

УДК 336.226.1

ПОДАТКОВІ РІЗНИЦІ: МЕХАНІЗМ ОБЧИСЛЕННЯ ТА ВІДОБРАЖЕННЯ У ЗВІТНОСТІ

І. І. Малярчук, Л. П. Стеців

*Українська академія друкарства,
вул. Під Голоском, 19, Львів, 79020, Україна*

Розглянуто групування податкових різниць у статтях Податкового кодексу України, виявлено неврегульовані питання, які виникають у процесі застосування кожної з груп податкових різниць. Досліджено чинний порядок визнання податкових різниць та їх відображення у податковій звітності. Розроблено рекомендації з удосконалення оподаткування прибутку підприємств через обґрунтування складу податкових різниць і механізму їх обчислення.

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

Постановка проблеми. В Україні триває процес інтеграції національної системи бухгалтерського обліку в європейську і світову системи. Удосконалення і доопрацювання вітчизняного Податкового кодексу, які відбуваються протягом останніх років, в частині оподаткування прибутку підприємств значно зменшили відмінності в його бухгалтерському та податковому обліках. На зміну окремому податковому обліку податку на прибуток прийшли податкові різниці, які (для визначення суми податку на прибуток до сплати) зменшують або збільшують фінансовий результат до оподаткування зі звіту про фінансові результати. Тому вивчення економічної суті податкових різниць, їх групування, механізму обчислення та відображення у податковій звітності — актуальний предмет дослідження.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Результати досліджень проблемних питань в оподаткуванні прибутку суб'єктів підприємництва відображені в наукових працях та публікаціях багатьох вітчизняних науковців і практиків, серед яких: В. Баліцька, О. Власова, С. Голов, В. Карпова, Г. Клепар, Є. Котляров, О. Малишкін, А. Соколовська, Н.Ткаченко, В. Федосов та інші. Попри це, залишається актуальним і потребує подальшого вдосконалення механізм обчислення податкових різниць, а також вивчення їх впливу на результати функціонування суб'єктів підприємництва під час обчислення оподаткованого прибутку.

Мета статті — з'ясування проблемних моментів у процесі розрахунку та відображення податкових різниць у звітності, розроблення рекомендацій щодо їх усунення.

Виклад основного матеріалу дослідження. Статтею 134 Податкового кодексу визначено, що об'єктом оподаткування податком на прибуток є одержаний в Україні та за її межами прибуток, розрахований шляхом коригування фінансово-

го результату до оподаткування, визначеного за даними фінансової звітності, на податкові різниці. Таке коригування повинні проводити ті платники податку на прибуток, у яких за останній річний податковий період річний дохід від будь-якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків) не перевищує 20 млн грн.

Податкові різниці, які поширюються на всіх платників податку на прибуток, об'єднано Податковим кодексом у три групи:

1) різниці, які виникають під час нарахування амортизації необоротних активів;

2) різниці, що виникають під час формування резервів (забезпечень);

3) різниці, які виникають під час здійснення фінансових операцій.

Для платників податку, які провадять страхову діяльність, а також для оподаткування операцій з продажу або іншого відчуження цінних паперів, операцій з інвестиційною нерухомістю і з біологічними активами, які оцінюються за справедливою вартістю, передбачені окремі податкові різниці.

Склад податкових різниць за першою групою поданий у табл. 1.

Таблиця 1

Перелік податкових різниць, які виникають під час нарахування амортизації необоротних активів (ст. 138)

Збільшення фінансового результату до оподаткування	Зменшення фінансового результату до оподаткування
на суму нарахованої амортизації основних засобів або нематеріальних активів за НП(С)БО або МСФЗ	на суму розрахованої амортизації основних засобів або нематеріальних активів відповідно до ст. 138 ПКУ
на суму уцінки та втрат від зменшення корисності основних засобів або нематеріальних активів, включених до витрат звітного періоду відповідно до НП(С)БО або МСФЗ	на суму залишкової вартості окремого об'єкта основних засобів або нематеріальних активів, розрахованої за правилами податкового обліку, у разі ліквідації або продажу такого об'єкта
на суму залишкової вартості окремого об'єкта основних засобів або нематеріальних активів, визначеної відповідно до НП(С)БО або МСФЗ, у разі ліквідації або продажу такого об'єкта	на суму дооцінки та вигід від відновлення корисності основних засобів або нематеріальних активів у межах попередньо віднесених до витрат уцінки та втрат від зменшення корисності таких активів відповідно до НП(С)БО або МСФЗ

У процесі коригування фінансового результату до оподаткування на податкові різниці першої групи треба враховувати особливості нарахування амортизації основних засобів у податковому та бухгалтерському обліку.

У податковому обліку до основних засобів належать необоротні матеріальні активи (за деяким винятком), призначені для використання в господарській діяльності платника податків, вартість яких перевищує 6000 грн (до 01.09.15 р. цей критерій дорівнював 2500 грн) і поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом, та очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких

становить понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший ніж рік). З цього випливає, що ті об'єкти, вартість яких не перевищує 6000 грн, треба вилучити зі складу основних засобів, оскільки вони належать до малоцінних необоротних матеріальних активів і амортизуються по-іншому. Також у податковому обліку не підлягають амортизації невиробничі об'єкти основних засобів.

Зазначимо, що в процесі застосування першої групи податкових різниць залишаються неврегульованими питання визначення амортизованої вартості та строків корисної експлуатації необоротних активів, не конкретизовано порядок визначення ліквідаційної вартості окремих об'єктів основних засобів чи нематеріальних активів у разі їх ліквідації чи продажу, існує заборона використання виробничого методу нарахування амортизації в податковому обліку.

Податкові різниці, які належать до другої групи, зумовлені операціями із формуванням та використанням резерву сумнівних боргів, забезпечень на оплату майбутніх відпусток та інших виплат персоналу, резервів банків і небанківських установ. Перелік таких податкових різниць наведений у табл. 2.

Таблиця 2

Перелік податкових різниць, які виникають під час формування резервів (забезпечень) (ст. 139)

Збільшення фінансового результату до оподаткування	Зменшення фінансового результату до оподаткування
1	2
<i>Забезпечення для відшкодування наступних (майбутніх) витрат</i>	
на суму витрат на формування резервів та забезпечень для відшкодування майбутніх витрат відповідно до НП(С)БО або МСФЗ	на суму витрат, які відшкодовуються за рахунок резервів та забезпечень, сформованих відповідно до НП(С)БО або МСФЗ
	на суму коригування (зменшення) резервів та забезпечень для відшкодування наступних витрат, на яку збільшився фінансовий результат до оподаткування відповідно до НП(С)БО або МСФЗ
<i>Резерв сумнівних боргів</i>	
на суму витрат на формування резерву сумнівних боргів за НП(С)БО або МСФЗ	на суму коригування (зменшення) резерву сумнівних боргів, на яку збільшився фінансовий результат до оподаткування відповідно до НП(С)БО або МСФЗ
на суму витрат від списання дебіторської заборгованості, яка не відповідає ознакам визнання її безнадійною за правилами ПКУ, понад суму резерву сумнівних боргів	
<i>Резерви банків та небанківських фінансових установ</i>	
на перевищення розміру резерву станом на кінець податкового (звітного) періоду над лімітом, який визначається правилами податкового обліку	на суму списання активу, який відповідає ознакам безнадійної заборгованості у розмірі, визначеному правилами податкового обліку

Продовження табл. 2

1	2
на суму використання резерву для списання (відшкодування) активу, який не відповідає ознакам безнадійної заборгованості за правилами податкового обліку	на суму списання у попередніх звітних періодах активу, який у звітному періоді набув ознак безнадійної заборгованості за правилами податкового обліку
	на суму зменшення витрат від розформування (зменшення) тієї частини резерву, на яку зменшувався фінансовий результат до оподаткування у зв'язку з перевищенням ліміту
	на суму доходів (зменшення витрат) від погашення заборгованості, списаної за рахунок тієї частини резерву, на яку збільшувався фінансовий результат до оподаткування у зв'язку з перевищенням ліміту

Вивчення ст. 139 Податкового кодексу щодо складу й застосування другої групи податкових різниць дало змогу виявити фіскальну спрямованість оподаткування резервів і забезпечень при оподаткуванні прибутку підприємства. Залишаються неузгодженими з бухгалтерським обліком коригування, пов'язані зі списанням у межах суми резерву сумнівних боргів дебіторської заборгованості, яка не є фінансовим активом або яка перестала бути сумнівною, але раніше була списана як безнадійна.

На думку авторів, суттєвим недоліком Податкового кодексу в частині оподаткування прибутку підприємства є неврахування коригувань, пов'язаних зі списанням кредиторської заборгованості за товари, роботи і послуги, термін позовної давності якої минув, і сума якої включається до складу доходів звітного періоду.

У табл. 3 перелічено основні податкові різниці, які належать до третьої групи за умовним поділом Податкового кодексу.

Таблиця 3

**Податкові різниці, які виникають під час здійснення
фінансових операцій (ст. 140 ПКУ)**

Збільшення фінансового результату до оподаткування	Зменшення фінансового результату до оподаткування
1	2
на суму перевищення звичайних цін над договірною (контрактною) вартістю реалізованих товарів (робіт, послуг) під час здійснення контрольованих операцій	на суму нарахованих доходів від участі в капіталі інших платників податку на прибуток, єдиного податку IV групи та на суму нарахованих доходів у вигляді дивідендів, що підлягають виплаті на його користь від інших платників, які сплачують авансові внески з податку на прибуток при виплаті дивідендів
на суму перевищення договірної (контрактної) вартості придбаних товарів (робіт, послуг) над звичайною ціною під час здійснення контрольованих операцій	на суму від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових (звітних) років

Продовження табл. 3

1	2
на суму втрат від інвестицій в асоційовані, дочірні та спільні підприємства, розрахованих за методом участі в капіталі або методом пропорційної консолідації	на суму уцінки, врахованої у фінансовому результаті до оподаткування у поточному податковому періоді на інструменти власного капіталу, перекласифіковані у фінансові зобов'язання відповідно до НП(С)БО або МСФЗ
на суму 30 % вартості товарів, зокрема необоротних активів, робіт і послуг, придбаних у суб'єктів, визначених пп. 140.5.4 ПКУ	

* Стаття містить велику кількість обмежень та додаткових умов, які враховуються під час визначення сум того чи іншого коригування фінансового результату до оподаткування, а також положення, які стосуються особливого оподаткування процентів за борговими зобов'язаннями.

Розгляд складу третьої групи податкових різниць виявив окремі коригування (наприклад, застосування звичайних цін під час здійснення контрольованих операцій), які за правилами бухгалтерського обліку не належать до фінансових операцій. Водночас у податковому обліку, на відміну від бухгалтерського, не визнаються витратами суми втрат від інвестицій в асоційовані, дочірні та спільні підприємства, розрахованих за методом участі в капіталі або методом пропорційної консолідації.

Потребує економічного обґрунтування встановлення частки певних витрат, які не враховуються у податковому обліку, однак коригують фінансовий результат до оподаткування. Це стосується передусім ліміту на визнання у складі витрат виплат роялті, який встановлений Податковим кодексом на рівні 4 % доходу від операційної діяльності, а також сум коштів чи товарів (робіт, послуг), наданих неприбутковим установам та організаціям, що перевищують 4 % оподаткованого прибутку попереднього звітного періоду.

Стаття 141 Податкового кодексу розкриває особливості оподаткування окремих видів діяльності та операцій, окремі з яких містять податкові різниці, на які збільшується або зменшується фінансовий результат до оподаткування. Це стосується насамперед оподаткування страховиків та операцій з продажу або іншого відчуження цінних паперів, а також операцій з іноземною нерухомістю і біологічними активами, які оцінюються за справедливою вартістю.

Зауважимо, що податкові різниці описані також і в інших розділах Податкового кодексу: у розділі I — так звані трансфертноцінові різниці, у розділі II — різниці, пов'язані з договором довгострокового страхування життя чи договором страхування в межах недержавного пенсійного забезпечення, у підрозділі 4 розділу XX — у процесі визначення і сплати податку на прибуток підприємств у частині розрахунків із бюджетом, починаючи з доходів і витрат, що отримані та проведені з 1 квітня 2011 року.

Податкові різниці, які прямо впливають на фінансовий результат — об'єкт оподаткування податком на прибуток, відображені у додатку РІ «Різниці», який

є невід'ємною частиною Податкової декларації з податку на прибуток підприємства.

Платник податку з річним доходом до 20 млн грн, який відмовився від проведення податкових коригувань, цей додаток не заповнює, але зазначає інформацію про прийняте рішення не обчислювати податкові різниці в завершальній частині декларації у спеціальному полі. Винятком для таких платників податку на прибуток є проведення коригувань на збитки минулих років, зокрема від патентованої діяльності, а також на податкові різниці, передбачені підрозділом 4 Перехідних положень Податкового кодексу.

У ряд. 02 Декларації відображається фінансовий результат до оподаткування. Цей показник коригується на певні збільшуючі чи зменшуючі податкові різниці, згорнуте значення яких обчислюється і фіксується у ряд. 03 додатка РІ. «Очищений» об'єкт оподаткування, до якого платник податку застосовує відповідну ставку податку, записується у ряд. 04 Декларації.

Додаток РІ побудований доволі зручно: у лівому полі накопичуються різниці, які збільшують фінансовий результат, у правому — ті, що його зменшують. Усі податкові різниці об'єднано в чотири групи: перші три відображають податкові різниці, перелік яких визначений статтями 138–140 Податкового кодексу, а четверта — охоплює різниці, викладені у ст. 141, розділах I, II, III та Перехідних положеннях Податкового кодексу.

Загалом додаток РІ є універсальним, тобто передбачений для підрахунку абсолютного всіх різниць, що виникають у процесі обчислення об'єкта оподаткування податком на прибуток відповідно до Податкового кодексу.

Висновки. Незважаючи на трансформації, запроваджені Податковим кодексом у сфері оподаткування прибутку підприємств з 2015 року, досягти повної гармонізації податкового та бухгалтерського обліку не вдалося.

Затвердження об'єктом оподаткування податком на прибуток фінансового результату до оподаткування, визначеного за даними фінансової звітності, скоригованого на відповідні податкові різниці, позитивно характеризує динаміку змін, які відбуваються у вітчизняній системі оподаткування суб'єктів підприємництва. Однак таке коригування на податкові різниці має переважно фіскальний характер, оскільки сьогодні за правилами Податкового кодексу з урахуванням його перехідних положень збільшення фінансового результату відбувається у 33 випадках, а його зменшення — у 27. На думку авторів, необхідно посилити вплив регулюючої функції податкових різниць, що можна досягти через розширення переліку коригувань, які поширюються на певні види діяльності, а також розроблення механізму застосування пільг у поєднанні з процесами коригування фінансового результату на податкові різниці для активізації інвестиційної та інноваційної діяльності суб'єктів підприємництва.

Потребують подальшого узгодження окремі положення бухгалтерського й податкового обліку, які стосуються порядку нарахування амортизації необоротних активів і проведення відповідних коригувань фінансового результату. У Податковому кодексі також недостатньо економічно обґрунтовані обмеження на визнання окремих

витрат, які беруться до уваги у процесі коригування фінансового результату на податкові різниці третьої групи. Суттєвим недоліком Податкового кодексу в частині оподаткування прибутку підприємства є неврахування коригувань, пов'язаних зі списанням кредиторської заборгованості за товари, роботи і послуги, термін позовної давності якої минув і її сума включається до складу доходів звітного періоду.

Отже, подальше дослідження, спрямоване на обґрунтування рівня витрат, які вважаються податковими різницями у процесі здійснення окремих видів операцій, сприятиме гармонізації вітчизняного податкового та бухгалтерського обліку.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Податковий Кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
2. Про затвердження форми Податкової декларації з податку на прибуток підприємства [Електронний ресурс] : Наказ Міністерства фінансів України від 20.10.2015 р. № 897. — Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1415-15>.
3. Декларація з податку на прибуток // Все про бухгалтерський облік. — 2016. — № 13 (спецвипуск). — 79 с.
4. Карпова В. Хто визначає відстрочений податок на прибуток з урахуванням нових правил / В. Карпова // Все про бухгалтерський облік. — 2016. — № 12. — С. 6–12.
5. Клепар Г. Узгодження бухгалтерського обліку та обліку для цілей оподаткування: досвід та перспективи впровадження в Україні / Г. Клепар // Бухгалтерський облік і аудит. — 2013. — № 7. — С. 23–35.
6. Котляров С. І. Еволюція складу та механізму розрахунку податкових різниць при оподаткуванні прибутку підприємств [Електронний ресурс] / С. І. Котляров // Ефективна економіка. — 2015. — № 10. — Режим доступу : <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=4399>.

REFERENCES

1. Podatkoviyi Kodeks Ukrainy (2010). Retrieved from <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (in Ukrainian).
2. Nakaz Ministerstva finansiv Ukrayiny vid 20.10.2015 r. № 897 «Pro zatverdzhennya formy Podatkovoyi deklaratsiyi z podatku na prybutok pidpryyemstva». Retrieved from <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1415-15> (in Ukrainian).
3. Deklaratsiia z podatku na prybutok (2016). Vse pro bukhhalterskyi oblik, 13 (spetsvypusk) (in Ukrainian).
4. Karpova, V. (2016). Khto vyznachaie vidstrochenyi podatok na prybutok z urakhuvanniam novykh pravyl. Vse pro bukhhalterskyi oblik, 12, 6–12 (in Ukrainian).
5. Klepar, H. (2013). Uzghodzhennia bukhhalterskoho obliku ta obliku dlia tsilei opodatkuvannia: dosvid ta perspektyvy vprovadzhennia v Ukraini. Bukhhalterskyi oblik i audit, 7, 23–35 (in Ukrainian).
6. Kotliarov, Ie. I. (2015). Evoliutsiia skladu ta mekhanizmu rozrakhunku podatkovykh riznyts pry opodatkuvanni prybutku pidpryyemstv. Efektyvna ekonomika, 10. Retrieved from <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=4399> (in Ukrainian).

**TAX DIFFERENCES: MECHANISM OF THEIR CALCULATION AND
REPRESENTATION IN THE REPORTING**

I. I. Malyarchuk, L. P. Stetsiv

*Ukrainian Academy of Printing,
19, Pid Holoskom St., Lviv, 79020, Ukraine
kafekonomica@mail.ru*

The grouping of tax differences has been researched in the articles of the Tax Code of Ukraine as well as the unresolved issues arising throughout the application of each group of tax differences have been detected. An effective recognition of tax differences and their reflection in tax reporting have been explored. Recommendations have been worked out aimed to improve the taxation of enterprises profit through the validation of the tax differences composition and mechanism of their calculation.

Keywords: *tax difference, income taxation, profit, tax accounting.*

Стаття надійшла до редакції 04.10.2016.

Received 04.10.2016..