

УДК 657.1

ПОДАТКОВІ РІЗНИЦІ-2: СТАРІ ПРОБЛЕМИ В НОВОМУ ФОРМАТІ

НІНА ДОВГОПОЛ,

канд. екон. наук, доцент
кафедри економічної кібернетики
Харківського національного
університету радіоелектроніки,

МАКСИМ НЕСТЕРЕНКО,

магістр бухгалтерського обліку
і аудиту, здобувач кафедри
економічної теорії Харківського
національного університету
ім. В.Н. Каразіна, економіст-
аналітик газети «Податки
та бухгалтерський облік»

У статті здійснено порівняльний ретроспективний і перспективний аналіз вітчизняної практики впровадження обліку податкових різниць, порушено питання його практичної доцільності. Обстоюється необхідність предметного розмежування фінансового та податкового обліку, недопущення того, щоб фінансова звітність виконувала фіскальну функцію. Наведено деякі додаткові податкові різниці, внесено пропозиції щодо їх законної мінімізації.

Ключові слова: податкові різниці, ПБО 27, П(С)БО 17, оподатковуваний прибуток, принципи бухгалтерського обліку.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Як відомо, з початку 2013 р. Уряд реанімував горезвісний облік податкових різниць. Про те, що цей уже підзабутий бухгалтерами вид обліку знову потрібно буде вести, стало відомо ще наприкінці 2010 р., після того як був прийнятий Податковий кодекс України. Спочатку планувалося, що «нове-старе» нововведення набуде чинності з 2012 р., проте вже звична для України практика виходу підзаконних актів із запізненням призвела до того, що введення обліку податкових різниць було відкладено на рік. Нарешті, з нового року із набуттям чинності прийнятого ще в січні 2011 р. ПБО 27 реанімація податкових різниць набула остаточної форми.

Мета статті – простежити динаміку розвитку теми обліку податкових різниць у ретроспективі та перспективі, а також визначити сучасну сутність податкових різниць у вітчизняному обліку, їх значення і доцільність визначення.

ЗГАДАЄМО ІСТОРІЮ

Перша осмислена спроба впровадження у вітчизняну облікову систему методики обліку податкових різниць була зроблена в наказі Мінфіну «Про затвердження Положення про порядок розрахунку податкових різниць за даними бухгалтерського

обліку» від 29.12.2006 р. №1316, до якого додавалися відповідна форма розрахунку податкових різниць, що являла собою додаток до форми №5 «Примітки до річної фінансової звітності», а також **Методичні рекомендації про складання регістрів бухгалтерського обліку податкових різниць, валових доходів і валових витрат** від 29.01.2007 р. № 45.

Тоді прийняття зазначених документів мало великий резонанс і викликало шквал критики з боку фахівців. Мета прийнятих документів полягала в тому, щоб покласти на платника податку на прибуток обов'язок складання документа, в якому б явно простежувалися всі причини та всі складові різниці між величиною облікового прибутку, яка відображувалася у Звіті про фінансові результати, з одного боку, і величиною об'єкта оподаткування, який розраховується та декларується, – з іншого [1]. Отже, бухгалтерський показник трансформувалася в податковий, що, безумовно, дало контролюючому органу додаткові можливості впливу на суб'єктів господарювання.

Більше того, міфологічним «зближенням» бухгалтерського і податкового обліку (а по суті постановкою першого на службу другому) «перекручується сама суть міжнародно-орієнтованого бухобліку, покликаною регулювати подання фінансової інформації не внутрішнім, а зовнішнім користувачам за до-

помогою подання відповідних звітів», у результаті чого «бухгалтерія з неупередженого інструмента, покликаною об'єктивно відображувати фінансовий стан, стала швидко перетворюватися в знаряддя тотального держконтролю і фінансового виснаження суб'єктів господарювання». Передбачуване зближення обліків і забезпечення в примітках до фінансової звітності інформації про розбіжності між бухгалтерськими та податковими показниками в детальному розрізі грало на руку тільки одному заінтересованому користувачеві – контролюючим органам, оскільки допомагало їм більш детально «прошерстити» кожну цифру для фіскальних потреб держави [2, с. 3].

Примітно, що прийняттю Положення № 1316 передувало «пілотний проект» з так званої апробації передбачуваної методики обліку податкових різниць на підприємствах деяких областей. Результат був цікавим: «на жодному підприємстві з тих, що проводили апробацію, **сума податкового прибутку, розрахованого при апробації, не збігалася із цим показником у Декларації з податку на прибуток**. Такі розбіжності є *втратами бюджету*, наприклад, за 6 місяців у семи підприємств вони становили близько 50 млн грн. Ця обставина свідчила про **відсутність на практиці чіткої системи визначення об'єкта обкладання податком на прибуток**» (див. п. 3 листа Мінфіну від 11.05.2007 р. № 31-34000-30-5/9663 і п. 3 листа Мінфіну від 12.06.2007 р. № 31-34000-30/23-4128/4419). У цьому, м'яко кажучи, нелогічному листі Мінфін просто вивернув навиворіт реальність, оголосивши розбіжності між розрахунковим прибутком і прибутком, визначеним відповідно до Закону «Про оподаткування прибутку підприємств», втратами бюджету. Тобто спрощення і зближення обліків, як декларувалося, на практиці обернулося банальними переплатами за рахунок бухгалтерської методики, яка накладалася на податковий облік.

Нарешті, розбіжності між розрахунковими показниками прибутку стали причиною оголосити про відсутність системи визначення об'єкта обкладання податком на прибуток. І це було зроблено в 2007 р., коли відсвяткував свій 10-літній ювілей Закон про оподаткування прибутку підприємств! Незрозуміло було одне – яка роль приділяється цьому Закону ав-

торами ідеї про визначення оподатковуваного прибутку, якщо згідно з п. 2 Положення № 1316 валові доходи та витрати розраховувалися за формулою «бухоблік +/- податкові різниці». Уже значно пізніше, а саме під час обговорення проекту Податкового кодексу, авторський колектив, у який увійшли в тому числі деякі із тих, хто брав участь у впровадженні Положення № 1316, знову зазвучало, що Закон про податок на прибуток не визначає методологію податкового обліку та не регламентує методику його ведення, отже, **суб'єкти господарювання складають необхідні податкові розрахунки на свій розсуд**. Подібний підхід призводить до **відсутності зв'язку доходів і витрат із прибутком, до можливості маніпулювати даними податкового обліку у визначенні валових доходів та валових витрат**. Наслідки – штучне формування збитків бізнесом, з одного боку, і необґрунтоване донарахування податкових зобов'язань податківцями – з іншого [3].

Цікаво, що мали на увазі автори зазначеної цитати, якщо в українських податкових реаліях існувало чітке визначення складу доходів і витрат, які визначалися для розрахунку оподатковуваного прибутку, і про яку додаткову методологію вони говорили. Якщо й «був відсутній зв'язок» між бухобліковим прибутком і податковообліковими доходами та витратами, то не тому, що підприємства визначали податкові розрахунки «на свій розсуд», а тому, що в податковому обліку прибутку застосовувався метод «першої події», а в бухобліку – метод нарахувань (порівняльний аналіз ефективності застосування цих методів ми вже публікували на сторінках журналу) [4]. Розбіжності також існували за рахунок додаткових обмежень на «податкові» витрати порівняно з «бухгалтерськими», більша частина яких була перенесена у Податковий кодекс. Вирішити цю проблему можна тільки через зняття в податковому законодавстві обмежень на витрати, а не визначення оподатковуваного прибутку віртуальним розрахунковим шляхом.

Очевидно, що проблема розбіжності розрахункового прибутку, яка виникла, з реальною була викликана не відсутністю системи визначення об'єкта оподаткування, а абстрактністю самої методики визначення розрахункового прибутку. Як справедливо зазначали І. Чалий та О. Кірш, «методологія з певними

ознаками досить явної шкоди призвела до появи у фінансових звітах показників, які осмисленому аналізу піддаються не завжди. Податкові різниці живуть якимось окремим, досить дивним життям, рівновіддаленим від усіх реальних обліків. Неадекватність звітних даних здатна ввести в оману навіть «досвідчених» фахівців... У підсумку «зближення методологій» (бухгалтерського і податкового обліку. – Прим. Авт.) призведе до такого:

- бухгалтерський облік ускладниться та буде націленим на виконання фіскальної функції;
- податковий облік «забухоблікується», ускладниться також, остаточно заплутається, а всі щілини із бухстандартів, які почнуть вливати на обкладання, будуть заповнені директивами ДПАУ і Мінфіну, якій нею керує;
- несерйозне ставлення до бухобліку, яке він з тими, як зараз, стандартами, може, і заслужив, обернеться штрафами, пов'язаними вже з оподаткуванням» [5].

Майже аналогічні прогнози впровадження ПБО 27 висловлює також О. Малишкін, зазначаючи насамперед збільшення витрат фінансових і тимчасових ресурсів на ведення третього виду обліку за рахунок складання додаткових проміжних реєстрів, більшу ймовірність помилки через велику трудомісткість, витрат на навчання персоналу, зміни програмного забезпечення і, можливо, штрафів за помилки в розрахунку та відображенні податкових різниць [6, с. 46–47].

Виходячи із цього варто попередньо зробити висновок, що сама ідея обліку податкових різниць у вітчизняних реаліях виглядала як поле парадоксів і мала під собою яскраво виражене фіскальне підґрунтя. Визнання за розрахунковим прибутком статусу оподаткованого давало змогу поставити резонне запитання: а що тоді розраховується за Законом про податок на прибуток? Адже незважаючи на те, що валові доходи і витрати визначалися через «податкові різниці», окремий податковий облік відповідно до Закону все одно залишався (п. 1 Положення № 1316). Отже, на практиці замість одного «зближеного обліку» підприємства отримали цілих три обліки, показники яких потрібно було хоч якось узгодити між собою.

Причому Мінфін сам визнавав, що розрахунковий прибуток і прибуток за Законом на жодному з «пілот-

них» підприємств не збіглися. Здавалося б, такий результат мав би свідчити про неспроможність методики, але Мінфін цей недолік перетворив у переваги, оголосивши розбіжності «втратами бюджету». Справа навіть не в розбіжності показників у принципі: відмінності бухгалтерського прибутку від податкового – це нормальний і вже звичний для українських бухгалтерів факт, а от виникнення **двох податкових прибутків** – за законом і через різниці – дійсно мало величезні негативні наслідки, адже потрібно думати, що «правильним» податковим прибутком завжди оголошувався більший.

Наслідки «задвоєння» податкових прибутків влучно описав О. Кірш: «Щоб не отримувати два різні оподатковувані прибутки (а це могло спричинити ну дуже цікаві наслідки), підприємства легко знайшли вихід: податкові різниці вважали дорогою назад – як різницю між прибутком за законом та прибутком за бухобліком, потім урочисто додавали ці різниці до бухгалтерського прибутку – і, природно, виходили (до загального і, головне, безпечного задоволення) на прибуток за законом. Ті, хто рахував різниці так, як було визначено положенням, очікували нікому не потрібні суперечності – через два різні об'єкти обкладання – з місцевою податковою» [7]. До слова, і зараз поява двох податкових прибутків цілком можлива, адже згідно з ПКУ основною є формула, наведена в ст. 134, тобто доходи мінус витрати, а ПБО 27 намагається зробити основний розрахунок на податковий прибуток через податкові різниці [6, с. 45].

Такі міркування наводяться нами тому, що, як ми побачимо далі, вони, нехай і меншою мірою, мають неминує значення й нині. Викликано це тим, що сама ідея податкових різниць в Україні – свого роду нонсенс в обліковій практиці, оскільки у вітчизняному варіанті воно містить у собі постійні податкові різниці, розрахунок яких взагалі не передбачено МСБО.

НОВЕ ЯК ДОБРЕ ЗАБУТЕ СТАРЕ

Не дивно, що за кілька років, які пройшли після скасування Положення № 1316, ситуація у вітчизняному бухобліку навряд чи могла кардинально змінитися, тому низка старих проблем «перекочувала» зі старого положення в нове ПБО. Насамперед варто звернути увагу, що ПБО 27, як і Положення № 1316,

пропонує визначати податкові різниці за доходами і витратами, а не за балансовими залишками, як МСБО 12 (фактично ідентична цій вимозі МСБО також методологія П(С)БО 17). Відповідно до цієї методології «тимчасові різниці визначаються з урахуванням балансової вартості активу або зобов'язання» (див. п. 54 П(С)БО 12).

Проблема невідповідності П(С)БО 27 цій методології полягає в тому, що і МСБО 12, і П(С)БО 17 оперують винятково *тимчасовими* податковими різницями як різницями між балансовою вартістю активів та їхньою податковою базою. Поняття *постійної* податкової різниці в цій методиці в принципі неможливе, оскільки порівнювати по суті нічого. Це поняття є вітчизняним винаходом, що полегшує податковим органам отримання інформації про те, які потрібно «закручувати гайки», тобто які «бухгалтерські» доходи і витрати треба «підкрутити» у податковому обліку, щоб забезпечити збільшення оподаткованого прибутку.

Почасти саме через надмірну «фіскалізацію» бухгалтерського «дохідно-витратна» модель визначення податкових різниць була МСФЗ заборонена. Річ у тім, що вона «відповідає на «улюблене» запитання податкових інспекторів: **чому оподатковуваний прибуток не дорівнює прибутку до оподаткування? Ця модель не застосовується з 1996 р.** ... Завдання фінансової звітності – не в підготовці інформації про те, чому оподатковуваний прибуток відрізняється від прибутку до оподаткування, а в тім, щоб **показати зацікавленим користувачам майбутні наслідки застосування двох різних облікових політик для фінансової і податкової звітності**» [8]. Із цим завданням прекрасно можна впоратися й без ПБО 27, адже для його вирішення бухгалтер має у своєму розпорядженні механізми розрахунку та обліку відстрочених податкових активів і відстрочених податкових зобов'язань (рахунки 17 і 54), які, нагадаємо, визначаються винятково на основі розбіжностей за рахунок тимчасових податкових різниць.

Виходить, що горезвісне ПБО 27 впроваджується винятково заради відстеження саме постійних податкових різниць і можливості додаткового фіскального тиску за рахунок зроблених на основі отриманої інформації роз'яснень і вимог. До такої ситуації цілком застосовні висновки, які зробили щодо Положення № 1316 І. Чалий і О. Кірш: «Де-факто українському

бухгалтеру роблять пропозицію, від якої неможливо відмовитися, – працювати на фіскальні державні органи... Схоже, що бухгалтерське чиновництво намірилося винайти для наших підприємств власний (триколісний) бухгалтерський велосипед – у той час як увесь світ уже їздить на бухгалтерських мерседесах» [5]. Практично аналогічний прогноз наслідків впровадження ПБО 27 дає О. Малишкін: «Механізм податкових різниць за методикою Мінфіну, як показують дослідження, спрямований насамперед на посилення контрольних функцій з боку державного податкового органу. Податкові інспектори отримають інструмент перевірки і контролю статей декларації платника податків, чого не було раніше» [6, с. 46].

Цікаво, що Мінфін, відповідаючи на критику, користується практично ідентичними 2007 р. аргументами: зазначає, що ПБО 27, як і Положення № 1316, не належить до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, а є спеціальним нормативно-правовим актом із «зближення» бухгалтерського та податкового обліку (див. лист Мінфіну від 11.05.2011 р. №81-08410-07-10/12036, порівн. листи Мінфіну від 12.06.2007 р. № 31-34000-30/23-4128/4419, від 11.05.2007 р. № 31-34000-30-5/9663). У цьому листі податкові органи вважають, що ПБО 27 «удосконалює нормативно-методологічне забезпечення бухгалтерського обліку щодо розширення його інформаційних можливостей для складання податкової звітності».

Однак, схоже, бухгалтери в такі запевняння вже не вірять, адже й раніше Мінфін стверджував, що Положення № 1316 забезпечує оптимальний підхід до визначення бази обкладання податком на прибуток, і заперечував, що його застосування суттєво збільшить обсяг роботи бухгалтера (див. лист від 28.03.2007 р. № 31-34000-10-11/6130). Автори колективної статті намагаються довести ствердженню в листі думку, що Податковий кодекс зведе податкові різниці до мінімуму, приведе цей показник до рівня розвинених країн [3]. Проте навряд чи кількість податкових різниць має визначальне значення в оптимізації обліку, йдеться про те, які податкові різниці варто відображувати в обліку українським бухгалтерам. Річ у тім, що скасування методу «першої події» стосувалися усунення тимчасових податкових різниць, на які взагалі-то особливих скарг не було, адже

аванс, відображений у доходах у податковому обліку, рано чи пізно за відвантаженням буде відображений у доходах і в бухобліку.

Основною «перехідною проблемою» ПБО 27 з Положення № 1316 є те, що збережено нікому (крім, природно, податківців) не потрібний облік *постійних* податкових різниць, оскільки обмеження на відображення витрат у податковому обліку (за рідкісним винятком, наприклад 50%-не обмеження для витрат на придбання ПММ) у Податковому кодексі збережені. Постійні податкові різниці стають тією ложкою дьогтю, що псує МСБО-ву «бочку меду», і знову виникає запитання: навіщо «винаходити велосипед» із ПБО 27, якщо вже є П(С)БУ 17?

Мабуть, ПБО 27 розробляли винятково заради обліку постійних податкових різниць, оскільки ніякої додаткової користі крім цих умовних показників воно в собі не несе і, власне кажучи, – не потрібне користувачам фінансової звітності. Однак, схоже, практична доцільність ведення обліку податкових різниць для Міфіну стає з ніг на голову, обертається фіскальною доцільністю. У листі Мінфіну від 21.09.2012 р. № 31-08410-07-10/23105 зазначено, що додаток до П(С)БО 17 не є обов'язковим для застосування (хоча раніше в листі від 18.01.2011 р. № 31-34020-07-27/23-8730/154 Мінфін висловився більш конкретно, а саме зазначив, що прийняття ПБО 27 ніяк не позначиться на застосуванні П(С)БО 17). У цьому листі також ідеться про те, що після набуття чинності ПБО 27 до П(С)БО 17 будуть внесені зміни! Іншими словами, пропонується ламати здорове П(С)БО 17 (яке відповідає МСБО 12), щоб воно було схоже на нездорове ПБО 27, у чому виявляється добре знайомий вітчизняним бухгалтерам принцип українського бухобліку «правою рукою за ліве вухо» або «кругле носити, а квадратне котити».

Можна тільки дивуватися, з якою завзятістю (гідною кращого застосування) деякі автори наполягають на необхідності повернення в П(С)БО 17 поняття «постійної податкової різниці», вказуючи на те, що такі різниці також мають відображатися у фінансовій звітності [9]. Залишається тільки запитати: Навіщо? Які висновки можуть зробити виходячи з показників постійних податкових різниць користувачі звітності? Розрахунок тимчасових податкових різниць має сенс, оскільки вони впливають на поточні платежі з податку на прибуток (для цього в Балансі передбачено субрахунок 917 і рахунок 54) і рядки

відстрочених податків (1045 та 1500), а також окремо виділяються розрахунки за поточним податком на прибуток (рядок 1136 та 1621).

Показник витрат по податку на прибуток (оборот за дебетом рахунку 98), який визначається завдяки відстроченим податкам, вказує не на суму сплаченого у звітному періоді податку на прибуток, а забезпечує рівномірність відображення цього виду витрат, що дає змогу уникнути циклічних впливів і збільшити достовірність показника бухгалтерського прибутку. Постійні різниці лише свідчать (та й то дуже приблизно) про те, які відмінності податкове законодавство має від бухоблікових правил, однак такі різниці в остаточному підсумку відображаються в показниках прибутку (збитку), тому виділення цієї розбіжності у звітності окремо відволікає увагу користувача. Принципу повного висвітлення можна дотриматися і без окремого відображення постійних різниць.

Якщо механізм обліку тимчасових різниць дає змогу відстежити розбіжність у часі між фактичним здійсненням господарської операції та її впливом на податковий прибуток у майбутньому і за рахунок цього «прорахувати» передбачуваний вплив правил оподаткування на реальні ресурси підприємства, то постійні різниці нічого подібного не забезпечують. Наприклад, якщо ми нарахували резерв сумнівних боргів у звітному періоді, то ми знаємо, що переплатили податок на прибуток за рахунок невідображення витрат, тому маємо відстрочений податковий актив і у передбачуваному періоді списання безнадійної дебіторської заборгованості зможемо заплатити менше податку на прибуток і заощадити реальний ресурс – кошти. Однак якщо ми у звітному періоді нарахували, приміром, 12 000 грн витрат на «культурно-масові» відрахування в профспілку (згідно із ст. 44 Закону про профспілку), але відповідно до правил абз. «б» пп. 138.10.6 ПКУ маємо право на відображення тільки 10 000 грн, то нам немає ніякої користі від постійної податкової різниці в розмірі 2 000 грн, оскільки переплата податку на прибуток (яка виникла через заборону на відображення витрат понад ліміт) уже ніколи не буде компенсована [10].

Виходячи з викладеного, застосовувана в п. 1 розд. III ПБО 27 екстраполяція на постійні різниці класифікації *тимчасових* податкових різниць на *ті, які підлягають вирахуванню*, та *ті, які підлягають оподаткуванню*, на нашу думку, некоректна. Адже

визначення, наведені в п. 3 П(С)БО 17, свідчать саме про те, що **такі різниці рано чи пізно анулюються**, в обох випадках йдеться про податкові різниці, що впливають на податковий прибуток у **майбутніх** звітних періодах. Усупереч цьому, коли йдеться про **постійні** різниці, то вони впливають на оподатковуваний прибуток у **нинішньому** звітному періоді (п. 3 розд. І ПБО 27), а відображення такої інформації у фінансовій звітності недоцільне з однієї простої причини – **така інформація є нерелевантною і тому не впливає на рішення користувачів звітності**.

Автори колективної статті, аналізуючи причини провалу Положення № 1316 (з останнього листа Мінфіну можна зробити висновок, що ПБО 27 може піти в зазначеному напрямі), зазначають: «Прихильники ідеї визначення податкового прибутку за даними бухгалтерського обліку отримали з тієї історії такі уроки:

- по-перше, достовірність визначення податкового прибутку залежить від механізму його розрахунку, закладеного в законодавстві про оподаткування прибутку, і можливостей забезпечити реалізацію цього механізму в системі бухгалтерського обліку;

- по-друге, прибуток як об'єкт оподаткування має бути максимально наближений до фінансового (бухгалтерського) прибутку з мінімально економічно обґрунтованою відмінністю» [3].

Ці істини добре відомі, от тільки ні однієї, ні іншої мети ПБО 27 не досягає, оскільки те, в чому теоретики вбачають «економічно обґрунтовану відмінність» на практиці виявляється нічим іншим, як сваволею контролюючих органів і появою роз'яснень, що намагаються обмежити витрати в податковому обліку скрізь, де це тільки можливо.

Можна навести конкретний приклад щодо витрат на гарантійний ремонт і обслуговування, які є витратами подвійного призначення відповідно до пп. 140.1.4 Податкового кодексу, тобто включаються до витрат при дотриманні певних умов. Однак з економічного погляду абсолютно однаково, хто є отримувачем послуг з гарантійного ремонту або обслуговування, – фізична чи юридична особа. В обох випадках у постачальника виникають передбачені законом гарантійні зобов'язання, які потрібно виконувати, отже, здійснювати витрати [11]. Однак податківці раптом вирішили по-іншому і заявили, що надання права юридичним особам включати до складу витрат

будь-які витрати на гарантійний ремонт (обслуговування) або гарантійні заміни товарів **може дати можливість використання ними додаткових схем відхилення від оподаткування та мінімізувати свої податкові зобов'язання, що призведе до втрат бюджету** (див. лист ДПСУ від 11.11.2011 р. № 2598/5/15-1316).

Абсурдність такого роз'яснення очевидна, напевно, всім, адже якщо міркувати подібною логікою, то будь-яке декларування витрат – це втрати бюджету. Однак подібних необґрунтованих спроб у вітчизняній практиці дуже багато, і часто навіть суди не допомагають платникам відновити справедливість. А якщо визнати справедливою логіку подібних роз'яснень податківців, то будь-які витрати в бухгалтерському обліку, не відображені в податковому обліку, потрібно буде відображувати як податкову різницю. Отримані податкові різниці при перевірці даватимуть податківцям нові ідеї щодо обмеження витрат, і ситуація повторюватиметься по колу, а точніше коло свободи для відображення витрат для платників буде увесь час звужуватися.

АНГЛОСАКСОНСЬКА МОДЕЛЬ?

Прихильники впровадження вітчизняного варіанта обліку податкових різниць часто посилаються як аргумент на те, що облік податкових різниць – це «методологічні принципи розрахунку прибутку для оподаткування на базі показників фінансової звітності, використовуваних у США, Великій Британії та інших країнах» [3], так звана англосаксонська або американська модель».

Пояснимо: у сучасній економічній науці можна виділити дві концепції співіснування підсистем бухгалтерського обліку й оподаткування: континентальну та англо-американську.

Континентальна (європейська) концепція взаємозв'язку систем бухгалтерського й податкового обліку ґрунтується на правилі: **сума балансового прибутку має дорівнювати оподатковуваній величині**.

Англо-американська концептуальна модель виходить із того, що балансовий прибуток принципово відмінний від прибутку, розрахованого з метою оподаткування. Відмінності в розумінні фінансового і податкового прибутку викликані насамперед орієнтацією фінансової звітності на інтереси широкого

кола інвесторів, тому англосаксонська модель передбачає **паралельне існування бухгалтерського і податкового обліку** [12].

У країнах із континентальною концепцією показники бухгалтерського обліку коригуються з метою оподаткування, тому зв'язок між бухгалтерським і податковим обліком досить тісний. У країнах з англосаксонською моделлю оподаткування здійснюється за особливими правилами, які не впливають на порядок бухгалтерського обліку, саме з цієї причини зв'язок обліків слабкий, а іноді – практично відсутній [13].

Отже, впроваджену в Україні методику розрахунку податкових різниць не можна віднести ні до континентальної, ні до англосаксонської моделі. Формально методика коригування бухоблікових показників для визначення оподатковуваного прибутку могла б свідчити про наближеність до континентальної моделі, однак це могло б бути, якби не горезвісні постійні податкові різниці, невідомі МСБО 12, але відомі як нашому Податковому кодексу, так і ПБО 27. Говорити про англо-американську модель у цьому разі зовсім не доводиться, оскільки пропонується ПБО 27 методика нічого спільного з англо-американською не має [14]. Тому можна погодитися з висновком І. Чалого: «Повномасштабне впровадження настільки апокрифічної методології визначення податкових різниць за ПБО 27 одночасно із застосуванням загальноновизнаної методології П(С)БО 17 може спантеличити навіть бувалого головбуха. Створюється враження, що на українських бухгалтерях хочуть ще раз перевірити методику, в якій уже давно розчарувалося світове професійне співтовариство» [15, с. 17].

Класичне узгодження показників витрат на сплату податку на прибуток і суми поточного податку на прибуток у бухгалтерському обліку описане в п. 81 МСБО 12 і п. 19.3 П(С)БО 17, а методика ПБО 27 здається в цьому випадку не просто як зайва, а як перешкода. Виходить, що облік податкових різниць у вітчизняному варіанті застряг десь на півшляху до континентальної моделі, оскільки «прихопив» своє до них доповнення і «улаштувався» у досить специфічному обліковому просторі. Судіть самі: вимогу про облік податкових різниць закріплено в податковому законодавстві, але інформація з них накопичується винятково в бухгалтерському обліку (п. 44.2 і п. 46.2 ПКУ). Платник має право (але не зобов'язаний!)

використовувати податкові різниці для визначення оподатковуваного прибутку (пп. 17.1.12 ПКУ), однак навряд чи поспішить цим правом скористатися [6, с. 43; 16, с. 33–34]. Адже два оподатковувані прибутки одержати – це не дуже зрозуміло, якщо буде покладено в обов'язок вести облік податкових різниць, то краще зворотним методом, так хоча б не помилишся!

За задумом Мінфіну ПБО 27 мало було б допомогти бухгалтеру, однак на практиці цього не відбулося, оскільки набуття чинності Положенням ніяк не вплинуло ні на методологію (правила ведення) бухгалтерського обліку, регламентовану П(С)БО, ні на встановлений ПКУ порядок вирахування об'єкта обкладання податком на прибуток (порядок складання декларації з податку на прибуток підприємства) [16, с. 33]. Іншими словами, прийняття ПБО 27 могло б бути корисним, якби облік податкових різниць замінив собою облік доходів і витрат згідно з ПКУ для визначення оподатковуваного прибутку: як кажуть, «або одно, або інше». А коли присутні одночасно обидва способи визначення: 1) за формулою «Податкові доходи» мінус «Податкові витрати» і 2) за формулою «Бухобліковий прибуток» плюс/мінус «Податкові різниці», виникає щось зовсім незрозуміле, а головне – і те, й інше не коректно.

Перехід до американської моделі оподаткування можливий, проте не у зв'язку з тим, що з початку 2013 р. українські бухгалтери отримали третій вид обліку – облік податкових різниць, а лише після того, коли відповідні зміни будуть внесені в розд. III Податкового кодексу [14]. На сьогодні проект таких змін уже зареєстрований у Парламенті [17] і він насамперед передбачає:

- включення вартості поточного ремонту основних коштів до витрат (тобто скасування 10%-го ліміту згідно з п.п. 146.11, 146.12 ПКУ);
- скасування впливу поворотної фінансової допомоги на об'єкт оподаткування (сьогодні воно регламентується пп. 135.5.5 ПКУ);
- можливість нарахування амортизації на безоплатно отримані основні засоби (ймовірно, зміни мають торкнутися не тільки пп. 136.1.16 ПКУ, а й п. 146.1 ПКУ);
- включення до витрат резерву забезпечення на виплату відпусток (очевидно, така зміна стосуватиметься насамперед не власне можливості, а моменту відображення забезпечень у «податкових» витратах

(тобто по суті йдеться про тимчасову податкову різницю), оскільки на сьогодні витрати за забезпеченнями відображаються в податковому обліку не в момент нарахування, а в момент власне здійснення витрат за рахунок списання забезпечень (така сама картина спостерігається з нарахуванням резерву сумнівних боргів) [18, с. 10];

Однак крім зазначених існує ще безліч податкових різниць. Метою цієї статті не є їх опис. Розглянемо деякі незвичайні податкові різниці, які виникають через незрозумілість законодавства або через специфічну позицію податківців.

ДЕ РІЗНИЦІ СХОВАЛИСЯ?

Після того як поспішно було прийнято новий національний стандарт бухгалтерського обліку та нові форми фінансової звітності (які підприємства зобов'язані застосовувати вже з I кварталу 2013 р.), питання про відображення у фінзвітності податкових різниць остаточно заплуталося. Раніше податкові різниці передбачалося відображувати у Звіті про фінансові результати, для чого було внесено відповідні

зміни до П(С)БО 3, і форму Звіту було доповнено спеціальними розділами IV та V для відображення податкових різниць, а також для узгодження бухгалтерського і податкового прибутку. У новій формі такого Звіту про фінансові результати (тепер він називається Звітом про сукупний дохід), затвердженому НП(С)БО 1, таких розділів немає. На сьогодні відомо лише те, що передбачувані розділи збираються додати до приміток до фінансової звітності, а це означає, що звітність по податкових різницях стане не квартальною, а річною [19].

Перелік податкових різниць поданий у Науково-практичному коментарі до Податкового кодексу під загальною редакцією М. Азарова [20, с. 277–281], однак він не є вичерпним. Цікаво, що в передбачуваному проєкті Методичних рекомендацій Мінфін допустив явну недоробку, з одного боку, визначивши кількість податкових різниць, а з іншого – дозволивши підприємствам змінювати цей перелік [6, с. 45].

Наведемо деякі досить поширені податкові різниці, які, на нашу думку, в цьому переліку не враховані (таблиця).

Таблиця

ПОДАТКОВІ РІЗНИЦІ, НЕ ЗАЗНАЧЕНІ В НАУКОВО-ПРАКТИЧНОМУ КОМЕНТАРІ ДО ПОДАТКОВОГО КОДЕКСУ

№ з/п	Облікова категорія	Податковий облік	Бухгалтерський облік	Примітка
1	Безкоштовна роздача з метою реклами або як презенти	Включається до доходу, оскільки підпадає під визначення продажу (пп. 14.1. 202 ПКУ)	Не включається до доходу, оскільки не виконуються критерії визнання доходів, надані П(С)БО15	Постійна податкова різниця викликана тим, що у вітчизняному податковому обліку безкоштовна передача товару для особи, яка її здійснила, прирівнюється до продажу такого товару за звичайними цінами (див. Узагальнюючу податкову консультацію № 281 від 05.07.2012 р. [21; 22])
2	Умовні відсотки, що нарахують на суму неповерненої поворотної фінансової допомоги	Підпункт 135.5.4 ПКУ Підлягають включенню до доходів як безповоротна фінансова допомога (пп. 14.1. 257 ПКУ)	В обліку не відображаються (лист Мінфіну від 14.11.2003 р. № 31-04200-30-25/5432)	Постійна податкова різниця викликана специфічністю плати за несвоєчасне повернення фінансової допомоги – правилом нарахування на суму такого неповернення умовних відсотків, які включають до доходу [23]
3	Суми коштів або вартість майна, отримана платником як компенсація (відшкодування) за примусове відчуження державою іншого майна платника податку у випадках, передбачених законом	Підпункт 136.1.4 ПКУ Не підлягають включенню до доходу	Підлягають включенню до доходу, оскільки пов'язані з надходженням активів, що збільшують капітал підприємства, і відображаються на субрахунках 716 «Відшкодування раніше списаних активів» та 746 «Інші доходи від звичайної діяльності»	Постійна податкова різниця викликана наявністю в податковому законодавстві пільги у вигляді можливості не включати до доходу суми компенсацій за примусове відчуження (або викуп для суспільних потреб). Така податкова різниця виникає тільки за доходами, оскільки витрати відображаються як у бухгалтерському, так і в податковому обліку. За іншими компенсаціями (пп. 136.1.5 ПКУ) така різниця не виникає, оскільки там невідображення доходу можливе тільки за умови невідображення витрат [24]

№ з/п	Облікова категорія	Податковий облік	Бухгалтерський облік	Примітка
4	Витрати на придбання ключа електронного цифрового підпису	Підпункт 145.1.1 ПКУ Підлягають амортизації як витрати на придбання нематеріального активу (Єдина база податкових знань, розділ 110.09.01)	Включаються до складу адміністративних витрат у періоді придбання ключа (п. 18 П(С)БО 16)	Тимчасова податкова різниця виникає через те, що податківці вимагають визначити такі витрати як ті, що підлягають амортизації, а такі витрати до складу витрат звітного періоду не включаються (пп. 139.1.5 ПКУ)* [25]
* На нашу думку, ключ електронного цифрового підпису є реквізитом документа, а не об'єктом обліку, тому не може розглядатися як нематеріальний актив і такі витрати включати до складу адміністративних витрат і у податковому обліку (пп. 138.10.2 ПКУ).				
5	Сума ліквідаційної вартості об'єкта основних коштів, що списується	Пункт 146.16 ПКУ Не включається до витрат, оскільки до витрат включається тільки недоамортизована частина амортизованої вартості, а ліквідаційна вартість до складу амортизованої не включається (пп. 14.1.19 ПКУ)	Підлягає включенню до витрат у складі залишкової вартості, що списується, основних коштів (субрахунок 976 «Списані активи». У подальшому при оприбуткуванні ТМЦ відображається дохід (п. 44 Методичних рекомендацій № 561)	Переважно тимчасова податкова різниця виникає через те, що в бухгалтерському обліку ліквідаційна вартість включається з витрат відображенням доходу при оприбуткуванні, а в податковому – відразу не включається до витрат [26]
6	Витрати на придбання основних коштів у офшорних нерезидентів	Пункт 161.2 ПКУ Включаються до витрат тільки в межах 85% від суми, сплаченої контрагенту з офшорним статусом*	Включаються до витрат у повному обсязі й у загальному порядку як амортизація основних коштів	Постійна податкова різниця викликана обмеженням на відображення витрат при придбанні товарів (робіт, послуг) в офшорних нерезидентів [27]
* У переліку податкових різниць, наведеному в Науково-практичному коментарі, стаття для таких різниць є, однак ми звернули увагу саме на придбання в офшорних нерезидентів основних засобів, оскільки в цьому разі податківці дозволили відображувати витрати без обліку 85%-го обмеження (див. Єдину базу податкових знань, розділ 110.09.01). Однак, на нашу думку, таке ліберальне роз'яснення податківців викликане лише утрудненням з відображення цього офшорного придбання в додатку ВО до Декларації з податку на прибуток: адже додаток вимагає відображувати 85 % від суми витрат відразу, в звітному періоді, в той час як витрати на придбання основного засобу відображатимуться по частинах – через процес амортизації. На наш погляд, немає ніяких підстав уважати, що придбання основних засобів чимось відрізняється від придбання товарів (з огляду на визначення товару, надане пп. 14.1.244 ПКУ), а амортизація чим-небудь відрізняється від інших витрат. Тому з нарахованої у звітному періоді амортизації в податковому обліку слід включати до витрат тільки 85 %. Постійна податкова різниця в цьому випадку виникатиме тому, що в бухгалтерському обліку такої об'єкт основних коштів амортизуватиметься в загальному порядку. Вважаємо, що таку податкову різницю можна усунути прийняттям суми, що дорівнює цим 15 %, як ліквідаційна вартість . Така аналогія доречна, оскільки амортизована вартість у цьому разі буде саме на суму, що дорівнює цим 15 %, меншою, ніж первісна, отже, при повній амортизації в межах 85 % можна говорити про те, що амортизована вартість дорівнює нулю, тому відбувається ліквідація об'єкта , тобто виключення його з відповідної групи в податковому обліку. Звертаємо увагу, що тут не йдеться про те, що залишок у сумі 15 % є ліквідаційною вартістю за змістом, викладеним у п. 4 П(С)БО 7. Однак прийняття такої аналогії обумовлене тим, що пп. 14.1.19 ПКУ не передбачено інших категорій, крім ліквідаційної вартості, що входять до складу первісної вартості, але включаються із вартості амортизованої. За будь-якого іншого підходу після амортизації в межах 85 % 15%-й залишок «заборонених витрат» у податковому обліку «зависне», оскільки не буде ніяких підстав для його списання. У свою чергу, це буде штучно завищувати сукупну балансову вартість (у графі 1 таблиці 2 додатка АМ), а це позначиться на 10%-му «ремонтному» ліміті. Водночас установлення ліквідаційної вартості на рівні 15%-го залишку дасть змогу дотримати норми не тільки пп. 14.1.19 ПКУ, а й пп. 145.1.4 ПКУ, відповідно до якого амортизація основних засобів здійснюється доти, поки його залишкова вартість досягне ліквідаційної.				
7	Витрати на сплату збору за спеціальне використання води (понад установленний ліміт)*	Пункт 328.8 ПКУ До витрат включається тільки та частина збору, що сплачується за спеціальне водокористування в межах установленого ліміту	До витрат включається сума нарахованого збору за спеціальне використання води в повному обсязі	Постійна податкова різниця виникає тому, що в податковому законодавстві існує обмеження на включення до витрат сум нарахованого збору [28]
* У цьому разі йдеться про «загальний» спеціальний водозбір (п. 324.1 ПКУ). Збори, які сплачують за спеціальне користування водою для потреб гідроенергетики (пп. 324.2.1 ПКУ) і водного транспорту (пп. 324.2.2 ПКУ), включають до витрат у повному обсязі.				

ВИСНОВКИ

1. Прийняття нового ПБО 27 на сучасному етапі не полегшує роботи бухгалтерів з узгодження бухгалтерського та податкового прибутку, а повторює помилки Положення № 1316, фактично приводячи до виникнення третього виду обліку. Усунення цієї проблеми можливе тільки внесенням змін до розділу III Податкового кодексу і визначенням податкового прибутку за формулою «бухгалтерський прибуток» плюс/мінус «податкові різниці», а не паралельно за цією формулою й формулою «доходи» мінус «витрати».

2. Визначення податкових різниць необхідно проводити не за доходами і витратами, а за балансовими залишками, як того вимагає МСБО 12 «Податки на прибуток».

3. Докладний облік податкових різниць призводить до появи у фінансовій звітності абсолютно абстрактних показників, які не тільки не потрібні користувачам звітності, а й уводять їх в оману. Введення методики такого обліку можна пояснити тільки необхідністю забезпечення фіскальних органів додатковою інформацією про розбіжності між податковим і бухгалтерським прибутком. Така інформація в подальшому використовується податківцями для пошуку додаткових можливостей збільшення податкового прибутку за рахунок збільшення розбіжностей з бухгалтерським (особливо відносно обмеження витрат). У результаті бухгалтерська та фінансова звітність ставиться на службу фіскальних державних органів.

4. У бухгалтерському обліку потрібно накопичувати інформацію винятково про тимчасові податкові різниці, що впливають на податковий прибуток у майбутніх звітних періодах. Інформація про постійні податкові різниці відображує вплив на податковий прибуток у нинішньому звітному періоді, тому є нерелевантною і для користувачів фінансової звітності непотрібною.

5. П(С)БО 17 «Податок на прибуток» цілком нормально справляється з визначенням податкових різниць, а ПБО 27 тільки вносить плутанину в доцільність обліку податкових різниць. Тому ПБО 27 необхідно скасувати, а П(С)БО 17 у жодному разі не «ламати» під архаїчну методику ПБО 27.

6. Прийнята в ПБО 27 методика розрахунку податкових різниць, так само як і методика Положення № 1316, не має нічого спільного з англо-американською моделлю узгодження бухгалтерського і податкового прибутку. Така методика перебуває на півшляху до континентальної моделі узгодження, однак для повного прийняття її необхідно визначити, що податковий прибуток буде розраховуватися тільки через податкові різниці. У протилежному разі неминуче виникнуть два податкові прибутки.

7. У старій фінансовій звітності податкові різниці передбачалося визначати щокварталу в складі двох додаткових розділів Звіту про фінансові результати. У зв'язку із прийняттям нового Національного стандарту «5 в 1» звітність за податковими різницями планується перенести в примітки до річної фінансової звітності.

8. Перелік податкових різниць, наведений у Науково-практичному коментарі до Податкового кодексу, є досить повним, але не вичерпним. З огляду на це необхідний додатковий аналіз господарської операції щодо наявності податкової різниці з урахуванням вимог законодавства, податкових роз'яснень, а також варіанта, який обирають, для відображення в обліку (у тих випадках, коли таких варіантів кілька).

ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА

1. «Поцілунок» Мінфіну: і перетворилася фінансова звітність у податкову... // Податки та бухгалтерський облік. – 2007. – №17. – С. 62–63.

2. **Голов С.** Ретроспективний погляд на реформування бухгалтерського обліку в Україні. Антиміфологія / С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 2. – С. 3–13.

3. **Гуцайлюк З.** Новий Податковий кодекс як альтернатива / З. Гуцайлюк, Г. Давидов, З. Задорожний та ін. // Дзеркало тижня. – 2010. – № 32. – <http://www.zn.ua/2000/2040/70328/>

4. **Довгопол Н.** Методи визнання доходів і виникнен-

ня зобов'язань у податковому обліку: оптимальний вибір для України / Н. Довгопол, М. Нестеренко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – № 6. – С. 49–57.

5. **Чалий І.** Хотіли простоти та облікової єдності? Отримайте, розпишіться... / І. Чалий, О. Кірш // Дзеркало тижня. – 2007. – №15. – <http://zn.ua/articles/49792>

6. **Малишкін О.** Механізм податкових різниць у податку на прибуток: яким він може бути / О. Малишкін // Бухгалтерський облік і аудит. – 2013. – № 2. – С. 42–48.

7. **Кірш О.** Ціна близькості / О. Кірш // Дзеркало тижня. – 2010. – № 32. – <http://www.zn.ua/2000/2040/70318/>

8. **МСФО**. 1000 примеров применения / И.В. Аверичев. – М.: Рид Групп, 2011.
9. **Бондар М.І.** Облік податкових різниць згідно з Податковим кодексом України / М.І. Бондар, В.В. Бабіч // Фінанси України. – 2011. – № 3. – С. 72–80.
10. **Нестеренко М.** «Культурно-масові» відрахування до профспілки: відображення в обліку роботодавця / М. Нестеренко // Податки та бухгалтерський облік. – 2012. – № 94. – С. 32–34.
11. **Нестеренко М.** Витрати за гарантійними зобов'язаннями перед юрособами / М. Нестеренко // Податки та бухгалтерський облік. – 2013. – № 19. – С. 29–30.
12. **Прохорова Н.А.** Проблемы взаимодействия бухгалтерского учета и налогового учета / Н.А. Прохорова, И.А. Соколова // Вестник Поволжского государственного университета сервиса. – 2010. – <http://www.sworld.com.ua/index.php/ru/economy-311/accounting-and-auditing-311/7533-problems-of-interaction-of-accounting-and-tax-accounting>
13. **Кругляк З.И.** Генезис отсроченных налогов как учетной категории / З.И. Кругляк, М.В. Калининская, Г.Н. Ясменко // Научный журнал Кубанского государственного аграрного университета. – 2011. – № 69. – <http://ej.kubagro.ru/2011/05/pdf/36.pdf>
14. **Губина И.** Налоговые разницы — 2013: стоит ли бояться неизбежного? / И. Губина // Бухгалтерия. – 2012. – № 43. – <http://www.buhgalteria.com.ua/Hit.html?id=3054>
15. **Чалий І.** Податкові різниці: особливості національного бухобліку / І. Чалий // Усе про бухгалтерський облік. – 2013. – № 6. – С. 14–17.
16. **Войтенко Т.** Податкові різниці: «І знову здрастуйте!» / Т. Войтенко // Податки та бухгалтерський облік. – 2013. – № 8. – С. 32–39.
17. **Про внесення** змін до Податкового кодексу України: проект Закону. – http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/NT0370.html
18. **Смердов В.** Безнадійна заборгованість зі строком позовної давності, що минув / В. Смердов // Податки та бухгалтерський облік. – 2011. – № 86. – С. 7–17.
19. **Войтенко Т.** Новий бухобліковий нацстандарт із оновленими формами фінзвітності // Податки та бухгалтерський облік. – 2013. – № 24. – С. 14–16.
20. **Науково-практичний** коментар до Податкового кодексу; за заг. ред. М. Азарова. – Т. 2. – К., 2010.
21. **Смердов В.** Самостійна рекламна роздача товарів/матеріалів: податковий та бухгалтерський облік / В. Смердов, К. Скрипкіна // Податки та бухгалтерський облік. – 2012. – № 60. – С. 12–20.
22. **Нестеренко М.** Презенти від ресторану: що відобразити в обліку / М. Нестеренко // Податки та бухгалтерський облік. – 2012. – № 98. – С. 37–38.
23. **Нестеренко М.** Поворотна фінансова допомога від платника податку на прибуток / М. Нестеренко // Податки та бухгалтерський облік. – 2012. – № 75. – С. 45–46.
24. **Нестеренко М.** Компенсація за розбитий посуд: про облік та проведення через РРО / М. Нестеренко // Податки та бухгалтерський облік. – 2012. – № 98. – С. 39–40.
25. **Нестеренко М.** Ключ електронного цифрового підпису: відображення в обліку / М. Нестеренко // Податки та бухгалтерський облік. – 2012. – № 85. – С. 21–24.
26. **Нестеренко М.** Реалізація запчастин ліквідованого автомобіля / М. Нестеренко // Податки та бухгалтерський облік. – 2012. – № 89. – С. 36–39.
27. **Нестеренко М.** Контрагенти з офшорним статусом: особливості відображення витрат / М. Нестеренко // Податки та бухгалтерський облік. – 2012. – № 72. – С. 28–32.
28. **Нестеренко М.** Спецвводзбір–2013: особливості обчислення та подання звітності / М. Нестеренко // Податки та бухгалтерський облік. – 2013. – № 30. – С. 28–39.

В статье осуществлен сравнительный ретроспективный и перспективный анализ отечественной практики внедрения учета налоговых разниц, поднят вопрос о его практической целесообразности. Отстаивается необходимость предметного разграничения финансового и налогового учета, недопущение того, чтобы финансовая отчетность выполняла фискальную функцию. Приведены некоторые дополнительные налоговые разницы, внесены предложения по их законной минимизации.

Ключевые слова: налоговые разницы, ПБУ 27, П(С)БУ 17, налогооблагаемая прибыль, принципы бухгалтерского учета.

The article presents a comparative analysis of retrospective and prospective analysis of national practice implementation of tax accounting differences raised about its feasibility. Advocated the need for objective differentiation of financial and tax accounting, avoidance of the financial statements performed fiscal function. Are some additional tax differences, suggestions are made for their legitimate minimization.

Keywords: tax differences, AR 27, SAP 17, the taxable profit, accounting principles.