДК 657.442

Шеремета В.П.

*аспірант кафедри бухгалтерського обліку
Київського національного економічного університету
імені Вадима Гетьмана***ДІАГНОСТИКА ПОДАТКОВИХ РІЗНИЦЬ В ОБЛІКУ ПІДПРИЄМСТВ****DIAGNOSTICS OF TAX DIFFERENCES
IN THE ACCOUNTING OF ENTERPRISES****АНОТАЦІЯ**

Статтю присвячено проблемі визначення повного переліку постійних та тимчасових податкових різниць для розрахунку податку на прибуток підприємств згідно з чинним законодавством. Проведено дослідження проблематики причин виникнення цих різниць та доцільності їх визнання в обліку. Проведено інвентаризацію податкових різниць, які згруповано за видами, ефектом та призначенням. Результатом дослідження стали рекомендації автора щодо коригування складу податкових різниць у зв'язку з удосконаленими нормативними положеннями податкового законодавства.

Ключові слова: податок на прибуток, фінансова звітність, податковий кодекс, відстрочений податок, податкові різниці.

АННОТАЦИЯ

Статья посвящена проблеме определения полного перечня постоянных и временных налоговых разниц для расчета налога на прибыль предприятий согласно действующему законодательству. Проведено исследование проблематики причин возникновения этих разниц и целесообразности их признания в учете. Проведена инвентаризация налоговых разниц, которые сгруппированы по видам, эффектом и назначению. Результатом исследования стали рекомендации автора по корректировке состава налоговых разниц в связи с усовершенствованными нормативными положениями налогового законодательства.

Ключевые слова: налог на прибыль, финансовая отчетность, налоговый кодекс, отсроченный налог, налоговые разницы.

ANNOTATION

The article is devoted to the definition of a complete list of permanent and temporary tax differences and for the purposes of calculating corporate income tax under the law. Research the causes of these problems and the feasibility of their differences recognized in accounting. We performed due diligence of tax differences and grouped it by type, effect and purpose. The result of the research was the author's recommendation to adjust the tax differences due to improved regulations of tax legislation.

Keywords: corporate income tax, financial statements, tax code, deferred tax, tax differences.

Постановка проблеми. У багатьох країнах світу діє чітка система норм і правил ведення обліку, основами якої є стандарти бухгалтерського обліку. Національні стандарти – це нормативи з бухгалтерського обліку, які створюють для внутрішнього користування в окремій країні. Водночас податкове законодавство насамперед регламентує норми про податки і збори. Більшість податків і зборів розраховується за правилами, встановленими в податковому законодавстві, і відображаються в бухгалтерському обліку лише як розрахунки з бюджетом. Однак податок на прибуток є унікальним податком, оскільки, він має складники, що формуються з первинного бухгалтерського обліку, отже, він

напряму пов'язаний із бухгалтерським обліком, а податкове законодавство лише обмежує або регулює окремі складники бази оподаткування цим податком.

Як правило, у переважній більшості країн світу базою для обкладання податком на прибуток є фінансовий результат підприємства, вирахований за правилами бухгалтерського обліку, з коригуванням на окремі показники доходів і витрат, які не враховуються або враховуються за іншими правилами для визначення бази оподаткування податком на прибуток.

Саме тому основною ідеєю Розділу 3 «Податок на прибуток» Податкового кодексу України [1], який набрав чинності 1 квітня 2011 р., було максимальне наближення бухгалтерського та податкового обліку в Україні. Концептуально було зазначено, що формування об'єкту оподаткування будується за даними бухгалтерського обліку з урахуванням особливостей та обмежень, установлених Кодексом.

Саме ці особливості й обмеження утворювали тимчасові та постійні різниці між бухгалтерським обліком доходів і витрат та обліком для цілей оподаткування податком на прибуток. Їх уже було набагато менше, ніж до 2011 р., але вони залишалися і суттєво ускладнювали ведення обліку в Україні.

Навесні 2014 р. уряд України поставив питання реформи податкового законодавства України одним зі своїх пріоритетів. Одним із ключовим моментів є реформування принципів визначення бази оподаткування податком на прибуток. Успішність процесу реформування такої важливої сфери обліку, якою є розрахунки з бюджетом по податку на прибуток, на нашу думку, залежить від проведення діагностики поточного стану різниць та відхилень в обліку складників бази оподаткування податком на прибуток (доходів та витрат) для складання фінансової та податкової звітності.

Ключовою частиною даної діагностики є інвентаризація (чіткий перелік) усіх податкових різниць, що виникають в обліку підприємств через наявність різних правил урахування окремих доходів та витрат для визначення фінансового результату в бухгалтерському обліку та оподаткування податком на прибуток.

Невідкладність вирішення цієї проблеми викликала потребу проведення науково-мето-

дологічних досліджень, які розглянули теоретичний аспект виникнення та відображення в обліку податкових різниць. Водночас емпіричних досліджень, які визначають множини наявних на підприємстві податкових різниць, не проводилося, що залишає можливість для подальшого більш глибокого вивчення цього питання з наукового погляду.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанням щодо розкриття суті податкових різниць, їх кількості і проблематики відображення у бухгалтерському обліку підприємства присвячено праці багатьох вітчизняних учених, зокрема Л.Г. Ловінської, О.І. Малишкіна, О.В. Маркевич, Е.С. Геєр.

Так, ще в 2004 р. Т.І. Єфіменко, Т.Г. Ловінська та Ф.О. Ярошенко [2] підіймали питання співставлення показників бухгалтерського обліку з показниками, розрахованими для визначення податку на прибуток. Це була перша спроба звести до спільного знаменника, як тоді здавалося, неспівставні речі.

Після реформи 2011 р. кількість наукових досліджень цього питання зросла. Так, Е.С. Геєр [3] зробила спробу дослідити взаємозв'язок бухгалтерського обліку та оподаткування прибутку підприємства. Вона провела дослідження систем обліку податку на прибуток в різних країнах світу, за різними стандартами обліку з відповідним описом відображення в бухгалтерському обліку податку на прибуток. Також був наведений список основних постійних та тимчасових різниць відповідно до податкового законодавства станом на дату написання роботи. Однак у цій праці не було проведено теоретичного обґрунтування причин виникнення розбіжностей між обліком податку на прибуток для цілей оподаткування та бухгалтерського обліку господарських операцій.

О.І. Малишкін [4] доволі фрагментарно висвітлив окремі очевидні питання, зосередившись лише на фактажі діючої системи оподаткування та аналізі іноземних практик, не запропонувавши вирішення проблеми податкових різниць.

Найбільш доскональний аналіз цього питання провела в 2013 р. О.В. Маркевич [5], яка запропонувала змінити діюче законодавство з податку на прибуток, яке, по суті, скопійовано з уривків стандартів бухгалтерського обліку стосовно доходів та витрат, увівши алгоритм розрахунку бази оподаткування податком на прибуток на основі постійних і тимчасових різниць. Вона розробила проект закону й опублікувала його в пресі для громадського обговорення, але аналіз причин, що привели до необхідності таких змін, наведено не було.

Отже, сьогодні відсутнє теоретичне підґрунтя для обґрунтування розбіжностей між обліком доходів та витрат для цілей бухгалтерського обліку та визначення бази оподаткування податком на прибуток. Це унеможливує подальший системний його розвиток.

Таким чином, повна діагностика наявних податкових різниць та природи їх виникнення як предмета наукового дослідження робиться вперше.

Мета статті полягає у розробленні теоретичних та поглибленні методичних засад відображення податкових різниць на основі емпіричної оцінки їх облікового відображення за доходами та витратами, обґрунтуванні їх визнання в обліку на основі критеріїв існування та доцільності.

Виклад основного матеріалу дослідження. У травні 2014 р. Міністерство фінансів України за дорученням Кабінету Міністрів створило дев'ять робочих груп з удосконалення Податкового кодексу [6]. Одна із цих груп займалася питанням удосконалення податку на прибуток. Залучення до роботи даної групи дало змогу автору провести діагностику наявних податкових різниць на підприємствах різних галузей діяльності, проаналізувати причини їх виникнення та доцільності їх відображення в обліку в умовах зкоригованого податкового законодавства.

Зважаючи на специфіку діяльності суб'єктів обліку, було сформовано дві великі групи податкових різниць:

- різниці, що виникають в обліку підприємств;
- різниці, що виникають в обліку банків та інших фінансових установ.

Як відомо, відповідно до ПСБО «Податкові різниці» [7], податковою різницею визнається 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.

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

Тимчасова податкова різниця – податкова різниця, яка виникає у звітному періоді та анулюється в подальших звітних податкових періодах.

Зупинимось на діагностиці множини податкових різниць що виникають в обліку підприємств.

Так, виходячи з дослідження автора, відповідно норм чинного законодавства, станом на 01.07.2014 ідентифіковано 18 різниць, що стосуються обліку доходів, та 39, що стосуються обліку витрат. Більшість із виявлених різниць (27) тимчасові, отже, в кінцевому підсумку вони анулюються.

Автор провів подальшу класифікацію різниць за їх метою та призначенням і виявив декілька типів різниць:

38 – обмежуючих (різниці, спрямовані на обмеження права віднесення витрат для зменшення бази оподаткування податком на прибуток, здебільшого у зв'язку з можливістю маніпулювання з боку платника податку);

10 – стимулюючих (різниці, що стимулюють платника до виконання певних дій для отримання права на зменшення бази оподаткування податком на прибуток);

5 – галузевих (підтримка окремих галузей або врахування специфіки галузі);

2 – компенсаційних (різниці, що дають право зменшення бази оподаткування податком на прибуток як компенсація втрати активів за рішенням органів влади);

2 – викликані некоректністю тлумачення ПКУ.

Подальша аналітична оцінка причин виникнення податкових різниць відповідно до відмінностей у нормах облікового відображення тих чи інших господарських операцій та податкових вимог щодо таких самих операцій (чи об'єктів) призвела до висновку, що більшість даних різниць підлягає скасуванню шляхом унесення відповідних змін до Податкового кодексу. Причина таких змін податкового законодавства вбачається у недоцільності таких податкових норм із погляду формування доходів та витрат для оподаткування податком на прибуток.

Після проведення вказаного вище аналізу було розроблено новий підхід до формування бази оподаткування податком на прибуток. Так, відповідно до нової концепції, об'єктом оподаткування податком на прибуток буде прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначається шляхом коригування (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до національних або міжнародних стандартів фінансової звітності, на різниці, які виникають відповідно до положень ПКУ.

Ці пропозиції були внесені на розгляд керівництва Кабінету Міністрів України, який, зважаючи на мету досягти єдності облікового відображення доходів та витрат, що не суперечить політиці оптимального оподаткування податку на прибуток із погляду податкового навантаження та наповнення бюджету, зробив свої коригування, але у цілому залишивши суть ідеї, яка увійшла в Концепцію реформування податкової системи України [8].

Так, у Концепції було запропоновано залишити лише обмежену кількість тимчасових та постійних різниць, які було згруповано за такими видами:

- амортизація;
- резерви та забезпечення;
- фінансові витрати.

Концепція, яка увійшла в основу погодженої версії змін до ПКУ й яка скасувала більшість наявних різниць, полягає у так званому «дзеркальному» методі: якщо у продавця доходи обкладені в загальному порядку, то й покупець має право на витрати для цілей оподаткування. Цей революційний постулат, сформований тодішнім заступником міністра фінансів

України Д.О. Фудашкіним, докорінно змінює систему податкових координат в Україні з фіскально-караючої на справедливу. Вперше в разі прийняття даного концепту буде дозволено, зокрема, відносити до складу витрат для цілей оподаткування штрафи, сплачені державі. Мотив простий: підприємство вже покаране самим штрафом, заборона віднесення до податкових витрат – це подвійна санкція за одне порушення.

Що стосується офшорів та операцій з іншими неплатниками, то запропоновано ввести одноразове обмеження (формальний штраф) у сумі 30% від вартості придбаних товарів, робіт, послуг та нематеріальних активів, на який потрібно буде збільшити фінансовий результат періоду до оподаткування.

Найбільш дискусійними з погляду відображення в обліку та податкових норм є податкові різниці, що виникають під час амортизації основних засобів та нематеріальних активів. Вони є найбільш типовими і характерними для всіх підприємств.

Автор і більшість членів робочої групи пропонували зняти всі обмеження щодо віднесення сум амортизації основних засобів та нематеріальних активів для цілей оподаткування, відмінити мінімальне вартісне обмеження визнання активу основним засобом та мінімальні строки корисного використання, дозволити враховувати дооцінку необоротних активів для цілей оподаткування. Ці твердження автор аргументував тим, що маніпулювання цими показниками фінансової звітності не проводять підприємства суспільного значення, оскільки їхня фінансова звітність проходить через якісний аудит і всі показники підтверджуються незалежною стороною. А от ефект від різниць, який відображається в залишках готової продукції та незавершеного виробництва, є доволі вагомим й ускладнює облік. Натомість невеликі підприємства, які, можливо, й проводили б маніпулювання фінансовою звітністю, в разі відміни різниць в обліку необоротних активів не справляють суттєвий ефект.

Однак представники уряду не готові були підтримати цю ініціативу.

Альтернативою повній відміні різниць в обліку необоротних активів було часткове обмеження витрат на амортизацію штучним коефіцієнтом, запропоноване представниками Фіскальної служби України.

Суть цієї новації була в тому, що частина суми амортизації переноситься в рахунок майбутніх витрат для цілей оподаткування. Однак представники ФСУ не змогли аргументувати економічну суть такого штучного коефіцієнту. В разі його прийняття сильно постраждали б капіталомісткі підприємства.

Як компроміс було прийнято рішення залишити як базис наявну систему обліку основних засобів, за якої амортизація, нарахована за правилами бухгалтерського обліку,

не буде враховуватися під час розрахунку бази для оподаткування податком на прибуток, а замість неї буде враховуватися амортизація, нарахована за правилами ПКУ. При цьому базисом для коригування фінансового результату бухгалтерського обліку буде вся сума амортизації, нарахованої в періоді, незалежно від того, розподілена вона в даному періоді на витрати поточного періоду чи ні. Наприклад, у періоді нараховано амортизацію такими проводками:

– Дт 23 Кт 13 – 100 грн. – амортизація основних засобів, використаних у виробництві, не завершеному на дату балансу;

– Дт 92 Кт 13 – 900 грн. – амортизація адміністративної будівлі;

– амортизація за даний період, згідно з правилами ПКУ, – 600 грн.

Таким чином, до фінансового результату, згідно з новим концептом, треба буде додати 1 000 грн. (кредит рахунку 13 за період) і відняти 600 грн. (нарахування згідно з правилами ПКУ).

Тобто, незважаючи на те що 100 грн. амортизації в незавершеному виробництві ще не вплинули на фінансовий результат, підприємство вже має відкоригувати на них свій фінансовий результат для цілей оподаткування.

Дана редакція не вирішує всіх проблем в обліку необоротних активів, але суттєво їх зменшує.

Наступною податковою різницею, що потребує регулювання з позицій податкового законодавства, є тимчасові різниці, що виникають під час створення резервів та забезпечень.

Незважаючи на те що поточна редакція ПКУ не містить прямої норми стосовно заборони віднесення витрат на створення забезпечень (резервів) під майбутні зобов'язання, зокрема під невикористані відпустки, на практиці більшість підприємств відносить суми таких резервів лише за фактом їх реалізації, а не за фактом нарахування.

Автором було запропоновано залишити формальне право на віднесення витрат на створення резервів (забезпечень) майбутніх зобов'язань для цілей оподаткування податком на прибуток за фактом нарахування.

Однак представниками уряду було висловлено сумнів у тому, що всі витрати на створення забезпечень будуть вірно обґрунтовані і не будуть містити елементів шахрайства, тому як компроміс запропоновано, що стосовно резервів під виплати, що входять до фонду основної та додаткової заробітної плати, передбаченої Інструкцією зі статистики заробітної плати [9] коригування фінансового результату не буде проводитися. Інші резерви будуть формувати тимчасову різницю, фінансовий результат буде збільшуватися на позитивну різницю між нарахованими та реалізованими резервами та відповідно зменшуватися на негативну різницю між цими показниками.

Що стосується тимчасових різниць стосовно фінансових витрат за підсумками оцінки доцільності підприємств країни, то було вирішено залишити обмежуючі різниці стосовно роялті і відсотків по кредитах, а також інститутів спільного інвестування.

Отже, виходячи з проведеного дослідження, автор дотримується концепції мінімізації кількості податкових різниць, оскільки різниці між бухгалтерським обліком та обліком для цілей оподаткування податком на прибуток мають виникати лише за обмеженою кількістю напрямів, які визначено стратегією держави. Пропонується концепція, що база оподаткування податком на прибуток визначається шляхом коригування (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, на податкові різниці – амортизація основних засобів та нематеріальних активів, резерви та забезпечення та обмеження окремих витрат.

Висновки. Дослідження, проведене у цій статті, вказало на наявність великої кількості обмежень, установлених чинною редакцією ПКУ, які призводять до великої кількості податкових різниць і ускладнюють облік. Проведені емпіричні дослідження показали існування 57 податкових різниць, з яких 38 мають обмежувачий характер, 10 – стимулюючий, 5 – викликані галузевою специфікою, 2 – компенсаційні та ще 2 – викликані некоректністю тлумачення ПКУ. Діагностування податкових різниць дало змогу визначити напрями гармонізації податкового законодавства і бухгалтерського обліку. Запропоновано мінімізувати кількість податкових різниць для спрощення розрахунку податку на прибуток та поліпшення інвестиційної привабливості України як держави.

Ця ідея стала однією з ключових у Концепції реформування податкової системи, прийнятої за основу Кабінетом Міністрів України.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
2. Податок на прибуток: концепція визначення об'єкту оподаткування / Т.І. Єфіменко, Л.Г. Ловінська, Ф.О. Ярошенко. – К. : НДФІ, 2004 – 192 с.
3. Геєр Е.С. Взаємозв'язок бухгалтерського обліку та оподаткування прибутку підприємства: теорія, методологія, організація : [монографія] / Е.С. Геєр. – Донецьк : Донбас, 2013 – 534 с.
4. Малишкін О.І. Облік і аудит податків в Україні: теорія, методологія, практика : [монографія] / О.І. Малишкін. – К. : Центр учбової літератури, 2013. – 376 с.
5. Маркевич О.В. Удосконалення механізму оподаткування податком на прибуток підприємств в Україні / О.В. Маркевич // *Фінанси України*. – 2013. – № 3. – С. 39–119.

6. Склад робочих груп з удосконалення Податкового кодексу України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=399255&cat_id=53608.
7. Положення бухгалтерського обліку «Податкові різниці» : Наказ Міністерства фінансів України від 25.01.2011 № 27 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0212-11>.
8. Концепція реформування податкової системи України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.kmi.gov.ua/document/247504345/Концепція%20реформування%20податкової%20системи%20України.pdf>.
9. Інструкція зі статистики заробітної плати, затверджена Наказом Держкомстату України від 13.01.2004 № 5 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0114-04>.