

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 336.226.12

DOI: <https://doi.org/10.32840/1814-1161/2022-1-22>

Концева В.В.

кандидат економічних наук,
професор кафедри фінансів, обліку і аудиту
Національного транспортного університету

Гошовська В.В.

кандидат економічних наук,
доцент кафедри фінансів, обліку і аудиту
Національного транспортного університету

Ткачук Т.І.

асистент кафедри фінансів, обліку і аудиту
Національного транспортного університету

Kontseva Valentyna

Ph.D. in Economics,
Professor at the Department of Finance, Accounting and Auditing,
National Transport University

Hoshovska Valentyna

Ph.D. in Economics,
Senior Lecturer at the Department of Finance, Accounting and Auditing,
National Transport University

Tkachuk Tetiana

Assistant at the Department of Finance, Accounting and Auditing,
National Transport University

ПОДАТКОВІ РІЗНИЦІ ПІДПРИЄМСТВА: ДОКУМЕНТУВАННЯ, ОБЛІК ТА ЗВІТНІСТЬ

TAX DIFFERENCES OF AN ENTERPRISE: DOCUMENTATION, ACCOUNTING AND REPORTING

Установлено, що фактична ставка податку на прибуток відрізняється від базової ставки через коригування фінансового результату до оподаткування на податкові різниці. Метою статті є розкриття порядку застосування податкових різниць підприємствами під час нарахування податкових зобов'язань із податку на прибуток з урахуванням електронного документування податкових розрахунків. Доведено, що порядок застосування різниць передбачає виконання етапів: визначення річного доходу за останній звітний рік; його порівняння з критичним значенням; визначення різниць; підрахунок окремо різниць, на які збільшується та зменшується фінансовий результат до оподаткування.

Ключові слова: податкові різниці, електронне документування, облік, податок на прибуток підприємства, податкова звітність.

Установлено, что фактическая ставка налога на прибыль отличается от базовой ставки из-за корректировки финансового результата до налогообложения на налоговые разницы. Целью статьи является раскрытие порядка применения налоговых разниц предприятиями при начислении налоговых обязательств по налогу на прибыль с учетом электронного документирования налоговых расчетов. Доказано, что порядок применения разниц предусматривает выполнение этапов: определение годового дохода за последний отчетный год; его сравнение с критическим значением; определение разниц; подсчет отдельных разниц, на которые увеличивается и уменьшается финансовый результат до налогообложения.

Ключевые слова: налоговые разницы, электронное документирование, учет, налог на прибыль предприятия, налоговая отчетность.

The purpose of the article is to disclose the procedure for the application of tax differences by enterprises in the calculation of tax liabilities, for income tax, taking into account the electronic documentation of tax calculations. The actual rate of income tax of transport companies in 2015–2020 differs from the base rate of income tax to the adjustment of the pre-tax financial result on differences (tax differences). It is proved that the procedure for applying the differences involves the implementation of four interrelated stages in the calculation of tax liabilities for income tax. The first stage of accrual of income tax liabilities is to determine the annual income of the enterprise for the last reporting year in accordance with the provisions of paragraph 134.1.1. of the Tax Code of Ukraine. The second stage is the comparison of the annual income of the enterprise for the last reporting year with the critical value (UAH 40 million), including electronic documentation of the decision to apply the adjustment or refusal to adjust the financial result before tax on the difference. The third stage is to determine the differences of the enterprise from the list of differences from articles 138–140 of the Tax Code of Ukraine. The fourth stage is the calculation of four indicators (the amount of the difference by which the pre-tax financial result increases, the amount of the difference by which the pre-tax financial result reduced, the amount of the difference between the two previous indicators, income tax). The company makes electronic documentation of differences through the submission of the Tax return for corporate income tax and Annex DI to line 03 of the Tax return for corporate income tax. Submission is carried out through service «Electronic office of the payer» (E-cabinet, State Tax Service of Ukraine).

Keywords: tax differences, electronic documentation, accounting, corporate income tax, tax reporting.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок з важливими науковими чи практичними завданнями. Оподаткування підприємств слід розглядати як складний процес нарахування та сплати податкових зобов'язань за загальнодержавними та місцевими податками, що ускладнюється нестабільністю податкового законодавства та складністю адміністрування податків. У середньому вітчизняний бізнес витрачає на облік 328 годин на рік, що вдвічі більше, ніж у розвинених країнах [1]. Надмірні витрати часу на виконання податкових зобов'язань підприємствами пояснюються великою кількістю податків та зборів, складністю нарахування через велику кількість податкових пільг, перехідних положень податкового законодавства та частини його змінами. Основним недоліком сучасної практики адміністрування податків України є низький рівень електронного документування та звітування, що стало світовим трендом.

Аналіз останніх досліджень і публікацій, в яких започатковано розв'язання даної проблеми і на які спираються автори. Дослідження економічного змісту податкових різниць, їх відображення у бухгалтерському обліку та податковій звітності підприємства проводяться багатьма вітчизняними ученими (В. Бабіч, А. Бойчук, М. Бондар, І. Дрозд, Л. Кургіна, Н. Лоханова, К. Проскура, М. Шигун та ін. [2–10]). Є. Котляров та О. Маркевич досліджували податкові різниці як інструмент коригування податкового навантаження підприємств [11; 12]. Водночас трансформація податкової системи України у напрямі електронного адміністрування вимагає активізації уваги до проблем електронного документування, обліку та звітності податкових різниць підприємств.

Формулювання цілей статті (**постановка завдання**). Метою статті є розкриття порядку застосування податкових різниць підприємствами під час нарахування податкових зобов'язань із податку на прибуток з урахуванням електронного документування податкових розрахунків.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. На прикладі податку на прибуток підприємства

розглянемо особливості прибуткового оподаткування підприємств. Податок на прибуток підприємства – це прямий бюджетоутворюючий податок, сплачуваний із фінансового результату до оподаткування, визначеного відповідно до положень бухгалтерського обліку за ставкою 18% (ст. 136 Податкового кодексу України [13]). За даними сформованої вибірки транспортних підприємств (рис. 1), можна стверджувати, що підприємства (АТ «Київська виробнича компанія «Рапід» та АТ «Укрзалізниця») не нараховували та не сплачували податок на прибуток у 2015–2020 рр. у розмірі, еквівалентному 18% фінансового результату до оподаткування. Аналогічна ситуація має місце в інших галузях економіки [14].

Фактична ставка податку на прибуток АТ «Київська виробнича компанія «Рапід» коливалася від 17,8% у 2015 р. до 60,0% у 2020 р., що вказує на застосування транспортним підприємством податкових різниць (різниць). Фактична ставка податку на прибуток АТ «Укрзалізниця» коливалася від 43,1% у 2019 р. до 85,2% у 2027 р., а також податок на прибуток нараховувався та сплачувався у збиткові роки, що вказує на застосування податкових різниць (різниць).

Податкові різниці утвердилися у вітчизняній практиці з прийняттям Положення бухгалтерського обліку «Податкові різниці» від 25.01.2011 № 27 та реформовані у 2015 р. у частині зменшення кількості податкових різниць, об'єднані їх у змістовні групи. Чинний порядок документування, обліку та звітності за різницями (податковими різницями) підприємств регламентується Податковим кодексом України [13] з урахуванням змін, внесених Законом України від 21.12.2016 № 1797-VIII, Законом України від 16.01.2020 № 466-IX, Законом України від 04.11.2020 № 962-IX.

Порядок застосування податкових різниць передбачає виконання під час нарахування податкових зобов'язань із податку на прибуток змістовних етапів (рис. 2).

Першим етапом нарахування податкових зобов'язань із податку на прибуток є визначення річного доходу підприємства за останній звітний рік відповідно до положень п. 134.1.1. Податкового кодексу України [13] (формула 1):

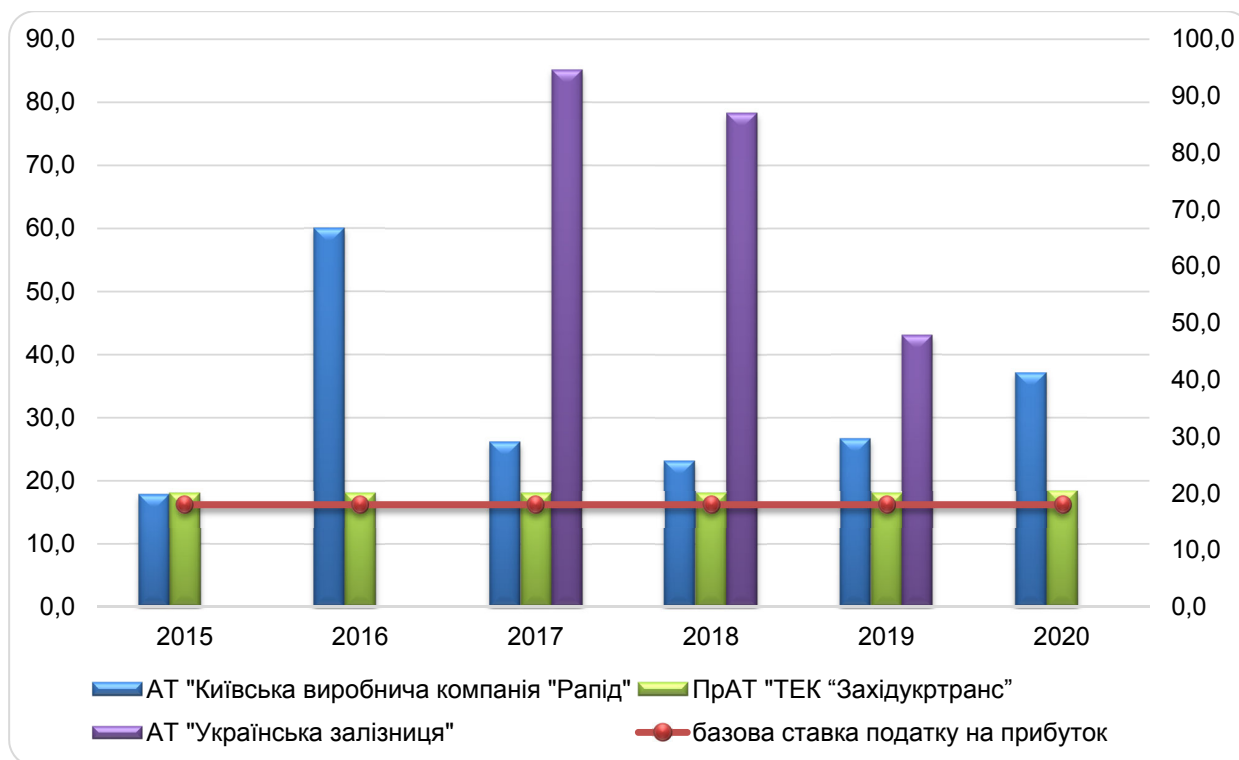


Рис. 1. Фактичні ставки податку на прибуток транспортних підприємств, %

Джерело: побудовано за даними фінансової звітності транспортних компаній

$$D = \text{Виручка} + D_{\text{опер}} + D_{\text{фін}} + D_{\text{інші}} - \text{НП}, \quad (1)$$

де D – річний дохід підприємства за останній звітний рік відповідно до положень п. 134.1.1. Податкового кодексу України;

Виручка – дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);

$D_{\text{опер}}$ – інші операційні доходи;

$D_{\text{фін}}$ – фінансові доходи;

$D_{\text{інші}}$ – інші доходи;

НП – непрямі податки (податок на додану вартість, акцизний податок, мито).

На другому етапі нарахування податкових зобов'язань із податку на прибуток необхідно здійснювати порівняння річного доходу підприємства за останній звітний рік із критичним значенням, що становить 40 млн грн (рис. 3).

У разі перевищення річним доходом підприємства критичного значення підприємство зобов'язане здійснювати коригування фінансового результату до оподаткування на всі різниці, визначені у Податковому кодексі України [13]. У разі неперевищення річним доходом підприємства критичного значення підприємство зобов'язане прийняти рішення про коригування чи відмову від коригування фінансового результату до оподаткування на різниці.

Підприємство, у якого річний дохід не перевищує 40 млн грн, про прийняте рішення платник податку зазначає у податковій звітності з податку на прибуток. Таким чином, рішення про застосування коригування чи відмову від коригування фінансового результату до оподаткування на різниці доводиться до відома Державної податкової служби України шляхом електронного документування, а саме через

сервіс «Електронний кабінет платника» (E-cabinet, <https://cabinet.tax.gov.ua>).

Третій етап нарахування податкових зобов'язань із податку на прибуток реалізується підприємствами, які здійснювали коригування фінансового результату до оподаткування на всі різниці. Перелік різниць диференційований залежно від виду діяльності суб'єкта господарювання, оскільки для комерційних банків та страхових компаній затверджено перелік спеціальних різниць. Розглянемо перелік різниць, адаптований для транспортних підприємств, що об'єднані у три групи: різниці, які виникають під час нарахування амортизації необоротних активів (ст. 138 Податкового кодексу України); різниці, що виникають під час формування резервів (забезпечень) (ст. 139 Податкового кодексу України); різниці, які виникають під час здійснення фінансових операцій (ст. 140 Податкового кодексу України).

Різниці, які виникають під час нарахування амортизації необоротних активів, виникають у разі нарахування амортизації основних засобів або нематеріальних активів, уцінки (дооцінки) та втрат від зменшення корисності основних засобів або нематеріальних активів, витрат на ремонт, реконструкцію, модернізацію або інші поліпшення невиробничих основних засобів чи невиробничих нематеріальних активів.

Різниці, що виникають під час формування резервів (забезпечень), пов'язані зі створенням та використанням забезпечень (резервів) для відшкодування наступних (майбутніх) витрат та резерву сумнівних боргів.

Різниці, які виникають під час здійснення фінансових операцій, пов'язані з доходами від участі в ка-

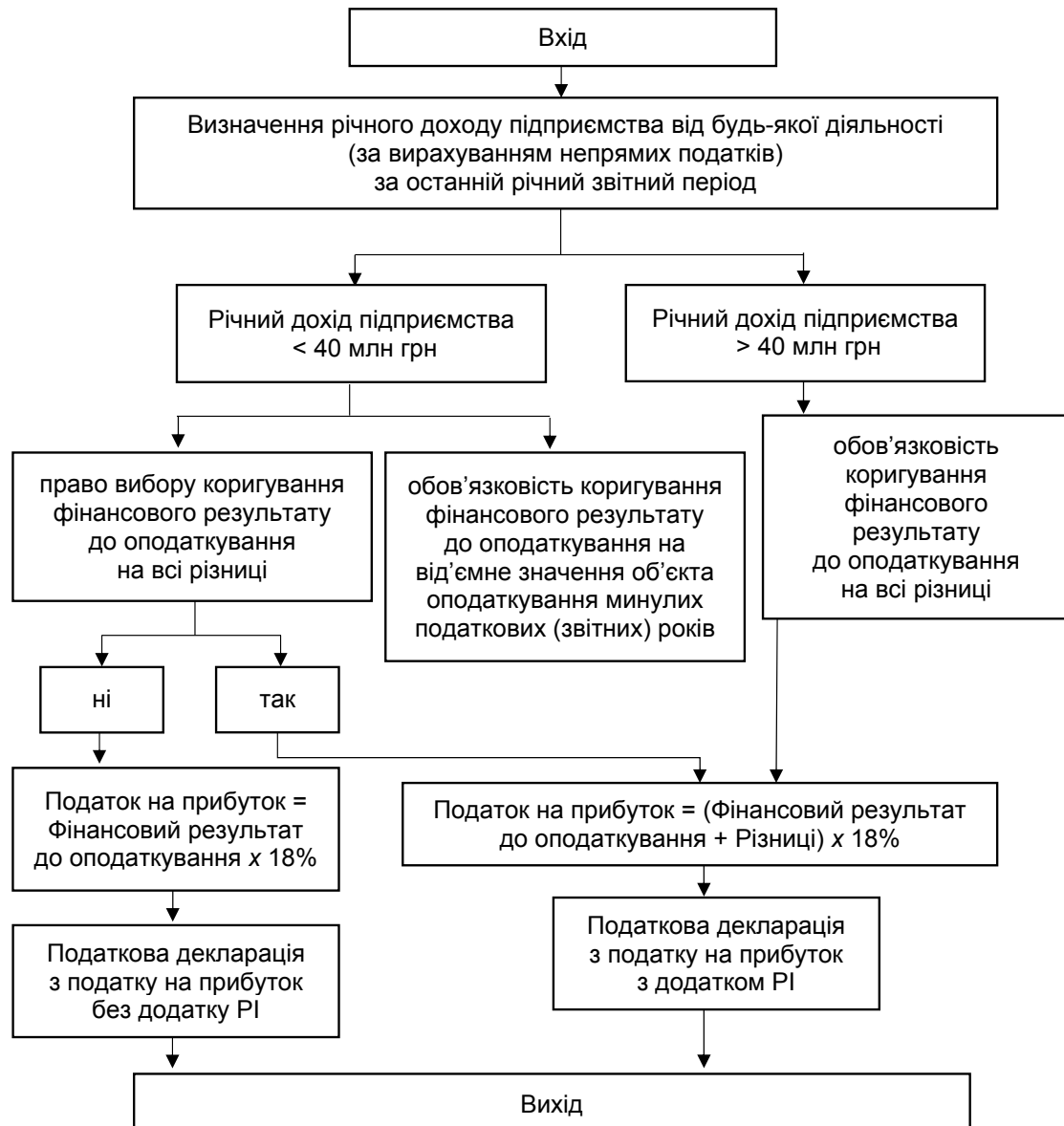


Рис. 2. Алгоритм застосування податкових різниць підприємствами

Джерело: побудовано за [13]

піталі інших підприємств, інвестиціями в асоційовані, дочірні та спільні підприємства, операціями з неприбутковими організаціями, нерезидентами тощо.

Четвертий етап передбачає підрахунок окремо різниць, на які збільшується фінансовий результат, та відображення у рядку 01 Додатку РІ до рядка 03 РІ Податкової декларації з податку на прибуток підприємств [15]; різниць, на які зменшується фінансовий результат, та відображення у рядку 02 Додатку РІ до рядка 03 РІ Податкової декларації з податку на прибуток підприємств.

У рядку 03 Додатку РІ до рядка 03 РІ Податкової декларації з податку на прибуток підприємств наводять різницю рядків 01 та 02 Додатку РІ.

Електронне документування різниць відбувається шляхом заповнення Податкової декларації з податку на прибуток підприємств та обов'язково Додатку РІ до рядка 03 РІ Податкової декларації з податку на прибуток підприємств. Подання Подат-

кової декларації з податку на прибуток підприємств із відповідним додатком здійснюється через сервіс «Електронний кабінет платника».

Обчислений податок на прибуток обліковується за допомогою проводки Дт 791 – Кт 98 та зазначається у формі 2 фінансової звітності у рядку 2300.

Висновки з цього дослідження і перспективи подальших розвідок. Застосування податкових різниць є обов'язковим для середніх та великих підприємств, що підтверджує актуальність досліджень їх визначення, документування та звітування. Податковий кодекс України визначає такі види різниць: різниці, які виникають під час нарахування амортизації необоротних активів; різниці, що виникають під час формування резервів (забезпечень); різниці, які виникають під час здійснення фінансових операцій. За допомогою податкових різниць підприємства мають можливість коригувати фінансовий результат до оподаткування та, відпо-

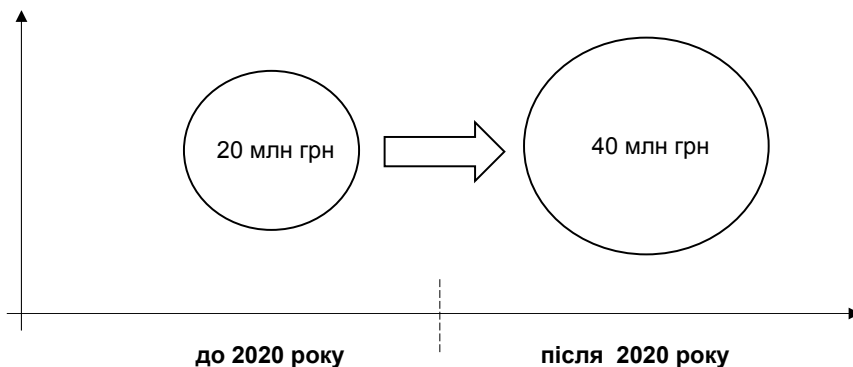


Рис. 3. Критичне значення річного доходу підприємства для застосування різниць

Джерело: побудовано за [13]

відно, податкові зобов'язання з податку на прибуток підприємства.

Подальші наукові дослідження доцільно присвятити ризико-орієнтованому управлінню податковими зобов'язаннями за допомогою податкових різниць.

Бібліографічний список:

1. Paying Taxes. URL: <https://www.pwc.com/payingtaxes> (дата звернення: 06.01.2022).
2. Бойчук А.А., Бойчук В.О., Гриндій В.М. Особливості обліку податкових різниць в сучасних умовах оподаткування. *Наука й економіка*. 2014. Вип. 2. С. 39–44.
3. Бондар М.І., Бабич В.В. Визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток із урахуванням різниць. *Фінанси України*. 2016. № 5. С. 48–56.
4. Бондар М.І., Бабич В.В. Облік податкових різниць згідно з Податковим кодексом України. *Фінанси України*. 2011. № 3. С. 72–80.
5. Дрозд І. Зарубіжний досвід бухгалтерського обліку податкових різниць. *Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Економіка*. 2011. Вип. 130. С. 18–21.
6. Кургіна Л.Г. Інформаційне забезпечення податкових різниць у фінансовому обліку та звітності. *Формування ринкових відносин в Україні*. 2012. № 3. С. 139–142.
7. Кушніренко О.А. Облік податкових різниць: нормативно-правовий аспект. *Науковий вісник Національного університету біоресурсів і природокористування України. Серія «Економіка, аграрний менеджмент, бізнес»*. 2013. Вип. 181(3). С. 136–145.
8. Лоханова Н.О. Проблеми відображення податкових різниць в обліку і звітності вітчизняних підприємств. *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки*. 2012. Вип. 22(2). С. 143–149.
9. Шигун М., Проскура К. Методичні засади розрахунку та розкриття у фінансовій звітності податкових різниць та відстрочених податків у контексті вимог МСФЗ. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2014. № 3. С. 12–20.
10. Мальярчук І.І., Стеців Л.П. Податкові різниці: механізм обчислення та відображення у звітності. *Наукові записки Української академії друкарства*. 2016. № 2. С. 181–188.
11. Котляров Є.І. Еволюція складу та механізму розрахунку податкових різниць при оподаткуванні прибутку підприємств. *Ефективна економіка*. 2015. № 10. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2015_10_41 (дата звернення: 06.01.2022).
12. Маркевич О.В. Методологічні аспекти обчислення податкових різниць та врахування їх для визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток. *Фінанси України*. 2012. № 11. С. 102–107.

13. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 06.01.2022).
14. Бойко С.В. Податкові різниці та їх вплив на податкове навантаження суб'єктів господарювання. *Сучасні проблеми бухгалтерського обліку та фінансів*: матеріали Всеукраїнської науково-практичної конференції, 23–24 листопада 2021 р. Київ: НУХТ, 2021. URL: <https://nuft.edu.ua/naukova-diyalnist/naukovi-konferencii/materiali-konferencij> (дата звернення: 06.01.2022).
15. Про затвердження форми Податкової декларації з податку на прибуток підприємств: Наказ Міністерства фінансів України від 20.10.2015 № 897. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1415-15#Text> (дата звернення: 06.01.2022).

References:

1. Paying Taxes. Available at: <https://www.pwc.com/payingtaxes> (accessed 06 January 2022).
2. Boichuk A.A., Boichuk V.O., Hryndii V.M. (2014) Osoblyvosti obliku podatkovykh riznyts v suchasnykh umovakh opodatkovannia [Features of accounting for tax differences in modern tax conditions]. *Science and economics*, vol. 2, pp. 39–44.
3. Bondar M.I., Babich V.V. (2016) Vyznachennia obiekta opodatkovannia podatkom na prybutok iz urakhuvanniam riznyts [Determination of the object of income tax, taking into account the differences]. *Finance of Ukraine*, vol. 5, pp. 48–56.
4. Bondar M.I., Babich V.V. (2011) Oblik podatkovykh riznyts zghidno z Podatkovym kodeksom Ukrainy [Accounting for tax differences in accordance with the Tax Code of Ukraine]. *Finance of Ukraine*, vol. 3, pp. 72–80.
5. Drozd I. (2011) Zarubizhnyi dosvid bukhhalterskoho obliku podatkovykh riznyts [Foreign experience in accounting for tax differences]. *Bulletin of the Taras Shevchenko National University of Kyiv. Economy*, vol. 130, pp. 18–21.
6. Kurhina L.H. (2012) Informatsiine zabezpechennia podatkovykh riznyts u finansovomu obliku ta zvitnosti [Information support of tax differences in financial accounting and reporting]. *Formation of market relations in Ukraine*, vol. 3, pp. 139–142.
7. Kushnirenko O.A. (2013) Oblik podatkovykh riznyts: normatyvno-pravovyi aspekt [Accounting for tax differences: regulatory and legal aspect]. *Scientific Bulletin of the National University of Life and Environmental Sciences of Ukraine. Ser. : Economics, agricultural management, business*, vol. 181(3), pp. 136–145.
8. Lokhanova N.O. (2012) Problemy vidobrazhennia podatkovykh riznyts v obliku i zvitnosti vitchyznianskykh pidpriemstv [Problems of reflecting tax differences in accounting and reporting of domestic enterprises]. *Scientific works of Kirovograd National Technical University. Economic sciences*, vol. 22(2), pp. 143–149.

9. Shyhun M., Proskura K. (2014) Metodichni zasady rozrakhunku ta rozkrytia u finansovii zvitnosti podatkovykh riznyts ta vidstrochenykh podatkov u konteksti vymoh MSFZ [Methodological principles of calculation and disclosure in the financial statements of tax differences and deferred taxes in the context of IFRS]. *Accounting and auditing*, vol. 3, pp. 12–20.
10. Maliarchuk I.I., Stetsiv L.P. (2016) Podatkovi riznytsi: mekhanizm obchyslennia ta vidobrazhennia u zvitnosti [Tax differences: the mechanism of calculation and reflection in reporting]. *Scientific notes [Ukrainian Academy of Printing]*, vol. 2, pp. 181–188.
11. Kottliarov Ye.I. (2015) Evoliutsiia skladu ta mekhanizmu rozrakhunku podatkovykh riznyts pry opodatkuvanni prybutku pidpriemstv [Evolution of the composition and mechanism for calculating tax differences in the taxation of corporate profits]. *Efficient economy*, vol. 10. Available at: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2015_10_41 (accessed 06 January 2022).
12. Markevych O.V. (2012) Metodolohichni aspekty obchyslennia podatkovykh riznyts ta vrakhuvannia yikh dlia vyznachennia ob'ekta opodatkuvannia podatkom na prybutok [Methodological aspects of calculating tax differences and taking them into account to determine the object of income tax]. *Finance of Ukraine*, vol. 11, pp. 102–107.
13. Podatkovi kodeks Ukrainy [Tax Code of Ukraine]. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-1741> (accessed 06 January 2022).
14. Boiko S.V. (2021) Podatkovi riznytsi ta yikh vplyv na podatkovu navantazhennia sub'ektiv hospodariuvannia [Tax differences and their impact on the tax burden of business entities]. *Modern problems of accounting and finance: Proceedings of the Ukrainian scientific and practical conference (Kyiv, November 23–24, 2021)*. Available at: <https://nuft.edu.ua/naukova-diyalnist/naukovi-konferencii/materiali-konferencij> (accessed 06 January 2022).
15. Pro zatverdzhennia formy Podatkovoi deklaratsii z podatku na prybutok pidpriemstv [On approval of the form of the Tax return on corporate income tax]. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1415-15#Text> (accessed 06 January 2022).