

АКТУАЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА, АУДИТА И АНАЛИЗА

В.А. ГАВРИЛЕНКО, д.е.н, проф.

Донецкий национальный технический университет

ТЕОРИЯ І ПРАКТИКА ОПОДАТКУВАННЯ ПРИБУТКУ НА ПРОМИСЛОВИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

На основі проведеного аналізу виявлені основні протиріччя і неузгодженості при формуванні доходів, витрат і фінансових результатів на промислових підприємствах, як у податковій базі, так і в бухгалтерському обліку. Це стосується, перш за все, визначення понаднормативних витрат сировини, матеріалів і готової продукції і відображення їх у податковій базі і бухгалтерському обліку. Доведено недоцільність включення до доходів у податковій базі коштів цільового фінансування і цільових надходжень, а також вартості безкоштовно отриманих основних засобів. Доведено недоцільність включення до витрат у податковій базі резерву сумнівних і безнадійних боргів; вартості капітальних ремонтів; непродуктивного зростання фінансових (процентних) витрат; перевищення балансової вартості основних засобів понад доходами, які склалися при їх реалізації. Доведено доцільність включення до доходів у податковій базі накопиченої дебіторської і кредиторської заборгованості по провині підприємства.

Внесені також пропозиції по реформуванню багатьох положень (стандартів) бухгалтерського обліку, а саме: П(С)БО-7 «Основні засоби», П(С)БО-10 «Дебіторська заборгованість», П(С)БО-11 «Зобов'язання», П(С)БО-12 «Фінансові інвестиції», П(С)БО-15 «Дохід», П(С)БО-16 «Витрати». Показаний вплив реформування Податкового Кодексу України та національних стандартів на вірогідність складання фінансової звітності підприємства.

Ключові слова: податок, прибуток, дохід, витрати, сировина, матеріали, готова продукція, витрати сировини, резерв сумнівних і безнадійних боргів, непродуктивні фінансові витрати, фінансові інвестиції, основні засоби, уцінка, дооцінка, тимчасові податкові різниці, відстрочені

активи, податкові зобов'язання, національні положення (стандарту).

Дана проблема є дуже актуальною. Це пояснюється багатьма її проявами на економічну діяльність як підприємства, так і всього суспільства. По-перше, в тому, що від її вирішення в значній мірі залежить наповнення бюджету. По-друге, в системі формування доходів і витрат дуже багато протиріч, які потребують їх узгодження, тобто усунення. Ці протиріччя, як показують дослідження, виникають через недосконалість нормативно-правового і законодавчого забезпечення по формуванню податкової бази і бухгалтерського обліку доходів, витрат, активів, зобов'язань і капіталу, які у подальшому їх відображенні залишаються не врегульованими. Це призводить до суттєвих помилок у визначенні податку на прибуток, а також до уникнення від його сплати і перекручування фінансової звітності підприємства.

Стан проблеми. Даною проблемою займалися багато окремих вітчизняних вчених, серед яких є В.П. Вішневський, Т. Войтенко, С.Ф. Голов, А.М. Коваленко, Л. Ловінська, В.В. Сопко та інші, а також наукові установи, рекомендації яких були використані для підготовки Закону України від 22.05.1997 р. № 283/97-ВР «Про оподаткування прибутку підприємств», а також при розробці ряду положень (стандартів) бухгалтерського обліку в Україні, таких як: П(С)БО-7 «Основні засоби», П(С)БО-9 «Запаси», П(С)БО-10 «Дебіторська заборгованість», П(С)БО-11 «Зобов'язання», П(С)БО-12 «Фінансові інвестиції», П(С)БО-13 «Фінансові інструменти», П(С)БО-14 «Оренда»; П(С)БО-15

© В.А. Гавриленко, 2013

«Доходи», П(С)БО-16 «Витрати», П(С)БО-17 «Податок на прибуток» та інші нормативні документи [1-18]. Однак, слід відмітити, що введення цих законодавчих і нормативно-правових актів призвело до виникнення суттєвих протиріч по формуванню доходів і витрат в податковій базі і бухгалтерському обліку і взагалі до перекручування всієї фінансової звітності, в тому числі і по капіталу. Актуальність даної проблеми загострюються і тим, що прийнятий Верховною Радою України новий Податковий Кодекс України від 12 грудня 2010 р. і введений в дію 01.01.2011 р. не тільки не вирішує питання по врегулюванню таких протиріч, але більшою мірою їх загострює. Тобто, новий Податковий Кодекс надає великому бізнесу ще більше можливостей для уникнення від сплати податків, що призведе до ще більшого дефіциту державного бюджету.

Тому, метою даної статті є розкриття природи виникнення протиріч при оподаткуванні прибутку і формуванні фінансової звітності та розробка конкретних рекомендацій по їх усуненню.

Суттєву роль Податковий Кодекс України відіграє на стадії визначення доходів і витрат. При цьому важливо дотримуватися принципу нарахування і відповідності доходів і витрат, який сформульований у П(С)БО-1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [18]. Тобто, для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно рівняти доходи звітного періоду з витратами, які здійснені для надходження цих доходів.

Зрозуміло, що дотримуватися цього принципу можливо лише на підставі чіткої класифікації усіх операцій по видам діяльності підприємства, яка успішно використовується у бухгалтерському обліку і викладена в Інструкції по використанню плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, яка затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 і зареєстрована в Міністерстві юстиції України 21.12.1999 р. № 893/4186. У відповідності до цієї класифікації уся діяльність підпри-

ємства здійснюється по п'яти напрямкам: операційна діяльність, яка, в свою чергу, підрозділяється на основну та іншу операційну; доходи і витрати від участі у капіталі; інші фінансові доходи і витрати; інші доходи і витрати від звичайної діяльності. Усі операції по указаним видам діяльності чітко регламентовані. Така класифікація дає можливість у бухгалтерському обліку здійснювати контроль за відповідністю доходів і витрат по усім операціям окремих видів діяльності, а також виявити і обґрунтувати непродуктивне збільшення витрат по усім цим операціям, які у податковій базі не повинні включатися до валових витрат. При цьому слід відмітити, що у новому Податковому Кодексі України, який прийнятий Верховною Радою України, ця класифікація доходів і витрат повністю зруйнована, що дуже ускладнює їх відображення у податковій базі. А тепер докладніше, починаючи з операційної діяльності підприємства. У відповідності до нового Податкового Кодексу України до доходу операційної діяльності відноситься дохід від реалізації товарів, виконаних робіт, наданих послуг і признається у розмірі договірної (контрактної) вартості, але не менше суми компенсації. Що стосується витрат операційної діяльності, то вони визначаються відповідно пунктам 138.4, 138.6-138.9, 138.11 статті 138 нового Податкового Кодексу. Витрати операційної діяльності включають: собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг і інші витрати, які визначаються на підставі пунктів 138.2, 138.11 цієї статті і пунктів 140.2-140.5 статті 140, статей 142 і 143 і інших статей даного Кодексу. Така трактовка витрат операційної діяльності робить Кодекс незрозумілим і заплутаним, тобто тепер бухгалтер підприємства повинен проводити дуже складну систематизацію викладеного матеріалу для того, щоб вибрати витрати із цих пунктів. Із яких же частин в дійсності складаються операційні витрати? Відповідно до п.138.1 і п.138.6-138.9 витрати операційної діяльності включають собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг, куди входять тільки прямі і інші прямі витрати. І тепер стає не

зрозуміло – відносяться загальновиробничі витрати до виробничої собівартості продукції чи ні (п. 138.10.1)? А якщо ці витрати, до введення нового Податкового Кодексу, відносились до собівартості виробленої продукції і так саме до операційних витрат, то чому тепер у цьому Кодексі загальновиробничі витрати не відносяться до операційних (п. 138.10.10)? І знову виникають питання: чому адміністративні витрати (п. 138.10.2) і витрати на збут (138.10.3) також не відносяться у цьому Кодексі до операційних? На наш погляд, виключення названих витрат із операційних є дуже великою помилкою, тому що це перешкоджає здійсненню ефективного контролю за відповідністю доходів і витрат по основній діяльності підприємства. До впровадження нового Податкового Кодексу як дохід від реалізації продукції, так і усі названі витрати відносились до операційних і так саме до основної діяльності підприємства. І це було зрозумілим, тому що воно давало можливість слідкувати за відповідністю доходів і витрат по даному виду діяльності. Не зовсім зрозумілим є п.138.7, де сказано, що до витрат у податковій базі відносяться витрати від браку, які складаються із вартості забракованої по технологічним причинам продукції і витрат на виправлення такого технічно неминучого браку на рівні встановлених норм витрат, у випадку реалізації такої продукції. При цьому не зрозуміло, чому до витрат від браку відноситься вся вартість забракованої продукції у кінцевому вимірі? Справа у тому, що витрати від браку залежать від його і при їх визначенні потрібно це враховувати. Крім того, новий Податковий Кодекс України ніяк не враховує непродуктивні втрати сировини і основних матеріалів при виробництві продукції. Такі втрати на багатьох підприємствах мають значний інтервал коливання від 2% до 13-15%, тому вони не можуть не враховуватися. Основними причинами великих витрат сировини і основних матеріалів на промислових підприємствах є не тільки недоліки у технології і організації виробництва, але і крадіжки, тобто штучне виведення їх із обороту у тінь. Це дозволяє штучно підвищити собівартість

виробленої продукції і уникнути від сплати податку на прибуток. Тепер відносно доходів і витрат по іншим видам діяльності підприємства. У зв'язку з цим є зауваження відносно врегулювання безнадійної і сумнівної заборгованості. Актуальність даного питання дуже велика, тому що на багатьох підприємствах дебіторська заборгованість накопичується у великих розмірах і при цьому продавець не виставляє ніяких позовів до суду по стягненню її з покупців. При цьому, дебіторська заборгованість може використовуватися покупцями як фінансовий інструмент, по узгодженню з продавцем, для утворення додаткових доходів, як правило тіньових. Тому, як по відношенню продавця, так і покупець повинні бути певні санкції. Тобто, як продавець, так і покупець у таких випадках повинні нести консолідовану відповідальність. У новому Податковому Кодексі таких санкцій по відношенню як до продавця, так і покупця зовсім немає.

Існують певні правила врегулювання дебіторської заборгованості лише для тих випадків, коли платник податку звертається до суду з позовом до стягнення заборгованості з покупця. У такому випадку, платник податку (покупець) повинен зменшити витрати на вартість заборгованості, яка признана судом або по виконавчому надпису нотаріуса [3, п. 159.1.2 статті 159]. Якщо у наступних податкових періодах покупець сплатить суму призначеної заборгованості або її частину, то він підвищує витрати на суму такої заборгованості по результатам податкового періоду [3, п.159.1.5. статті 159]. Як видно із наведеного тексту, тут по відношенню до покупця немає ніяких санкцій. Лише при списанні кредиторської заборгованості покупець віднесе її до доходу.

На нашу думку, покупець повинен нести більшу відповідальність. Не зрозуміло, чому витрати на створення резерву сумнівної заборгованості, навіть у тих випадках, коли продавець товарів не виставляв претензії на цю заборгованість до покупця і не направляв позов до суду, признаються витратами з метою оподаткування у сумі безнадійної дебіторської заборгова-

ності [3, п. 138.10.6 статті 138]? Це, на нашу думку, також робити непотрібно, тому що ці витрати носять непродуктивний характер і є результатом порушень фінансової дисципліни у минулому періоді. Неможливо погодитись також зі змістом п. 138.10.5. статті 138 Податкового Кодексу України, де усі фінансові витрати, до яких відносяться витрати на нарахування відсотків при користуванні кредитами і іншими запозиченнями, по випущеним облігаціям і фінансової оренди включаються до податкової бази. Справа у тому, що процентні витрати по кредитах і іншим запозиченням можуть виникнути, по-перше, за рахунок накопичення дебіторської заборгованості, яка може використовуватися як фінансовий інструмент для створення тіньових оборотів, по-друге, неефективного вкладання власних коштів у фінансові інвестиції, по-третє, понаднормативного накопичення виробничих запасів і інших виробничих засобів, а також готової продукції на складі, що може привести до нестачі грошових коштів для основного виробництва.

Нестача грошових коштів по цим причинам призведе до зростання взятих кредитів і процентних витрат по ним, які носять непродуктивний характер. Оскільки ці фінансові витрати включаються у податкову базу, то вони призводять до зменшення прибутку і податку на нього. Величина зростання фінансових витрат по цим причинам розраховується таким чином:

$$\Delta B_{\text{ср}} = (\Delta O_{\text{вз}} + Q_{\text{гп}} + ДЗ) C_{\text{тбк}},$$

де $\Delta B_{\text{ср}}$ – продуктивне зростання фінансових витрат, грн.;

$\Delta O_{\text{вз}}$ – понаднормативне накопичення виробничих запасів, грн.;

$Q_{\text{гп}}$ – накопичення готової продукції на складі, грн.;

$ДЗ$ – накопичення дебіторської заборгованості на підприємстві, грн.;

$C_{\text{тбк}}$ – річна банківська ставка по кредитах.

Якщо представити, що сумарні понаднормативні накопичення виробничих

запасів, готової продукції на складі і дебіторської заборгованості будуть дорівнювати 700-800 млн. грн., то це при річній банківській ставці по кредитах в розмірі 30%, призведе до зростання непродуктивних фінансових витрат на 210-240 млн. грн. І, відповідно, до зростання витрат на цю суму підприємство уникає від сплати податку на прибуток в розмірі 42-48 млн. грн.

Дослідження показують, що такі непродуктивні фінансові витрати недоцільно відносити до податкової бази. Значні претензії можна пред'явити і до відображення витрат по ремонтах основних засобів. У відповідності до п. 146.12 статті 146 Податкового Кодексу, усі витрати на ремонти і покращення об'єктів основних засобів, до 10% загальної балансової вартості усіх груп основних засобів, а також які не перевищують ці 10% відносяться до витрат того звітного періоду, у якому такі ремонти виникли. У бухгалтерському обліку усі витрати на ремонти основних засобів у відповідності до П(С)БО-16 «Витрати» у повному обсязі відносяться до поточних витрат. У теоретичному розумінні такий підхід щодо відображення витрат на ремонти, як у податковій базі, так і в бухгалтерському обліку несе неправомірний характер. Це пояснюється багатьма теоретичними помилками. Перша помилка полягає в тому, що поточні і середні ремонти, розглядаються в купі з капітальними, і відносяться на витрати в податковій базі лише частково в розмірі 10% балансової вартості основних засобів. В той же час поточні і середні ремонти, як уже було доказано раніш, не покращують стан основних засобів і відносяться до витрат минулого періоду. Тому вони повинні бути віднесені на поточні витрати у податковій базі у повному обсязі. Друга помилка стає в тому, що капітальні ремонти частково відносяться до поточних витрат у податковій базі і в повному обсязі у бухгалтерському обліку. Капітальні ремонти на відміну від поточних, відносяться до витрат майбутніх періодів, тому що капітально відремонтована техніка буде працювати декілька років і приносити певний дохід у майбутньому. Це указує на те, що витрати по капітальним ремонтам також

повинні відноситися до майбутнього періоду і, відповідно, підлягають амортизації. Віднесення ж капітальних ремонтів до поточних витрат призводить до порушення принципу нарахування і відповідності доходів і витрат, наведеного у П(С)БО-1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», по якому доходи звітного періоду потрібно зіставляти з витратами, які здійснюються для надходження цих доходів. Дослідження показують, що такий підхід призводить до того, що у бухгалтерському обліку витрати на ремонти завжди будуть перевищувати їх податкову базу. Це видно із такої формули:

$$\Delta z_{п.к.pj} = \sum(z_{п.к.pj}^{\Phi} - \sum 0,1\Phi_{о.aj}^{\Phi}),$$

де $\Delta z_{п.к.pj}$ – перевищення витрат по поточним, середнім і капітальним ремонтам у бухгалтерському обліку на відміну від їх податкової бази, для j-ї групи основних засобів, грн.;

$z_{п.к.pj}^{\Phi}$ – фактичні витрати на поточні, середні і капітальні ремонти j-ї групи основних засобів, які відображаються у бухгалтерському обліку, грн.;

$\Phi_{о.aj}^{\Phi}$ – фактична балансова вартість активної частини основних засобів j-ї групи, грн.

У кінцевому вимірі це призводить до штучного створення податкової різниці по витратам на ремонти основних засобів. Таке безпринципове порушення теоретичних положень відтворювального процесу призводить до штучного розбалансування відображення витрат на ремонти основних засобів у бухгалтерському обліку і податкової бази, що негативно впливає на визначення оподаткованого прибутку і податку на нього, а також фінансового результату.

Викладене указує на те, що до поточних витрат як у податкової бази, так і в бухгалтерському обліку можуть бути віднесені лише витрати по поточним ремонтам основних засобів. При ліквідації цих помилок така податкова різниця по ремонтам основних засобів в бухгалтерському обліку і податкової бази буде анульована.

А тепер, що стосується п. 146.12 і п. 146.13 статті 146 Податкового Кодексу України, у яких сума перевищення балансової або первісної вартості окремих об'єктів виробничих і невиробничих основних засобів понад доходами при їх реалізації відноситься до витрат платника податку, а також п.146.16 цього ж Податкового Кодексу, у якому платник податку, у випадках ліквідації основних засобів, підвищує витрати на суму залишкової вартості ліквідованого об'єкту, тобто на суму амортизованої вартості за від'ємом накопиченої амортизації об'єкта, який ліквідується. З таким підходом, віднесення залишкової вартості об'єктів основних засобів при їх реалізації і ліквідації, ніяк неможливо погодитись по багатьом негативним їх проявам. Недоцільність такого підходу пояснюється, поперше, тими ж протиріччями, які виникають і при уцінці основних засобів. Реально ці витрати у податкової бази, як і в бухгалтерському обліку, носять фіктивний характер, тому що для їх покриття підприємству не потребується ні матеріальних, ні фінансових ресурсів. Виходить, що для підприємства їх величина не має ніякого значення, як і підвищення витрат від їх уцінки. Але це призводить до штучного підвищення витрат податковій базі і, відповідно до зниження прибутку, який оподатковується.

Тепер, що стосується віднесення амортизації основних засобів до витрат у податкової бази. У відповідності до нового Податкового Кодексу України амортизація нараховується по єдиним нормам по відношенню до податкової балансової вартості основних засобів, яка може суттєво відрізнятися від балансової вартості в бухгалтерському обліку. І там же сказано, що перевищення нарахованої амортизації в податковій базі порівняно з бухгалтерською списується на витрати впродовж наступних 3-х років. З наукової точки зору з таким підходом в повній мірі не можливо погодитись. Це пов'язано з необ'єктивною оцінкою балансової вартості основних засобів за рахунок необґрунтованого віднесення до неї витрат на поточні ремонти цих засобів, що і приводить, як уже доказано раніш, до виникнення цих розбіжностей.

Тому списання по витратам в майбутньому нарахованої амортизації на штучно завищену вартість основних засобів буде недоцільним.

Залишаються неврегульованими як у податковій базі, так і у бухгалтерському обліку відображення використаних сум цільового фінансування і цільових надходжень, а також доходів платника податку від інвестицій, які оцінюються методом участі у капіталі. У відповідності до п. 135.5.10 статті 135 Податкового Кодексу, суми цільового фінансування у вигляді дотацій, субсидій, капітальних інвестицій із фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування або бюджетів, які надходять до платника податку, відносяться до доходів. Однак при цьому не надається ніяких пояснень або обґрунтувань. Для того, щоб розібратися у цих питаннях, необхідно розглянути використання цих фондів по напрямкам. Відповідно до П(С)БО-15 «Доходи» суми цільового фінансування і цільових надходжень використовуються у двох напрямках: для компенсації витрат (збитків), які понесені підприємством у звітному періоді і на капітальні інвестиції. Використання сум цільового фінансування по першому напрямку відображається у бухгалтерському обліку проведенням:

Дебет рах. 48 «Цільове фінансування і цільові надходження»;

Кредит рах. 718 «Дохід», який надходить від безоплатно отриманих оборотних активів. У зв'язку з цим проведенням, настають зобов'язання по ПДВ і з податку на прибуток. Підприємство змушено відрахувати до бюджету біля 45% від сум цільового фінансування, які надходять для використання по такому напрямку. Однак питання сплати ПДВ із коштів цільового фінансування одержаних з бюджету, на сьогодні залишаються дискусійними. Відповідно до п.п. 3.2.7. Закону «Про податок на додану вартість» не є об'єктом оподаткування операцій з виплат в грошовій формі заробітної плати (інших прирівняних до неї виплат), а також пенсій, стипендій, субсидій, дотацій за рахунок бюджету або Пенсійного Фонду України або фондів за-

гальнообов'язкового соціального страхування». За своєю економічною суттю субсидії (дотації) не вписуються у визначення з п.п. 1.22.1 Закону «Про податок на прибуток» і тому не повинні обкладатися цим податком [1]. І тоді непотрібно буде їх частково повертати до бюджету. Що стосується використання фондів цільового фінансування на капітальні інвестиції, то за наказом Міністерства Фінансів України воно відображається проведенням:

Дебет рах. 48 «Цільове фінансування і цільові надходження»;

Кредит рах. 69 «Доходи майбутніх періодів».

Це проведення свідчить, що підприємство починає використовувати в господарській діяльності такі необоротні активи, які були придбані за кошти цільового фінансування. Таким чином, вважається, що зобов'язання перед представником цільового фінансування (відповідним бюджетом) виконано. Протягом періоду корисного використання капітальних активів, визначають доходи звітного періоду. Варто пам'ятати, що для цільового фінансування капітальних інвестицій існують певні правила визначення доходу. Так, цільове фінансування капітальних інвестицій визнають доходом протягом періоду корисного використання відповідних активів інвестування пропорційно сумі нарахованої на них амортизації (п.18 П(С)БО-15 «Дохід»). Списують суми майбутнього доходу, що відповідає звітному періоду (кварталу, року), застосовуючи проведення Кредит субрахунку 745 «Дохід від безоплатно одержаних активів» в кореспонденції з Дебіт рах. 69 «Доходи майбутніх періодів». Таким же чином передбачено врахування доходів від цільового фінансування і в податковій базі. Але виникає питання, коли підприємство, що одержало кошти у вигляді цільового фінансування, починає одержувати від цього вигоди, тобто коли отримані кошти починають приносити реальний дохід? За нормами П(С)БО-15 «Дохід» отримане цільове фінансування визначають доходом протягом тих періодів, у яких були понесені витрати, пов'язані з виникненням цільового фінансування (нарахування за-

робітної плати, одержання послуг, використання матеріалів і інше). Як видно з наведених вище проведень, витрати завжди будуть дорівнювати доходам і тоді фінансовий результат буде дорівнювати 0. А в чому ж полягає реальний фінансовий результат від використання основних засобів і інших необоротних активів, які були одержані за рахунок коштів цільового фінансування? Що до принципу бухгалтерського обліку нарахування і відповідності доходів і витрат, який відображений у П(С)БО-15 «Дохід», для визначення фінансового результату звітного періоду, витрати підприємства повинні зіставлятися за часом з тими доходами, завдяки яким вони були отримані. Отже, доходи у підприємства виникають не тоді, коли його власник «подарував» кошти цільового призначення, а тоді коли ці кошти стали «працювати».

Дослідження у цьому напрямку показують, що такий підхід щодо оподаткування прибутку на великих підприємствах, який викладений у Податковому Кодексі України, може привести до повного розбалансування доходів і витрат, штучного перекручування фінансових результатів і власного капіталу, а також до уникнення від сплати податків у повному обсязі.

Крім вказаних протиріч і неузгодженостей на реальну величину податку на прибуток і фінансових результатів в цілому значний вплив оказують і тимчасові податкові різниці. У зв'язку з введенням нового Податкового Кодексу України значна кількість таких різниць скоротилась і залишились такі:

- по співвідношенню вартості основних засобів в податковій базі і в бухгалтерському обліку;
- по перевищенню дооцінки основних засобів понад їх уцінку;
- по безкоштовно отриманим основним засобам.

Однак, не можливо погодитись щодо анулювання різниці по резерву сумнівних і безнадійних боргів, оскільки це відбулося за рахунок включення його до витрат у податковій базі, а цього не потрібно робити тому, що вони носять непродуктивний характер. Це указує на те, що податкова різ-

ниця по резерву сумнівних і безнадійних боргів не може бути анульована в такий спосіб. Тобто їх потрібно враховувати як постійну податкову різницю.

Найважливіше значення має різниця, яка виникає на співвідношенні вартості основних засобів в податковій базі і в бухгалтерському обліку, тому, що вона відображається у великих сумах і може значно змінюватися, що призведе до штучного перекручування витрат з податку на прибуток. Для того щоб уявити значення цієї різниці необхідно розглянути усі фактори, які на неї впливають і до яких змін вона призведе в визначенні витрат з податку на прибуток.

Дослідження цієї різниці показало, що на неї впливають такі фактори: поперше, це необґрунтоване віднесення до основних засобів, у податковій базі, вартості поточних ремонтів. Помилка тут стає в тому, що поточні ремонти відносяться до минулих періодів і не приймають ніякої участі в відтворювальному процесі в майбутньому. Тому вони не можуть бути включені до вартості основних засобів в податковій базі. Оскільки вартість поточних ремонтів може бути великою, при значному зношенні основних засобів, то це призведе і до суттєвого необґрунтованого зростання цієї різниці. По-друге, це віднесення капітальних ремонтів до поточних витрат, в той час як їх слід включати до капітальних інвестицій. Включення ж капітальних ремонтів до поточних витрат призведе до зниження на їх суму балансової вартості основних засобів і, відповідно, до необґрунтованого зростання тимчасової податкової різниці і відстрочених податкових активів. Втретє, це уцінка основних засобів, яка призводить до зменшення балансової їх вартості в бухгалтерському обліку і, відповідно до зростання цієї різниці, яка потребує відшкодування, тобто до збільшення відстрочених податкових активів.

Не менш важливим фактором необґрунтованого виникнення тимчасової податкової різниці є дооцінка основних засобів, яка впливає на зміну цих різниць і появу відстрочених податкових зобов'язань у двох напрямках. З одного боку дооцінка ос-

новних засобів призводить до збільшення балансової їх вартості в бухгалтерському обліку і, відповідно, до зменшення відстрочених податкових активів, або появи відстрочених податкових зобов'язань. З другого боку, перевищення дооцінки основних засобів над уцінкою при їх вибутті також призводить до виникнення відстрочених податкових зобов'язань, які відображаються проведеннями:

Дебет рахунку 98 «Податок на прибуток» з суми перевищення дооцінки над уцінкою;

Кредит рахунку 54 «Відстрочені податкові зобов'язання», і потім при розрахунках:

Дебет рахунку 54 «Відстрочені податкові зобов'язання»;

Кредит рахунку 641 «Розрахунки за податками».

Крім того у листі Міністерства фінансів України від 29.11.2002 р. № 053-39152 сказано, що у відповідності до положення (стандарту) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток», яке затверджено наказом Міністерства фінансів України від 28 грудня 2000 р. № 353, вартість безкоштовно отриманих основних засобів відповідає критеріям визначення постійної різниці. Тому додатково вводиться податок на прибуток від суми нарахованої амортизації на ці кошти і відображається проведенням:

Дебет рахунку 424 «Безкоштовно отримані активи»;

Кредит рахунку 641 «Розрахунки за податками».

Аналізуючи таку заяву Міністерства фінансів, слід відмітити, що з ним ніяк не можна погодитись. Це пояснюється тим, що такого проведення взагалі у природі не можуть існувати, оскільки рахунок 641 «Розрахунки по податках» кореспондує тільки з рахунками 98 «Податок на прибуток» і 54 «Відстрочені податкові зобов'язання». Але, оскільки до оподаткованого прибутку входить вартість безкоштовно отриманих основних засобів, то на них у загальному порядку зроблено нарахування податку на прибуток і виконані розрахунки по податках з використанням рахунку 641 «Розрахунки по податках». Тому

застосування такого проведення (Кредит рах. 641 «Розрахунки по податках»; Дебет рах. 424 «Безкоштовно отримані активи») призведе до додаткового (потрійного) вилучення грошових коштів по нарахованим податкам.

Як показують вище приведені дослідження, що тимчасові податкові різниці по основним засобам, тобто відстрочені податкові активи і зобов'язання виникли в результаті допущених помилок, щодо необгрунтованого відображення вартості поточних і капітальних ремонтів у податкової бази; капітальних ремонтів, уцінки і дооцінки в бухгалтерському обліку, які призвели до виникнення безгрошової частини прибутку, який підлягає оподаткуванню, а також до штучного перекручування витрат з податку на прибуток і, відповідно, чистого прибутку. Механізм впливу податкових різниць характеризується такою моделлю:

$$\text{ВПП} = \text{ППП} - \pm \text{ВПА} + \pm \text{ВПЗ},$$

де ВПП – витрати з податку на прибуток, грн.;

ППП – поточний податок на прибуток, грн.;

$\pm \text{ВПА}$ – змінення відстрочених податкових активів, грн.;

$\pm \text{ВПЗ}$ – змінення відстрочених податкових зобов'язань, грн.

У відповідності до цієї формули, вплив відстрочених податкових активів по основним засобам на витрати по податках можна записати такими проведеннями:

а) при зростанні відстрочених податкових активів – Дебет рах. 17 «Відстрочені податкові активи»,

Кредит рах. 98 «Податок на прибуток»;

б) при зниженні відстрочених податкових активів – Кредит рах. 17 «Відстрочені податкові активи»,
Дебет рах. 98 «Податок на прибуток».

Як видно із цих проведеннь, відображення цих податкових активів носять штучний і фіктивний характер, оскільки в них відсутній рахунок 641 «Розрахунки по податках».

Що стосується відстрочених податкових зобов'язань, то по ним нараховуються реальні податки, які не забезпечені грошо-

вими коштами і тому вони будуть знаходитися в кредиторській заборгованості.

Вище викладене указує на те, що як відстрочені податкові активи, так і відстрочені податкові зобов'язання по основним засобам не мають права на існування. Тому він потребує суттєвих змін у напрямку усунення тих недоліків, які указані у даній статті.

Дуже важливим в цьому напрямку є виявлення понаднормативних витрат сировини і готової продукції на основі складання матеріальних балансів на всіх стадіях виробничих процесів і недопущення їх включення до витрат у податкової бази. Необхідно провести і інші суттєві зміни у Податковому Кодексі України. Для цього необхідно внести такі зміни.

1. Виключити із податкової бази витрати, резерв сумнівних і безнадійних боргів; вартість капітальних ремонтів основних засобів, яка не перевищує 10% від балансової вартості; перевищення балансової або первісної вартості окремих об'єктів виробничих і невиробничих основних засобів понад доходами при їх реалізації, а також суми залишкової вартості ліквідованого об'єкту, яка розраховується як різниця між сумою амортизуємої вартості і накопиченою амортизацією об'єкта; сум процентних нарахувань на кредити і інші запозичені кошти, які виникли під впливом непродуктивного накопичення дебіторської заборгованості, понаднормативного накопичення виробничих запасів і готової продукції на складі; поступове віднесення на валові витрати перевищення нарахованої амортизації на основні засоби у податкової бази порівняно з бухгалтерським обліком на протязі 3-х років.

2. Виключити із податкової бази доходів сум цільового фінансування і цільових надходжень, а також вартість основних засобів, які надійшли безкоштовно.

3. Включити до податкової бази доходів, накопичену дебіторську і кредиторську заборгованість на весь період їх існування, які виникли по провіні підприємств.

4. Виключити із податкової бази основних засобів витрати на їх поточні ремонти.

Не менш важливим в напрямку врегулювання протиріч і неузгодженості при визначенні витрат з податку на прибуток і фінансових результатів в цілому є реформування національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, а саме: П(С)БО-7 «Основні засоби», П(С)БО-10 «Дебіторська заборгованість», П(С)БУ-11 «Зобов'язання», П(С)БО-12 «Фінансові інвестиції», П(С)БО-15 «Дохід», П(С)БО-16 «Витрати», П(С)БО-17 «Податок на прибуток». Зміст цих змін полягає в такому.

1. По відношенню до П(С)БО-7 – уцінку основних засобів відносити не до витрат, а на зменшення додаткового капіталу, тобто проведення Кредит рах. 10 «Основні засоби», Дебет рах. 16 «Витрати» замінити на проведення Кредит рах. 10 «Основні засоби», Дебет рах. 423 «Дооцінка основних засобів»; перевищення дооцінки понад уцінку, при вибутті основних засобів відносити не на розподілений прибуток, а на інший додатковий капітал, тобто проведення Дебет рах. 423 «Дооцінка основних засобів», Кредит рах. 441 «Нерозподілений прибуток» замінити на проведення Дебет рах. 423 «Дооцінка основних засобів», Кредит рах. 424 «Інший додатковий капітал»; признати, що капітальні ремонти основних засобів повинні відноситись до капітальних інвестицій, які потрібно відображати на Дебеті рах. 15 «Капітальні інвестиції» в кореспонденції з Кредитом рах. 63 «Постачальники підрядники» при підрядному способі їх виконання, або з рахунками витрат при господарчому способі.

2. По відношенню до П(С)БО-11 – використання цільового фінансування і цільових надходжень, яке спрямоване на покриття поточних витрат, слід відображати не в якості доходу по Кредиту рах. 718 «Дохід по іншій операційній діяльності» в кореспонденції з Дебетом рах. 48 «Цільове фінансування і цільові надходження», по якому нараховуються податок на прибуток і податок на додану вартість, а відносити їх на покриття поточних збитків і записувати проведенням Дебет рах. 48 «Цільове фінансування і цільові надходження», Кредит рах. 442

«Непокриті збитки»; при використанні цільового фінансування і цільових надходжень на капітальні інвестиції не слід їх відображати в якості доходів і записувати проведенням Дебет рах. 48 «Цільове фінансування і цільові надходження», Кредит рах. 69 «Доходи майбутніх періодів», а потрібно витрати із цих фондів включати до додаткового капіталу і записувати таким проведенням Дебет рах. 48 «Цільове фінансування і цільові надходження», Кредит 424 «Інший додатковий капітал».

3. По відношенню до П(С)БО-12 «Фінансові інвестиції» які враховуються методом участі в капіталі – не слід інвестору власну частку прибутку у емітента відносити на дохід, а потрібно відображати в додатковому капіталі, тобто проведення Дебет рах. 14 «Довгострокові фінансові інвестиції по методу участі в капіталі» Кредит рах. 72 «Дохід від інвестицій по методу участі в капіталі» слід замінити проведенням Дебет рах 14 «Довгострокові фінансові інвестиції», Кредит рах. 424 «Інший додатковий капітал»;

4. По відношенню до П(С)БО-15 – до доходів в бухгалтерському обліку слід відносити всю накопичену дебіторську заборгованість, яка виникла по провіні підприємства; не слід включати до них дооцінку основних засобів, використані кошти цільового фінансування і цільових надходжень, частку прибутку від інвестицій по методу участі в капіталі іншого підприємства, тому що це призведе до виникнення безгрошового чистого нерозподіленого прибутку;

5. По відношенню до П(С)БО-16 «Витрати» – не слід включати до витрат уцінку основних засобів, а також перевищення балансової вартості основних засобів понад доходом, який складається при їх реалізації.

Такі пропозиції дають можливість:

1) більш точно визначити доходи і витрати як у податковій базі, так і в бухгалтерському обліку;

2) не допускати виведення із обороту в тінь матеріальних і фінансових ресурсів;

3) уникнути від виникнення без-

грошових доходів і чистого прибутку;

4) забезпечити більш точні розрахунки податку на прибуток і повну його сплату, а також високу вірогідність складання фінансової звітності підприємства.

Література

1. Податковий Кодекс України. Прийнятий на засіданні Верховної Ради України від 02.12.2010 р. № 2755.

2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999 р. № 87.

3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 3 «Звіт про фінансові результати». Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999 р. № 87. Зареєстровано у Міністерстві юстиції України 21 червня 1999 р. № 397/3690.

4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 7 «Основні засоби». Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. №92.

5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 10 «Дебіторська заборгованість». Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 08.10.1999 р. № 327. Зареєстровано у Міністерстві юстиції України 25.10.1999 р. № 425/4018.

6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 11 «Зобов'язання». Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.01.2000 р. № 20 //http://www.raga.gov.ua.

7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 12 «Фінансові інвестиції» Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 26.04.2000 р. № 91. Зареєстровано у Міністерстві юстиції України 17.05.2000 р. № 284/4505.

8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 15 «Дохід». Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. № 290. Зареєстровано у Міністерстві юстиції України 14.12.1999 р. № 860/4153.

9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 16 «Витрати». Затверджено наказом Міністерства фінансів України від

31.12.1999 р. № 318. Зареєстровано у Міністерстві юстиції України 19.01.2000 р. № 27/4248.

10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 17 «Податок на прибуток». Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 8.12.2000 р. № 353. Зареєстровано у Міністерстві юстиції України 20.01.2001 р. № 47/5238.

11. Бухгалтерський облік в Україні. Від теорії до практики / За ред. А.М. Коваленко. – Дніпропетровськ ВКК «Баланс-Клуб», 2006. -1024 с.

12. Вишневський В.П. Оподаткування в емерджентній економіці: теоретичні засади і напрями політики: моногр. / В.П. Вишневський; НАН України, Ін-т економіки пром-сті. – Донецьк, 2012. – 128 с.

13. Войтенко Т. Расчет налоговых разниц: практические рекомендации / Т. Войтенко. – Харьков: Изд. дом «Фактор», 2007. – 92 с.

14. Голов С.Ф. Научное строительство

учета налоговых разниц / С.Ф. Голов // Бухгалтерия: Учет и отчетность. – 2001. – № 39 (610). – С. 88-95.

15. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами: приклади та коментарі. Практичний посібник / С.Ф. Голов, В.Т. Костюченко. – К.: Лібра, 2001. – 870 с.

16. Ловінська Л. Облік податкових різниць у системі реєстрів журнальної форми / Л. Ловінська, О. Білоусова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – №4. – С. 7-25.

17. Гавриленко В.А. Экономический анализ деятельности промышленных предприятий / Гавриленко В.А. – Донецьк: ДонНТУ, 2009. – 352 с.

18. Сопко В.В. Бухгалтерський облік капіталу (пасив) в управлінні підприємством / В.В. Сопко // Вчені записки. Випуск. – К.: КНЕСУ, 2006. – 310 с.

Стаття надійшла до редакції 12.04.2013