

УДК 657.1

## ПОДАТКОВІ РІЗНИЦІ З ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК КРИЗЬ ПРИЗМУ АНКЕТНОГО ОПИТУВАННЯ БУХГАЛТЕРІВ

ОЛЕКСАНДР МАЛИШКІН,

канд. екон. наук, доцент, член РНБА, аудитор,

ТЕТЯНА КОВТУН,

голова податкового комітету РНБА,  
аудитор, директор АФ «Ажур-аудит»

Узагальнено результати анонімного анкетування бухгалтерів-практиків – членів РНБА щодо доцільності запровадження механізму податкових різниць у розрахунку податку на прибуток в Україні. Респонденти переважно негативно оцінюють перспективи його застосування на підприємствах та в установах.

**Ключеві слова:** анкетування бухгалтерів, бухгалтерський облік, податковий облік, податкова звітність, філософія позитивізму в обліку.

### АКТУАЛЬНІСТЬ ТЕМИ

Ефективність запровадження сучасної системи оподаткування, обліку та звітності з податків (зборів) багато в чому залежить від ставлення платника податку, його фахівців до провадження тих чи інших схем оподаткування. Традиційно так склалося, що ставлення платників податків до проектів законів про оподаткування не завжди враховувалася у законодавчих нормах. У кращому випадку урядова структура, яка вносить законопроект, проводить його обговорення у вузькому колі експертів. При цьому результати обговорення не набувають гласності й невідомі широкому колу спільноти та зацікавленим фахівцям. Не потребує доведення теза: в демократичному суспільстві податки виступають не примусом, а усвідомленою необхідністю юридичних і фізичних осіб наповнення державного бюджету з метою виконання державою своїх функцій.

За таких умов важливо вирішити два питання. По-перше, чия думка є найважливішою для суспільства? По-друге, якими робочими інструментами слід проводити діагностування думки платника податку?

Щодо першого питання слід відмітити, що традиційно за радянських часів думка бухгалтерів не брала уваги при запровадженні систем обліку та оподаткування. Виважені рішення мали прийматися «на верхах», а «низам» відводилися роль слухняних виконавців цих рішень, які втілювались у норми законів. Не секрет, що такий підхід взагалі притаманний закритому суспільству. Навпаки, у відкритому суспільстві думка кожного його члена має врахову-

ватися у прийнятті рішень щодо норм законодавства, тим більше, думка фахівців певної галузі знань. Така думка, на наш погляд, виконує функцію «ревізора» законодавчих пропозицій органів влади, які подають законопроекти до парламенту.

З позицій філософії позитивізму важливою є думка конкретної людини, фахівця. У контексті нашого дослідження – бухгалтерів, які безпосередньо здійснюють розрахунки податків, приймають рішення і несуть відповідальність за прийняті рішення. Про це свідчить підпис бухгалтера під податковою декларацією.

Щодо другого питання, вважаємо надійним інструментом діагностування думки фахівців підприємств застосування такого прийому досліджень як соціологічне опитування фізичних осіб у формі анкетування.

**Аналіз останніх наукових досліджень.** Вітчизняні дослідження стосовно анкетного опитування бухгалтерів з проблемних питань науки та практики авторам не відомі. Що стосується принципів філософії позитивізму відносно бухгалтерського обліку, то слід виділити роботу українських авторів С. Івахненкова і А. Георгіаді [1], які запропонували в наукових дослідженнях проблематики з бухгалтерського обліку дотримуватися концепцій американського теоретика у галузі обліку та аудиту Ч. Шандла. Останні притаманні англомовній частині світу. За відзначенням цих авторів дослідження в галузі бухгалтерського обліку ґрунтуються на філософії позитивізму. На відміну від цього вітчизняні дослідники стоять переважно на позиції діалектичного матеріалізму.

У теорії позитивізму проблеми завжди розгляда-

ються з погляду суб'єктивного (людського) чинника, а не як щось об'єктивно існуюче безвідносно до діяльності конкретних зайнятих фахівців.

Стосовно придатності цього підходу для нашого дослідження зазначимо таке. Процес справляння податків і податковий облік як його частина та сектор бухгалтерського обліку є надзвичайно суб'єктивною площиною відносин, хоча й ґрунтується на законодавчих нормах [2]. Крім того, в ринкових умовах він позначається конфліктністю сторін процесу: з одного боку, бізнесу (платника), а з іншого – держави (податкового органу). Прикладів таких конфліктів як на законодавчому рівні при прийнятті законодавчих норм, так і на рівні адміністрування податків конкретного платника податків в нашій країні безліч і вони не потребують доказів.

Отже, для процесу обліку та оподаткування характерно значною мірою є суб'єктивізм, а не матеріалістична (об'єктивна) парадигма. Тому результати досліджень в означеній галузі мають бути спрямовані на вирішення практичних проблем платників податків в галузі облікового забезпечення процесу справляння податків, зборів. Такий підхід має і державницьку складову, оскільки сприяє встановленню прозорих, обґрунтованих правил наповнення державного та місцевих бюджетів країни. Отже, розв'язуються обопільні проблеми двох протилежних сторін. Означені елементи такого підходу набувають статусу *принципів та стандартів* у розумінні теорії Ч. Шандла.

### ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

З метою аналізу законодавчих норм щодо податкових різниць у розрахунку податку на прибуток підприємства, у квітні 2013 р. автори цієї статті провели у м. Києві анкетування 124 бухгалтерів-практиків – членів громадського об'єднання «Рада незалежних бухгалтерів і аудиторів» (далі – РНБА). Виходячи з загальної кількості членів РНБА – понад 700 осіб вибірка становила 18 %, яку вважаємо репрезентативною. Анкетування проводилося під час семінарів з обліко-податкових питань. Було використано анонімні анкети, що сприяє більш об'єктивному висловленню думки конкретним фахівцем.

Щодо категорії підприємств, які представляли бухгалтери, то це в основному товариства з обмеженою відповідальністю м. Києва. Переважна більшість посад – головні бухгалтери. Вважаємо, що палітра респондентів відображує усереднену частку бухгалтерської спільноти України.

Предметом анкетування виступало питання щодо оцінки наслідків введення механізму податкових різниць з податку на прибуток підприємств. На опитування було винесено 10 питань, які є визначальними, на наш погляд, для оцінки нового механізму податкових різниць та пов'язаних з цим процесом питань. Формат відповіді поставлено так, щоби респондент давав однозначну відповідь – «так», «ні» або «не визначилися» (таблиця).

Таблиця

#### РЕЗУЛЬТАТИ ОПИТУВАННЯ БУХГАЛТЕРІВ-ПРАКТИКІВ – ЧЛЕНІВ РНБА ЩОДО ДОЦІЛЬНОСТІ МЕХАНІЗМУ ПОДАТКОВИХ РІЗНИЦЬ ПРИ ВИЗНАЧЕННІ ПРИБУТКУ ДО ОПОДАТКУВАННЯ (проведене у квітні 2013 р., кількість опитаних – 124 особи)

№ з/п	Питання	Відповідь, %		
		так	ні	не визначилися
1	Чи розраховується ВПА та ВПЗ з відображенням на рахунках 17, 54	0	92	8
2	Чи знайомі Ви з сутністю нововведень щодо механізму податкових різниць	67	33	0
3	Чи схвально Ви ставитеся до запровадження механізму податкових різниць	12	84	96
4	Чи збільшується обсяг робіт бухгалтерії за умов введення механізму податкових різниць, на скільки відсотків	85	11	4
5	Чи зменшується обсяг робіт бухгалтерії за умови введення механізму податкових різниць, на скільки відсотків	8	88	4
6	Чи збільшується прибуток до оподаткування Вашого підприємства за умови запровадження механізму податкових різниць	8	63	29
7	Чи зменшиться прибуток до оподаткування Вашого підприємства за умови запровадження механізму податкових різниць	21	46	3
8	Чи схвально Ви ставитеся до переходу на річний період подання декларації до ДПС	84	8	8

№ з/п	Питання	Відповідь, %		
		так	ні	не визначилися
9	Чи зменшується обсяг облікових робіт у зв'язку із річним періодом подання декларації	63	33	4
10	Чи потрібно вводити нові реєстри обліку податкових різниць у разі запровадження механізму податкових різниць	17	58	25

**Перше питання: чи розраховуються відстрочені податкові активи (ВПА) та відстрочені податкові зобов'язання (ВПЗ) з відображенням на рахунках 17, 54?** Це питання є своєрідною преамбулою до інших. Результат виявився кардинально негативним для прибічників такого розрахунку: жодний з опитуваних бухгалтерів не займається «вищою математикою» сюрреальних (абстрактних) показників. За нашими спостереженнями, в Україні лише купка великих підприємств – акціонерних товариств, які підлягають незалежному аудиту, намагаються виконувати вимоги П(С)БО 17. Така ситуація не є дивною, адже за кордоном до таких складних розрахунків вдаються лише великі компанії, які є платниками податку на прибуток корпорацій. В Україні, як відомо, аналог цього податку «впроваджено» на будь-яке підприємство, яке не працює на спрощеній системі оподаткування. Результат відповідний. Отже, рахунок 100 : 0 на користь не бажаючих рахувати ВПА/ВПЗ.

**Друге питання: чи знайомі Ви з сутністю нововведень щодо механізму податкових різниць?** Виявилось, що більшість (67 %) знайома з ними. Такий характер відповіді є важливим для оцінки подальших питань опитування.

**Третє питання: чи схвально Ви ставитеся до запровадження механізму податкових різниць?** Отримано більш ніж переконливу негативну відповідь – 84 % опитаних проти нововведень. Наступні питання пояснюють причину такого рішення практиків.

**Четверте питання: чи збільшується обсяг робіт бухгалтерії за умов введення механізму податкових різниць, на скільки відсотків?** Ствердну відповідь надали 85 % опитаних. Отже, бухгалтери передбачають збільшення навантаження на облік. Така думка практиків протирічить заявам офіційних представників Мінфіну, які на семінарах і в популярній пресі пропагують ідею зменшення обсягів робіт за умов введення механізму податкових різниць. Для розв'язання питання по суті доцільно було б провес-

ти експеримент на кількох підприємствах різних галузей та розміру з обов'язковою публікацією у пресі результатів такого експерименту.

**П'яте питання: чи зменшується обсяг робіт бухгалтерії за умов введення механізму податкових різниць, на скільки відсотків?** Як питання, так і відповідь є дзеркально протилежними попередньому питанню (88 %), що є додатковим підтвердженням попереднього твердження.

**Шосте питання: чи збільшується прибуток до оподаткування Вашого підприємства за умов запровадження механізму податкових різниць?** Вірять у можливість зростання оподаткованого прибутку лише 8 % опитаних. Думка практиків дуже важлива зі стратегічних міркувань, адже механізм податкових різниць замислювався його авторами як додаткове джерело наповнення бюджету. Такий результат опитування свідчить про некоректність нововведень з позицій державного інтересу щодо поповнення бюджету.

**Сьоме питання: чи зменшиться прибуток до оподаткування Вашого підприємства за умов запровадження механізму податкових різниць?** Це питання протилежне попередньому і виступає механізмом перевірки попереднього. Однак відповіді на це питання бухгалтерів дещо розділилися: 21 % – так; 33 % – не визначилися; 46 % – ні. Невідповідність таких думок на відповідь на попереднє питання свідчить про нечіткість уявлення бухгалтерів про результати введення механізму податкових різниць з точки зору його впливу на розмір прибутку (збитку) підприємства. Це цілком природно, оскільки бухгалтери висловлювали оціночні (суб'єктивні) судження, яким притаманні похибки.

**Восьме питання: чи схвально Ви ставитеся до переходу на річний період подання декларації до ДПС?** Переважна більшість респондентів позитивно оцінює такий крок законодавця (84 %) можливо тому, що зменшується кількість контактів з податковим органом. Крім того, на думку опитаних, такий крок також зменшує обсяг облікових робіт (**питання**

9). Хоча третина (33 %) опитаних не вірить у таке зменшення.

**Десяте питання: чи потрібно вводити нові реєстри обліку податкових різниць у разі запровадження механізму податкових різниць?** Більшість опитаних (58 %) не бачить у цьому потреби. Очевидно, досвід роботи з реєстрами податкових накладних з метою обрахунку ПДВ «відлякує» бухгалтерів від будь-яких централізовано встановлених форм, оскільки з великою ймовірністю є загроза штрафів за порушення порядку їх ведення. Не можна забувати і про такий суб'єктивний чинник як псування нервів бухгалтерів від постійних змін в формах реєстрів та декларацій. Відбиток на відповідь накладає також, на наш погляд, електронна бухгалтерія, яку застосовує більшість вітчизняних підприємств. За такої обробки даних будь-яку форму реєстру можна створити на комп'ютері і затвердити наказом про облікову політику підприємства. В цьому факті також простежується вплив «вольного духу» міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (фінансової звітності), за якими не існує централізовано встановлених форм реєстрів обліку та типового плану рахунків. Бухгалтери України звикли розраховувати самі на себе. В цьому ми вбачає позитив, який дає можливість розв'язувати питання повсякденної бухгалтерській практиці.

Отже, опитування показало, що бухгалтерии-

практики переважно негативно ставляться до ідеї запровадження механізму податкових різниць з обчислення та обліку податку на прибуток. Вони вважають, що найкращим варіантом є розрахунок такого податку на базі бухгалтерського (фінансового) обліку доходів та витрат без винятку та обмежень. Проте такий підхід не відповідає інтересам державного податкового відомства, фіскальній спрямованості оподаткування як системи. За таких умов, як підтверджує наше повсякденне спілкування з бухгалтерами та на засіданнях податкового комітету РНБА, більш доцільним є ведення на рівні підприємства–платника податку окремого податкового обліку (податкових розрахунків), не засміченого не потрібною інформацією. В протилежному випадку бухгалтери називають появу механізму податкових різниць як третій вид обліку з податку на прибуток.

Вважаємо за необхідне у відносно нових сферах науки, до якої слід віднести й проблематику податкового обліку, накопичити критичну масу напрацювань. Остання дозволить найбільш вдалі розробки втілити у законодавчі норми, що слугуватиме позитивним кроком до вирішення проблем переходу на більш високий рівень філософського підґрунтя бухгалтерської науки. З іншого боку, думка бухгалтерів має бути врахована у нормах законодавства з розглянутої проблеми.

#### **ВИСНОВКИ І ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ ДОСЛІДЖЕНЬ**

1. У відкритому суспільстві думка кожного його члена має враховуватися у прийнятті рішень щодо норм законодавства. Така думка виконує функцію «ревізора» законодавчих пропозицій органів влади, які подають законопроекти до парламенту.

2. Анкетування є надійним інструментом діагностування думки фахівців підприємств як форма соціологічних досліджень.

3. Дослідження проблематики з бухгалтерського обліку за концепціями американського теоретика у галузі обліку та аудиту Ч. Шандла ґрунтуються на філософії позитивізму.

4. Для процесу обліку та оподаткування характерною є суб'єктивістська, а не матеріалістична (об'єктивна) парадигма. Тому результати досліджень в означеній галузі мають бути спрямовані на вирішення практичних проблем платників податків в галузі облікового забезпечення процесу справляння податків, зборів.

5. Бухгалтери-практики переважно негативно ставляться до ідеї запровадження механізму податкових різниць з обчислення та обліку податку на прибуток.

6. В умовах європейського вектору розвитку України доцільно шукати нові підходи до бухгалтерської науки з арсеналу позитивізму як форми філософії західного світосприйняття. Одним з прийомів досліджень виступає анкетування, що дає важливу інформацію для законодавчого органу країни.

## ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА

1. *Івахненко С.* Філософсько-світоглядні основи наукових досліджень в обліку та аудиті: англomовний світ / С. Івахненко, А. Георгіаді // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – № 3. – С. 48–52.
2. *Малишкін О.І.* Аналіз методичних підходів щодо визначення податкових різниць з податку на прибуток / О.І. Малишкін // Міжнар. зб. наук. праць. – Вип. 2 (23). – Житомир, 2012. – С. 487–499.
3. *Ганяйло О.М.* Проблемні аспекти обліку податку на прибуток / О.М. Ганяйло, О.М. Колеснікова // Вісник ДВНЗ «Переяслав-Хмельницький державний педагогічний університет імені Григорія Сковороди». – 2011. – № 17. – С. 86–88.
4. *Гура Н.* Визнання об'єкта оподаткування податком на прибуток за Податковим кодексом України / Н. Гура // Бухгалтерський облік та аудит. – 2011. – № 5. – С. 22.
5. *Жураковська І.* Податкові різниці як спосіб взаємоузгодженості бухгалтерського обліку та податкових розрахунків: обліковий аспект / І. Жураковська // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 12. – С. 15–19.
6. *Податковий кодекс України*, прийнятий Верховною Радою України від 02.12.2010 р., № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>
7. *Про затвердження Положення бухгалтерського обліку «Податкові різниці»*: наказ Мінфіну України від 25.01.2011 р. № 27.

Обобщены результаты анонимного анкетирования бухгалтеров-практиков – членов СНБА о целесообразности введения механизма налоговых разниц в расчете налога на прибыль в Украине. Респонденты преимущественно негативно оценивают перспективы его применения на предприятиях и в учреждениях.

**Ключевые слова:** анкетирование бухгалтеров, бухгалтерский учет, налоговый учет, налоговая отчетность, философия позитивизма в учете.

Generalized results of anonymous questionnaire of accountants of practical workers – members of RNBA in relation to expedience of introduction of mechanism of tax differences in the calculation of income tax in Ukraine. Respondenti mainly negatively estimate the prospects of his application on enterprises and in establishments.

**Keywords:** a questionnaire of accountants, record-keeping, fiscal accounting, tax accounting, philosophy of positivism, is in an account.

НАУКОВО-ПРАКТИЧНИЙ ЖУРНАЛ

**Бухгалтерський  
облік і аудит**

**Шановні читачі  
журналу!**

українською  
мовою

Передплатні індекси у каталозі

**74053**

періодичних

**74054**

російською  
мовою

видань ДП «Преса»

**Оформити передплату Ви можете:**

1. У поштових відділах УДППЗ «Укрпошта» и в районних пунктах передплати.
2. На сайті ДП «Пресса» [www.presa.ua](http://www.presa.ua) в розділі «Ппередплата ON-Line». Оплату за передплату можна здійснити за допомогою системи Webmoney.
3. Через фірми, які здійснюють передплату на періодичні видання (кур'єрські служби, передплатні агентства тощо). Список таких фірм друкується на 3-й або 4-й сторінці обкладинки журналу.
4. Через редакцію. *Телефони редакції: (044) 492-25-19, 451-73-79. e-mail: wirt.ukr@gmail.com*