

О.І. МАЛИШКІН*(Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана,
м. Київ, Україна)*

Порівняльний аналіз показників декларації з податку на прибуток підприємств Росії та України

Вагомою частиною внутрішньої політики кожної країни виступають податкові відносини, які в рамках союзних стосунків виходять за межі кордонів окремої країни, а тому потребують узгодження з іншими учасниками союзу. Стаття присвячена розкриттю методичних аспектів побудови та структури декларації з податку на прибуток підприємств Російської Федерації та України як складових системи оподаткування кожної з країн.

Досліджено зміст показників декларації з податку на прибуток платника цього податку в Російській Федерації та в Україні. Проаналізовано побудову інформаційних джерел звітних форм. Розкрито засади політики щодо податкового обліку організації. Проведено порівняння структури декларації, яку подавали організації (підприємства) кожної з країн за 2012 рік. Виявлено, що значний обсяг декларації, яка включає бланк декларації та значну кількість додатків, призводить до значних витрат платника на підготовку і подання звітності до податкового органу. На основі результатів проведеного дослідження автором зроблено спробу оцінити ступінь сумісності систем оподаткування обох країн.

Ключові слова: декларація з податку на прибуток, податковий облік, податкова звітність, оподаткування прибутку підприємств.

А.И. МАЛЫШКИН*(Киевский национальный экономический университет имени Вадима Гетьмана,
г. Киев, Украина)*

Сравнительный анализ показателей декларации по налогу на прибыль предприятий России и Украины

Весомой частью внутренней политики каждой страны выступают налоговые отношения, которые в рамках союзных отношений выходят за пределы границ отдельной страны, а потому требуют согласования с другими участниками союза. Статья посвящена раскрытию методических аспектов построения и структуры декларации по налогу на прибыль предприятий Российской Федерации и Украины как составляющих системы налогообложения каждой из стран.

Исследовано содержание показателей декларации по налогу на прибыль плательщика этого налога в Российской Федерации и в Украине. Проанализировано построение информационных источников отчетных форм. Раскрыты принципы политики по налоговому учету организации. Проведено сравнение структуры декларации, которую подавали организации (предприятия) каждой из стран за 2012 год. Выведено, что значительный объем декларации, которая включает бланк декларации и множество приложений, приводит к значительным расходам плательщика на подготовку и представление отчетности в налоговый орган. На основе результатов проведенного исследования автором предпринята попытка оценить степень совместимости систем налогообложения обеих стран.

Ключевые слова: декларация по налогу на прибыль, налоговый учет, налоговая отчетность, налогообложение прибыли предприятий.

O.I. MALYSHKIN*(Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman, Kyiv, Ukraine)*

Comparative Analysis of the Declaration for Corporation Tax in Russia and Ukraine

The significant part of internal politics of each country is the tax relationship that under union relations goes beyond the borders of a single country, and therefore requires coordination with other members of the union. The

Фінанси та оподаткування

article addresses the methodological aspects of form and structure of a CIT return in Russian Federation and Ukraine as a component of the tax system in each country.

Considered is the content of the taxpayer's indicators in the CIT return in the Russian Federation and Ukraine. Analyzed is the construction of information sources of the reporting forms. Revealed are the principles of tax accounting policy of an organization. Compared is the structure of the returns, filed by the organizations (enterprises) in each country for 2012. It has been revealed that a large volume of the return, which includes the return form and numerous annexes, result in significant expenses of the taxpayer for the preparation and submission of reports to the tax authorities. Based on the results of the study the author attempts to assess the compatibility of taxation in both countries.

Keywords: income tax return, tax accounting, tax reporting, corporate income taxation.

Постановка проблеми. Останнім часом ми є свідками загострення взаємин України і Російської Федерації з приводу геополітичного вибору України і орієнтацією економіки нашої країни на Європейський союз. Росія ж наполягає на участі України в Митному союзі. Вагомою частиною внутрішньої політики кожної країни виступають податкові відносини. Проте, в рамках союзних стосунків вони виходять за межі кордонів окремої країни і потребують узгодження з іншими учасниками союзу. Особливо це характерно для таких податків, як мито, податок на додану вартість, акцизи, які стягуються на кордонах держав. Внутрішні податки, у тому числі, й податок на прибуток підприємства, спрямовані на вирішення внутрішніх бюджетних запитів держави та сприяння інвестиційного клімату. В цьому контексті аналіз показників декларації з податку на прибуток підприємства України і Росії дає можливість порівняти системи оподаткування і обліку різних країн, виявити їх позитивні та негативні ознаки.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Інтернаціональні аспекти податкових декларацій відносно Росії і України в літературі практично не висвітлено. В кожній країні нараховується чимало публікацій стосовно аналізу практичних аспектів заповнення і подання декларацій до податкового органу. У той же час, наукова складова більш активно аналізується нашими російськими колегами.

В українській літературі переважає бухгалтерський підхід до оподаткування і не приділяється достатньо уваги міждисциплінарним зв'язкам - аспектам взаємодії обліку і звітності в рамках системи оподаткування.

Метою статті є розкриття методичних аспектів побудови та структури декларації з податку на прибуток підприємства Росії та України як складових системи оподаткування кожної з країн. На цьому тлі можливі висновки про ступінь сумісності або не сумісності систем оподаткування країн. Сумісність може проявлятися в аналогічних підходах до алгоритмів розрахунків бази оподаткування, структури декларації тощо.

Виклад основного матеріалу дослідження.

Російська Федерація (РФ). Податок на прибуток організацій РФ виступає одним з наповнювачів федерального та місцевих бюджетів. Інформаційною базою декларації з податку на прибуток організації РФ виступають дані податкового обліку. На відміну від України, в РФ такий вид обліку регламентовано з 2002 року Податковим кодексом РФ [3]. Зокрема,

статтями 313 – 333 встановлено певні правила формування і накопичення інформації для складання декларації з податку на прибуток. За суттю вони відрізняються від нормативів бухгалтерського обліку національних Положень бухгалтерського обліку (ПБУ) Росії.

Необхідність податкового обліку автори публікацій з РФ вбачають у тому, що бухгалтерський облік зі своїми прийомами безперервного спостереження за господарськими процесами перестав задовольняти реалізації фіскальних інтересів держави [1, с. 71; 3, с. 50].

Характерною для певного кола авторів також є позиція наближення податкового обліку до податкового бюджетування. Останнє тісно пов'язано із фінансовим бюджетуванням підприємства, що має практичну потребу. При цьому сутність податкового бюджетування визначається як право кожного платника податків використовувати дозволені законом важелі, прийоми, способи для максимального скорочення своїх податкових зобов'язань [4, с. 59]. Складовими бюджетування виступають його елементи - планування, облік і управління витратами на сплату податків, внесків. Від податкового бюджетування автори з РФ протягують логічний ланцюг до податкового менеджменту, який формує податкову політику організації та здійснює її практичну реалізацію в податковому плануванні. Останнє виступає важливим елементом стратегічного планування, фінансового управління і контролю для середніх та великих підприємств.

Отже, податковий облік, за версією російських авторів (М. Акулич, О. Андрієнко, І. Бажин, Т. Бодрова, В. Захарін, Н. Лабинцев, М. Маліс та ін.) виступає органічною частиною податкового бюджетування оскільки, систематизує потік інформації на стратегічному та оперативному рівнях планування. Одночасно він є системою, яка тісно пов'язана із бухгалтерським обліком. Проте не замінює останній і не виступає його складовою частиною.

Наші дослідження довели, що такий висновок про місце податкового обліку є відображенням підходу окремої країни до ієрархії облікових систем у структурі управління підприємством в умовах перехідної економіки, коли держава повинна ретельно контролювати систему оподаткування платників. Етап перехідної економіки може тривати доволі довго і визначається багатьма факторами.

Наразі Україна, Росія та інші країни пострадянського простору знаходяться саме у такій фазі розвитку.

Незважаючи на те, що систему податкового обліку організації РФ обирають самостійно, для ведення податкового обліку необхідно сформулювати облікову політику для цілей оподаткування; сформулювати реєстри податкового обліку, де будуть міститися дані для розрахунку податкової бази. Форми останніх централізовано не встановлено і організації створюють їх самостійно.

Політика щодо податкового обліку повинна відображати: загальний порядок формування доходів і витрат; розподіл на прямі і непрямі витрати; порядок визначення частки витрат, що враховуються в поточному податковому (звітному) періоді; суму залишку витрат (збитків), що відноситься до наступних податкових періодів; порядок створення резервів; суму заборгованості з податку [4, с. 95].

Підтвердженням даних податкового обліку відповідно до нормативних документів [3, 9, 10] є: первинні облікові документи (в тому числі, довідки бухгалтера); аналітичні реєстри податкового обліку (зведені форми систематизації згрупованих даних податкового обліку за звітний (податковий) період

без відображення по рахунках бухгалтерського обліку); розрахунок податкової бази.

Таким чином, організації РФ застосують автономну систему податкового обліку по відношенню до бухгалтерського фінансового обліку. В рамках такої системи механізм податкових різниць або механізм податкових коригувань не застосовується.

Етап складання декларації та додатків до неї є завершальним в обліковому процесі організації-платника податку. За формою і структурою декларація російського платника має іншу структуру, ніж та, що застосовується в Україні. Зокрема, результуюча частина розрахунків – сума податку, що підлягає сплаті до бюджету, наводиться на початку декларації в розділі 1, тоді як в українській формі – в кінці розрахунків. Решта розділів російської декларації присвячена розшифровкам податкової бази (показників розділу 1). Ієрархічно побудова розділів декларації виглядає так: аркуш – розділ – підрозділ – додаток. Це свідчить про громіздкість формату декларації російської організації.

Платники податку з 2010 року застосовує наступну послідовність розрахунку податку на прибуток (табл. 1).

Таблиця 1

Послідовність визначення податку на прибуток в декларації організації Російської Федерації

Код рядка	Зміст рядка декларації
010	Доходи від реалізації
020	Позареалізаційні доходи
030	Втрати, що зменшують суму доходу від реалізації
040	Позареалізаційні витрати
050	Збитки
060	Разом прибуток (збиток)
070	Доходи, що виключають з прибутку
090	Сума пільг за законодавством РФ
100	Податкова база
110	Сума збитку, що зменшує податкову базу
120	Податкова база для обрахування податку
140	Ставка податку на прибуток
180	Сума розрахованого податку на прибуток
210	Сума нарахованих авансових платежів
240	Сума податку, сплаченого за межами РФ і зараховується у сплату
270	Сума податку до сплати
280	Сума податку до зменшення
290	Сума щомісячних авансових платежів
320	Сума щомісячних авансових платежів, належних до сплати в 1 кварталі наступного податкового періоду

Джерело: складено автором за [9].

Таким чином, алгоритм визначення бази оподаткування підприємства (організації) РФ можна представити наступним чином:

$$\text{Пр.опод.} = \text{Др.} - \text{Вр.} + \text{Дпр.} - \text{Впр.} - \text{Сп.} \quad (1)$$

де: **Пр.опод.** - оподаткований прибуток; **Др.** - доходи від реалізації; **Дпр.** - позареалізаційні доходи; **Вр.** - витрати, що зменшують суму доходів від реалізації; **Впр.** - позареалізаційні витрати; **Сп.** - сума

пільг, передбачених законодавством РФ для зменшення податку [2, с. 113].

В РФ встановлено електронний формат звітності (декларація та додатки). З 2010 року вона подається у форматі PDF, що виключає внесення несанкціонованих змін до декларації. Такий крок законодавця підвищує міжнародний рейтинг податкової системи країни [11, с. 58]. В цілому, за даними рейтингу Світового банку за показниками

Фінанси та оподаткування

умов сплати податків «Paying-2013» Росія перебуває на 65 місці, тоді як Україна - на 164 місці зі 185 країн світу. Високе місце сусідньої держави не в останню чергу забезпечили і електронні технології складання і подання декларацій.

Резюме. Отже, декларація російської організації побудована по типу «доходи мінус витрати» з поданням розшифровок складових загальних сум доходів та витрат безпосередньо в декларації, а також у додатках, кількість яких є доволі значною (табл. 3). При цьому застосовується бухгалтерська номенклатура статей доходів і витрат. Проте зміст кожної статті декларації має податкове наповнення відповідно до вимог Податкового кодексу РФ. Механізм податкових різниць або податкових коригувань не застосовується. Модель обліку з метою складання декларації можна визначити як автономну.

Україна. Джерела складання декларації підприємствами України є досить невизначеними. Відповідно до статті 44 ПКУ задекларовано бухгалтерський підхід з коригуванням

бухгалтерських даних про доходи та витрати на певні податкові різниці постійного та тимчасового характеру [6]. Це виключає ведення окремого податкового обліку доходів та витрат. Проте, реально механізм податкових різниць не застосовується у зв'язку із відсутністю методичного забезпечення його функціонування. Затверджене у 2011 році Мінфіном Положення з бухгалтерського обліку податкових різниць [7] не забезпечує а ні процесу розрахунків податкових різниць, а ні заповнення декларації.

За структурою податкова декларація з податку на прибуток включає в себе бланк декларації та певні додатки до неї [8]. Форми декларацій з податку на прибуток постійно змінюються. Лише за період 2011 року затверджувалося два формати декларації. Змінюються кількість і зміст додатків. Часта зміна форм звітності не сприяє високому податковому рейтингу країни.

В основній частині декларації наводяться наступні статті доходів та витрат, що формують податкову базу (табл. 2).

Таблиця 2

Послідовність визначення податку на прибуток в декларації підприємства України (фрагмент)

Показники	Код рядка	Сума
1	2	3
Доходи, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування (рядок 02 + рядок 03):	01	
Дохід від операційної діяльності (дохід від реалізації товарів (робіт, послуг))	02	
Інші доходи	03 ІД	
Витрати, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування (рядок 05 + рядок 06)	04	
Витрати операційної діяльності, в тому числі:	05	
Собівартість придбаних (виготовлених) та реалізованих товарів (робіт, послуг)	05.1	
Інші витрати (сума рядків 06.1 - 06.5)	06	
Адміністративні витрати	06.1	
Витрати на збут	06.2	
Фінансові витрати відповідно до підпункту 138.10.5 пункту 138.10 статті 138 розділу III Податкового кодексу України, в тому числі:	06.3	
проценти, що включаються до витрат з урахуванням обмежень, встановлених пунктом 141.2 статті 141 розділу III Податкового кодексу України	06.3.1	
Інші витрати звичайної діяльності та інші операційні витрати	06.4 ІВ	
Від'ємне значення об'єкта оподаткування попереднього звітного (податкового) року (від'ємне значення рядка 07 Податкової декларації за попередній звітний (податковий) рік)	06.5	
Об'єкт оподаткування від усіх видів діяльності (рядок 01 – рядок 04) (+,-)	07	

Отже, показник прибутку до оподаткування за нормами ПКУ можна розрахувати за формулою:

$$\text{Пр./Зб. под.} = \text{Д} - \text{С} - \text{ІВ}, \quad (1),$$

де: **Пр./Зб. под.** – прибуток /збиток за нормами ПКУ; **Д** – доходи; **С** – собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг; **ІВ** – інші витрати [2, с. 173].

Саме такий алгоритм визначення об'єкта оподаткування закладений у форму декларації з податку на прибуток (затверджено наказом Мінфіну України від 28.09.2011 р. № 1213).

З іншого боку, за нормами Положення бухгалтерського обліку 27 «Податкові різниці» [7] він визначається інакше: фінансовий результат до оподаткування, розрахований порівнянням доходів звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів, які визнані і оцінені відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку, коригується на суму постійних податкових різниць та частину суми тимчасових податкових різниць, що відноситься до звітного періоду.

Отже, такий показник можна розрахувати за формулою:

$$\text{Пр./Зб. под.} = \text{Пр. бух. +/- ППР +/- ТПП зв.} \quad (2),$$

де: **Пр./Зб. под.** – прибуток /збиток за нормами податкового кодексу;

Пр.бух. – прибуток за нормами стандартів бухгалтерського обліку;

ППР – постійна податкова різниця;

ТПР зв. – тимчасова податкова різниця, що відноситься до звітнього періоду.

Не можна не звернути увагу, що наведені формули 1 і 2 надають різний алгоритм визначення одного й того самого показника оподаткування. Проте результат розрахунку має давати одну величину показника.

Яка ж них повинна бути основною? Виходячи з вимог ПКУ в практичній роботі бухгалтерії підприємств доцільно застосовувати формулу 1 як основний алгоритм, а формулу 2 – як допоміжний (контрольний) алгоритм. Перший алгоритм виконує розрахункову функцію і ілюструє *податковий* підхід до визначення показника прибутку з позицій норм ПКУ. Другий алгоритм виконує контрольну функцію й ілюструє *бухгалтерський* підхід до визначення показника прибутку з позицій ПБО 27. За результатами обліку і розрахунків податкових різниць по закінченні 2013 року слід заповнити нововведені таблиці до приміток до фінансової звітності. Осанні будуть використані податковим органом для контролю бази оподаткування з цього

податку. Проте за відсутності затвердженого переліку податкових різниць така процедура не принесе бажаного результату.

Резюме. Отже, декларація українського підприємства побудована по типу «доходи мінус витрати» з поданням розшифровок складових загальних сум доходів та витрат безпосередньо в декларації. Крім того, більш детальні розшифровки подаються у додатках, кількість яких є доволі значною (табл. 3). При цьому застосовується бухгалтерський принцип групування статей доходів і витрат з урахуванням вимог податкових обмежень і коригувань. Останні повинні здійснюватися відповідно до п. 44.2 ПКУ на базі механізму податкових різниць. Як зазначено у нашому дослідженні [2, с. 176], до цього часу не затверджено і не оприлюднено методик такого механізму, що ставить під сумнів достовірність розрахунків деклараційного прибутку. Модель обліку з метою складання декларації можна визначити як вбудовану в систему бухгалтерського обліку з елементами механізму податкових різниць.

Спільні риси. Для податкових систем двох країн характерна значна кількість аркушів та рядків в декларації і у додатках до неї, що свідчить про значний обсяг звітної інформації. У порівнянні з деклараціями інших країн ситуація виглядає наступним чином (табл. 3).

Таблиця 3

Обсяг декларації з податку на прибуток підприємств України, Російської Федерації, Республіки Білорусь, Польщі за 2012 рік (враховуючі додатки)

№ з/п	Звітність	Кількість	
		аркушів	рядків
1	Податкова декларація з податку на прибуток підприємства (Україна)	25	45 / 272*
2	Податкова декларація з податку на прибуток організації (Росія)	23	77 / 317
3	Податкова декларація (розрахунок) з податку на прибуток і відрахуванням до інноваційного фонду (Білорусь)	5	30 – 67
4	Декларація про доходи та понесені витрати платника податку (Польща)	3	35 - 48

* - Цифра до дробу – кількість рядків у бланку декларації, після дробу – включаючи передбачені додатки.
Джерело: складено автором.

Зрозуміло, що не всі додатки і не всі рядки кожної форми заповнює один платник податку. Проте їхня кількість та кількість рядків залишається надзвичайно великою і обтяжливою для бізнесу країн.

Аналізуючи ситуацію з декларацією на прибуток українського підприємства, Ж. Піскова слушно зауважує, що на відміну від раніше діючого порядку (до 2011 року), податковий орган не видає положень або інструкцій щодо заповнення рядків звітних форм. Це ускладнює практичну роботу зі звітністю як для платника так і для контрольного органу. Автор бачить у такому підході свідому політику державного органу з метою виконання і перевиконання завдань з накладання штрафних санкцій на платника податку за неправильне заповнення і поданні податкової звітності [5, с. 18]. Аналогічну аргументацію цілком можна застосовувати щодо декларації за 2013 рік, оскільки також відсутнє чітке методичне підґрунтя – методичні рекомендації або інструкція із заповнення

рядків декларації шляхом трансформації даних бухгалтерського обліку доходів і витрат за допомогою механізму податкових різниць.

Висновок. Проведене дослідження свідчить про наявність громіздкої системи податкової звітності з податку на прибуток як в Російській Федерації, так і в Україні, незважаючи на різні підходи у законодавчому полі до визначення бази оподаткування. Характерною рисою російської податкової системи виступає наявність з 2002 року окремої інформаційної бази розрахунків податку у вигляді податкового обліку. Останній регламентовано ст. 313 Податкового кодексу РФ. В Україні така вимога відсутня.

Політика організації РФ щодо податкового обліку повинна відображувати: загальний порядок формування доходів і витрат; порядок визначення частки витрат, що враховуються в поточному податковому (звітному) періоді; суму залишку витрат

Фінанси та оподаткування

(збитків), що відноситься до наступних податкових періодів; порядок створення резервів; суму заборгованості з податку.

В Україні відзначається також громіздка структура податкової декларації. За структурою показників вона відрізняється від російського аналога. Система збору інформації для декларації, на відміну від Росії, не регламентована законодавчо, тому підприємства-платник податку обирає інформаційну модель самостійно. Хоча Положенням бухгалтерського обліку 27 «Податкові різниці» прописано застосовувати механізм податкових різниць з метою обчислення податкової бази, на практиці він увійшов у протиріччя із нормами розділу III ПКУ. Очевидно, що Мінфіном України не знайдено і не запропоновано платникам податку зрозумілого і прозорого механізму обрахунку податкової бази. Остання не може бути сформована в практиці достовірно без чіткого методичного підґрунтя – методичних рекомендацій або інструкції із заповнення рядків декларації шляхом трансформації даних бухгалтерського обліку доходів і витрат за допомогою механізму податкових різниць. Обсяг декларації потребує його значного скорочення.

Таким чином, підходи до побудови інформаційної бази декларації і структура її показників аналізованих країн суттєво відрізняються, що не дає підстав зробити висновок про методичну співставність показників доходів, витрат, прибутку (збитку), суми податку на прибуток за звітний період.

4 Список використаних джерел

1. *Малис Н.* Налоговый учет / Н. Малис, А. Толкушкин. – М.: Магистр, 2009. – 135 с.
2. *Малишкін О.І.* Облік і аудит податків в Україні: теорія, методологія, практика: [монографія] / О.І. Малишкін. – К.: Центр учбової літератури, 2013, - 376 с.
3. Налоговый кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://base.garant.ru/10900200/>.

4. Налоговый учет и аудит: состояние и развитие: [монография]; под. ред. проф. Н.Т. Лабынцева. – Ростов н/Д, 2010. – 259 с.

5. *Піскова Ж.* Методика здійснення податкових розрахунків податку на прибуток підприємств / Ж. Піскова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2013. – № 3. – С. 11–26.

6. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

7. Положення бухгалтерського обліку «Податкові різниці», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 25.01.2011 р. № 27 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0212-11>.

8. Порядок складання декларації з податку на прибуток підприємства, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 28.09.2011 р. № 1213 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1215-11>.

9. Приказ Федеральной налоговой службы Российской Федерации «О порядке составления и представления налоговой декларации по налогу на прибыль российской организации» от 16.12.2010 г. № ММВ-7-3/730 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://base.spinform.ru/show_doc.fwx?rgn=32698.

10. Рекомендации МНС РФ «Система налогового учета, рекомендуемая МНС России для исчисления прибыли в соответствии с нормами Налогового кодекса РФ от 12.10.2005 г. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_35276/.

11. *Цепилова Е.С.* Внутренний налоговый контроль как элемент системы внутреннего контроля хозяйствующих субъектов / Е.С. Цепилова // Финансовые исследования. – 2013. – № 3(40). – С. 57-68.