

*Є. І. Котляров,
кандидат економічних наук,
Харківський національний економічний університет імені Семена Кузнеця, м. Харків*

ЕВОЛЮЦІЯ СКЛАДУ ТА МЕХАНІЗМУ РОЗРАХУНКУ ПОДАТКОВИХ РІЗНИЦЬ ПРИ ОПОДАТКУВАННІ ПРИБУТКУ ПІДПРИЄМСТВ

*E. I. Kotliarov,
candidate of economic sciences,
Simon Kuznets Kharkiv National University of Economics, Kharkiv*

AN EVOLUTION OF COMPOSITION AND MECHANISM OF CALCULATION OF TAX DIFFERENCES IN TAXATION OF INCOME OF ENTERPRISES

Досліджена вітчизняна практика застосування податкових різниць при оподаткуванні прибутку. Виділено основні етапи в законодавчому регулюванні відхилень даних бухгалтерського та податкового обліку. Проаналізовано фіскальна та регулююча спрямованість податкових різниць. Встановлено, що застосування податкових різниць у вітчизняній практиці оподаткування носить виключно фіскальний характер. Проаналізовано порядок визначення податкових зобов'язань з податку на прибуток, що набув чинності з 2015 р. Виявлені основні недоліки діючого механізму корегування об'єкту оподаткування податку на прибуток на податкові різниці. Визначені основні напрямки вдосконалення порядку розрахунку податкових різниць для цілей оподаткування. Запропоновано у числі заходів, спрямованих на вдосконалення оподаткування прибутку, здійснити системну гармонізацію податкового та бухгалтерського обліку, встановлювати обмеження на визнання витрат на підставі відповідного економічного обґрунтування. Пропонується застосовувати механізм корегування об'єкту оподаткування не тільки для фіскальних цілей, а й як інструмент регулювання інвестиційної та інноваційної діяльності платників податку на прибуток.

Practice of application of tax differences is investigational at taxation of income. The basic stages are distinguished in the legislative adjusting of rejections given of book-keeping and tax account. The fiscal and regulative orientation of tax differences is analysed. It is set that application of tax differences in Ukrainian practice of taxation carries fiscal character exceptionally. The order of determination of tax obligations is analysed from an income tax, that purchased action from 2015. The basic lacks of existent mechanism of adjustment of object of taxation of income tax are deduced on tax differences. Basic directions of perfection of order of settling of tax differences are certain for the aims of taxation. It is offered in the number of the measures sent to perfection of taxation of income, to carry out system harmonization of the fiscal and book-keeping accounting, set a limit on confession of charges on the basis of corresponding economic ground. It is suggested to apply the mechanism of корегування object of taxation not only for fiscal aims but also as an instrument of adjusting of investment and innovative activity of payers of income tax.

Ключові слова: *податок на прибуток, податкові різниці, бухгалтерський облік, податковий облік.*

Key words: *income tax, tax differences, accounting, tax accounting,*

Постановка проблеми. Питанням вдосконалення оподаткування прибутку зазвичай приділяється багато уваги, як з боку науковців, так і з боку урядовців, політиків, господарюючих суб'єктів. Це пояснюється значною питомою вагою податкових надходжень з цього податку в доходах державного бюджету, суттєвим впливом податку на прибутковість діяльності підприємств, значним регулятивним потенціалом цього податку. Суттєві зміни, що вносяться в порядок оподаткування прибутку майже щорічно, свідчать про відсутність науково обґрунтованого стратегічного підходу до побудови цього податку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми, пов'язані з оподаткуванням прибутку досліджувались в працях таких вітчизняних вчених як А. Веткин, В. Вишневський, Ю. Іванов, Д. Серебрянський, А. Соколовська, В. Чекина, та ін. Предметом досліджень цих та інших дослідників були питання обґрунтованості пільг та ставок податку на прибуток, вплив оподаткування прибутку на активізацію інвестиційних та інноваційних процесів в економіці, напрямки подальшого вдосконалення прибуткового оподаткування.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. При розгляді тих чи інших аспектів вдосконалення механізму оподаткування прибутку недостатньо уваги приділяється такому напрямку, як гармонізація податкового та бухгалтерського обліку. Зокрема, при дослідженні відмінностей податкового та бухгалтерського обліку практично усі вчені зосереджуються на вивченні природи податкових різниць, методиках їх розрахунку та відображенні відмінностей у податковій та фінансовій звітності, майже не приділяючи увагу фіскальному та регулюючому потенціалу цих різниць.

Метою статті є критичний аналіз проведених раніше досліджень економічної сутності податкових різниць, виявлення недоліків існуючого порядку визнання податкових різниць та розробка рекомендацій з вдосконалення оподаткування прибутку шляхом обґрунтування переліку податкових різниць та порядку їх розрахунку.

Викладення основного матеріалу дослідження. Як механізм розрахунку податкових зобов'язань з податку на прибуток, так і практика врахування податкових різниць у фінансовій та податковій звітності в Україні має власну історію. Це пояснюється зокрема тим, що протягом розвитку податкової системи в Україні постійно (і кардинально) змінювались підходи до організації бухгалтерського та податкового обліку.

Якщо бухгалтерський облік є традиційним на підприємствах ще з початку минулого сторіччя, то податковий облік повноцінно почав формуватись тільки з середини 1997 р. після прийняття нової (для того часу) моделі оподаткування прибутку [1]. Після прийняття Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та комплексу Положень (стандартів) бухгалтерського обліку та реформи бухгалтерського обліку в 1999-2000 рр., відбулося повне розмежування бухгалтерського та податкового обліку.

Редакція Закону «Про оподаткування прибутку підприємств» [1], що діяла з середини 1997 р. і до набуття чинності Податковим кодексом [2], лишала самостійності платника податку у побудові податкового обліку, жорстко обмежувала порядок визнання валового доходу, валових витрат та амортизації. Навпаки, реформа бухгалтерського обліку та приведення принципів вітчизняного бухгалтерського обліку у відповідність до міжнародної практики надала значну самостійність господарюючим суб'єктам у питаннях формування власної облікової політики.

Різні підходи до визнання суми витрат та доходів у податковому та бухгалтерському обліку зробили типовою ситуацію, коли у фінансовій звітності підприємство відображало від'ємний фінансовий результат, тоді як в податковій звітності декларувались значні суми прибутку для оподаткування. Основні причини такого становища на промислових підприємствах, на думку автора – різний порядок визначення дати визнання витрат (метод першої події в податковому обліку та метод нарахувань у бухгалтерському), особливий порядок обліку зміни вартості залишків матеріальних ресурсів на початок та кінець періоду, обмеження на визнання витрат, пов'язаних з поліпшенням основних фондів, наявність витрат подвійного призначення, розбіжності в обліку фінансових операцій.

«Легалізація» таких відхилень відбулася наприкінці 2000 р. при прийнятті Положення (стандарту) бухгалтерської звітності 17 «Податок на прибуток» [3]. З 2001 р., коли набув чинності цей стандарт; в практиці бухгалтерського обліку з'явилися такі терміни як тимчасові та постійні різниці (після внесення змін до стандарту 11.12.2006 р. – тимчасові та постійні податкові різниці).

Масштаби відхилень прибутку у бухгалтерському та податковому обліку досліджувались В. Баліцькою та О. Короткевич, за підрахунками яких тільки «з 2000 по 2004 рік у цілому по економіці було накопичено 7,57 млрд. грн. податку на прибуток, який згідно з податковим обліком був сплачений у більших обсягах, ніж необхідно було сплатити за даними бухгалтерського обліку» [4, с. 54].

Тобто, встановлені обмеження на визнання витрат та оцінку доходів мали фіскальний характер та були спрямовані виключно на наповнення бюджету при повному ігноруванні як інтересів платників податків, так і тих можливостей, які надає застосування податкових різниць з регулювання розвитку окремих підприємств та/або видів діяльності.

У період до прийняття Податкового кодексу визнання та обчислення податкових різниць знаходилося більше у площині розуміння потенційних джерел донарахування податкових зобов'язань. Цілком можна погодитись з висновком, який робить Н. Лоханова: «головний мотивуючий чинник запровадження обліку податкових різниць і відображення відповідної інформації у звітності полягає лише в тому, щоб змусити підприємства максимально розкрити контролюючим органам інформацію стосовно того, які конкретні чинники враховані або не враховані в розрахунку бухгалтерського і оподаткованого прибутку» [5, с. 145].

Ситуація майже не змінилась і після прийняття Податкового кодексу. Зближення податкового та бухгалтерського обліку і, зокрема, розповсюдження порядку визнання доходів і витрат, що діє в бухгалтерському обліку на податковий облік, привело до скасування податкових різниць при отриманні (виплаті) авансів, застосування бухгалтерських методів нарахування амортизації в податковому обліку та зменшило відповідні податкові різниці. Але, одночасно з'явилися і нові податкові різниці, перед усім пов'язані зі здійсненням виплат на користь нерезидентів (особливий порядок визнання витрат при виплаті роялті, сплаті вартості інжинірингових послуг тощо).

Тобто, проблема визначення податкових різниць та їх відображення в податковому та бухгалтерському обліку залишалася актуальною. Саме тому у Податковому кодексі передбачалось, що до 1 квітня 2011 р. буде розроблена, затверджена та опублікована Методика бухгалтерського обліку тимчасових та постійних податкових різниць. На жаль, така Методика не існує і сьогодні, на кінці 2015 р. Замість цієї Методики Міністерством фінансів у січні 2011 р. було затверджено Положення бухгалтерського обліку «Податкові різниці» [6], яке за твердженням Н. Лоханової, з яким не можна не погодитись «носить формальний характер і не несе суттєвої практичної вигоди для користувачів фінансової звітності» [5, с. 148].

Наступний етап у використанні податкових різниць почався у 2015 р. з набуттям чинності Закону [7].

Внесеними змінами з Податкового кодексу виключені такі терміни, як постійні та тимчасові податкові різниці, здійснено подальше зближення податкового та бухгалтерського обліку. Об'єкт оподаткування з 2015 р. визначається за даними фінансової звітності шляхом корегування фінансового результату до оподаткування на податкові різниці. Крім того, таке корегування стало обов'язковим тільки для тих платників податку, у яких річний дохід (за вирахуванням непрямих податків), визначений за правилами бухгалтерського обліку не перевищує 20 мільйонів гривень.

Проголошено суттєве зменшення кількості податкових різниць, які об'єднані в три групи (різниці, які виникають при нарахуванні амортизації необоротних активів, різниці, що виникають при формуванні резервів (забезпечень), різниці, які виникають при здійсненні фінансових операцій), які розповсюджуються на всіх платників податків. Окремі податкові різниці передбачені для страхової діяльності та для оподаткування операцій з продажу або іншого відчуження цінних паперів, а також операцій з інвестиційною нерухомістю і біологічними активами, які оцінюються за справедливою вартістю.

Новацією є механізм врахування податкових різниць при визначенні об'єкту оподаткування: якщо раніше різниці враховувались окремо при визнанні доходу та витрат, то з 2015 р. на податкові різниці корегується безпосередньо об'єкт оподаткування (фінансовий результат до оподаткування за даними фінансової звітності).

Вважаємо нелогічним групування податкових різниць у тому вигляді, який передбачений у діючій редакції Податкового кодексу.

Так, до статті 138 Податкового кодексу – «Різниці, що виникають при нарахуванні амортизації необоротних активів», включено три податкові різниці, що збільшують, та три, що зменшують об'єкт оподаткування (рис. 1).

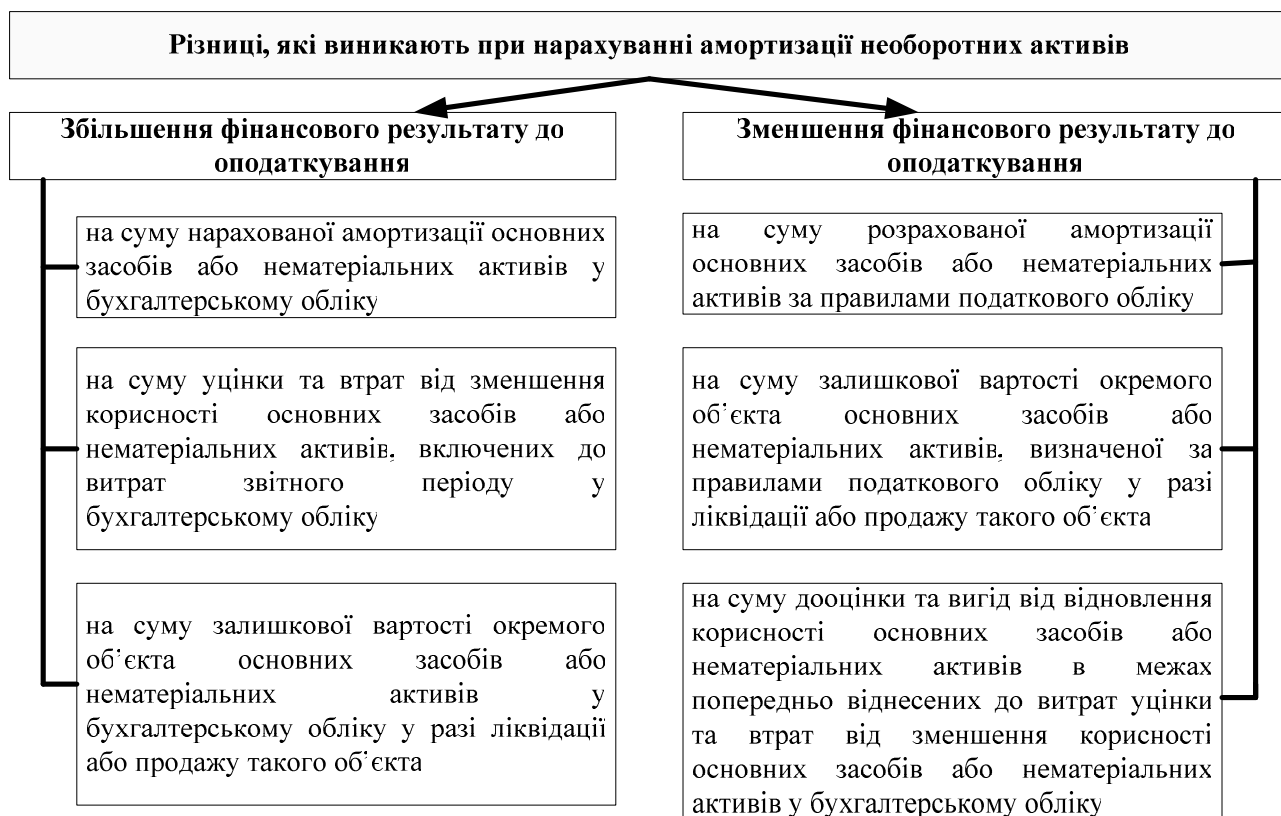


Рис. 1. Податкові різниці, що пов'язані з нарахуванням амортизації

Але, безпосередньо з нарахуванням амортизації пов'язане тільки корегування фінансового результату, що викликане відмінностями у порядку визначення амортизаційної вартості та строків корисної експлуатації в податковому та бухгалтерському обліку. Також джерелом таких податкових різниць може бути заборона використовувати виробничий метод нарахування амортизації в податковому обліку. Наявність таких відмінностей свідчить про те, що у даному випадку можна стверджувати, що не відбулося повного зближення податкового та бухгалтерського обліку.

Невизнання в податковому обліку доходів та витрат, пов'язаних з переоцінкою необоротних активів та зміни їх корисності в сучасній податковій системі на думку автора є цілком слушним, тому що таке обмеження не дозволяє власнику за рахунок переоцінки вартості основних засобів завищувати суму амортизації та за рахунок цього зменшувати податкові зобов'язання з податку на прибуток. Така податкова різниця може бути скасована при впровадженні майнового оподаткування виходячи з ринкової вартості майна, тобто встановлення порядку, коли проведення переоцінки буде впливати на податкові зобов'язання з майнового податку.

В контексті, що розглядається, до недоліків діючої редакції Податкового кодексу слід віднести наявність неузгодженості окремих норм статті 138. Так, передбачено, що фінансовий результат до оподаткування зменшується «на суму залишкової вартості окремого об'єкта основних засобів або нематеріальних активів, визначеної з урахуванням положень цієї статті Кодексу, у разі ліквідації або продажу такого об'єкта», тоді як ця стаття не містить норм щодо конкретизації порядку визначення ліквідаційної вартості.

Друга група податкових різниць наведена в статті 139 Податкового кодексу – «Різниці, що виникають при формуванні забезпечень (резервів)» (рис. 2.).

Групування цих податкових різниць виглядає більш логічним, ніж у попередньому випадку. Але, при встановленні обмежень на визнання при оподаткуванні прибутку резервів та забезпечень простежується виключно фіскальна спрямованість. У якості свого роду соціальної пільги можна розглядати те, що податкові різниці не розраховуються при формуванні та використанні забезпечень на відпустки працівникам та іншим виплатам, пов'язаним з оплатою праці.

Неврахування в податковому обліку резерву сумнівної дебіторської заборгованості свідчить про гармонізацію податкового обліку на рівні термінів, а не на рівні принципів, що є черговим проявом несистемності змін.

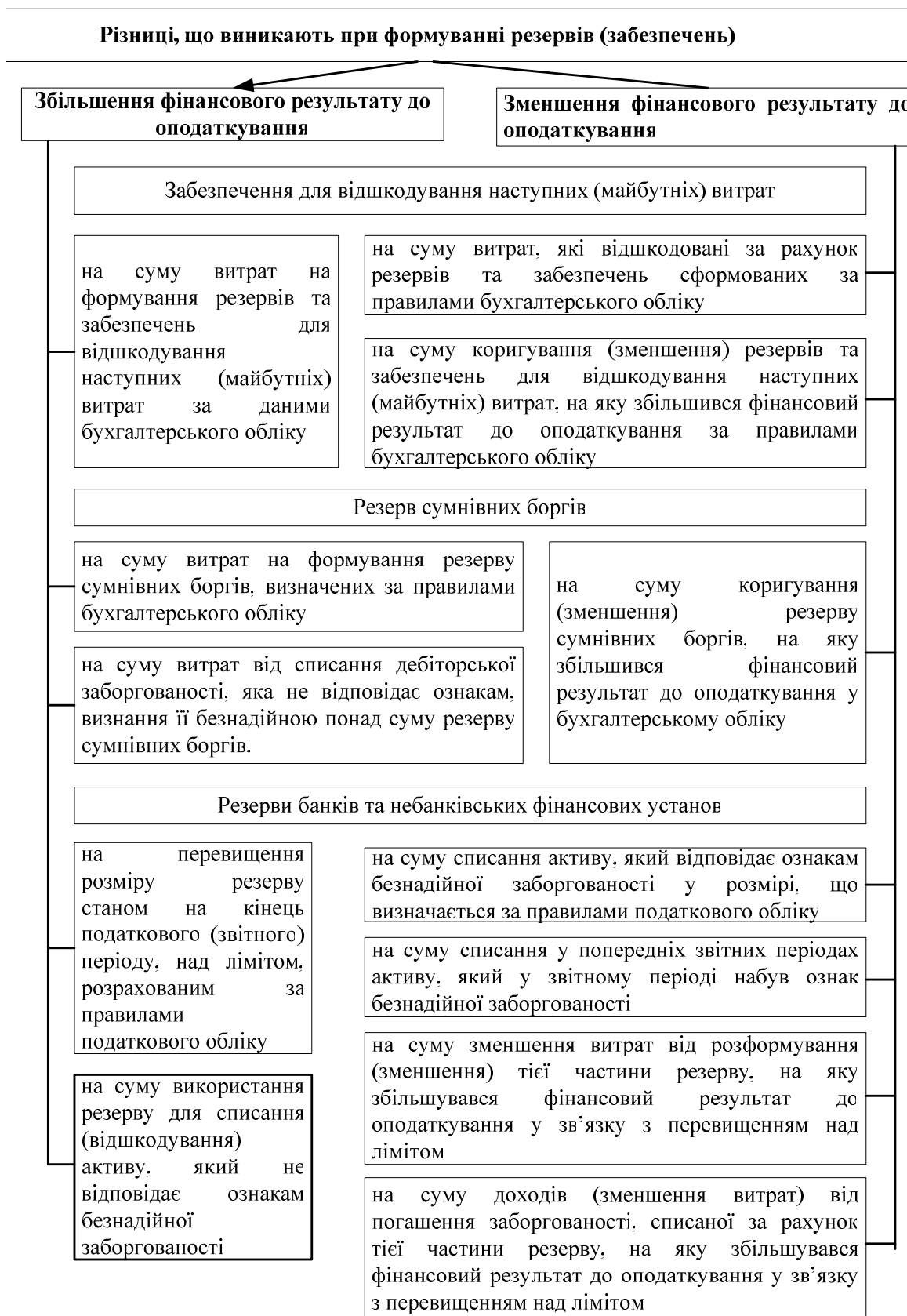


Рис. 2.

Податкові різниці при формуванні та використанні резервів та забезпечень

Третя група податкових різниць об'єднана у статті 140 під умовною назвою «Різниці, що виникають при здійсненні фінансових операцій». Наявність багаточисельних обмежень та додаткових умов, які необхідно враховувати при визначенні суми того чи іншого корегування фінансового результату до оподаткування, не дозволяє надати схематичне відображення цієї групи податкових різниць.

До податкових різниць, що включені до цієї групи можуть відноситись частка процентів по кредитах (при перевищенні обмежень, встановлених Податковим кодексом), відхилення цін, що застосовані в

контрольованих операціях над рівнем звичайних цін, частка витрат по нарахуванню роялті (при перевищенні граничного рівня, встановленого у Податковому кодексі) та вартість товарів, або сума коштів, що передані (перераховані) неприбутковим установам та організаціям понад встановлений ліміт.

На відміну від бухгалтерського обліку не визнаються витратами в податковому обліку на суму втрат від інвестицій в асоційовані, дочірні та спільні підприємства, розрахованих за методом участі в капіталі або методом пропорційної консолідації

Розгляд цієї групи податкових різниць показує, що значна частина їх не має жодного відношення до фінансової діяльності в розумінні бухгалтерського обліку. Більшість корегувань направлено на недопущення відомих податківцям схем ухилення від оподаткування (обмеження на виплати роялті деяким категоріям нерезидентів, застосування звичайних цін в контрольованих операціях).

Звертає на себе увагу суб'єктивізм у встановленні той частки тих чи інших витрат, які не враховуються у податковому обліку, а корегують фінансовий результат до оподаткування.

Так, наприклад, п. 140.5.5 Податкового кодексу [2] передбачено збільшення в окремих випадках фінансового результату «на суму витрат по нарахуванню роялті на користь нерезидента, що перевищує суму доходів від роялті, збільшену на 4 відсотки чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за даними фінансової звітності за рік, що передує звітному, а для банків - в обсязі, що перевищує 4 відсотки доходу від операційної діяльності (за вирахуванням податку на додану вартість) за рік, що передує звітному». Виникає питання – чому ліміт на визнання у складі витрат виплат роялті встановлений на рівні саме 4 % і саме від доходу від операційної діяльності?

Цим же пунктом передбачено збільшення фінансового результату на суму коштів або вартості товарів, виконаних робіт, наданих послуг, перерахованих (переданих) протягом звітного (податкового) року, наданих неприбутковим установам та організаціям, що перевищують 4 % оподаткованого прибутку попереднього звітного року. Знову постає питання – як обґрунтовано саме такий рівень дозволених до визнання витрат? Чому цей норматив встановлений саме до оподаткованого прибутку, тоді як оподаткуванню підлягає фінансовий результат? Крім того, чи варто таке спрощення, при якому для усіх неприбуткових установ та організацій встановлюється однаковий норматив?

Отже, практика застосування податкових різниць при оподаткуванні прибутку повинна вдосконалюватись як у напрямку підвищення обґрунтованості їх рівня, так і в напрямку обмеження їх кількості шляхом подальшої гармонізації податкового та бухгалтерського обліку.

На думку автора також необхідно поєднання механізму корегування об'єкту оподаткування на податкові різниці з механізмами надання пільг, що спрямовані на активізацію інвестиційних та інноваційних процесів в економіці.

Висновки. Діюча редакція Податкового кодексу передбачає збільшення фінансового результату (тобто збільшення об'єкту оподаткування) у 18 випадках, тоді як зменшення фінансового результату передбачено у 13 випадках. Тобто, як попередня, так і діюча у даний час редакція розділу III Податкового кодексу, має переважно фіскальний характер та орієнтована більшою мірою на визнання податкових різниць які збільшують об'єкт оподаткування. Потребує удосконалення групування та класифікація податкових різниць.

Прояв регулюючої функції податкових різниць можна побачити лиш у встановленні таких корегувань, що розповсюджуються на певні види діяльності.

Суттєвим недоліком діючого порядку застосування податкових різниць є те, що встановлені обмеження на визнання витрат не мають економічного обґрунтування.

Ці недоліки визначають напрямки подальших досліджень, а саме – обґрунтування рівня витрат, що вважаються податковими різницями при здійсненні окремих операцій.

Література.

1. Закон України від 22.05.1997 р. № 283/97-ВР «Про внесення змін до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств». [Електронний ресурс] : Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/283/97-%D0%B2%D1%80>.
2. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010. р. № 2755-VI. [Електронний ресурс]. Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток», затверджений наказом Міністерства фінансів України № 353 від 28.12.2000 р. [Електронний ресурс] : Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0047-01>.
4. Баліцька В. В. Податкові різниці: вплив на доходи бюджету та фінансовий стан податкоплатників / В. В. Баліцька, О. В. Короткевич // Формування ринкових відносин в Україні. – 2013. – № 7. – С. 52-57.
5. Лоханова Н. О. Проблеми відображення податкових різниць в обліку і звітності вітчизняних підприємств / Н. О. Лоханова // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки. – 2012. – Вип. 22(2). – С. 143-149.
6. Положення бухгалтерського обліку «Податкові різниці». Затверджено наказом Міністерства фінансів України № 27 від 25.01.2011 р. [Електронний ресурс] : Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0212-11>.

7. Закон України від 28.12.2014 р. № 71-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи». [Електронний ресурс]. Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/71-19/paran2#n2>.

References.

1. The Verkhovna Rada of Ukraine (1997), "About making alteration in Law of Ukraine "On taxation of income of enterprises", available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/283/97-%D0%B2%D1%80>.
2. The Verkhovna Rada of Ukraine (2010), "The Tax Code of Ukraine", available at: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (Accessed 15 Oktober 2015).
3. Ministry of finance of Ukraine (2000), The Statement (standard) of Accounting 17 "Income tax", available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0047-01>.
4. Balits'ka, V. V. and Korotkevych, O. V. (2013) "Tax differences: influence on the profits of budget and financial state of taxpayer", Formuvannia rynkovykh vidnosyn v Ukraini, vol 7, pp. 52-57.
5. Лоханова Н. О. (2012) "Problems of reflection of tax differences are in an account and accounting of domestic enterprises", Naukovi pratsi Kirovohrads'koho natsional'noho tekhnichnoho universytetu. Ekonomichni nauky, vol 22(2), pp. 143-149.
6. Ministry of finance of Ukraine (2011), The Statement (standard) of Accounting "Tax differences", available at: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0212-11>.
7. The Verkhovna Rada of Ukraine (2014), The Law of Ukraine "About making alteration in the Internal revenue code and some legislative acts of Ukraine in relation to tax reform", available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/71-19/paran2#n2>.

Стаття надійшла до редакції 16.10.2015 р.