

УДК 621.002:658.56

Очеретько Л.М.,
к.е.н., доцент кафедри обліку і аудиту
Кулик Н.М.

Запорізький національний технічний університет

СПРОЩЕННЯ ОБЛІКОВО-ІНФОРМАЦІЙНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОПОДАТКУВАННЯ ПРИБУТКУ У ВІДПОВІДНОСТІ ДО КОНЦЕПЦІЇ РЕФОРМУВАННЯ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ

Ocheretko L.M.,
cand.sc.(econ.), assistant professor of accounting and auditing
Kulik N.M.
Zaporizhzhya National Technical University

SIMPLIFICATION OF ACCOUNTING AND INFORMATION SUPPORT OF PROFITS TAXATION UNDER THE CONCEPT OF REFORMING THE TAX SYSTEM OF UKRAINE

Постановка проблеми. Прийняте Україною рішення щодо євроінтеграції потребує в умовах сьогодення рішучих змін та оновлення правил гри, особливо у податковій сфері. Урядом запропоновано нову Концепцію реформування податкової системи України (далі – Концепція), яка має стати великим кроком в майбутнє і цілком можливо локомотивом, який поведе державу вперед і спричинить ланцюгову реакцію змін у всіх секторах економіки [1].

Нині діюча в Україні податкова система за своїм складом та структурою подібна до податкових систем розвинутих європейських країн, оскільки Податковий кодекс України (далі – ПКУ) розроблено з урахуванням норм європейського податкового законодавства, а також аспектів податкової політики ГАТТ/СОТ та інших міжнародних економічних організацій. Проте, на відміну від країн Європейського Співтовариства, податкова система України не є інструментом підвищення конкурентоспроможності держави та не сприяє зростанню економічної активності суб'єктів господарювання. Існуюча система формування державних доходів відображає недосконалість перехідної економіки та має переважно фіскальний характер. Ринкове реформування, передбачене Концепцією реформування податкової системи України, схваленою розпорядженням Кабінету Міністрів України від 19 лютого 2007 року за №56 супроводжувалося неодноразовими спробами удосконалити податкову систему, зокрема:

- на першому етапі реформування (протягом 2007 року) передбачалось проведення заходів, спрямованих на подолання основних недоліків податкової системи, розроблення та ухвалення ПКУ;
- на другому етапі (2008 - 2012 роки) передбачалась реалізація положень ПКУ для створення сприятливого середовища сталого економічного зростання на інвестиційно-інноваційній основі;
- на третьому етапі (2013 - 2015 роки) передбачалось поглиблення реформування податкової системи з урахуванням досягнутого соціально-економічного рівня розвитку держави та гармонізації податкового і фінансового обліку [9].

Проте очікуваного результату досі не отримано. Отже, перехід до нової Концепції податкової системи України та запропоновані зміни щодо методики розрахунку податку на прибуток вимагають на подальше вдосконалення обліково-інформаційного забезпечення оподаткування прибутку суб'єктів господарювання.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Теоретичні та практичні аспекти формування обліково-інформаційного забезпечення оподаткування прибутку суб'єктів господарювання висвітлювалися Є.І. Свідерським, Ф.Ф. Бутинцем, І.А. Герасимовичем, М.Т. Білухою, В.А. Гавриленком, В.Б. Моссаковським та ін. Враховуючи значні напрацювання науковців, необхідно відмітити, що розробка та впровадження нової Концепції реформування податкової системи України потребує нових підходів щодо формування обліково-інформаційного забезпечення оподаткування прибутку підприємства, а тому проблема гармонізації податкової та фінансової звітності суб'єктів господарювання набуває все більшої актуальності.

Постановка завдання. Мета статті полягає в уточненні класифікації податкових різниць та пошуку шляхів гармонізації податкової та фінансової звітності суб'єктів господарювання у відповідності до принципів Концепції реформування податкової системи України, що дозволить спростити процедури групування, систематизації та узагальнення інформації з оподаткування прибутку підприємства, а отже, уникнути значних навантажень на обліковий персонал підприємств.

Виклад основного матеріалу дослідження. Концепцією реформування податкової системи України, яка була оприлюднена на засіданні Кабінету Міністрів України 6 серпня 2014 року Прем'єр-

міністром України А. Яценюком, передбачено наступні принципи реформування податкової системи та створення єдиної системи обліку, яка б відповідала європейським стандартам (рис.1):

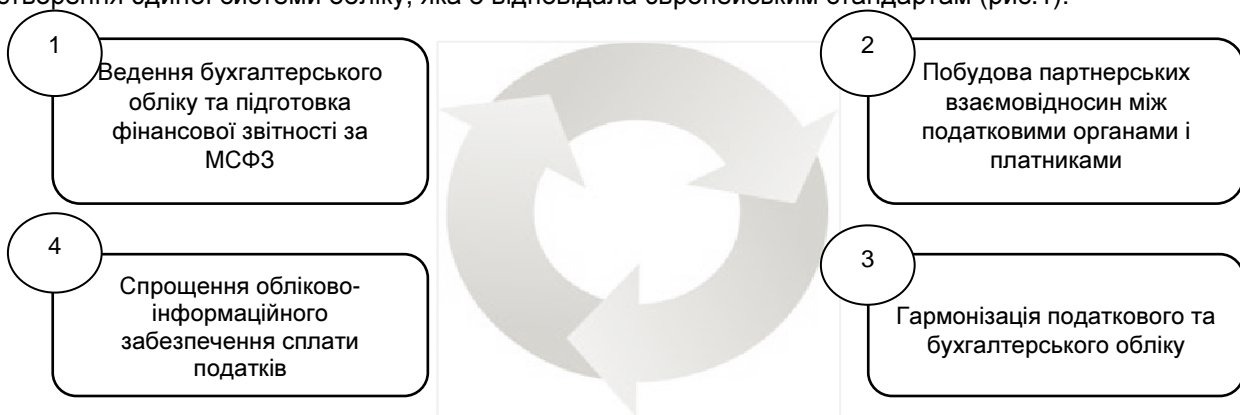


Рис. 1. Основні принципи Концепції реформування податкової системи України

Джерело: розроблено на підставі [2]

Одним з найбільш вагомих принципів Концепції, поданих на рис.1, на нашу думку, є принцип гармонізації податкового та бухгалтерського обліку. Даний принцип насамперед стосується облікового відображення сплати податку на прибуток, достовірність розрахунку якого та відображення в обліку характеризується наступними чинниками:

- дотриманням податкового законодавства щодо складу доходів і витрат суб'єктів господарювання;
- дотриманням податкового законодавства при розрахунку податкової бази, доходів, витрат, активів і зобов'язань суб'єкта господарювання;
- об'єктивністю інформаційної бази, за даними якої складається декларація з податку на прибуток [5].

Доходи і витрати, визнані в бухгалтерському обліку, як правило, визнаються доходами і витратами в податковому обліку, але їх відмінність може бути пов'язана з тим, що вони не збігаються у звітних періодах, оскільки моменти визнання доходу в бухгалтерському і податковому обліку можуть бути різні. Окрім того, встановлено різні підходи до визнання доходів і витрат за окремими операціями, які визнаються в бухгалтерському обліку і не є такими в податковому обліку [11, с.69]. Саме тому і виникло поняття податкових різниць, внаслідок виникнення яких податковий прибуток відрізняється від облікового прибутку (рис. 2).

Згідно П(С)БО «Податкові різниці», під податковою різницею слід розуміти різницю, яка виникає між оцінкою і критеріями визнання доходів, витрат, активів, зобов'язань за П(С)БО та доходами і витратами, визначеними податковим законодавством [8].

П(С)БО «Податкові різниці» розрізняє постійні та тимчасові податкові різниці. Постійна податкова різниця – податкова різниця, яка виникає у звітному періоді та не анулюється в наступних звітних податкових періодах. Тимчасова податкова різниця – податкова різниця, яка виникає у звітному періоді та анулюється в наступних звітних податкових періодах [3] (рис. 2).

Водночас МСБО 12 «Податки на прибуток» розрізняє тимчасові різниці як:

а) тимчасові різниці, що підлягають оподаткуванню, – тимчасові різниці, які при визначенні суми оподаткованого прибутку (податкового збитку) майбутніх періодів спричинять виникнення сум, що підлягають оподаткуванню, коли балансова вартість активу або зобов'язання відшкодовується чи погашається;

б) тимчасові різниці, що підлягають вирахуванню, – тимчасові різниці, які при визначенні суми оподаткованого прибутку (податкового збитку) майбутніх періодів спричинять виникнення сум, що підлягають вирахуванню, коли балансова вартість активу чи зобов'язання відшкодовується або погашається [4].

Отже, виходячи з вищевикладеного, тимчасові податкові різниці є підґрунтям виникнення відстрочених податкових активів та відстрочених податкових зобов'язань, які в свою чергу розраховуються за ставками оподаткування, що діятимуть протягом періоду у якому будуть здійснюватися реалізація або використання активу та погашення зобов'язання. Тобто, іншими словами, якщо під час складення фінансової звітності існує інформація, що підприємство через об'єктивні чинники в майбутньому сплатить або не сплатить податок на прибуток у розмірі, визначеному як добуток ставки податку на прибуток на тимчасову податкову різницю, така інформація має бути розкрита у фінансовій звітності.

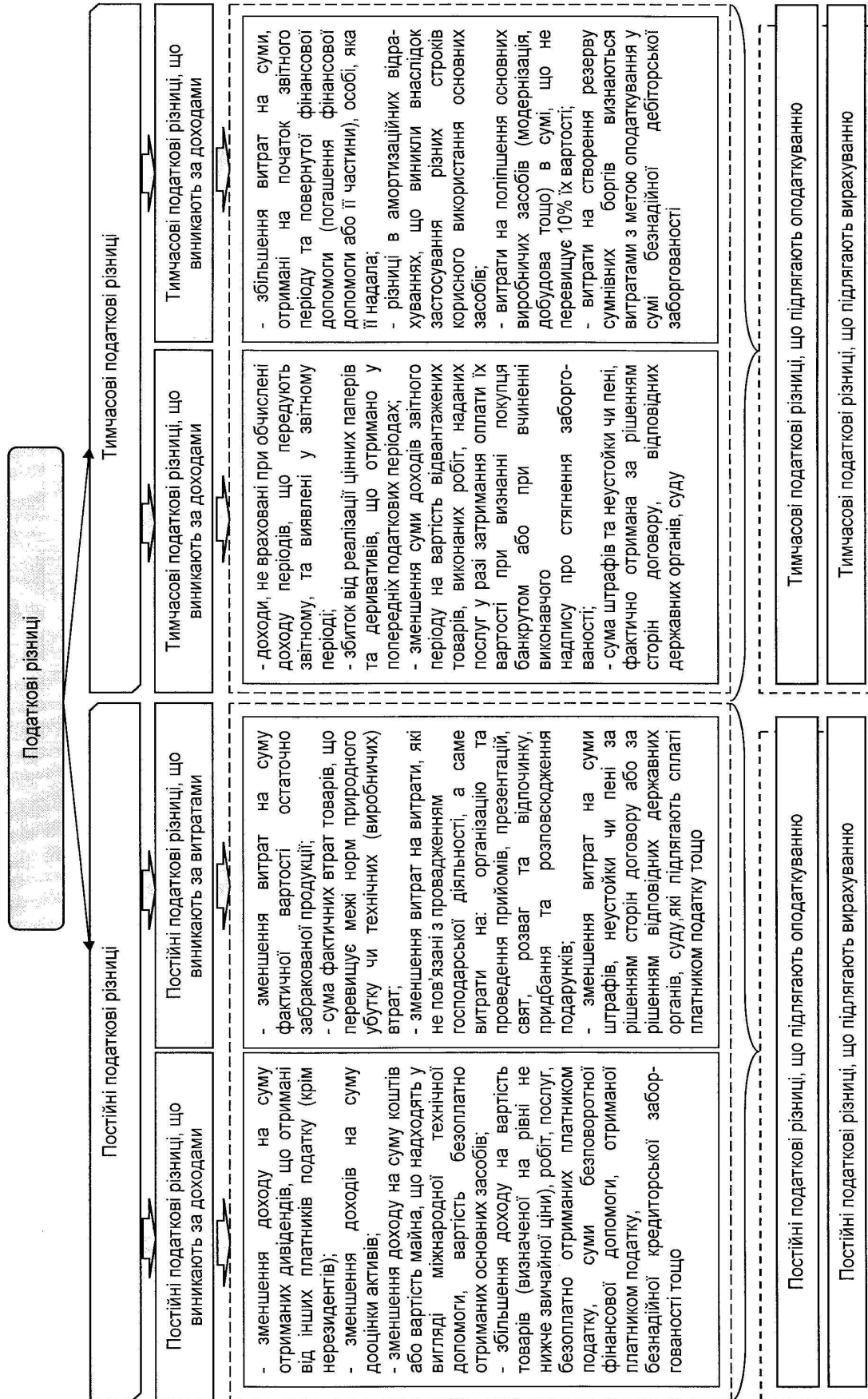


Рис. 1. Нині діюча класифікація податкових різниць

Джерело: узагальнено на підставі [4; 6; 7]

Дослідження обліково-інформаційного забезпечення сплати податку на прибуток дало можливість визначити множину випадків, коли виникають податкові різниці, а отже і довести потребу їх відображення в фінансовій звітності. В чинних нормативних актах таких випадків налічується до 49. Проте, згідно нової Концепції, вони мають бути скорочені лише до трьох, і залишитись лише в частині амортизації, формування резервів та фінансових операцій.

В цілому перелік кардинальних змін обліково-інформаційного забезпечення сплати податку на прибуток у відповідності до принципів нової Концепції подано на рис.3.

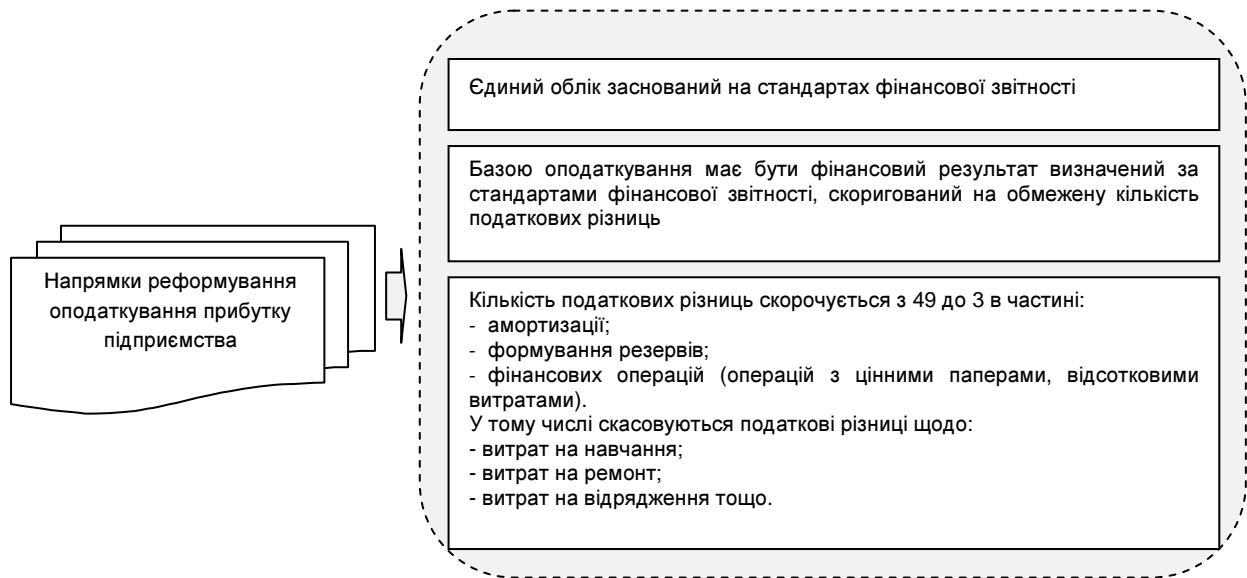


Рис. 3. Напрямки реформування оподаткування прибутку підприємства у відповідності до Концепції реформування податкової системи України

Джерело: узагальнено на підставі [2]

Зупинимось на розгляді кожної зі змін. Зокрема, єдиний облік заснований на стандартах фінансової звітності в частині формування інформації про об'єкт оподаткування податком на прибутком повинен передбачати алгоритм трансформації від показників фінансової звітності до податкової декларації. При цьому базою оподаткування має бути фінансовий результат, визначений за стандартами фінансової звітності, скоригований на обмежену кількість податкових різниць, які, згідно п. 46.2 ПКУ та розділу III П(С)БО «Податкові різниці», мають зазначатись в Примітках до фінансової звітності

Дослідження змісту Приміток дозволило визначити їх основні недоліки:

- по-перше, інформація про податкові різниці в розрізі доходів та витрат, яка наводиться в Примітках не узгоджена з показниками податкової декларації з податку на прибуток, що обмежує ефективність її використання для цілей податкового контролю;

- по-друге, невдалою є обрана класифікація податкових різниць за часовою ознакою, оскільки в окремих випадках достовірно здійснити розподіл податкових різниць за часовою ознакою не можливо, наприклад за операціями з поворотною фінансовою допомогою, або списання безнадійної дебіторської заборгованості;

- по-третє, підприємствам, які складають Звіт про фінансові результати, необхідно обчислювати податкові різниці за двома різними методами: методом зобов'язань за балансом для формування інформації про відстрочені податки в балансі, та методом зобов'язань за Звітом про фінансові результати для складання Приміток, що створює значні навантаження на обліковий персонал підприємства [10].

З врахуванням вищевикладеного, нами запропоновано з метою вдосконалення обліково-інформаційного забезпечення оподаткування прибутку підприємств з врахуванням принципів нової Концепції запровадити на практиці Відомості аналітичного обліку податкових різниць до рахунку 17 «Відстрочені податкові активи» та рахунку 54 «Відстрочені податкові зобов'язання», що міститимуть інформацію, яка згідно П(С)БО «Податкові різниці» підлягає розкриттю у Примітках до фінансової звітності.

Дані перелічених відомостей аналітичного обліку мають стати підґрунтям для складання Розділу V «Узгодження облікового та оподаткованого прибутку» ф.2 Звіту про фінансовий результат (Звіту про сукупний дохід) (табл. 1) та здійснення внутрішнього контролю за правильністю визначення суми податкових зобов'язань з податку на прибуток.

Таблиця 1

Розділу V «Узгодження облікового та оподаткованого прибутку»

Показник	Рядок	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
Обліковий прибуток (збиток)	2700		
Результат впливу тимчасових податкових різниць за доходами	2710		
Результат впливу постійних податкових різниць за доходами	2720		
Разом результат впливу податкових різниць за доходами	2730		
Результат впливу тимчасових податкових різниць за витратами	2720		
Результат впливу постійних податкових різниць за витратами	2730		
Разом результат впливу податкових різниць за витратами	2740		
Оподатковуваний прибуток (збиток)	2750		

Джерело: ф.2 Звіту про фінансовий результат

Запровадження на практиці поданих пропозицій сприятиме підвищенню якості обліково-інформаційного забезпечення оподаткування прибутку підприємства, надасть змогу здійснювати перехід від показників фінансової звітності до показників податкової декларації з податку на прибуток шляхом ідентифікації та відображення інформації про податкові різниці без додаткових процедур перегрупування облікових даних [10, с.395], і тим самим забезпечать зниження навантаження на обліковий персонал підприємства.

Висновки з даного дослідження. Таким чином, приходимо до висновку, що принцип гармонізації податкового та бухгалтерського обліку та принцип спрощення обліково-інформаційного забезпечення сплати податків, передбачені Концепцією реформування податкової системи в Україні є тісно взаємопов'язані і вимагають на удосконалення облікових реєстрів та фінансової звітності підприємства, зокрема в частині оподаткування прибутку підприємства.

За результатами дослідження розроблено практичні рекомендації щодо удосконалення облікових реєстрів з оподаткування прибутку підприємства та доповнення ф.2 Звіту про фінансовий результат (Звіту про сукупний дохід) Розділом V «Узгодження облікового та оподаткованого прибутку», що дозволить підвищити економічність та прозорість процедур формування фінансової звітності підприємств, і відповідно сприятиме створенню належного обліково-інформаційного забезпечення оподаткування прибутку підприємства.

Література

1. Білоус І. Реформування податкової системи може стати локомотивом змін у всіх секторах економіки / І. Білоус // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.uacrisis.org/ua/igor-bilous-3/>
2. Концепції реформування податкової системи України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.kmu.gov.ua/control/uk/.../article?art...>
3. Кургіна Л.Г. Інформаційне забезпечення податкових різниць у фінансовому обліку та звітності / Л.Г. Кургіна // Формування ринкових відносин в Україні. – 2012. – № 3(130). – С. 139-142.
4. Податки на прибуток : Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 12, виданий Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку 1 січня 2012 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.zakon.rada.gov.ua/go/929_012
5. Наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. № 627 «Про затвердження Змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку». [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1242-13>
6. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI (із змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua/go/2755-17>
7. Податок на прибуток : Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.12.2000 р. №353 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0047-01>
8. Податкові різниці : Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 35, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 25.01.2011 р. №27 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua/go/z0212-11>
9. Ференс О. Реформування податкової системи України [Електронний ресурс] / О. Ференс. – Режим доступу : <http://www.minjust.gov.ua/11350>
10. Шевчук С.В. Розкриття інформації про оподатковуваний прибуток у звітності: удосконалення та гармонізація / С.В. Шевчук // Вісник ЖДТУ. – 2012. – № 4(62). – С. 394 -399.
11. Шеремета В.П. Податок на прибуток як елемент фінансової звітності / В.П. Шеремета // Науково-практичне видання «Незалежний аудитор». – 2013. – № 5. – С. 64-70.

References

1. Bilous, I. (2013), "Reforming the tax system can become the locomotive of changes in all sectors of economy", available at: <http://uacrisis.org/ua/igor-bilous-3/>
2. State Fiscal Service of Ukraine, (2014), "Conceptions of reformation of the tax system of Ukraine", available at: <http://kmu.gov.ua/control/uk/.../article?art...>
3. Kurgina, L.H. (2012), "The Informative providing of tax differences in a financial account and accounting", *Formuvannia rynkovykh vidnosyn v Ukraini*, no. 3(130), pp. 139-142.
4. The International Accounting Standards (2012), Income Taxes, available at: http://zakon.rada.gov.ua/go/929_012
5. Ministry of finance of Ukraine (2013), About claim of Changes to some normatively legal acts of Ministry of finance of Ukraine from a record-keeping, available at: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1242-13>
6. Tax Code of Ukraine (2010), Law of Ukraine of 02.12.2010. № 2755-VI, available at: <http://zakon.rada.gov.ua/go/2755-17>
7. Ministry of finance of Ukraine (2000), "Income tax : Position (standard) of record-keeping 17", available at: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0047-01>
8. The International Accounting Standards (2011), Tax differences, available at: http://zakon.rada.gov.ua/go/929_012
9. Ferens, O. (2014), "Reforming the tax system of Ukraine", available at: <http://minjust.gov.ua/11350>
10. Shevchuk, S.V. (2012), "Opening of information about a taxable a tax income in accounting: improvement and harmonization", *Visnyk ZhDTU*, no. 4(62), pp. 394-399.
11. Sheremeta, V.P. (2013), "Income tax as part of the financial statements", *Naukovo-praktychne vydannia «Nezalezhnyi audytor»*, no. 5, pp. 64-70.

УДК 657.44:657.421.1

Івашченко І.М.,
аспірантка* кафедри обліку підприємницької діяльності
Київський національний економічний
університет імені Вадима Гетьмана

ВИЗНАЧЕННЯ ОЗНАК ЗМЕНШЕННЯ КОРИСНОСТІ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ

Ivashchenko I.M.,
graduate student of the department of accounting
of the entrepreneurial activity
Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman

DETERMINING THE SIGNS OF FIXED ASSETS IMPAIRMENT

Постановка проблеми. Розвиток довгострокових відносин із зарубіжними партнерами, залучення іноземних інвестицій та вихід на міжнародні ринки капіталу, прагнення створити необхідні умови для залучення іноземних інвестицій та забезпечити як зарубіжних, так і вітчизняних користувачів, включаючи державу, інвесторів і менеджерів достовірною та зрозумілою інформацією про фінансове становище організації вимагають від суб'єктів господарювання формування звітної інформації у відповідності з міжнародними стандартами фінансової звітності (МСФЗ).

Змінами до Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 12.05.2011 р. було визначено перелік суб'єктів господарювання, які обов'язково повинні складати фінансову звітність за міжнародними стандартами [9]. Публічні акціонерні товариства, банки та страховики мають перейти на МСФЗ, починаючи з 1 січня 2012 року, підприємства, які надають фінансові послуги, крім страхування та пенсійного забезпечення, а також здійснюють недержавне пенсійне забезпечення – з 1 січня 2013 року, а підприємства, які провадять допоміжну діяльність у сферах фінансових послуг і страхування – з 1 січня 2014 року.

Тому, під час трансформації фінансової звітності вітчизняних підприємств особливої уваги потребує перевірка на дотримання критеріїв відповідності об'єктів такому елементу як актив.

Одним з основних критеріїв визнання активу є його достовірна оцінка, яка дозволяє правильно судити про фінансовий стан підприємства, визначати його інвестиційні потреби тощо. Тому виникає

* Науковий керівник: Коршикова Р.С. – к.е.н, доцент