

УДК 657.1

# ОБЛІК ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК В УКРАЇНІ ТА РОСІЇ: ДОСВІД І НОВАЦІЇ

**МИКОЛА ЛАБИНЦЕВ,**  
доктор екон. наук, професор,  
завідувач кафедри,

**ОЛЕНА ЦЕПІЛОВА,**  
канд. екон. наук, доцент,

кафедра бухгалтерського обліку Ростовського  
державного економічного університету  
(РИНХ), м. Ростов-на-Дону, Росія,

**ОЛЕКСАНДР МАЛИШКІН,**

канд. екон. наук, доцент, Міжгалузева  
академія управління, аудитор, м. Київ, Україна

В Україні намітилися дві нові тенденції в розвитку обліку по податку на прибуток. З одного боку, в практику підприємств входять міжнародні стандарти фінансової звітності. З іншого боку – розрахунок податку на прибуток з метою складання податкової декларації має бути побудований на даних бухгалтерського обліку платника податку. Для узгодження вимог МСФЗ та/або національних стандартів (П(С)БО) з вимогами Податкового кодексу України щодо розрахунку податку на прибуток планується ввести механізм податкових різниць. У статті проаналізовано такі аспекти: взаємозв'язок (бухгалтерської) фінансової та податкової звітності; міжнародна практика застосування МСФЗ у контексті оподаткування прибутку підприємств; стан впровадження міжнародних стандартів обліку в Україні та Росії; особливості механізму податкових різниць в Україні й Росії. Зроблено висновки, що механізм розрахунків, який вводиться в Україні з метою складання декларації з податку на прибуток, припускає використання не тільки тимчасових, а й постійних різниць, що суперечить загальноприйнятим у міжнародній практиці підходам до розрахунків і обліку податкових різниць.

**Ключові слова:** податковий облік, бухгалтерський (фінансовий) облік, бухгалтерська (фінансова) звітність, податкова звітність, міжнародні стандарти фінансової звітності.

## АКТУАЛЬНІСТЬ ТЕМИ

Міжнародні стандарти фінансової звітності, покладені в основу принципів бухгалтерського (фінансового) обліку різних країн, не орієнтовані на складання податкових декларацій, оскільки методологічні підходи до розрахунку показників фінансової та податкової звітності в багатьох випадках різні. Між тим в Україні з 2014 р. планується введення механізму податкових різниць з метою складання декларації з податку на прибуток [1]. Такий підхід законодавця окремої країни потребує ретельного наукового дослідження для визначення його методичної обґрунтованості і практичної придатності.

У Росії в Основних напрямках податкової політики до 2015 року [2], підготовлених Міністерством фінансів РФ, визначені завдання зміцнення й удосконалення податкового обліку. Згідно з наказом Міністерства фінансів РФ перейти до розрахунку податку на основі бухгалтерської (фінансової) звітності та

податкових коригувань – це формальне вирішення проблеми, оскільки постійний облік відхилень анітрохи не спростить роботу платників податків. Відповідно рішення проблеми в Росії нам вбачається в зближенні бухгалтерського (фінансового) і податкового обліку через ліквідацію тимчасових різниць, які утворюються згідно з ПБО 18/02 «Облік розрахунків по податку на прибуток» [3].

**Мета статті** – аналіз загальних аспектів і особливостей в Україні та Росії: стан бухгалтерського (фінансового) і податкового обліку по податку на прибуток; порівняння моделей податкового обліку; вивчення застосування механізму податкових різниць.

## АНАЛІЗ ОСТАННІХ НАУКОВИХ ДОСЛІДЖЕНЬ

На етапі переходу до нової методології розрахунку податку на прибуток в Україні, пов'язаної з впровадженням міжнародних стандартів фінансової звіт-

ності (далі – МСФЗ або міжнародні стандарти) і норм національного Податкового кодексу, українські дослідники приділяють значну увагу взаємозв'язку фінансової та податкової звітності. Зокрема, можна виділити статті Е. Гейер [4], Н. Гури [5], Л. Ловинської та І. Белоусової [6] та ін.

На загострення цієї проблеми вказує український дослідник Е. Гейер, пояснюючи цю ситуацію такими чинниками: по-перше, МСФЗ орієнтовані на інформаційні потреби інвесторів; по-друге, вони мають відмінності від національних стандартів (П(С)БО); по-третє, зовсім не придатні для нарахування податків [4, с. 115]. Залучення зовнішнього інституту (МСФЗ) потребує ретельного аналізу його відповідності існуючим національним інститутам. Варто знайти такий механізм обліку, який узгоджується з глобальними процесами і відповідає національним інтересам України.

Аналогічна ситуація простежується в інших країнах. Наприклад, російські вчені також тривалий час обговорюють взаємозв'язок фінансової та податкової інформації [7–11].

Питання оптимізації взаємодії систем бухгалтерського і податкового обліку на російських підприємствах висвітлені в роботах Т. Бодрової, М. Лабинцева, О. Цепілової [9; 10; 12; 13] та ін. Т. Бодрова зазначає, що саме податковий облік вирішує завдання визначення сум платежів у бюджет і заборгованості перед бюджетом по податку на прибуток на певну дату. Отже, відмінність податкового обліку як облікової системи від бухгалтерського (фінансового) обліку полягає у виконанні винятково обліково-фіскальної функції без виконання обліково-фінансової [9].

М. Лабинцев та О. Цепілова [12, с. 53] вважають, що сьогодні в Росії прийнято поділяти бухгалтерський облік на фінансовий, управлінський і податковий, що обумовлено різними завданнями та порядком організації різних видів обліку. Податковий облік є невід'ємною ланкою інформаційної системи фінансово-економічної діяльності підприємства для визначення частки вилучення доходів на користь державного бюджету. Податковий облік як система узагальнення інформації для визначення бази по податку на прибуток у РФ був уперше введений на законодавчому рівні з 2002 р. Нині його застосування безпосередньо пов'язане тільки з порядком вираховування податку на прибуток організацій. Податковою базою для визначення інших податків традиційно слугують дані бухгалтерського обліку.

Безумовно, ця новація мала величезне значення для господарського життя суб'єктів економічної дія-

льності, оскільки в ринковій економіці організації створюються для одержання прибутку.

Найбільш законодавчо врегульований податковий облік по податку на прибуток організацій. Високий ступінь розробленості цього виду податку пов'язаний зі складністю визначення податкової бази по ньому. Податковий облік по податку на прибуток можна вести як самостійно, так і на основі даних бухгалтерського (фінансового) обліку залежно від можливої моделі, обраної платником податків.

Для систематизації та накопичення інформації, наприклад про доходи і витрати, що формують податкову базу організації, можуть бути використані:

- реєстри бухгалтерського обліку;
- реєстри бухгалтерського обліку, доповнені необхідними реквізитами (у разі недостатності інформації для визначення податкової бази);
- аналітичні реєстри податкового обліку.

Отже, російський платник податку на прибуток може вибрати одну із трьох моделей податкового обліку виходячи зі ступеня його автономності стосовно системи бухгалтерського (фінансового) обліку [12].

#### **ВПРОВАДЖЕННЯ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ ОБЛІКУ**

Урядом України прийнята концепція поступового переходу підприємств і організацій України на МСФЗ. Зокрема, на законодавчому рівні застосовувати міжнародні стандарти зобов'язані з 2012 р. публічні акціонерні товариства, банки, страховики, а також підприємства, що провадять господарську діяльність за видами, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України. Зазначена категорія підприємств (організацій) складає фінансову звітність і консолідовану фінансову звітність за МСФЗ.

За своєю суттю міжнародні стандарти не регулюють методик, техніку й організацію бухгалтерського обліку, а є лише рекомендаціями із впровадження єдиних принципів і методів визнання і відображення активів, зобов'язань, доходів, витрат у фінансовій звітності підприємства (організації). Зокрема, поза зоною уваги МСФЗ перебувають питання первинного обліку операцій, реєстрів бухгалтерського обліку, типових форм фінансової звітності.

Стандарти також не орієнтовані на складання податкових декларацій, оскільки методологічні підходи до розрахунку показників фінансової та податкової звітності в багатьох випадках різні. Принципи бухгалтерського обліку передбачають віднесення на

зменшення фінансового результату всіх без винятку витрат діяльності підприємства. Завдання податкового законодавства будь-якої країни, як справедливо зазначають українські автори монографії [14, с. 46], полягає в розмежуванні витрат на ті, які є суспільно визнаними, відповідно зменшують базу оподаткування, та ті, які мають бути обмежені й не повинні впливати на зменшення бази оподаткування. Ключовою ознакою доходів і витрат, що беруть участь у податкових розрахунках українських підприємств, є їхня належність до господарської діяльності підприємства-платника податку на прибуток згідно з пп. 14.1.36 Податкового кодексу України [15].

Варто зазначити, що національні П(С)БО, які методологічно кореспондують з основними положеннями МСФЗ, також не регламентують порядок складання податкових декларацій. У цьому контексті не можна погодитися з деякими авторами, які вважають, що при веденні обліку на підприємстві слід користуватися МСФЗ або П(С)БО саме для складання декларацій. Така ідея суперечить постулату пріоритету податкових норм при складанні декларації.

В умовах конкретної країни міжнародні стандарти можна повністю застосовувати як за допомогою методичних вказівок або рекомендацій державних органів, так і за рішенням самого підприємства подавати свою фінансову звітність за МСФЗ. В Україні застосування МСФЗ регламентовано ст. 12 Закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні».

Важливою особливістю МСФЗ є його комплексність. Комітет з МСФЗ зазначає, що не може бути прийнятним варіант, якщо підприємство проголосило у своїй обліковій політиці про застосування цих стандартів, а фактично поряд із міжнародними застосовує національні положення (стандарти). Отже, якщо в національні стандарти внесено зміни щодо застосування правил оподаткування для певних операцій у бухгалтерському обліку, то такий підхід суперечить концепції МСФЗ, що потрібно враховувати в дослідженнях взаємозв'язків фінансової та податкової інформації в умовах МСФЗ.

У РФ наприкінці 2011 р. відбулася знакова подія в бухгалтерському обліку – Росія ввійшла до числа країн, що адаптували у своїй правовій системі Міжнародні стандарти фінансової звітності [16]. Це повний комплект міжнародних стандартів та їх роз'яснень, які діють відносно фінансової звітності за 2012 р., у якому докладно розписано механізм ви-

знання МСФЗ для застосування на території Росії. При розробці цього механізму було використано досвід прийняття МСФЗ в інших неангломовних країнах, зокрема в Європейському Союзі.

Законодавчою основою прийняття МСФЗ у Росії став Федеральний Закон «Про консолідовану фінансову звітність» від 27.07.2010 р. № 208-ФЗ, відповідно до якого суспільно значущі російські організації мають підготовлювати, аудитувати, подавати і публікувати річну консолідовану фінансову звітність згідно з МСФЗ. Організації, на які поширюється Закон, повинні скласти першу звітність з МСФЗ за 2012 р. Тобто вже цього року можна буде побачити першу офіційну фінансову звітність за МСФЗ.

Зазначимо, що наказ Міністерства фінансів РФ від 25.11.2011 р. № 160н не містить обмежень сфери застосування МСФЗ, які запроваджуються [16]. Значення офіційного введення МСФЗ в Росії виходить далеко за межі сфери застосування одного лише Закону про консолідовану фінансову звітність, тобто з'явилася можливість офіційно звертатися до МСФЗ для інших цілей.

#### МІЖНАРОДНА ПРАКТИКА ЗАСТОСУВАННЯ МСФЗ У КОНТЕКСТІ ОПОДАТКУВАННЯ ПРИБУТКУ ПІДПРИЄМСТВ

Відповідно до проведеного аналізу залежність і зв'язок інформаційних потоків про доходи та витрати в контексті оподаткування прибутку у фінансовому і податковому обліку в різних країнах різна: в одних ця залежність значно тісніша, в інших – значно слабша. Узагальнюючи думку експертів, яка склалася на сьогоднішній день, можна стверджувати, що країни світу поділяються на дві групи – країни кодифікованого права і країни загального права.

У першій групі – у країнах кодифікованого права (Німеччина, Франція, Бельгія та ін.) – ступінь взаємозв'язку норм фінансової та податкової звітності досить висока. Як класичний приклад можна навести положення, за яким норми амортизації основних коштів у Німеччині, встановлені податковим законодавством, застосовуються й для фінансового обліку. Такий підхід до обліку в країнах континентальної Європи був характерний для практики 80–90-х років ХХ ст. завдяки впровадженню політики «податкового нейтралітету» [10, с. 10].

Друга група – країни загального права (США, Канада, Нідерланди та ін.) – характеризується низьким ступенем такого взаємозв'язку. У цих країнах

для визначення бази оподаткування коригуються показники фінансового обліку або звітності [10, с. 10].

Така ситуація визначила конфлікт бухгалтерського (фінансового) обліку та обліку за податковим законодавством, оскільки МСФЗ не допускають ніяких компромісів з нормами оподаткування [18, с. 76]. Із цієї причини впровадження МСФЗ як нормативної основи складання фінансової звітності неминуче вступає в конфлікт з інтересами публічного суб'єкта – держави в особі податкових органів.

Кожна з моделей обліку – кодифікованого або загального права – має як переваги, так і недоліки. У країнах кодифікованого права облік за податковим законодавством розглядається як сукупність певних правил, спрямованих на трансформацію статей бухгалтерського обліку за податковими нормами. Перевагою при цьому вважається зменшення трудомісткості обліку за рахунок запобігання окремого ведення податкового обліку.

Загальне право застосовують в основному в країнах з розвиненим фондовим ринком. Фінансова звітність призначена для задоволення інформаційних потреб, насамперед інвесторів (ринку капіталу). Перевага полягає в тому, що податкові правила не створюють бухгалтерського обліку. Для цих країн характерне паралельне співіснування бухгалтерського обліку й обліку за податковим законодавством. Недоліком системи загального права вважається збільшення витрат на ведення обліку. Однак уряди розвинених країн свідомо йдуть на застосування такої системи інформації, віддаючи перевагу інтересам інвес-

торів інтересам держави. У країнах кодифікованого права ситуація зворотна.

Високий ступінь взаємозв'язку бухгалтерських і податкових правил насамперед належить до індивідуальної звітності підприємств, що слугує базою для вирахування податків. Консолідована фінансова звітність формується за іншими правилами, тому не може бути базою для оподаткування.

Російські автори [10; 13] зазначають, що в основу податкових систем західних країн покладено класичну концепцію прибутку Хейга і Саймонса. Відповідно до неї дохід фізичної особи дорівнює сумі витрат на споживання і приросту чистої вартості власного капіталу (майна). Прибуток юридичної особи розраховують зіставленням вартості приросту чистих активів за період.

Наведена модель характерна для схеми розрахунку нерозподіленого прибутку (в українському варіанті) за даними форми фінансової звітності – балансу підприємства. За податковим законодавством України прибуток розраховують за іншою схемою: від оподатковуваних витрат віднімають собівартість реалізації та інші витрати (ст.134 Податкового кодексу України) [15].

Незалежно від площини розгляду питання співвідношення бухгалтерського (фінансового) прибутку і прибутку за податковим законодавством – в інтернаціональному чи національному аспектах, неможливо спростувати тезу різновекторності їх існування. Цей постулат наочно можна продемонструвати табл. 1.

*Таблиця 1*

**ЧИННИКИ ЗБІЛЬШЕННЯ / ЗМЕНШЕННЯ РОЗМІРУ ПРИБУТКУ ЗАЛЕЖНО ВІД МЕТИ ЙОГО ВІДОБРАЖЕННЯ У ФІНАНСОВІЙ І ПОДАТКОВІЙ ЗВІТНОСТІ**

<b>Чинник</b>	<b>Фінансовий чинник</b>	<b>Податковий чинник</b>
1. Загальний інтерес підприємства до розміру прибутку	Заінтересованість у збільшенні прибутку	Заінтересованість у зменшенні прибутку
2. Результат інтересу	Збільшення вартості (ціни) підприємства (акцій, часток) Впевненість кредиторів у поверненні боргу	Зменшення витрат на сплату податку на прибуток
3. Спрямованість норм законодавства	Запобігання необґрунтованому збільшенню прибутку	Запобігання необґрунтованому зменшенню прибутку
4. Завдання, що стоять перед обліком	Збільшення розміру прибутку	Зменшення розміру прибутку

Складено О. Малишкіним.

Дані цієї таблиці свідчать про відмінності, які перешкоджають зближенню бухгалтерського (фінансового) і податкового обліку. Серед них, наприклад,

суперечність цілей податкової та бухгалтерської (фінансової) звітності. Пріоритет змісту перед формою – один із ключових принципів, якого дотримуються

організації при складанні бухгалтерської (фінансової) звітності, особливо в тих випадках, коли йдеться про складання звітності за МСФЗ. На противагу їй податкова звітність дуже формалізована.

Стандарти бухгалтерської (фінансової) звітності розроблюють з урахуванням потреб її кінцевих користувачів (насамперед інвесторів), тоді як податкове законодавство відображає потреби держави. Відповідно платник податків схильний у цьому питанні до суб'єктивізму, а інформація, яку він подає, характеризується упередженістю. Саме в цьому полягає відмінність від бухгалтерської (фінансової) звітності, яку вважають достовірною, якщо інформація, що міститься в ній, нейтральна.

Можливий конфлікт базисних припущень при формуванні звітної інформації. Бухгалтерська (фінансова) звітність ґрунтується на принципі обачності. Стосовно податкової звітності основним є принцип, коли платник податків схильний занижувати податкову базу.

Відрізняються також способи висування вимог до організації, яка звітує. У більшості країн для фінансової звітності підприємств не існує законодавчих норм. Стандарти МСФЗ, що випускає Рада з МСФЗ (IASB), – це не законодавчі вимоги; за своєю суттю вони швидше рекомендації. Податковий облік характеризується набагато більшою формалізацією вимог з позиції законодавства, що, в свою чергу, стосовно російських реалій характеризується відомим ступенем недосконалості.

Формалізація правил ведення обліку деякою мірою впливає на ефективність звітності. Відомо, що автори Міжнародних стандартів фінансової звітності позиціонують свою систему як систему принципів, а не набору правил. Тому основним принципом залишається той самий пріоритет економічного змісту, тобто відображення реального фінансового стану організації над формою (в якій ця інформація подається). Ефективність податкового обліку перебуває в прямій залежності від формалізації правил.

За даними Торгово-промислової палати Росії, аналіз результатів анкетування бухгалтерів організацій – платників податку на прибуток з питання можливості зближення податкового та бухгалтерського обліку можна дійти таких висновків [19]:

♦ *щодо застосування ПБО 18/02* «Облік розрахунків по податку на прибуток» – відповіді платників податків свідчать про те, що вони в повному об-

сязі не використовують можливості цього положення, а віддають перевагу визначенню сум відкладених податкових активів і зобов'язань розрахунково. ПБО 18/02 застосовують учасники економічних відносин формально;

♦ *щодо податкової звітності* – складність способу подання інформації в податковій звітності (податковій декларації) призводить до великої кількості помилок, не пов'язаних із визначенням податкової бази організації. Насамперед це стосується організацій малого й середнього бізнесу. У результаті виникає значна кількість порушень різних масштабів від незначних до значних. «Середній» платник податків через складність існуючої податкової декларації та методичних рекомендацій з її заповнення допускає значну кількість помилок, що призводять до податкових санкцій з боку перевіряючих органів.

Основні чинники, що обумовлюють розбіжність величин фінансових результатів, які демонструються у звітності господарюючих суб'єктів, що складають за правилами, встановленими гл. 25 Податкового кодексу (ПК) РФ [20] і МСФЗ, є такі:

- прийняття МСФЗ за основу формування методології обліку фактів господарського життя, які формують прибуток організації, професійної думки бухгалтера, що обумовлює більшу варіативність методів вирахування прибутку і створює більші порівняно з чинними нормами гл. 25 ПК РФ можливості маніпулювання фінансовими результатами у звітності;
- надаваний МСФЗ більший ступінь свободи у формуванні облікової політики також розширює (порівняно з нормами гл. 25 ПК РФ) спектр можливих до використання методологічних прийомів щодо вирахування прибутку організації;
- дотримання приписів МСФЗ суттєво порівняно з порядком, передбаченим гл. 25 ПК РФ, розширює перелік об'єктів, оцінка яких капіталізується у звітності організацій і надалі зменшує розмір оподаткованого прибутку;
- кваліфікація господарських операцій відповідно до норм МСФЗ ґрунтується насамперед на їх економічному змісті, що не завжди відповідає меті правової кваліфікації укладених організацією договорів з позицій податкового права;
- оцінка доходів, що формують фінансовий результат організації згідно з МСФЗ, ґрунтується на принципах вирахування їх справедливої вартості та дисконтування, що робить відображення в обліку

доходів в меншому ступені порівняно із правилами їх оцінки, установленими гл. 25 ПК РФ, що відповідають сумах зобов'язань контрагентів організації, реальним грошовим потокам на момент здійснення продажів і, отже, не демонструють можливостей організації за здійсненням податкових платежів у бюджет.

Виділені відмінності в принципах формування правил вирахування прибутку, підходах до кваліфікації фактів господарського життя, що формують фінансовий результат, у складі об'єктів обліку, декапіталізація вартості яких зменшує оподатковуваний прибуток, у методах оцінки доходів і витрат компанії та моментах їх визнання в цілому при використанні положень МСФЗ як основи побудови норм податкового законодавства по податку на прибуток можуть призвести до значного зменшення величин демонстрованих у звітності компаній фінансових результатів і, як наслідок, до зменшення податкових надходжень у бюджет та суттєвого зростання витрат на реалізацію заходів податкового контролю з боку фіскальних органів.

Спосіб, який дає змогу порівняти різновекторну інформацію про прибуток, що формується у бухгалтерському (фінансовому) і податковому обліку, отримав назву механізму податкових різниць.

#### **ПРИЗНАЧЕННЯ МЕХАНІЗМУ ПОДАТКОВИХ РІЗНИЦЬ**

І в теорії, і в практиці механізм податкових різниць по податку на прибуток розглядається як сполучна ланка між фінансовою та податковою інформацією. У світовій практиці бухгалтерського обліку правила оподаткування узгоджуються з правилами фінансового обліку через застосування розрахунків відстрочених податкових активів і зобов'язань.

Згідно з МСФЗ 12 «Податки на прибуток» необхідно, щоб у фінансовому обліку і відповідно у фінансовій звітності розраховувалися та відображувалися тільки тимчасові податкові різниці. Різниці поділяють на ті, які підлягають, і ті, які не підлягають оподаткуванню (п. 5 МСФЗ 12). Вимогу про розрахунок постійних різниць із чинної редакції цього стандарту вилучено.

Аналогічна модель обліку податку і податкових різниць у фінансовому обліку склалася в Україні відповідно до вимог П(С)БО 17 «Податок на прибуток». При цьому результати розрахунків відображу-

ються на балансових рахунках 17 як відкладені податкові активи і 54 як відкладені податкові зобов'язання.

#### **ОСОБЛИВОСТІ МЕХАНІЗМУ ПОДАТКОВИХ РІЗНИЦЬ У РОСІЇ**

На догоду раціоналізації облікового процесу платник податків в організації бухгалтерського обліку часто орієнтується на встановлені гл. 25 ПК РФ правила, нехтуючи принципами бухгалтерського обліку, що забезпечують достовірність даних фінансової звітності [21].

Сьогодні в Росії активно пророблюється варіант зближення бухгалтерського (фінансового) і податкового обліку без принципової «перебудови» норм податкового законодавства. Однак необхідного ефекту такий шлях змін може досягти тільки в разі, якщо внаслідок змін будуть повністю ліквідовані відмінності, які приводять до визнання тимчасових оподатковуваних і вирахуваних різниць.

Радник заступника керівника ФПС Росії О. Лапіна [21] виділяє три напрями, за якими необхідно ліквідувати передумови виникнення тимчасових різниць у визнанні доходів і витрат з метою оподаткування:

1) «вирівняти» первісні оцінки окремих об'єктів обліку за рахунок уніфікації порядку формування первісних вартостей об'єктів податкового обліку. При цьому менш як чверть тимчасових різниць можуть сьогодні бути ліквідовані за рахунок вибору організацією відповідного варіанта облікової політики (в основному це можливо відносно товарів);

2) зблизити основні методологічні підходи до виявлення результату діяльності в бухгалтерському і податковому обліку;

3) за підсумками інвентаризації інших (уже не системних, точкових) різниць визнання доходів і витрат у часі вилучити відповідні норми, що ускладнюють облік, без зміни підсумкової величини податкової бази по податку на прибуток.

У цьому випадку буде збережений рівень податкової бази, оскільки йдеться про зміни тих правил обліку доходів і витрат, які впливали на розмір податкової бази тільки в часі, невиправдано ускладнюючи облік.

Ліквідація тимчасових різниць за всіма цими напрямками приведе до того, що розмір податкової бази і фінансового результату діяльності організації в

конкретному звітному періоді відрізнятиметься тільки на суми постійних різниць, які відповідно до політики держави будуть:

➤ або обмежувати суми витрат, прийнятих з метою оподаткування для підтримки прав бюджетотримувачів незалежно від способів ведення бізнесу платниками податків;

➤ або реалізовувати державні преференції для підтримки найважливіших напрямів розвитку суспільства.

Отже, зазначені зміни реально дадуть змогу організаціям спиратися на дані бухгалтерського обліку

при підготовці своєї податкової звітності.

У жовтні–листопаді 2012р. Агентством стратегічних ініціатив була розроблена Дорожня карта проекту «Удосконалення податкового адміністрування» Національної підприємницької ініціативи щодо поліпшення інвестиційного клімату в Російській Федерації (табл. 2). У ній серед шести цілей виділено в тому числі такі: скорочення тимчасових і матеріальних витрат підприємців на підготовку і подання податкової звітності, сплату податків; наближення існуючих у цей час норм обліку по податку на прибуток до бухгалтерського обліку.

Таблиця 2

**ФРАГМЕНТ ДОРОЖНЬОЇ КАРТИ «УДОСКОНАЛЕННЯ ПОДАТКОВОГО АДМІНІСТРУВАННЯ» [22]**

<i>Законодавче скасування паралельного податкового обліку як обов'язкового виду обліку для суб'єктів економічної діяльності та забезпечення можливості складання податкової звітності коригуванням даних бухгалтерського обліку</i>				
<b>Підпроект / Захід</b>	<b>Інструмент реалізації</b>	<b>Ключовий результат</b>	<b>Строк</b>	<b>Відповідальний виконавець</b>
3.1. Максимально усунути застарілі, надлишкові, маловикористовувані, що не мають значних податкових наслідків, розбіжності в бухгалтерському обліку та обліку для цілей оподаткування	Федеральні закони і нормативні правові акти	Уніфікація якомога більшої кількості розбіжностей в обліку для бухгалтерських цілей і цілей оподаткування, спрощення розрахунку податку на прибуток та звітності по ньому, підготовка виправлень у статтях 253–270 ПК РФ	Березень 2013 р.	Мінфін РФ, ФПС РФ
3.1.1. Скласти повний реєстр постійних і тимчасових різниць	Дослідження	Складання повного реєстру постійних і тимчасових різниць	Грудень 2012 р.	Відповідальний за дослідження – ФПС РФ і/або Мінфін РФ
3.1.2. Провести публічне обговорення доцільності збереження або ліквідації (актуалізація) кожної з різниць із професійним співтовариством (аудитори, податкові консультанти, фінансові директори-практики)	Обговорення із професійним бізнес-співтовариством	Складання реєстру різниць, які слід ліквідувати	Лютий 2013 р.	Консультації за участю представників експертного співтовариства, ФПС РФ, «Ділова Росія» із залученням інших бізнес-асоціацій, федеральних органів виконавчої влади, професійного співтовариства (аудитори, податкові консультанти, фінансові директори-практики)
3.1.3. Підготувати виправлення до ПК РФ за участю представників експертного співтовариства, ФПС РФ, «Ділової Росії» із залученням інших бізнес-асоціацій, федеральних органів виконавчої влади, професійних співтовариств (аудиторів, податкових консультантів, фінансових директорів-практиків)	Федеральні закони і нормативні правові акти	У ПК РФ внесені зміни, що виключають необхідність ведення паралельного податкового обліку	Березень 2013 р.	Мінфін РФ, ФПС РФ
3.2. Зробити основним і єдиним обов'язковим інструментом для розрахунку податку на прибуток реєстри бухгалтерського обліку, доповнені реєстрами розрахунків і коригувань даних для цілей оподаткування	Федеральні закони і нормативні правові акти	Спрощення й здешевлення обліку господарської діяльності підприємства	Січень 2013 р.	Мінфін РФ, ФПС РФ

Підпроект / Захід	Інструмент реалізації	Ключовий результат	Строк	Відповідальний виконавець
3.2.1. У разі, якщо в регістрах бухгалтерського обліку міститься недостатньо інформації для визначення податкової бази, дозволити платнику податків самостійно доповнити застосовані реєстри бухгалтерського обліку додатковими реквізитами для відображення коригувань, необхідних для визначення податкової бази	Федеральні закони і нормативні правові акти	Зниження навантаження на адміністрування податку на прибуток організацій	Січень 2013 р.	Мінфін РФ, ФПС РФ
3.3. Внести відповідні зміни в гл. 25 ПК РФ	Федеральні закони і нормативні правові акти	Законодавче закріплення ліквідації паралельного обліку. Статтю 313 ПК РФ викладено в такій редакції: « <b>Стаття 313. Особливості обліку для цілей оподаткування. Загальні положення.</b> Платники податків обчислюють податкову базу за підсумками кожного звітного (податкового) періоду на основі даних бухгалтерського обліку. В разі, якщо в регістрах бухгалтерського обліку міститься недостатньо інформації для визначення податкової бази відповідно до вимог цієї глави, платник податків має право самостійно доповнювати застосовані реєстри бухгалтерського обліку додатковими реквізитами для відображення коригувань, необхідних для визначення податкової бази, або вести самостійні аналітичні реєстри для відображення коригувань, необхідних для визначення податкової бази». За текстом глави 25 ПК РФ слова «податкового обліку» замінити словами «аналітичного обліку», а слова «документи податкового обліку» замінити словами «первинні облікові документи» у відповідних відмінках. Статтю 314 ПК РФ вилучено. У статті 253–270 ПК РФ внесено зміни з урахуванням реалізованих заходів	Березень 2013 р.	Мінфін РФ

**ОСОБЛИВОСТІ МЕХАНІЗМУ  
ПОДАТКОВИХ РІЗНИЦЬ В УКРАЇНІ**

Поряд із розрахунками відстрочених податкових активів і зобов'язань із метою фінансової звітності в Україні з 2013 р. регламентовано механізм податко-

вих різниць для складання декларації з податку на прибуток. При цьому розраховують не тільки тимчасові, а й постійні різниці.

Порівняння підходів за Податковим кодексом України і відповідно до МСФЗ 12 «Податки на прибуток» наведено в табл. 3.

Таблиця 3

**ВІДПОВІДНІСТЬ ВИЗНАЧЕНЬ ПОДАТКОВИХ РІЗНИЦЬ  
ЗА ПОДАТКОВИМ КОДЕКСОМ УКРАЇНИ І МСФЗ 12**

Згідно з ПКУ	Згідно з МСФЗ 12
<b>Податкова різниця</b> – різниця, що виникає між оцінкою й критеріями визнання доходів, витрат, активів, зобов'язань за національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку або міжнародними стандартами фінансової звітності, та доходами і витратами, визначеними відповідно до розд. III Кодексу (п. 14.1.188)	Відсутнє
<b>Тимчасова різниця</b> – різниця, що виникає у звітному періоді й анулюється в наступних звітних податкових періодах (п. 14.1.189)	<b>Тимчасові різниці</b> – це різниці між балансовою вартістю активу або зобов'язання в балансі та їхній податковій базі. Тимчасові різниці можуть бути: а) <i>тимчасові різниці, що підлягають оподаткуванню</i> , – тимчасові різниці, які при визначенні суми оподаткованого прибутку (податкового збитку) майбутніх періодів ведуть до виникнення сум, що підлягають оподаткуванню, якщо балансова вартість активу або зобов'язання відшкодовується або погашається



Згідно з ПКУ	Згідно з МСФЗ 12
	б) <i>тимчасові різниці, що не підлягають оподаткуванню</i> , – тимчасові різниці, які при визначенні суми оподаткованого прибутку (податкового збитку) майбутніх періодів призведуть до виникнення сум, які не підлягають оподаткуванню, якщо балансова вартість активу або зобов'язання відшкодується або компенсується (п. 5)
<i>Постійна податкова різниця</i> – різниця, що виникає у звітному періоді та не анулюється в наступних звітних податкових періодах (п. 14.1.192)	Відсутнє
	<i>Податкова база активу або зобов'язання</i> – це сума, що використовується з метою оподаткування цього активу або зобов'язання (п. 6)

Складено О. Малишкіним.

Законодавчою підставою нових розрахунків є норма ст. 44 Податкового кодексу України, відповідно до якої платники податку на прибуток зобов'язані розраховувати оподатковувані доходи і витрати на основі даних бухгалтерського (фінансового) обліку. Ведення окремого податкового обліку нормами Кодексу не передбачено.

Загальні підходи до такого механізму встановлені в наказі Міністерства фінансів України «Про затвердження Положення бухгалтерського обліку «Податкові різниці» від 25.01.2011р. № 27 (далі – *Положення № 27*) [1].

Відповідно до Положення № 27:

• **податкова різниця** – різниця, що виникає між оцінкою й критеріями визнання доходів, витрат, активів, зобов'язань за положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку і доходами та витратами, визначеними податковим законодавством;

• **податковий прибуток (збиток)**<sup>1</sup> – сума прибутку (збитку), визначена за податковим законодавством по об'єкту оподаткування за звітний період;

• **постійна податкова різниця**<sup>2</sup> – різниця, що виникає у звітному періоді та не анулюється в наступних звітних податкових періодах;

• **постійна податкова різниця, що підлягає вирахуванню**, – постійна різниця, яка приводить до зменшення податкового прибутку (збільшення податкового збитку) звітного періоду;

• **постійна податкова різниця, що підлягає оподаткуванню**, – постійна різниця, яка збільшує податковий прибуток (зменшує податковий збиток)

<sup>1</sup> Слід зазначити, що в МСФЗ 12 застосовується термін «оподатковуваний прибуток (податковий збиток)», що не сумірно за суттю наведеному в Положенні № 27.

<sup>2</sup> У МСФЗ 12 не передбачено визначення постійних податкових різниць.

звітного періоду;

• **тимчасова податкова різниця**<sup>3</sup> – різниця, що виникає у звітному періоді й анулюється в наступних звітних податкових періодах.

У Положенні № 27 податкові різниці класифіковані в такий спосіб:

➤ *податкові різниці по доходу (виручці) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);*

➤ *податкові різниці в інших операційних доходах;*

➤ *податкові різниці в інших доходах;*

➤ *податкові різниці в собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг);*

➤ *податкові різниці в інших операційних витратах;*

➤ *податкові різниці в інших витратах;*

➤ *податкові різниці в надзвичайних доходах;*

➤ *податкові різниці в надзвичайних витратах.*

Отже, в основу класифікації різниць у Положенні № 27 закладено бухгалтерський підхід. Однак необхідно зазначити, що структура ПКУ не орієнтована повною мірою на такий підхід. Тому окремі статті доходів і особливо витрат перетинаються в різних групах доходів і витрат.

З метою трансформації бухгалтерської інформації платники змушені складати окремі таблиці, в яких дані бухгалтерських рахунків по доходах (клас 7) і витратах (клас 9) коригуються на суми постійних і тимчасових податкових різниць. Кількість таблиць залежить від розмірів підприємства і його господарської специфіки.

Представники Мінфіну України заявляють про переваги такого порядку розрахунку показників податкової декларації з податку на прибуток за рахунок скорочення обсягів робіт, що раніше виконувалися.

<sup>3</sup> У МСФЗ 12 передбачено визначення двох типів тимчасових різниць – тимчасові різниці, що підлягають оподаткуванню, і тимчасові різниці, які не підлягають оподаткуванню.

лися в податковому обліку (який вівся паралельно бухгалтерському).

Однак виникли нові проблеми, пов'язані з необхідністю відстеження фактів виникнення відмінностей між нормами ПКУ і П(С)БО: їхнього точного розрахунку, своєчасного й повного відображення в реєстрах податкових різниць, коректного відображення в декларації. Крім того, потрібно постійно враховувати періоди анулювання тимчасових різ-

ниць, а також вчасно і точно відображувати результати в декларації.

У зв'язку з новизною питання в Україні ще відсутні дослідження наслідків введення нового механізму – збільшення або зменшення витрат на ведення розрахунків, обліку, звітності, збільшення чи зменшення надходжень до бюджету держави.

У синтезованому вигляді зіставність позицій податкового обліку двох країн подано у табл. 4.

Таблиця 4

**ПОРІВНЯННЯ СИСТЕМИ ПОДАТКОВОГО ОБЛІКУ ПО ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК В УКРАЇНІ ТА РОСІЇ**

№ з/п	Позиції порівняння	Наявність / відсутність	
		Україна	РФ
1	Формулювання поняття (терміна) «податковий облік»	Немає	Так
2	Регламентация податкового обліку в Податковому кодексі	Немає	Так
3	Застосовувана модель податкового обліку	Вбудована із застосуванням механізму податкових різниць	Автономна
4	Наявність спеціального бухгалтерського стандарту, за яким складають декларацію з податку на прибуток	Так (ПБО № 27)	Немає
5	Обов'язковість наказу про облікову політику в платника податку	Добровільно	Обов'язково
6	Регламентация в законодавчому акті окремих первинних документів	Немає	Так
7	Регламентация в законодавчому акті окремих реєстрів обліку	Немає	Немає
8	Наявність бухгалтерського стандарту, за яким розраховують відстрочені податкові активи та зобов'язання	Так (П(С)БО 17)	Так (ПБО18/02)
9	Регламентация розрахунків податкових різниць з метою складання декларації	Так	Немає
10	Тип податкових різниць, відображуваних у фінансовій звітності	Тимчасові	Постійні, тимчасові
11	Регламентация ув'язувань даних фінансового та податкового обліку в примітках до фінансової звітності	Так	Немає

Отже, у РФ на законодавчому рівні більш докладно прописані елементи системи податкового обліку, що дає змогу сформулювати модель обліку як авто-

номну стосовно фінансового обліку. Водночас в Україні така модель виглядає як убудована з можливим застосуванням механізму податкових різниць.

**ВИСНОВКИ**

1. МСФЗ як для України, так і для Росії не орієнтовані на складання податкових декларацій, оскільки методологічні підходи до розрахунку показників фінансової та податкової звітності в багатьох випадках різні.
2. У групі країн, які в обліку застосовують систему кодифікованого права (Німеччина, Франція, Бельгія), ступінь взаємозв'язку норм фінансової та податкової звітності досить висока. Для групи країн загального права (США, Канада, Нідерланди) характерний низький ступінь такого взаємозв'язку.
3. Згідно з МСФЗ 12 «Податки на прибуток» необхідно, щоб у фінансовому обліку і фінансовій звітності розраховувалися та відображувалися тільки тимчасові податкові різниці з визначенням відстрочених податкових активів і зобов'язань.

4. Підзаконним нормативним актом в Україні є Положення бухгалтерського обліку «Податкові різниці» від 25.01.2011 р. № 27. У ньому встановлено загальні підходи до введення механізму податкових різниць з метою складання декларації.

5. В Україні з метою трансформації бухгалтерської інформації платники податків змушені скласти окремі таблиці, в яких дані бухгалтерських рахунків по доходах (клас 7) і витратах (клас 9) коригуватимуться на суми постійних і тимчасових податкових різниць. Кількість таблиць залежить від розмірів підприємства і його господарської специфіки.

6. В Україні виникли нові проблеми, пов'язані з необхідністю відстеження фактів виникнення відмінностей між нормами ПКУ і П(С)БО: їх точного розрахунку, своєчасного й повного відображення в реєстрах податкових різниць, коректного заповнення декларації.

7. З методологічних позицій український варіант механізму податкових різниць суперечить загальноприйнятим у міжнародній практиці підходам до розрахунків і обліку податкових різниць.

8. У Російській Федерації активно пророблюється варіант зближення бухгалтерського (фінансового) і податкового обліку шляхом повної ліквідації в Податковому кодексі тих відмінностей, які призводять до виникнення тимчасових оподатковуваних і вираховуваних різниць. Спрощення податкового обліку і надання можливості використання документів бухгалтерського обліку при підготовці й поданні податкової звітності – тренд найближчого майбутнього, надзвичайно актуальний як з наукового, так і з практичного погляду, причому вигідний як платникам податків, так і державі.

9. У РФ використовується автономна модель обліку стосовно фінансового обліку. Водночас в Україні така модель виглядає як вбудована з можливим застосуванням механізму податкових різниць.

#### **ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА**

1. **Про затвердження** Положення бухгалтерського обліку «Податкові різниці»: наказ Міністерства фінансів України від 25.01.2011 р. № 27.

2. **Основные** направления налоговой политики до 2015 года [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.minfin.ru>

3. **Положение** по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» (ПБУ 18/02): приказ МФ РФ от 19.11.2002 г. № 114н [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_111060](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_111060)

4. **Гейер Е.С.** Институциональный подход к проблеме взаимосвязи систем бухгалтерского учета и налогообложения / Е. Гейер // Тезисы выступлений на XI междунар. науч. конференции «Экономические теории как основа развития бухгалтерского учета, анализа и контроля». – Житомир: ЖДТУ, 2012. – С. 113–115.

5. **Гура Н.** Визнання об'єкта оподаткування податком на прибуток за Податковим кодексом України / Н. Гура // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 5. – С. 22.

6. **Ловінська Л.** Облік податкових різниць у системі реєстрів журнально-ордерної форми / Л. Ловінська, І. Белоусова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – № 4. – С. 7–24.

7. **Акулич М.** Налоговый учет и отчетность / М. Акулич. – СПб: Питер, 2009.

8. **Андрюченко А.В.** Учет и аудит расчетов по налогу на прибыль / О.В. Андрюченко, И.Е. Гейнеман. – Томск: Издательство «Курсив», 2004.

9. **Бодрова Т.В.** Теория и методология формирования системы управленческого учета для целей налогообложения / Т.В. Бодрова: дис. на соискание науч. степени доктора экон. наук. – Орел, 2008.

10. **Налоговый** учет и аудит: состояние и развитие: [монография]; под. ред. проф. Н.Т. Лабынцева. – Ростов-на-Дону: РИЦ РГЭУ (РИНХ), 2010.

11. **Панков В.В.** Методы учета отложенных налогов / В.В. Панков, В.Б. Лаврушина // Международный бухгалтерский учет. – 2008. – № 11.

12. **Лабынцев Н.Т.** Налоговый учет в России: состояние и перспективы развития / Н.Т. Лабынцев, Е.С. Цепилова // Сб. науч. трудов Киевского национального экономического университета имени Вадима Гетьмана. – К., 2013.

13. **Цепилова Е.С.** Теория прибыли в бухгалтерском учете и налоговом контроле / Е.С. Цепилова // Тезисы выступлений на XI междунар. науч. конференции «Экономические теории как основа развития бухгалтерского учета, анализа и контроля». – Житомир, ЖДТУ, 2012. – С. 203–204.

14. **Информационное** обеспечение управления государственными финансами. Ч. II; под общ. ред. Ф.О. Ярошенко. – М., 2010.

15. *Податковий* кодекс України, прийнятий Верховною Радою України 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>
16. *О введении* в действие Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности на территории Российской Федерации: приказ Министерства финансов РФ от 25.11.2011 г. № 160н [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.minfin.ru>
17. *Сухарев И.Р.* Значение введения МСФО в России / И.Р. Сухарев // Бухгалтерский учет. – 2012. – №3. – С. 10.
18. *Previts G.J.* Global History of Accounting, Financial Reporting and Public Policy: Europe / G.J. Previts, P. Paul Walton, P.A. Wolnizer // Emerald Group Publishing. – 2010. – 302 с. – ISBN 0857246712.
19. *Национальная* организация по стандартам финансового учета и отчетности [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [http://www.nsfo.ru/item.php?doc\\_id=1278](http://www.nsfo.ru/item.php?doc_id=1278)
- &sec\_id=1
20. *Налоговый* кодекс РФ: Часть 1 от 31.07.1998 г. № 146-ФЗ. Часть 2 от 05.08.2000г. №117-ФЗ [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/popular/nalog>
21. *Лапина О.Г.* Сближение бухгалтерского и налогового учета – современная тенденция / О.Г. Лапина // Современная налоговая система: состояние и перспективы (национальный и международный опыт): – Сб. статей II Междунар. науч.-практ. конференции 30 ноября 2012 г. – М., Финуниверситет. – 2012.
22. *Агентство* стратегических инициатив по продвижению новых проектов [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.slideshare.net/ASI-12/ss-15170267>
23. *Мальшкин А.И.* Анализ методических подходов к определению налоговых разниц по налогу на прибыль / А.И. Мальшкин // Междунар. сб. научн. работ. – Вып. 2 (23). – Житомир, 2012. – С. 487–499.

В Украине наметились две новые тенденции в развитии учета по налогу на прибыль. С одной стороны, в практику предприятий входят международные стандарты финансовой отчетности. С другой – расчет налога на прибыль в целях составления налоговой декларации должен быть построен на данных бухгалтерского учета плательщика налога. В целях согласования требований МСФО и/или национальных стандартов (П(С)БУ) с требованиями Налогового кодекса Украины в части расчета налога на прибыль планируется ввести механизм налоговых разниц. В статье проанализированы следующие аспекты: взаимосвязь (бухгалтерской) финансовой и налоговой отчетности; международная практика применения МСФО в контексте налогообложения прибыли предприятий; состояние внедрения международных стандартов учета в Украине и России; особенности механизма налоговых разниц в Украине и России. Сделаны выводы, что вводимый в Украине механизм расчетов с целью составления декларации по налогу на прибыль предполагает использование не только временных, но и постоянных разниц, что противоречит общепринятым в международной практике подходам к расчетам и учету налоговых разниц.

**Ключевые слова:** *налоговый учет, бухгалтерский (финансовый) учет, бухгалтерская (финансовая) отчетность, налоговая отчетность, международные стандарты финансовой отчетности.*

There are two new trends in the development of accounting for income tax in Ukraine. From one side Ukrainian enterprises began to practice the international financial reporting standards. From other – the income tax computation in order to complete tax declaration should be based on the tax payer accounting data. There is planned to implement tax differences approach in order to match requirements of IFRS and / or National Standards with Tax Code of Ukraine. In the present work analyzed features of: connections between financial and tax accounting, international experience of using IFRS in context of taxation of enterprises, situation with implementation of International accounting standards in Ukraine and Russia, tax difference approach features in Ukraine and Russia.

The conclusion is that local way of income tax computing is to use not only temporary but also constant differences – which contradicts international practice.

**Keywords:** *tax accounting, financial accounting, accounting (financial) statements, tax statements, international financial reporting standards.*