

УДК 657.44

# ПРОБЛЕМИ ВИЗНАЧЕННЯ ВИТРАТ З ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК ТА ВІДСТРОЧЕНИХ ПОДАТКІВ В УМОВАХ МЕХАНІЗМУ ПОДАТКОВИХ КОРИГУВАНЬ

ОЛЕКСАНДР МАЛИШКІН,

канд. екон. наук, аудитор, член  
податкового комітету РНБА,  
доцент кафедри аудиту ДВНЗ  
«Київський національний  
економічний університет  
імені Вадима Гетьмана»

Розглянуто сутність розрахунку оподаткованого прибутку українських підприємств на інформаційній базі фінансового результату до оподаткування за допомогою механізму податкових коригувань. Аналогічний механізм застосовується в Німеччині та в окремих інших європейських країнах. Прогнозовано складнощі його запровадження в Україні через низку причин, які лежать в площині адміністрування податків.

**Ключові слова:** податковий облік, податкова звітність, податкові різниці, податкові коригування.

## ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Проектом Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України», що оприлюднений на сайті Міністерства доходів та зборів України від 27.05.2013 р. внесено суттєві зміни до розділу III Податкового кодексу України [1]. Передбачається заміна порядку та методики визначення прибутку підприємств до оподаткування. Замість механізму податкових різниць (ділі – *механізм ПР*) пропонується запровадити механізм податкових коригувань (далі – *механізм ПК*).

Зазначимо, що застосування першого з них передбачено п. 44.2 ПКУ чинної редакції [2]. Проте за відсутності методичних рекомендацій ця норма по суті так і не запрацювала. Увесь період часу від дати набрання чинності розділом III ПКУ (з 01.04.2011 р.) за звітні періоди 2011, 2012, 2013 років податкові органи України не вимагали від платників податку розрахунків об'єкта оподаткування за допомогою механізму податкових різниць. Лише пунктом 22 наказу Мінфіну України від 27.06.2013 р. № 627 до складу приміток до фінансової звітності введено дві таблиці щодо відображення податкових різниць підприємства–платника податку на прибуток [3]. Зазначені таблиці наділено статусом додатків до Положення бухгалтерського обліку «Податкові різниці»: наказ Мінфіну України від 25.01.2011 р. № 27) [4], до якого також внесені певні зміни. З цього кроку Мінфіну можна дійти висновку, що ідея механізму податкових різниць обмежилася лише формами звітності, а не методичними рекомендаціями щодо обра-

хунку величин різниць.

До речі, паралельно із проектом закону Міндоходів і зборів, нещодавно оприлюднено також проект закону від Мінфіну про внесення змін до розділу III ПКУ на базі механізму податкових різниць [5]. Отже, представники Мінфіну продовжують відстоювати варіант механізму податкових різниць, а представники Міндоходів та зборів – варіант механізму податкових коригувань. Дивна річ, коли два споріднених відомства не можуть визначитися, хто все ж такі «законодавець моди» в обрахуванні податку на прибуток в Україні.

Можна припустити, що поява проекту закону від Міндоходів та зборів стала реакцією на невдалі спроби Мінфіну запустити свої новації через застосування механізму податкових різниць, що закладені у чинну редакцію ПКУ.

Проблема заповнення таблиць про ПР у складі приміток до фінансової звітності потребує окремого розгляду, тому в нашій статті не аналізується.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Тема податкових коригувань прибутку до оподаткування є новою і не описана в науковій літературі. Тема набула актуального обговорення у колі експертів, які займаються податковими питаннями. Зокрема, автор брав участь в обговоренні законопроекту, яке відбулося в Українському союзі промисловців та підприємців 12 червня ц.р.; в круглому столі «Міжнародний досвід гармонізації бухгалтерського та податкового обліку з податку на прибуток» в НДІ «Інститут фінансового права» Міндоходів та зборів України 20 липня ц.р. [6].

**Мета статті** – висвітлити нові аспекти розрахунку та обліку оподаткованого прибутку з метою складання декларації в умовах механізму податкових коригувань; показати вплив нового механізму розрахунку на систему адміністрування податку на прибуток та показники Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід).

### ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Сутність механізму податкових коригувань полягає у визначенні оподаткованого прибутку на базі фінансового результату до оподаткування, що відображений у рядку 2290 (прибуток) або рядку 2295 (збиток) Звіту про фінансовий результат (Звіту про сукупний дохід) підприємства через коригування на певні суми податкових виключень та обмежень по доходах та витратах платника податку.

Механізм розрахунку можна виразити такою формулою:

$$\text{Пр.опод.} = \text{Пр/зб. фін.} +/ - \text{ПК} + \text{Пр.окр.}, \quad (1)$$

де: **Пр.опод.** – прибуток оподаткований;

**Пр/зб.фін.** – прибуток (збиток) до оподаткування у Звіті про сукупний прибуток;

**ПК** – сума податкових коригувань (зменшення/збільшення на певні суми доходів та витрат);

**Пр.окр.** – прибуток по окремих операціях платника податку.

Вивчення закордонного досвіду показує, що подібна модель обрахунку бази оподаткування прибутку застосовується в Німеччині та в окремих інших європейських країнах. Очевидно, автори законопроекту виконують один з напрямів удосконалення національної законодавчої бази відповідно до євростандартів. Проте у світі існує й інша модель розрахунків. Зокрема, в англомовних країнах (США, Канада, Австралія) застосовується механізм податкових різниць, аналог якого намагалися закласти до чинної редакції Податкового кодексу України та Положення бухгалтерського обліку «Податкові різниці» [6].

Першу модель можна умовно назвати як «німецьку», другу – як «американську» модель обрахунку бази оподаткування прибутку.

Суми податкових коригувань відповідно до проекту закону умовно складаються з чотирьох груп:

1) витрат, не пов'язаних із веденням господарської діяльності, та суми обмежень, визначених ст. 139 проекту ПКУ;

2) доходів (витрат), фінансових результатів (прибутків/збитків) за окремими операціями, визначеними ст. 140 проекту ПКУ;

3) від'ємного значення об'єкта оподаткування попередніх звітних років, відповідно до ст. 141 проекту ПКУ;

4) амортизації, розрахованої відповідно до ст. 142 проекту ПКУ.

Зазначені коригування здійснюються у тому звітному періоді, в якому визнаються за правилами бухгалтерського обліку доходи та/або витрати, що підлягають коригуванню.

Проста, на перший погляд, формула не видається такою при більш детальному аналізі її складових. Очевидно, що розрахунок складається з двох частин: розрахунок прибутку (збитку) за методологією бухгалтерського обліку та податкових коригувань цього показника.

Щодо першої частини формули, то вочевидь сума бухгалтерського прибутку/збитку у звіті має відповідати даним рахунку 79 «Фінансовий результат» за підсумками звітного року, проте без урахування даних рахунку 98 «Витрати з податку на прибуток».

Крім того, за заявами розробників законопроекту зберігається окремий податковий облік операцій із деривативами і цінними паперами, оподаткування клірингової діяльності, закладів охорони здоров'я, створених відповідно до Господарського кодексу України у формі комунальних некомерційних підприємств, окремий порядок включення амортизації до витрат платника податку.

Щодо другої частини, то відповідно до пп. 14.1.192 проекту ПКУ **податкові коригування** – це суми, на які збільшується та зменшується визначений у фінансовій звітності фінансовий результат до оподаткування, що розрахований за правилами бухгалтерського обліку та фінансової звітності, з метою визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток [5].

Серед позитивів нового підходу автори проекту зазначають такі чинники: для держави – підвищення міжнародного рейтингу України, що позитивно вплине на оцінки ефективності податкової реформи платниками податків; для суб'єктів господарювання – зменшення витрат часу на визначення зобов'язань з податку на прибуток і формування податкової звітності.

Проте аналіз можливих наслідків нового механізму не дає підстав для таких оптимістичних висновків. Наші дослідження доводять, що запровадження нового механізму у сучасних умовах бізнесу і порядку адміністрування податків в Україні не дасть бажаних на думку авторів законопроекту результатів з наступних причин.

1. За багатьма позиціями показники поточного бухгалтерського обліку мають комерційну таємницю, особливо в частині кількісних показників виробництва, реалізації та собівартості продукції, робіт, послуг, товарів. Їхнє розкриття працівниками ДПС при перевірках не гарантує захисту такої інформації від розповсюдження серед конкурентів і може призвести до численних зловживань з боку службовців ДПС.

*У результаті утворюються умови для порушень законодавства з захисту від недобросовісної конкуренції. Отже, збільшується ризик втрати захищеної комерційної інформації на законних підставах.*

2. За нових умов, ймовірно, податківці отримують право на застосування штрафних санкцій за порушення законодавства з бухгалтерського обліку. Для якісної перевірки платника податку податкові інспектори повинні досконало знати методичку бухгалтерського обліку підприємницької діяльності. Такі знання не вимагалися від них протягом останніх 15 років, змінилося покоління інспекторів і тому професійно працівники ДПС не готові до нових умов роботи. Не професійний підхід виконавців при перевірках здатний зруйнувати навіть добрі наміри законодавця.

*Отже, підвищується ризик збільшення штрафних санкцій за порушення законодавства з бухгалтерського обліку.*

3. У нових умовах податківці, вірогідно, отримують право на трактування та роз'яснення норм вітчизняних нормативних актів з бухгалтерського обліку – П(С)БО, інструкції, рекомендації, оскільки їх положення стосуються фіскальних інтересів. Означений підхід протирічатиме чинному законодавству, за яким таке право надано виключно Мінфіну України.

*У результаті можуть виникнути суперечності між підходами Мінфіну, з одного боку, та Міністерства доходів та зборів, з іншого, по одних і тих операціях та подіях, що вводитиме в оману платника податку.*

4. Одіозною може виявитися ситуація для тих підприємств, які працюють за Міжнародними стандартами фінансової звітності (МСФЗ) – публічні акціонерні товариства, банки, страхові компанії тощо. Право роз'яснень положень останніх надано виключно Раді з міжнародних стандартів фінансової звітності, яка є розробником цих стандартів.

5. МСФЗ, а за ними і П(С)БО постійно змінюють-

ся, доповнюються. Зміна норм стандартів призведе до аналогічних змін у податковому законодавстві України в автоматичному режимі.

*На ситуацію не зможе вплинути а ні законодавчий, а ні виконавчий орган України.*

6. Складнощі застосування МСФЗ полягають у їхньому не завжди якісному перекладі з англійської мови на українську та із запізненням їх оприлюднення на сайті Мінфіну України. Без такого оприлюднення текст їх не має законної сили на території України. В результаті ті компанії, які працюють з оригінальним текстом МСФЗ, потрапляють у ситуацію необхідності ведення окремого обліку за чинними в міжнародній спільноті правилами, і тими, які будуть через деякий час оприлюднені на сайті Мінфіну.

*Такий підхід збільшує витрати бізнесу, особливо великого, на ведення обліку і відлякує іноземні компанії від роботи в Україні.*

Усі наведені чинники свідчать про розширення втручання держави у справи бізнесу в Україні, посилення його державного регулювання, що негативно вплине на його розвиток, особливо у сфері середніх та великих підприємств.

7. Виявлення порушень у сфері бухгалтерського обліку, який ведеться за МСФЗ, може бути неможливим з таких причин.

1) за МСФЗ не визначено статусу первинного документа, який є основним джерелом доказів відповідно до вітчизняного законодавства. Аналогічна проблема виникає із обліковими регістрами аналітичних та синтетичних бухгалтерських даних.

*У результаті виникатимуть суперечності між підприємствами та ДПС з приводу підтвердження (не підтвердження) податкових даних певними документами та регістрами обліку;*

2) МСФЗ надають не інструкцію, а загальні підходи та визначають принципи до ведення обліку, що відрізняє їх від національних П(С)БО та інших нормативних документів України (план рахунків, інструкції, положення тощо). В практичній роботі цей постулат реалізується через застосування оціночних суджень керівництва або бухгалтера до обліку та звітності (наприклад, утворення резервів). За цих умов значна частина положень обліку та фінансової звітності повинна бути прописана в обліковій політиці підприємства. Практика свідчить, що для багатьох підприємств це є певною складністю у зв'язку із достатньою новизною питання. Крім того, законодавством не визначено меж положень облікової політи-

ки підприємства. В практиці вона є продуктом творчої праці фінансистів і бухгалтерів.

*У результаті виникатимуть суперечки між представниками підприємства та ДПС, які не зможуть бути розв'язані у судових органах у зв'язку із відсутністю законодавчого забезпечення застосування облікової політики;*

3) у складі МСФЗ, на відміну від П(С)БО, відсутній профільний стандарт щодо обліку витрат і собівартості діяльності підприємства. Така ситуація не є випадковою, адже в англомовному світі калькуляція собівартості відноситься до сфери управлінського обліку і не підлягає регламентації з боку професійних організацій, а тим більше державного органу.

*У результаті а ні підприємства, а ні органи ДПС не мають можливості обґрунтувати показник собівартості у тому форматі, як це вимагає П(С)БО 16 «Витрати»;*

4) неможливість визначити тимчасові податкові різниці та відповідно суму витрат з податку на прибуток і фінансовій звітності через відсутність податкової бази активів та зобов'язань у розумінні МСБО 12 «Податки на прибуток» та П(С)БО 17 «Податок на прибуток». У разі застосування наведеного вище алгоритму податкова база дорівнюватиме їх балансовій вартості і тому тимчасові податкові різниці не виникатимуть.

*У результаті не виконується вимога зазначених стандартів щодо відображення відстрочених активів та зобов'язань з податку на прибуток в Балансі підприємства.*

Другу частину формули складають *податкові коригування*. Види податкових коригувань наведено у статтях 139, 140, 142 проекту Закону. Склад коригувань майже повторює обмеження та виключення доходів і витрат, які прописані у чинному розділі III ПКУ (ст. 136, 139, 140, 141, 144, 148). По суті, механізм податкових різниць замінюється механізмом податкових коригувань. При цьому кількість останніх дещо зменшена порівняно із переліком податкових різниць. Проте додаються проблеми із необхідністю ведення окремого обліку протягом року за такими позиціями розрахунків платника податку як:

- доходів (витрат) за окремими специфічними операціями (ст. 140, 143 проекту Закону);
- особливостей оподаткування окремих платників (ст. 144 проекту Закону);
- звільнених від оподаткування операцій (ст. 145 проекту Закону).

Наприкінці року необхідно проводити коригува-

льний розрахунок амортизації необоротних активів (ст. 142 проекту Закону) [5].

Отже, заявлені авторами законопроекту переваги нового механізму (для держави – підвищення міжнародного рейтингу України, для суб'єктів господарювання – зменшення витрат часу на визначення зобов'язань з податку на прибуток і формування податкової звітності підприємствами) не підтверджуються наведеними аргументами.

*На нашу думку, в цілому проект закону погіршує умови бізнес-клімату та ускладнює адміністрування податку, що є причинами для його не прийняття як закону.*

Як уже зазначалося, в умовах механізму податкових коригувань неможливо розрахувати податкову базу активів та зобов'язань відповідно до вимог МСБО 12 «Податки на прибуток» та П(С)БО 17 «Податок на прибуток».

Проаналізуймо цю проблему більш докладно.

Згідно з п. 6 МСБО 12 показник «податкові витрати (податковий дохід)» складається з поточних податкових витрат (поточного податку на прибуток) і відстрочених податків, що можна відобразити такою формулою:

$$\text{ПВ (ПД)} = \text{ПП} \pm \text{ВПА} \pm \text{ВПЗ}, \quad (2)$$

де: **ПВ (ПД)** – податкові витрати (податковий дохід);

**ПП** – поточний податок на прибуток (згідно з декларацією);

**ВПА** – відстрочені податкові активи;

**ВПЗ** – відстрочені податкові зобов'язання.

Сума податкових витрат відображується кореспонденцією на бухгалтерських рахунках за дебетом рахунку **98** і кредитом рахунку **64** – на суму поточного податку та за кредитом рахунку **54** – на суму відстроченого зобов'язання (ВПЗ). У разі не проведення розрахунків ВПЗ сума витрат з податку дорівнюватиме сумі поточного податку.

Відповідно до МСБО 12 *поточний податок* – це сума податків на прибуток, які підлягають сплаті (відшкодуванню) щодо податкового прибутку за період [7]. Такий податок розраховують за правилами чинного податкового законодавства конкретної країни і відображують у податковій декларації платника цього податку. Сума поточного податку є частиною витрат підприємства.

Водночас відповідно до п. 5 МСБО 12 *відстрочені податкові активи (ВПА)* – це суми податків на прибуток, що підлягають відшкодуванню в майбутніх періодах відповідно до:

*а)* тимчасових різниць, що не підлягають оподаткуванню;

*б)* перенесення невикористаних податкових збитків на майбутні періоди;

*в)* перенесення невикористаних податкових пільг на майбутні періоди.

Відповідно **відстрочені податкові зобов'язання (ВПЗ)** – суми податків на прибуток, що підлягають сплаті в майбутніх періодах відповідно до оподатковуваних тимчасових різниць, що підлягають оподаткуванню.

Отже, для визначення податкових різниць у світовій практиці засовують балансовий підхід. Таке трактування узгоджується з преамбулою до МСБО 12, де зазначено, що суб'єкт господарювання веде облік податкових наслідків операцій та інших подій у такий самий спосіб, як і облік самих операцій та подій [7]. Під **податковими наслідками** слід розуміти визначення суми прибутку (збитку) за період, а також відстрочених податків.

Саме комплексний підхід – визначення податку за поточний (звітний) період та відстроченого податку майбутніх періодів у формі активу або зобов'язання, є суттю вимог МСБО 12.

Наріжним каменем розрахунків за МСБО 12 слід вважати поділ податків на прибуток на обліковий та поточний. Перший з них – обліковий, є сумою прибутку або збитку за період до вирахування податкових витрат (п.5 МСБО 12). Його розраховують за правилами бухгалтерського фінансового обліку і відповідно до МСБО (МСФЗ) відображують у Звіті про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)

як витрати (дохід) з податку. Проте при цьому обов'язково має додаватися ефект відстрочених податків.

Аналогічна вимога міститься і у П(С)БО 17 «Податок на прибуток»: **обліковий прибуток (збиток)** – сума прибутку (збитку) до оподаткування, визначена в бухгалтерському обліку і відображена у звіті про фінансові результати за звітний період [8].

Слід зауважити, що на відміну від цього, за національними П(С)БО у звіті про фінансові результати аналізований показник відображують за нормами податкового законодавства. Так, відповідно до п. 3.23 Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності, затверджених наказом Мінфіну України від 28.03.2013 р. № 423, у статті «Податки на прибуток» показують суму податків на прибуток від звичайної діяльності, визначену згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток» [9]. У свою чергу, у ПСБО 17 надається таке визначення: **поточний податок на прибуток** – сума податку на прибуток, визначена у звітному періоді відповідно до податкового законодавства. Отже, наявне протиріччя між міжнародними та вітчизняними стандартами.

У цьому контексті слід проаналізувати склад податкової бази активу/зобов'язання. Такою відповідно до п. 5 МСБО 12 є сума, яка використовується з метою оподаткування цього активу або зобов'язання. В МСБО 12 наведені окремі поняття щодо активу і зобов'язання. Водночас у ПСБО 17 зазначені поняття згорнуто (таблиця).

Таблиця

**ПОНЯТТЯ «ПОДАТКОВА БАЗА» ВІДПОВІДНО ДО МСБО 12 І П(С)БО 17**

МСБО 12	П(С)БО 17
<b>Податкова база активу</b>	<b>Податкова база активу і зобов'язань</b>
Сума, яка з метою оподаткування вираховуватиметься із суми оподатковуваних економічних вигід, що надходять суб'єктові господарювання, коли він відшкодує балансову вартість активу. Якщо такі економічні вигоди не підлягатимуть оподаткуванню, тоді податкова база активу дорівнюватиме його балансовій вартості (п. 7)	Оцінка активу і зобов'язання, яка використовується з метою оподаткування цього активу і зобов'язання при визначенні податку на прибуток (п. 3)
<b>Податкова база зобов'язань</b>	
Балансова вартість зобов'язання за мінусом будь-яких сум, що не підлягатимуть оподаткуванню з метою оподаткування цього зобов'язання у майбутніх періодах (п. 8)	

\* Складено автором.

Звернемо увагу, за нормою МСБО 12, коли податкова база дорівнює його балансовій вартості, відсутня різниця, яка має назву податкової. Отже, за таких

умов відсутня і можливість розрахувати суми ВПА або ВПЗ.

Розуміння останнього положення щодо активу

проілюстровано у прикладі 5 до п. 7 МСБО 12. Зокрема, наводиться розрахунок, коли балансова вартість дебіторської заборгованості (активу) за позиною становить 100, погашення позики не матиме жодних податкових наслідків, тому податкова база позики становить також 100 [7]. Отже, відсутня сума різниці між бухгалтерською і податковою базами.

Розуміння останнього положення щодо зобов'язання проілюстровано у прикладі 5 до п. 8 МСБО 12. Зокрема, якщо балансова вартість кредиторської заборгованості за позиною становить 100, а погашення позики не матиме податкових наслідків, податкова база позик становить також 100. Отже, відсутня сума різниці між бухгалтерською і податковою базами. А від так, не виникає відстроченого податкового активу або зобов'язання.

Виникає ключове запитання: чи можливо розрахувати ВПА/ВПЗ за умов введення механізму податкових коригувань як способу розрахунку оподаткованого прибутку?

Якщо порівняти розглянутий механізм податкових коригувань (ПК) з механізмом податкових різниць (ПР), то можна помітити, що за умов першого коригуються не доходи і витрати, а згорнуте значення фінансового результату підприємства. Це означає, що на рівні сум активів і зобов'язань, з одного боку, і доходів та витрат підприємства, з іншого, не відбувається ніякої зміни їхніх сум від впливу податкових норм. Такий вплив відбувається лише на етапі остаточного фінансового результату за період, що відображений у формі фінансової звітності. Означений підхід спрощує розрахунок оподаткованого прибутку, але одночасно позбавляє поточний облік впливу податкових норм.

*Отже, через ідентичність сумових значень бухгалтерської та податкової баз активів і зобов'язань на рівні поточного обліку відсутня можливість виконання вимог МСБО 12 та П(С)БО 17 щодо розрахунку ВПА/ВПЗ на рівні значущих цифр. В результаті на рахунках 17 і 54 неможливо відобразити ВПА/ВПЗ, а в балансі підприємства – заповнити відповідні рядки щодо відстроченого активу та зобов'язання.*

З іншого боку, відсутність сум відстрочених активів та/або зобов'язань унеможливує і заповнення рядку «Витрати (дохід) з податку на прибуток» у Звіті про всеосяжний прибуток, оскільки і МСБО12,

і П(С)БО 17 вимагають врахувати в цьому рядку крім суми витрат поточного податку ще й суму відстроченого податкового зобов'язання та відстроченого податкового активу.

Що стосується *консолідованої фінансової звітності*, то п. 11 МСБО 12 визначено, що тимчасові різниці визначаються шляхом порівняння балансової вартості активів та зобов'язань у консолідованих фінансових звітах із відповідною податковою базою. При цьому податкова база може визначатися як за консолідованою податковою декларацією (якщо така складається) або за декларацією кожного суб'єкта господарювання, що входить до групи (у разі неподання консолідованої податкової декларації).

Можна стверджувати, що причинами тимчасових різниць є по суті два чинники: різна оцінка активів та зобов'язань у фінансовому та податковому обліку (п. 16 МСБО 12) і незбіг у часі визнання доходів та витрат у фінансовому та податковому обліку (п. 17 МСБО 12).

Отже, порівнювальними величинами для розрахунку ВПА або ВПЗ виступають балансова вартість конкретного активу (зобов'язань) та податкова база такого активу (зобов'язань). Якщо в результаті порівнянь залишається нуль, то порівнювальні величини не відрізняються одна від одної і відсутня основа для ВПА та ВПЗ. Саме така ситуація може скластися в обліку підприємств України у разі застосування механізму податкових коригувань. Адже, податкова база активів (зобов'язань) визначається за нормами Податкового кодексу України.

Характерним для концепції МСБО 12 є принцип прикладовості, тобто стандарт не надає повного переліку тимчасових різниць, а лише наводяться приклади таких різниць і умови їхнього виникнення. Зокрема, за п. 26 наведено такі приклади ВПА: витрати на пенсійне забезпечення, витрати на дослідження, собівартість (витрати) об'єднання бізнесу (вплив на гудвіл), певні активи при відображенні за їхньою справедливою вартістю або за переоцінкою без відповідного коригування з метою оподаткування [7].

Такий підхід не завжди позитивно сприймається вітчизняними бухгалтерами, які звикли працювати за інструкціями, що передбачають вичерпний алгоритм дії бухгалтера. В даному випадку вичерпного переліку тимчасових, а тим більше постійних різниць МСБО не надає. Їх потрібно вишукувати та розрахо-

увати кожним підприємством індивідуально. Тому в практиці багато підприємств взагалі не розраховують відстрочені активи та зобов'язання.

Ще однією особливістю правил МСБО 12 є те, що за п. 24 та п. 27 стандарт зобов'язує визнавати ВПА лише тією мірою, якою є ймовірним отримання оподаткованого прибутку (прибутку згідно з декларацією). Зокрема, цей підхід характерний для визнання податкових збитків як ВПА. Аналогічною є вимога щодо ВПЗ (п.25). Такий підхід пов'язується із необхідністю використання у майбутніх періодах тимчасових різниць, які не підлягають оподаткуванню. З цією метою МСБО (п. 30) рекомендує планувати податки. Проте під плануванням податків розуміється лише комплекс заходів для створення чи збільшення оподаткованого прибутку в конкретному періоді до закінчення строку дії перенесення податкового збитку або податкових пільг на наступні періоди [7].

Слід зважити також на стиль стандарту: в одних випадках він зобов'язує, а в інших – дозволяє. При цьому використовується слова «*може*» або «*можна*». Наприклад, щодо отриманих держаних грантів у п. 33 зазначається можливість не визначати тимчасову різницю, з одного боку, через відсутність вирахування її суми із суми активу, яка амортизується. З іншого, державні гранти можна визначити як відстрочений дохід. Який би метод подання підприємство не прийняло, воно не визнає остаточного значення ВПА.

Важливо також звернути увагу на наявність певних альтернативних варіантів того чи іншого положення МСБО 12. Таких альтернатив у тексті МСБО доволі багато і вони позначаються знаком питання (?). Такі знаки зустрічаємо, наприклад, у пунктах 17б, 18а, 21, 52а тощо. Зокрема, такий знак ставиться при аналізі собівартості активу (в дужках позначається як витрати зі знаком «?») або при виплаті дивідендів акціонерам частково або повністю (зі знаком «?»).

Важливим аспектом визнання податкових зобов'язань (активів) є їх оцінка. Поточні податкові зобов'язання (активи) оцінюються за сумою сплати

бюджету або відшкодування з нього із застосуванням ставок податку на дату балансу. Водночас ВПА та ВПЗ слід оцінювати за ставками податку, які передбачається використати у період реалізації активу чи погашення зобов'язання, тобто у майбутніх періодах. Остання вимога МСБО в умовах нестабільності податкового законодавства може бути серйозною перешкодою для проведення розрахунків.

До питань оцінки віднесено також можливість дисконтування ВПА і ВПЗ. Пунктом 53 МСБО 12 дисконтування не рекомендовано [7]. Таке рішення пояснюється тим, що скласти детальний графік сторнування кожної тимчасової різниці практично неможливо або дуже складно (п. 54) і в результаті достовірність розрахунків буде під сумнівом. Отже, МСБО віддають перевагу інтересам користувачів фінансових звітів, коли будь-яке подання інформації (за форматом та суттю) вважається найкориснішим для таких користувачів.

Виходом з ситуації може бути один з варіантів: або збереження механізму тимчасових та постійних різниць за чинною редакцією ПКУ та стандартами бухгалтерського обліку, або перехід на відокремлений не лише розрахунок податку на прибуток (як за чинною редакцією ПКУ), а й облік доходів і витрат з метою оподаткування. Тобто виникає потреба у веденні податкового обліку податку на прибуток. За таких умов зникають проблеми не виконання вимог МСБО 12 та П(С)БО 17 [10].

Досвід інших країн, зокрема, Росії, Білорусі, з одного боку, як пострадянських країн, підтверджує, що на етапі перехідних економік для ефективності податкової системи доцільним є застосування механізму окремого податкового обліку податку на прибуток [11]. Такий механізм існував в Україні з 1997 по 2010 р. і частково продовжує існувати в умовах дії ПКУ (хоча і заперечується представниками Мінфіну). З іншого боку, досвід США як світового економічного лідера також доводить необхідність у веденні податкового обліку доходів і витрат з застосуванням механізму податкових різниць з метою оподаткування.

### **ВИСНОВКИ**

**1.** Сутність механізму податкових коригувань полягає у визначенні оподаткованого прибутку на базі фінансового результату до оподаткування, через коригування на певні суми податкових виключень та обмежень по доходах та витратах платника податку. Зазначений механізм застосовується в Німеччині та в окремих інших європейських країнах.

2. Аналіз можливих наслідків нового механізму не дає підстав для оптимістичних висновків. Запровадження нового механізму в сучасних умовах бізнесу і порядку адміністрування податків в Україні, на наш погляд, не дасть бажаних на думку авторів законопроекту результатів.

3. У нових умовах неможливо визначити тимчасові податкові різниці та відповідно суму витрат з податку на прибуток у фінансовій звітності через відсутність податкової бази активів та зобов'язань у розумінні МСБО 12 «Податки на прибуток» та П(С)БО 17 «Податок на прибуток». У разі застосування розглянутого вище алгоритму податкова база дорівнюватиме їх балансовій вартості і тому тимчасові податкові різниці не виникатимуть.

4. Виходом з ситуації може бути один з варіантів: або збереження механізму тимчасових і постійних різниць за чинною редакцією ПКУ або перехід на відокремлений не лише розрахунок податку на прибуток (як за чинною редакцією ПКУ), а й облік доходів і витрат з метою оподаткування.

## ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА

1. *Про внесення* змін до Податкового кодексу України: проект Закону [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [www.minrd.gov.ua](http://www.minrd.gov.ua)
2. *Податковий* кодекс України, прийнятий Верховною Радою України від 02.12.2010 р., № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>
3. *Про затвердження* змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України: наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. № 627.
4. *Про затвердження* Положення бухгалтерського обліку «Податкові різниці»: наказ Міністерства фінансів України від 25.01.2011 р. № 27.
5. *Про внесення* змін до Податкового кодексу України щодо зміни алгоритму оподаткування прибутку з урахуванням податкових преференцій та обмежень: проект Закону України // Фінанси України. – 2013. – № 3. – С. 50–119.
6. *Міжнародний* досвід гармонізації бухгалтерського та податкового обліку з податку на прибуток: науково-аналітична доповідь / Д. Серебрянський, О. Смірнова, І. Огородникова. – Ірпінь: НДІ фінансового права, 2013. – 60 с.
7. *Міжнародні* стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main\\_art\\_id=92410&cat\\_id=92408](http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main_art_id=92410&cat_id=92408)
8. *Положення* (стандарт) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток», затв. наказом Міністерства фінансів України від 28.12.2000 р. № 353.
9. *Методичні* рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності: наказ Міністерства фінансів України від 28.03.2013 р. № 423.
10. *Малишкін О.І.* Аналіз методичних підходів щодо визначення податкових різниць з податку на прибуток / О. Малишкін // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: міжн. зб. наук. праць. – Вип. 2 (23). – Житомир: ЖДТУ, 2012. – С. 487–500.
11. *Лабинцев Н.* Облік податку на прибуток в Україні та Росії: досвід та новачі / О. Малишкін, Н. Лабинцев, Е. Цепілова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2013. – № 4. – С. 46–57.

Рассмотрена сущность расчета налогооблагаемой прибыли украинских предприятий на информационной базе финансового результата до налогообложения с помощью механизма налоговых корректировок. Аналогичный механизм применяется в Германии и в некоторых других европейских странах. Прогнозируются сложности его введения в Украине из-за ряда причин, которые лежат в плоскости администрирования налогов.

**Ключевые слова:** налоговый учет, налоговая отчетность, налоговые разницы, налоговые корректировки.

Deals with the essence of the computation of taxable profit of Ukrainian companies on the basis of information in the financial result before tax for the use of the mechanism of tax adjustments. A similar mechanism has been used in Germany and some other European countries. Predictably complexity of its introduction in Ukraine through the bottom of the reasons for that lie in the plane of the tax administration.

**Keywords:** tax accounting, tax accounting, tax differences, tax adjustments.