

Отримано: 17 листопада 2013 р.

Прорецензовано: 2 грудня 2013 р.

Прийнято до друку: 20 грудня 2013 р.

Маліновська К. О. Механізм обчислення податку на прибуток в контексті врахування податкових різниць / К. О. Маліновська // Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Серія «Економіка»: збірник наукових праць / ред. кол.: І. Д. Пасічник, О. І. Дем'янчук. – Острог: Видавництво Національного університету «Острозька академія», 2013. – Випуск 24. – С. 281–285.

УДК 336.225.4

JEL Classification: M41

**Катерина Олександрівна Маліновська,**

*кандидат економічних наук, доцент кафедри фінансів ПВНЗ «Європейський університет»*

## МЕХАНІЗМ ОБЧИСЛЕННЯ ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК У КОНТЕКСТІ ВРАХУВАННЯ ПОДАТКОВИХ РІЗНИЦЬ

*Проаналізовано новачіі законопроекту «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо зміни алгоритму оподаткування прибутку з урахуванням податкових преференцій та обмежень». Подано оцінку різним аспектам внесених змін у механізм обчислення податку на прибуток.*

**Ключові слова:** податковий облік, податкова база, податок на прибуток, податкові різниці.

**Екатерина Александровна Малиновская,**

*кандидат экономических наук, доцент кафедры финансов ЧВУЗ «Европейский университет»*

## МЕХАНІЗМ ІСЧИСЛЕНІЯ НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ В КОНТЕКСТЕ УЧЕТА РАЗНИЦЫ

*Проанализированы новачии проекта Закона «О внесении изменений в Налоговый кодекс Украины относительно алгоритма налогообложения прибыли с учетом налоговых преференций и ограничений». Дана оценка различным аспектам внесенных изменений в методику расчета суммы налога на прибыль.*

**Ключевые слова:** налоговый учет, база налогообложения, налог на прибыль, налоговые различия.

**Kateryna Oleksandrivna Malinovska,**

*PhD in Economics, assistant professor of Finance PVNZ «European University»*

## MECHANISM OF INCOME TAX COMPUTING CONSIDERING TAX DIFFERENCES

*Innovations of the draft Law «On Amendments to the Tax Code of Ukraine on changes in algorithm of taxation of income taking into account tax preferences and restrictions», related to changes in methodology for determining the object of taxation for income. The positive and negative aspects of reformation of changes are analyzed in the calculation of income tax*

**Key words:** fiscal accounting, tax base, income tax, tax differences

**Постановка проблеми.** Будь-яка економічна система так чи інакше підлягає удосконаленню. Не стала винятком і система податкового обліку щодо оподаткування податком на прибуток. Зміни у порядку справляння цього податку призводять і до змін таких підсистем, як бухгалтерський і податковий облік. При цьому основною проблемою є інтеграція між ними й узгодження розбіжностей між податковим трактуванням та економічним визнанням господарської діяльності.

Чергова спроба наближення податкового обліку до бухгалтерського викладена в законопроекті «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо зміни алгоритму оподаткування прибутку з урахуванням податкових преференцій та обмежень» [3] (далі – законопроект). Тому на етапі його обговорення варто виявити як позитивні, так і негативні аспекти нововведень.

**Аналіз останніх досліджень.** Проблеми узгодження бухгалтерського і податкового обліку щодо обчислення податку на прибуток активно обговорюються як у наукових колах, так і серед спеціалістів-практиків. Так, цій темі присвятили свої праці В. В. Бабич [4], І. В. Жураковська [5], А. О. Касич, О. І. Авраменко [6], Л. Г. Ловінська [8], Н. О. Лоханова [9], О. Макєєва [10], О. В. Маркевич [11], Б. Кушнірук [7], О. Г. Пономаренко [15], С. В. Юшко [16] та інші. Авторами дається оцінка діючого підходу до податкового обліку податку на прибуток, розглядаються проблеми узгодження показників облікового й податкового прибутку, а також обговорюються нововведення законопроекту з визначення бази оподаткування з податку на прибуток. Тому постала необхідність узагальнити думки науковців і практиків

щодо цього та здійснити аналіз запланованих податкових змін у частині податку на прибуток підприємств.

**Мета і завдання дослідження.** Метою написання статті є критичний аналіз пропонуваного законопроектом змін бази оподаткування податком на прибуток підприємств, що змінює концепцію її визначення.

Для досягнення поставленої мети ставиться завдання оцінити позитивні й негативні аспекти нововведень законопроекту, виявити недоліки пропонуваного механізму, що потребують усунення.

**Виклад основного матеріалу.** Наявність окремих підсистем обліку – бухгалтерського і податкового зумовлено прийняттям Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» [2], за яким за іншими правилами, ніж у бухгалтерському обліку, визнавалися окремі види доходів і витрат з метою оподаткування, що призвело до неспівпадання показника облікового й оподаткованого прибутку. В результаті бухгалтерський облік, як інформаційна база складання звітності, розділився на дві підсистеми: бухгалтерський фінансовий облік, дані якого використовується для складання фінансової звітності та визначення фінансового результату роботи суб'єктів господарювання, і податковий облік – призначений для нарахування податкових зобов'язань з податку на прибуток і складання податкової звітності.

Прийнятий у 2010 р. Податковий кодекс, зокрема р. III «Податок на прибуток підприємств» [1], зменшив розбіжності у розрахунках облікового й податкового прибутку. Однак ті відмінності у визнанні окремих видів доходів і витрат, що залишилися, все одно не уникають одночасного й паралельного ведення двох підсистем обліку.

Прибуток до оподаткування за нормами ПКУ можливо розрахувати за формулою:

$$\text{Пр./зб. под.} = \text{Д} - \text{С/в} - \text{ІВ}, (1)$$

де:

Пр./зб. под. – прибуток/збиток, згідно з нормами ПКУ;

Д – доходи;

С – собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг;

ІВ – інші витрати.

Саме такий алгоритм визначення об'єкта оподаткування закладений у форму декларації з податку на прибуток, затверджену наказом МФУ від 28.09.2011 р. № 1213 (із змінами, внесеними наказами Мініфіну від 21.12.2011 р. № 1684, від 05.12.2012 р. № 1281) зі звітності за 2012 р.

Відмінність між правилами ведення бухгалтерського і податкового обліку зумовлює наявність податкових різниць. Їх сутність та порядок обліку визначено у ПСБО 17 «Податок на прибуток» [11]. Цим стандартом передбачається наявність двох видів різниць: постійних і тимчасових. Хоча термін «постійні податкові різниці» згодом був вилучений, оскільки вважається, що вони не впливають на збільшення або зменшення податкових зобов'язань з податку на прибуток.

Відповідно до п. 3 абз. 11 ПСБО 17, тимчасові податкова різниця – це різниця між оцінкою активу чи зобов'язання за даними фінансової звітності і податкової бази цього активу чи зобов'язання відповідно. Тимчасові різниці, на відміну від постійних, не можуть формувати розходження в показниках прибутку протягом усього періоду діяльності підприємства. Тому саме вони є основним джерелом обліково-податкових різниць.

Наявність тимчасових різниць між податковим і обліковим прибутком потребує узгодження сума податку на прибуток із фактичною сумою прибутку. У зв'язку із тим, що податок на прибуток включається до складу витрат певного звітного періоду, то податок, нарахований в одному звітному періоді, може належати до витрат з податку на прибуток в іншому звітному періоді. Такі тимчасові різниці зменшують податковий прибуток у майбутніх звітних періодах і у звітності відображається як відстрочений податковий актив.

У випадку виникнення тимчасової різниці, коли податковий прибуток менший за обліковий, вона оподатковується у майбутніх звітних періодах і у звітності відображається як відстрочене податкове зобов'язання.

Тобто прибуток до оподаткування за нормами П(С)БО можливо розрахувати за формулою 2:

$$\text{Пр./зб. под.} = \text{Пр. бух.} +/ - \text{ППР} +/ - \text{ТПР зв. періоду}, (2)$$

де:

Пр./зб. под. – прибуток/збиток, згідно з нормами ПКУ;

Пр. бух. – прибуток/збиток, згідно з нормами П(С)БО;

ППР – постійна податкова різниця;

ТПР зв. періоду – тимчасова податкова різниця, що належить до звітного періоду.

Врахування і відображення саме цих різниць до обчисленого облікового прибутку й передбачено Проектом Закону для визначення бази оподаткування з податку на прибуток. Для цього в законопроекті окреслено перелік постійних і тимчасових різниць за доходами та витратами, на які здійснюються кори-

гування облікового прибутку. Таким чином, ключовим показником у запропонованому механізмі обчислення податкового прибутку є показник облікового прибутку, що відображений у Звіті про фінансовий результат та який підлягає коригуванню на податкові різниці, що виникають за окремими операціями. Загальний порядок розрахунку суми податкового прибутку, запропонований законопроектом, можна представити формулою:

$$\text{Пр. оп.} = \text{Пр.ф.} +/\text{- ТПРд.} +/\text{- ППРд.} + \text{ТПРв.} +/\text{- ППРв.}, (3)$$

де:

Пр. оп. – прибуток податковий (деклараційний);

Пр. ф. – прибуток до оподаткування у фінансовій звітності;

ТПР д. – тимчасові податкові різниці щодо доходів (п. 139.1 ПКУ [3]);

ППР д. – постійні податкові різниці щодо доходів (п. п. 136.1, 136.2 ПКУ [3]);

ТПР в. – тимчасові податкові різниці щодо витрат (п. 140.1 ПКУ [3]);

ППР в. – постійні податкові різниці щодо витрат (п. п. 137.1, 137.2 [3]).

Порядок обчислення прибутку до оподаткування за поданими формулами мають різну методику, хоча повинні давати один розрахунковий результат.

Запропоновані зміни у методиці визначення об'єкта оподаткування з податку на прибуток широко обговорюються на сторінках періодичних видань та інтернет-ресурсах. Єдиної думки щодо доцільності впровадження таких змін немає. При цьому можна виділити два підходи до оцінки такої методики: наукову, висловлену науковцями і розробниками законопроекту, і практичну, що дана практикуючими бухгалтерами та аудиторами.

Так, основною думкою, висловленою науковцями, є «наближення окремих положень Податкового кодексу до бухгалтерського обліку. Додаткове тлумачення визнання й відображення податкових різниць, запропоноване розробниками законопроекту, позитивно вплине на визначення в обліку різниць не лише платниками податку, які користуються в обліку національними стандартами бухгалтерського обліку, а й тими, які ведуть облік відповідно до міжнародних стандартів фінансової звітності» [11, с. 46].

Таку ж думку підтримує Л. Г. Ловінська, яка вважає, що «визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток має ґрунтуватися на принципах оцінки об'єктів бухгалтерського обліку відповідно до його стандартів, паралельно з обчисленням податкових різниць, які являють собою відхилення в оцінці витрат, доходів, активів і зобов'язань із метою складання податкової декларації, що процедурно прояснюватиме порядок формування кожного виду таких різниць» [8, с. 36].

Також науковцями висловлюється позиція щодо додаткового інформаційного забезпечення виявлених податкових різниць, які пропонується обліковувати на окремому позабалансовому рахунку з метою узагальнення інформації про такі різниці [4, с. 44; 11, с. 45]. На наш погляд, така пропозиція є досить спірною, оскільки облік тимчасових податкових різниць повинен вестися не тільки у звітному періоді, але й у майбутніх звітних періодах, бо вони матимуть вплив на об'єкт оподаткування. Дублювання їх обліку на позабалансових рахунках тільки збільшить обсяг облікових робіт, що суперечить принципу уніфікації.

Більшість із авторів вважають, що новий підхід до визначення бази оподаткування податком на прибуток сприятиме прозорості формування інформації про податковий прибуток, що полегшить контроль за його нарахуванням і сплатою до бюджету [11; 8; 9]. Однак ця сторона впровадження враховує лише інтереси фіскальних органів. Самі ж платники податку в адаптаційний період дії нового механізму не застраховані від помилок та необхідності розплачуватися за них штрафами.

Якщо науковці й розробники законопроекту позитивно сприймають нововведення в змінах порядку визначення бази оподаткування податку на прибуток підприємств, то практики досить застережливо ставляться до них.

Так, незважаючи на те, що і планом рахунків, і ПСБО, і Податковим кодексом передбачено наявність і відображення податкових різниць, більшість бухгалтерів із ними не працюють і можуть навіть не знати за них. Вони окремо відображають оподатковуваний прибуток у фінансовій звітності та податковій декларації. Тому з прийняттям законопроекту більшості з практикуючих бухгалтерів прийдеться перенавчатися, що спричинить додаткові та грошові витрати і витрати праці.

Основною метою впровадження зазначених нововведень, як передбачається, є спрощення обліку шляхом взаємозв'язку прибутку до оподаткування з бухгалтерським прибутком, а також спрощення змісту й порядку складання звітності з податку на прибуток. Але виникають сумніви щодо цієї мети при наявності у платника податку відокремлених підрозділів і філій. Стаття 145.4 законопроекту змушує підприємства вести окремо облік і сплату податку за кожним відокремленим підрозділом за його місцезнаходженням. Це означає, що нарахований ними податок при сплаті потрапить до місцевих бюджетів

та зменшить суми податкових надходжень до Державного бюджету. Таким чином, чим більше філій та відокремлених підрозділів у платника податку, тим більші витрати він буде нести на ведення бухгалтерського і податкового обліку. Також це може сприяти збільшенню вірогідності здійснення помилок при веденні обліку, нарахуванні та сплаті податку. При цьому відповідальність за несвоєчасне та повне внесення сум податку до бюджету покладена не на відокремлений підрозділ, а на платника податку, у складі якого перебувають такі відокремлені підрозділи чи філії. Отже, збільшення витрат на ведення обліку платникам податку на прибуток не уникнути.

На думку розробників законопроекту, позитивним для платників податку є збільшення норм амортизації, що дозволить збільшити податкові витрати та зменшити базу оподаткування. Крім цього, фінансовий результат передбачається збільшити на суму амортизації звітного періоду у частині, яка перевищує граничний рівень амортизації. При цьому відсутність терміна «амортизація звітного періоду» дозволяє по різному тлумачити цю норму. Якщо тут автори мають на увазі суми амортизації, що нарахувана платниками у звітному періоді, яка включає в себе і амортизацію у складі реалізованої продукції, то за вимогами національних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку це потребує додаткового розрахунку впливу суми податкового коригування у вигляді сум амортизації на собівартість реалізованої продукції та на балансову вартість основних засобів. З огляду на це, запровадження цієї норми не сприятиме достовірності визначення об'єкта оподаткування та скороченню витрат праці на ведення обліку і складання звітності.

Навіть такий позитивний момент як скорочення ставки податку до 16% має свої негативні наслідки, які стосуються насамперед зменшення податкових надходжень до бюджету. На думку експертів, зниження ставок податку призведуть до втрат бюджету у сумі біля 25 млрд грн, що може ще більше поглибити його дефіцит. За таких умов було б більш доцільним застосування інших функцій податків – стимулюючої та регулюючої, як додаткових стимулів для розвитку бізнесу. Зниження ж податкової ставки підприємствам прибутку не забезпечать. Тому кращим виходом із ситуації було б створення сприятливого інвестиційного клімату в країні, який дозволив би суб'єктам підприємництва спочатку отримати прибуток, а потім із нього сплачувати податок.

Також викликає сумнів щодо інвестиційної привабливості новація, передбачена законопроектом, яка дозволяє інвесторам відносити до складу витрат лише 10% суми інвестованих коштів, а решта 90% потрапить до витрат лише у складі амортизації наступних років. Таким чином, інвестор має досить невизначену ситуацію: прибутку ще не отримав, а податок уже повинен сплачувати і при цьому чекати повного закінчення терміну амортизації своїх вкладень.

**Висновки.** Попри всі позитивні й негативні аспекти, що зумовить запровадження нової методики обчислення суми податкового прибутку, залишається головним питання: чи досягнуте бажане наближення податкового обліку із бухгалтерським і чи здійснено крок до наближення національної системи бухгалтерського обліку до міжнародних стандартів. У цілому можна позитивно оцінити спробу розробників проекту зменшити розбіжності між податковим та бухгалтерським обліком, однак, на наш погляд, все ж таки не досягнуте узгодження між механізмом розрахунку податкових різниць та відображенням їх у фінансовій звітності за МСФЗ 12 «Податки на прибуток» та правилами Податкового кодексу. Тому у законопроекті щодо визначення бази оподаткування податком на прибуток варто було за основу взяти підхід, закладений у МСФЗ. Це дозволило б уникнути неоднозначного трактування поняття «податкова база», методу визначення балансової бази зобов'язань та безпомилково визначати і класифікувати тимчасові різниці.

#### Література:

1. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI (із змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>.
2. Про оподаткування прибутку підприємств : Закон України від 22.05.1997 № 283/97-ВР // Вісник податкової служби України. – 2009. – № 10. – С. 3–37.
3. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо зміни алгоритму оподаткування прибутку з урахуванням податкових преференцій та обмежень : проект Закону від 27.05.2013 р. // Фінанси України. – 2013. – № 3. – С. 50–119.
4. Бабіч В. В. Облік витрат (доходу) з податку на прибуток відповідно до Податкового кодексу України / В. В. Бабіч, І. А. Герасимович // Облік і фінанси АПК. – 2011. – № 35. – С. 44.
5. Жураковська І. В. Склад бухгалтерських доходів і витрат в податковому обліку [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc\\_gum/ekfor/2012\\_1/56.pdf](http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/ekfor/2012_1/56.pdf).
6. Касич А. О. Формування оподаткованого прибутку в контексті змін до податкового законодавства України / А. О. Касич, О. І. Авраменко // Вісник КрНУ. – 2013. – № 1 (78). – С. 155–159.

7. Кушнірук Б. Податок на прибуток по-українськи / Б. Кушнірук // Реальна економіка від 20 жовтня 2013 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.ukrudprom.com/digest/Podatok\\_na\\_pributok\\_poukranski.html](http://www.ukrudprom.com/digest/Podatok_na_pributok_poukranski.html)
8. Ловінська Л. Г. Концептуальні підходи до визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток / Л. Г. Ловінська // Фінанси України. – 2013. – № 3. – С. 27–38.
9. Лоханова Н. О. Проблеми відображення податкових різниць в обліку і звітності вітчизняних підприємств / Н. О. Лоханова // Збірник наукових праць Кіровоградського національного технічного університету. – 2012. – № 22 (Ч. II). – С. 139–143.
10. Макєєва О. Коментар стосовно податкових різниць / О. Макєєва // Реальна економіка від 6 березня 2013 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://ap-center.com/2013/03/komentar-oleni-makeyevoi-stosovno-podatkovih-riznic>.
11. Маркевич О. В. Удосконалення механізму оподаткування податком на прибуток підприємств в Україні / О. В. Маркевич // Фінанси України. – 2013. – № 3. – С. 39–48.
12. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 12 (IAS 12) [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Міністерства фінансів України. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua/file/link/320288/file/IAS%2012.pdf>.
13. Положення бухгалтерського обліку «Податкові різниці», затв. Наказом Міністерства фінансів України № 27 від 25.01.2011 р., зареєстр. в Міністерстві юстиції України 21 лютого 2011 р. за № 212/18950 із змінами і доповненнями [Електронний ресурс] / База «Законодавство України». – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0212-11>.
14. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток», затв. Наказом Міністерства фінансів України N 353 від 28.12.2000 р., зареєстр. в Міністерстві юстиції України 20 січня 2001 р. За № 47/5238 із змінами і доповненнями [Електронний ресурс] / База «Законодавство України». – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0047-01>.
15. Пономаренко О. Г. Облік податкових різниць: передумови та перспективи розвитку [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.nbu.gov.ua/portal/chem\\_biol/nppdaa/econ/2011\\_2\\_2/348.pdf](http://www.nbu.gov.ua/portal/chem_biol/nppdaa/econ/2011_2_2/348.pdf).
16. Юшко С. В. Оцінка чинного механізму визначення прибутку як об'єкта оподаткування / С. В. Юшко // Фінанси України. – 2010. – № 5. – С. 75.