

65.054.36
Г20

ГАРМОНІЗАЦІЯ ПОДАТКОВОГО ТА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В КОНТЕКСТІ ОПОДАТКУВАННЯ ПРИБУТКУ ПІДПРИЄМСТВ В УКРАЇНІ

монографія



МІНІСТЕРСТВО ДОХОДІВ І ЗБОРІВ УКРАЇНИ
НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ДЕРЖАВНОЇ ПОДАТКОВОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ
НАУКОВО-ДОСЛІДНИЙ ІНСТИТУТ
ФІНАНСОВОГО ПРАВА

ГАРМОНІЗАЦІЯ ПОДАТКОВОГО ТА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В КОНТЕКСТІ ОПОДАТКУВАННЯ ПРИБУТКУ ПІДПРИЄМСТВ В УКРАЇНІ

Монографія

УДК 336.225.6: 336.226.12:657
ББК 65.052.202
Г 20

*Рекомендовано до друку Вченою радою
Науково-дослідного інституту фінансового права
(протокол № 5 від 26 грудня 2013 року)*

Рецензенти:

В. Л. Андрущенко – д.е.н., професор, в.о. завідувача кафедри податків та оподаткування Національного університету державної податкової служби України;

А. В. Лісовий – д.е.н., професор, завідувач кафедри аудиту та економічного аналізу Національного університету державної податкової служби України;

В. І. Проніна – завідувач відділу податків і зборів Асоціації платників податків України.

Автори:

Огороднікова І. І. (3.1, 3.3), **Серебрянський Д. М.** (загальна редакція, вступ, висновки, 1.2, 2.1, 2.3), **Смірнова О. М.** (2.3, 2.4, 3.1, 3.2), **Стадник М. В.** (1.3, 2.2, 3.4), **Турянський Ю. І.** (1.1, 1.3).

Г20 Гармонізація податкового та бухгалтерського обліку в контексті оподаткування прибутку підприємств в Україні: монографія / [Огороднікова І. І., Серебрянський Д. М., Смірнова О. М., Стадник М. В. Турянський Ю. І.]; за заг. ред. Д. М. Серебрянського. – К.: Алерта, 2013. – 366 с.

ISBN 978-617-566-270-4

Досліджено теоретичні аспекти обліку фінансових результатів діяльності підприємства у системі бухгалтерського обліку та для цілей оподаткування податком на прибуток підприємств. Проаналізовано фінансово-адміністративні аспекти щодо податку на прибуток підприємств в Україні. На основі практичних прикладів систематизовано основні відмінності у визначенні податкового та облікового прибутку відповідно до норм Податкового кодексу України та Положень (Стандартів) бухгалтерського обліку, в т. ч. в частині нарахування амортизації. Розраховано відстрочений податок на прибуток. Здійснено аналіз зарубіжного досвіду моделей співвідношення бухгалтерського та податкового обліку з податку на прибуток з акцентом на Німеччині та США. Визначено напрями гармонізації податкового та бухгалтерського обліку з податку на прибуток підприємств в Україні та оцінено вплив новачок на доходи бюджету країни (у частині амортизації) та на норми, що закріплюють відповідальність за правопорушення у сфері оподаткування.

Видання розраховане на науковців, практиків, викладачів, студентів, магістрантів, аспірантів, працівників міністерств та відомств, які цікавляться питанням обліку податку на прибуток та фінансових результатів діяльності у площині бухгалтерії.

УДК 336.225.6: 336.226.12:657
ББК 65.052.202

ISBN 978-617-566-270-4

© НДІ фінансового права, 2013
© Видавництво «Алерта», 2013.

MINISTRY OF REVENUE AND DUTIES OF UKRAINE
NATIONAL UNIVERSITY OF STATE
TAX SERVICE OF UKRAINE
RESEARCH INSTITUTE OF FINANCIAL LAW

HARMONIZATION OF FISCAL AND FINANCIAL ACCOUNTING OF CORPORATE INCOME TAX IN UKRAINE

Monograph

Kyiv • Alerta • 2013

Зміст

ВСТУП	8
-------------	---

РОЗДІЛ І

ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА У СИСТЕМІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ І ДЛЯ ЦІЛЕЙ ОПОДАТКУВАННЯ ТА КОНЦЕПТУАЛЬНІ ОСНОВИ ЇХ ГАРМОНІЗАЦІЇ

1.1. Економічна сутність доходів, витрат і фінансових результатів: історична ретроспектива та сучасні теорії	12
1.2. Зміст податкового прибутку та етапи його оподаткування в історії незалежної України	30
1.3. Відмінності податкового та бухгалтерського обліку з податку на прибуток та концептуальні основи їх гармонізації	55

РОЗДІЛ ІІ

АНАЛІЗ СУЧАСНИХ ТЕНДЕНЦІЙ ПОДАТКОВОГО ТА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В КОНТЕКСТІ ОПОДАТКУВАННЯ ПРИБУТКУ ПІДПРИЄМСТВ В УКРАЇНІ

2.1. Фіскальна ефективність податку на прибуток підприємств в Україні	84
2.2. Оцінка структури, обсягів та особливостей обліку пільг з податку на прибуток підприємств	102
2.3. Аналіз методологічних аспектів гармонізації податкового та бухгалтерського обліку щодо податку на прибуток підприємств ..	126
2.4. Систематизація відмінностей у нарахуванні амортизації відповідно до норм ПКУ та П(С)БО	158

РОЗДІЛ ІІІ

НАПРЯМИ ГАРМОНІЗАЦІЇ ПОДАТКОВОГО ТА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ З ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК ПІДПРИЄМСТВ

3.1. Міжнародний досвід гармонізації податкового та бухгалтерського обліку з податку на прибуток підприємств	201
3.2. Напрями реформування підходу до визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств	219

3.3. Напрями удосконалення норм, що закріплюють відповідальність за правопорушення у сфері оподаткування в межах реформування підходу до визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств	230
3.4. Оцінка впливу податкових ініціатив на інтереси учасників податкових відносин	258
ВИСНОВКИ	276
ЛІТЕРАТУРА	282
ДОДАТКИ	301
ДОДАТОК А	301
ДОДАТОК Б	307
ДОДАТОК В	316
ДОДАТОК Г	320
ДОДАТОК Д	322
ДОДАТОК Ж	331
ДОДАТОК И	335
ДОДАТОК К	338
ДОДАТОК Л	339
ДОДАТОК М	347
ДОДАТОК Н	351
ДОДАТОК П	356

Contents

INTRODUCTION.....	8
-------------------	---

CHAPTER 1

THEORETICAL ASPECTS OF ACCOUNTING OF FINANCE RESULTS FOR ACCOUNTING AND TAX PURPOSES AND CONCEPTUAL BASIS OF THEIR HARMONIZATION

1.1. Economic essence of revenues, expenditures and finance results: historical retrospective and contemporary theories.....	12
1.2. Content of taxable profit and its taxing phases in the history of independent Ukraine.....	30
1.3. Differences between fiscal and financial accounting of corporate income tax and conceptual basis of their harmonization.....	55

CHAPTER 2

ANALYSIS OF CURRENT TENDENCIES OF FISCAL AND FINANCIAL ACCOUNTING OF CORPORATE INCOME TAX IN UKRAINE

2.1 Fiscal efficiency of corporate income tax in Ukraine	84
2.2. Evaluation of structure, amount and characteristics of accounting of corporate income tax allowances.....	102
2.3. Analysis of methodological aspects of fiscal and financial accounting of corporate income tax.....	126
2.4. Systematization of differences in amortization according to Tax Code of Ukraine and Ukrainian Accounting standards.....	158

CHAPTER 3

DIRECTIONS OF HARMONIZATION OF FISCAL AND FINANCIAL ACCOUNTING OF CORPORATE INCOME TAX

3.1. International experience of harmonization of fiscal and financial accounting of corporate income tax	201
3.2. Lines of reforming approach to determining of object of taxation of corporate income tax.....	219
3.3. Ways of improvement of norms that fix responsibility for offenses in the field of taxation under the reforming of approach to determining of object of taxation of corporate income tax	230

Contents

3.4. Evaluation of impact of tax initiatives on interests of tax relations' participants	258
CONCLUSIONS	276
APPENDICIES	282
REFERENCES.....	301

паперів, усі інші доходи, за винятком дозволених законом відрахувань (Deductions):

1) звичайні відрахування:

- зарплата;
- податки, сплачені штатам і місцевим органам влади;
- податок на соціальне забезпечення;
- рентні платежі;
- витрати на ремонт та амортизацію;
- витрати на проведення науково-дослідних та конструкторських робіт;
- витрати на рекламу;
- відсотки за кредит;
- безнадійні борги;

2) спеціальні відрахування:

- чисті операційні збитки;
- 85–100% від суми отриманих дивідендів;
- для деяких корпорацій, що працюють у секторах економіки, пріоритетних або соціально необхідних з погляду держави, такими відрахуваннями можуть бути, наприклад, витрати на освоєння нафтових та газових свердловин, витрати на природоохоронні технології або заходи тощо.

Потрібно зауважити, що вказані відрахування також мають обмеження з погляду їх порівняння з бухгалтерським обліком відповідно до Податкового кодексу країни. Також вражає численність додатків, які повинні деталізувати майже кожний рядок декларації 1120 або Додатка М-3. Ураховуючи зазначене, переконані, що досвід США є недоцільним для застосування в Україні через його складність.

3.2. НАПРЯМИ РЕФОРМУВАННЯ ПІДХОДУ ДО ВИЗНАЧЕННЯ ОБ'ЄКТА ОПОДАТКУВАННЯ ПОДАТКОМ НА ПРИБУТОК ПІДПРИЄМСТВ

Втілення визначеної керівництвом країни стратегії реформ, спрямованих на модернізацію всіх сфер суспільного життя, не може залишити осторонь і податкову політику держави.

Загальновідомо, що податок на прибуток у будь-якій країні є одним з центральних, що пояснюється дуже просто, а саме:

- по-перше, саме підхід до оподаткування прибутку та порядок розрахунку податку впливає на всю фінансово-господарську діяльність суб'єктів господарювання;
- по-друге, податок на прибуток підприємств є бюджетоутворюючим податком.

Ураховуючи це, до будь-яких нововведень щодо нього потрібно підходити зважено та з обережністю. В історії незалежної України мали місце факти ігнорування даного правила. Наприклад, в 1991 р. стягувався податок на прибуток, а в 1992 р. було запроваджено податок на дохід підприємств. У I кварталі 1993 р. повернулися до оподаткування прибутку, а з II кварталу 1993 р. – знову до оподаткування валового доходу. Лише з 1995 р. відбувся остаточний перехід до оподаткування прибутку. Проте у 1997 р. було внесено зміни кардинального характеру, пов'язані із запровадженням правила «першої події» та спеціальних умов оподаткування прибутку, отриманого від деяких операцій особливого виду.

Однак на цьому тенденція реформування податку обірвалася майже на 10 років, коли в результаті прийняття ПКУ з 01.04.2011 р. норми щодо податку на прибуток підприємств було викладено в іншій редакції, для усунення економічно необґрунтованих розбіжностей між правилами податкового обліку і положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. Одночасно було піднято питання щодо необхідності у веденні обліку податкових різниць, які пов'язані з різними підходами до визначення прибутку в бухгалтерському та податковому обліку. Причому вони виникають лише внаслідок здійснення господарських операцій, щодо яких існують різні оцінки та/або критерії визнання в бухгалтерському обліку та податковому законодавстві.

Так, у розд. XX «Перехідні положення» ПКУ було визначено, що методика бухгалтерського обліку тимчасових і постійних податкових різниць затверджується в порядку, передбаченому ЗУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», публікується до 1 квітня 2011 року і набирає чинності з 1 січня 2012 року, а суб'єкти господарювання – платники податку на прибуток – подають фінансову звітність з урахуванням постійних і тимчасових податкових різниць, починаючи зі звітних періодів 2012 р.

Перші згадки про податкові різниці дотуються до 2004 р. Пізніше, МФУ наказом від 29.12.2006 р. за № 1316 затвердило положення «Про порядок розрахунку податкових різниць за даними бухгалтерського обліку», а наказом від 29 січня 2007 р. № 45 – «Методичні рекомендації про складання реєстрів бухгалтерського обліку податкових різниць, валових доходів та валових витрат».

Станом на сьогодні вони вже не діють, тому не зупинятимемося на їх аналізі. Але майже шість років тому ці документи спровокували певний бум у бухгалтерській спільноті, відлуння якого ще можна знайти на сайтах спеціалізованих видань і форумах.

Пізніше дату запровадження податкових різниць було перенесено на 1 січня 2013 року. Нормами ПКУ також передбачено (п. 46.2), що із 01.01.2013 р. разом з річною податковою декларацією платник подаватиме річну фінансову звітність, у якій зазначатиме тимчасові та постійні податкові різниці.

На початку 2011 р. на виконання абз. 3 п. 46.2 ст. 46 глави 2 розділу II, абз. 2 п. 1 підр. 4 розділу XX ПКУ та ст. 6 ЗУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» наказом МФУ від 25.01.2011 р. було затверджено Положення бухгалтерського обліку «Податкові різниці» № 27 (далі – ПБО 27), схвалене Методологічною радою з бухгалтерського обліку при МФУ.

Зокрема, п. 1 розділу II ПБО 27 передбачено, що при визначенні податкового прибутку (збитку) звітного періоду за даними бухгалтерського обліку фінансовий результат до оподаткування, визначений шляхом порівняння доходів звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів, які визнані і оцінені відповідно до П(С)БО, коригується на суму постійних податкових різниць та частину суми тимчасових податкових різниць, що відноситься до звітного періоду.

У кінці 2012 р. в Асоціації платників податків України відбулося засідання «Бухгалтерського клубу», на якому учасникам було надано перелік основних видів постійних та тимчасових різниць у вигляді таблиць, Методичні рекомендації щодо розрахунку податкових різниць та розроблені, але ще не затверджені МФУ, форми звітності, відповідно до положень ПКУ, ЗУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», П(С)БО, ПБО № 27, Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку. На засіданні обговорювався вплив податкових різниць на об'єкт

оподаткування податком на прибуток та відображення/не відображення їх на рахунках бухгалтерського обліку, їх місце у фінансовій звітності²⁰³.

Поступово навколо податкових різниць розгорнулася дискусія, результатом якої стала поява певного масиву критики на їх адресу²⁰⁴. В узагальненому вигляді основні зауваження стосувалися узгодження норм ПБО 27, П(С)БО та ПКУ. Мається на увазі таке:

1. ПБО 27 визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про податкові різниці та її розкриття у фінансовій звітності. Однак нормами ЗУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» існування положень (не стандартів) бухгалтерського обліку не передбачено.
2. Є певні неточності у визначеннях термінів. Так, відповідно до підп. 14.1.188 п. 14.1 ст. 14 ПКУ податкова різниця – це різниця, яка виникає між оцінкою і критеріями визнання доходів, витрат, активів, зобов'язань за національними П(С)БО або МСФЗ, та доходами і витратами, визначеними згідно з розділом III ПКУ.

А відповідно до п. 3 розділу I ПБО 27 податкова різниця – різниця, яка виникає між оцінкою і критеріями визнання доходів, витрат, активів, зобов'язань за положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та доходами і витратами, визначеними податковим законодавством.

Отже, з визначення, наведеного у ПБО 27, випала норма про міжнародні стандарти фінансової звітності. Тобто як мінімум визначення щодо одного й того самого питання не є ідентичними,

²⁰³ Налоговые разницы / Бухгалтерский учет – Бухгалтерский форум для профессионалов [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://buhforum.com/viewtopic.php?f=29&t=543&start=18>

²⁰⁴ Малишкін О. І. Механізм податкових різниць з податку на прибуток: яким він може бути / О. І. Малишкін // Бухгалтерський облік і аудит. – 2013. – № 3. – С. 42–48; Лоханова О. Н. Проблеми відображення податкових різниць в обліку і звітності вітчизняних підприємств / О. Н. Лоханова // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки, вип. 22, ч. II. – Кіровоград: КНТУ, 2012. – 470 с.; Голошечин І. Налоговые разницы: опять с налогоплательщиком дразнятся? // Бухгалтерия. – 2010. – № 25. – С. 13; Налоговые разницы не за горами / Аналитическая палитра // Бухгалтер и Закон, 2012. – № 84 (210); Довгопол І., Нестеренко М. Податкові різниці – 2: старі проблеми у новому форматі / І. Довгопол, М. Нестеренко // Бухгалтерський облік та аудит. – 2013. – № 5. – С. 35–44.

а як максимум провокують зайві запитання для тих, хто складає фінансову звітність за міжнародними стандартами. Також незрозумілим стала норма щодо необхідності у порівнянні доходів, витрат, активів, зобов'язань за національними П(С)БО та доходами і витратами, визначеними податковим законодавством, оскільки таке ототожнення некоректним.

3. Відповідно до ПБО 27 запроваджено такі види податкових різниць, як:

- податкові різниці щодо чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);
- податкові різниці щодо інших операційних доходів;
- податкові різниці щодо інших доходів;
- податкові різниці щодо собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг);
- податкові різниці щодо інших операційних витрат;
- податкові різниці щодо інших витрат.

Однак ці показники не є зіставними з показниками доходів і витрат відповідно до суміжних документів (див. табл. 3.8).

П(С)БО 27 надає класифікацію податкових різниць, яка пов'язана зі видами доходів і витрат, які відокремлюються в бухгалтерському обліку. На думку О.Н. Лоханової, зазначена класифікація містить цілий ряд помилок, так, наприклад, автор наголошує, що в класифікації податкових різниць не відокремлені податкові різниці щодо фінансових доходів і фінансових витрат. Оскільки ПКУ містить групування доходів і витрат, яке не збігається з класифікацією в національних П(С)БО 15 і П(С)БО 16, реально забезпечити взаємозв'язок даних прямим шляхом через застосування наведеної класифікації податкових різниць практично не вдасться²⁰⁵.

²⁰⁵ Лоханова О. Н. Проблеми відображення податкових різниць в обліку і звітності вітчизняних підприємств / О. Н. Лоханова // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки, вип. 22, ч. II. – Кіровоград: КНТУ, 2012. – 470 с.

**Зіставність показників доходів та витрат згідно ПБО 27,
Проектом Методичних рекомендацій Мінфіну
та деклараціями з податку на прибуток***

Розділ звітності	ПБО 27	Метод рекомендацій Мінфіну (проект)		Декларація з податку на прибуток	
		Код рядка	Показник	Код рядка	Показник
Доходи	Різниця щодо чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	3	Всього доходів	02	Дохід від операційної діяльності
	Різниця щодо інших операційних доходів			03	Інші доходи
	Різниця щодо інших доходів				
Витрати	Різниця щодо собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	6	Всього витрат	05.1	Собівартість
				06	Інші витрати
	Різниця щодо інших операційних витрат			06.1	Адміністративні витрати
	Різниця щодо інших витрат			06.2	Витрати на збут
				06.3	Фінансові витрати
		—		06.4	Інші витрати
		—	—	06.5	Від'ємне значення (збиток)
Фінансовий результат		7	Об'єкт оподаткування	07	Об'єкт оподаткування

* Джерело: Малишкін О.І. Механізм податкових різниць з податку на прибуток: яким він може бути / О.І. Малишкін // Бухгалтерський облік і аудит. – 2013. – № 3. – С. 44.

Дані табл. 2.36 свідчать, що сфера дії ПБО 27 та проекту Методичних рекомендацій обмежується лише рядками 1–7 форми декларації (наказ ДПС України № 1213 від 28.09.2011 р.). До цієї сфери не потрапляють такі розділи декларації (див. табл. 3.9):

Таблиця 3.9

Співвідношення показників відповідно до ПБО 27 та податкової декларації з податку на прибуток*

Код рядку декларації	Показник
08, 09, 11, 12, 13, 15	Коригування оподатковуваного прибутку
17–18	Утримання з суми податку
20–21	Авансові внески податку
23–27	Самостійне виправлення помилок резидента
28–32	Самостійне виправлення помилок нерезидента

* Джерело: Малишкін О.І. Механізм податкових різниць з податку на прибуток: яким він може бути / О.І. Малишкін // Бухгалтерський облік і аудит. – 2013. – № 3. – С. 44.

Отже, поза межами бухгалтерсько-податкового підходу залишається чимало інформації, яка наводиться лише у податковому обліку та податковій звітності.

Такий підхід, на думку О.І. Малишкіна, спричиняє ускладнення та зменшує доказовість розрахунків прибутку, а також збільшує ризик виникнення помилок платника податків. Як зазначає автор, існує можливість збільшення витрат на ведення обліку та звітності з цього податку.

Однак вимоги до обліку різниць висуваються досить суворі. Так, у п. 7 розділу II ПБО 27 є застереження, що при систематизації інформації, що міститься у прийнятих до обліку первинних документах, в регістрах синтетичного та аналітичного обліку обов'язково проводиться аналіз господарської операції на наявність податкових різниць. А у п. 9 вказується, що інформація про тимчасові і постійні податкові різниці накопичується в регістрах бухгалтерського обліку, зокрема шляхом виділення окремих граф для їх відображення (за відповідною класифікацією – тимчасова або постійна) або в інший спосіб, що забезпечуватиме реєстрацію і накопичення відповідної інформації для її розкриття у фінансовій звітності.

Одночасно чітка класифікація таких різниць поки що відсутня.

- Оскільки відповідно до норм ПКУ (п. 46.2 ст. 46 та абз. 2 п. 1 розділу XX «Перехідні положення») постійні та тимчасові

РОЗДІЛ III. НАПРЯМИ ГАРМОНІЗАЦІЇ ПОДАТКОВОГО...

податкові різниці відображаються у фінансовій звітності, на даний момент вони є виключно бухгалтерським показником, який визначає їх вплив на фінансовий результат підприємства, але не зачіпає об'єкт оподаткування податком на прибуток.

5. Це додатково підтверджується нормами підп. 17.1.12 п. 17.1 ст. 17 ПКУ, якими платнику податків надано право, а не закріплено як безумовний обов'язок, за методикою, затвердженою центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики, вести облік тимчасових та постійних податкових різниць, та використовувати дані такого обліку для складання декларації з податку на прибуток.
6. Практично відсутня відповідальність для платників податків за ненадання інформації про податкові різниці. Так, штрафні санкції, передбачені ст. 120 ПКУ, стосуються неподання або несвоєчасного подання податкової звітності або невиконання вимог щодо внесення змін до неї. Тобто відношення до податкових різниць не мають. Це саме стосується і ст. 121 щодо порушень встановлених законодавством строків зберігання документів з питань обчислення і сплати податків та зборів, а також документів, пов'язаних із виконанням вимог іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи. Отже, щонайменше мова може йти про притягнення платника до адміністративної відповідальності.

Отже, у запропонованому варіанті податкові різниці фактично можуть призвести до запровадження третього виду податкового обліку при задекларованих намірах зміни порядку розрахунку об'єкта оподаткування шляхом коригування фінансового результату до оподаткування, визначеного за правилами бухгалтерського обліку. Не випадково ЗУ «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо обліку та реєстрації платників податків і вдосконалення деяких положень»²⁰⁶ було внесено зміни до податкового законодавства та закріплено право, а не обов'язок платника зазначати у фінансовій звітності тимчасові та постійні податкові різниці.

Проблема подвійного обліку для цілей фінансового та податкового обліку виникла не лише в Україні, але була успішно розв'язана

²⁰⁶ Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо обліку та реєстрації платників податків і вдосконалення деяких положень: Закон України: від 24.10.2013 р. № 657-VII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/657-18>

3.2. Напрями реформування підходу до визначення об'єкта...

у ряді країн. Нагадаємо, що саме в рамках європейської концепції співвідношення податкового та бухгалтерського обліку (детально викладено у п. 3.1 III розділу) податковий облік як самостійний вид майже відсутній. З метою розрахунку об'єкта оподаткування податком на прибуток фінансовий результат до оподаткування, визначений за правилами бухгалтерського обліку, зазнає коригувань через обмеження або особливі умови, які встановлює податкове законодавство щодо амортизації, збитків, дивідендів, процентних доходів тощо. Це дозволяє відмовитися від необхідності ведення окремих розрахунків доходів і витрат з метою визначення розміру приросту власного капіталу та для цілей оподаткування. Отже, рух України в аналогічному напрямі відповідає кращій світовій практиці.

Підвищення ефективності адміністрування податків – завдання, яке поставлене у Національному плані дій на 2013 рік щодо впровадження Програми економічних реформ на 2010–2014 рр. «Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава»²⁰⁷.

Так, у п. 95.2 Плану міститься вимога про подання у травні 2013 р. на розгляд Верховної Ради України проекту ЗУ про внесення змін до ПКУ щодо визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств шляхом коригування фінансового результату, розрахованого за правилами бухгалтерського обліку. Виконання доведеного завдання забезпечить «зменшення витрат часу і коштів суб'єктів підприємницької діяльності на ведення податкового обліку та сплату податків, спрощення адміністративних процедур для платників податків».

Нагадаємо, що даний законопроект був розроблений, а 27.05.2013 р. розміщений для платників податків Міністерством доходів і зборів України на власному сайті для ознайомлення з метою внесення ними конструктивних пропозицій.

Згідно з концепцією Міністерства доходів і зборів України пропонується принципово новий підхід до розрахунку об'єкта оподаткування податком на прибуток порівняно зі всіма реалізованими до цього часу в Україні, а саме: шляхом збільшення/зменшення визначеного у фінансовій звітності фінансового результату до оподаткування звітного періоду, що розрахований за правилами бухгалтерського обліку та фінансової звітності, на суми податкових коригувань.

²⁰⁷ Про Національний план дій на 2013 рік щодо впровадження Програми економічних реформ на 2010–2014 рр. «Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава»: Указ Президента України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/128/2013>

У свою чергу, податкові коригування складаються із:

- витрат, не пов'язаних із веденням господарської діяльності, та сум, що враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування з урахуванням обмежень (наприклад, обмеження щодо добровільного перерахування протягом звітного року коштів або передачі товарів, виконання робіт, надання послуг);
- доходів (витрат), фінансових результатів (прибутків/збитків) за окремими операціями (наприклад, за операціями з цінними паперами і деривативами, а також за операціями РЕПО та факторингом);
- від'ємного значення об'єкта оподаткування попередніх звітних років;
- амортизації.

При цьому податкові коригування здійснюється у тому звітному періоді, в якому визнаються за правилами бухгалтерського обліку доходи та/або витрати, що підлягають коригуванню.

У випадку впровадження даної концепції у реальність платникам з метою оподаткування не потрібно буде вести окремий облік доходів та витрат. При визначенні об'єкта оподаткування необхідно буде лише відкоригувати фінансовий результат до оподаткування звітного періоду, що розрахований за правилами бухгалтерського обліку та наведений у Звіті про фінансові результати (форма 2), відповідно до податкового законодавства (див. рис. 3.5).

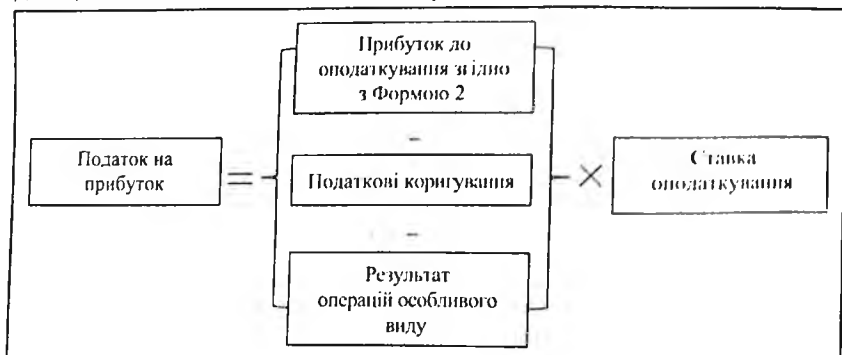


Рис. 3.5. Схема визначення податку на прибуток до сплати*

*Джерело: *Рогозний С. А. Сучасні тенденції оподаткування прибутку підприємств в Україні та міжнародні стандарти / С. А. Рогозний. – Севастополь, 2013. – 28 с.*

Прогнозується, що в середньому підприємства будуть мати до 10 таких коригувань, що значно спростить час на визначення належної до сплати суми податку на прибуток.

У цілому переваги можна узагальнити таким чином:

- скорочення фактичного обсягу розділу III ПК (щонайменше на 30 сторінок) та логічне розміщення законодавчих норм, що значно спрощує сприйняття та унеможливує потребу у пошуку розпорошених по всьому документу нюансів оподаткування тих чи інших операцій;
- відмова від практики паралельного обліку операцій з метою складання фінансової та податкової звітності, внаслідок чого із тексту законопроекту вилучені статті, що класифікували та встановлювали особливості визнання доходів і витрат;
- остаточна відмова від обов'язку щодо розрахунку та розкриття у складі фінансової звітності тимчасових та постійних податкових різниць за доходами та витратами як третього виду обліку на користь суцільного переліку податкових коригувань;
- визнання як основи даних фінансової звітності, що розраховані за правилами бухгалтерського обліку, а також встановлення чіткого та контрольованого зв'язку між ними та даними податкової звітності;
- запровадження принципово нового підходу до розрахунку амортизації та скасування вартісних критеріїв оцінки ОЗ;
- відмова від особливостей оподаткування діяльності, що підлягає пагентуванню, «умовно нарахованих відсотків», витрат на відрядження, забезпечення працівників спеціальним одягом тощо;
- спрощення податкової звітності та скорочення часу на її заповнення;
- підвищення вимог до ведення бухгалтерського обліку та відмова від визначення у тексті ПК термінів, що закріплені П(С)БО тощо.

Ураховуючи це, дійсно можна вести мову про кардинальне реформування порядку розрахунку об'єкта оподаткування податком на прибуток, а головна мета, яка в цьому закладена, – крок на зустріч платникам та підвищення інвестиційної привабливості країни.

Хоча резерви для удосконалення окремих норм законопроекту ще є. Так, виступаючи 12.06.2013 р. на засіданні круглого столу

Асоціації платників податків України з питань проекту новаторської редакції розділу III ПКУ, начальник управління методології податку на прибуток підприємств Міністерства доходів і зборів України О.М. Задорожний озвучив, що у ході роботи над документом надійшло близько 65 конструктивних зауважень від МФУ, НБУ, професійних організацій та платників податків, причому приблизно 45 з них було враховано, що дозволило значно покращити змістовну сторону документа²⁰⁸.

Отже, сама концепція визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств є прогресивною, відповідає тенденціям європейської практики, а її реалізація дозволить досягти задекларованих цілей зменшення витрат часу і коштів суб'єктів підприємницької діяльності на ведення податкового обліку та сплату податків, а також спрощення адміністративних процедур для платників податків²⁰⁹.

Переконані, що саме рух у цьому напрямі є перспективним вектором розвитку, а чіткий перелік податкових коригувань необхідний не для того, щоб змусити платників звітувати за їх складом, а для того, щоб зробити для них розрахунок податку більш простим і зрозумілим.

3.3. НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ НОРМ, ЩО ЗАКРІПЛЮЮТЬ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ ЗА ПРАВОПОРУШЕННЯ У СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ У МЕЖАХ РЕФОРМУВАННЯ ПІДХОДУ ДО ВИЗНАЧЕННЯ ОБ'ЄКТА ОПОДАТКУВАННЯ ПОДАТКОМ НА ПРИБУТОК ПІДПРИЄМСТВ

Основна проблема правового регулювання оподаткування податком на прибуток підприємств полягає в тому, що, як вже було зазначено, легітимне поняття «податковий облік» не закріплене в жодному нормативно-правовому акті України, хоча сам термін згаду-

²⁰⁸ Марчук О. Налоговые разницы заменят налоговыми корректировками? / О. Марчук // Незалежний аудитор. – 2013. – № 6. – С. 66.

²⁰⁹ Смірнова О.М. Повертасьмо до визначення об'єкту оподаткування податком на прибуток / О.М. Смірнова // Податкова правда. – 2013. – № 13–14. – С. 14–17.