

УДК 338.658

**Т.Б. Коношенкова, Л.Г. Мороз, І.Г. Устінова**  
Національний університет “Львівська політехніка”,  
кафедра економіки підприємства і менеджменту

## **ВПЛИВ РОЗБІЖНОСТЕЙ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ТА ПОДАТКОВОГО ОБЛІКУ НА ЕКОНОМІЧНУ СТАВКУ ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК ПІДПРИЄМСТВ**

© Коношенкова Т.Б., Мороз Л.Г., Устінова І.Г., 2001

**Аналізуються особливості та склад тимчасових і постійних різниць між податковим і обліковим прибутком (збитком), зумовлених змінами в податковому законодавстві та стандартах бухгалтерського обліку; визначаються наслідки впливу тимчасових та постійних різниць на економічну ставку податку на прибуток підприємства.**

**The features both structure temporary and constants of differences between the tax and registration income (loss) tax laws, stipulated by differences, and standards of book keeping are analyzed; the consequences of influence temporary and constants of differences on the economic rate of the tax on the income of the enterprise are determined**

Як відомо, економічна ставка податку з доходу визначається як відношення нарахованого (сплаченого) податку до всього отриманого доходу. Згідно з положеннями податкового законодавства України юридичним фактом, який зумовлює зобов'язання підприємств щодо сплати до бюджету податку на прибуток, є одержання податкового прибутку. Податковий прибуток визначається за даними податкового обліку, наводиться у декларації про прибуток підприємства за податковий період і є податковою базою, до якої застосовується встановлена законодавством маргінальна ставка податку. Впровадження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку упорядкувало поняття облікового прибутку, котрий формується за даними бухгалтерського обліку, відображається в звіті про фінансові результати за обліковий період і характеризує ефективність діяльності підприємства. За таких умов економічну ставку податку на прибуток підприємства можна оцінити співвідношенням нарахованого (сплаченого) податку на прибуток і отриманого облікового прибутку за певний часовий період.

Різні розміри податкового та облікового прибутку за податковий (звітний) період зумовлюються відмінностями у чинних нормах бухгалтерського та податкового обліку.

Різниця між податковим прибутком (збитком) та обліковим прибутком (збитком) поділяється на постійну і тимчасову [2]. Постійною визнається різниця між податковим і обліковим прибутком (збитком) за певний період, яка виникає в поточному звітному періоді та не анулюється у наступних звітних періодах. Постійна різниця спричиняє розбіжності у розмірах маргінальної та економічної ставки податку на прибуток, внаслідок чого фактично змінюється податковий тиск на підприємство. Тимчасовою вважається різниця між податковим і обліковим прибутком, яка у майбутніх періодах анулюється. Викликана тимчасовою різницею невідповідність розмірів маргінальної та економічної ставки податку на прибуток ліквідується протягом певного часового періоду і не змінює податковий тиск

на підприємство загалом за цей період. Тимчасова різниця, що призводить до зменшення податкового прибутку (збільшення податкового збитку) у майбутніх періодах, підлягає вирахуванню. Добуток тимчасової різниці, що підлягає вирахуванню, і чинної ставки оподаткування податкового прибутку відображається в бухгалтерському обліку на кінець звітного (податкового) періоду як відстрочений податковий актив. Тимчасова різниця, що включається до податкового прибутку (збитку) у майбутніх періодах, підлягає оподаткуванню. Добуток тимчасової різниці, що підлягає оподаткуванню, і чинної ставки оподаткування податкового прибутку відображається в бухгалтерському обліку на кінець звітного (податкового) періоду як відстрочене податкове зобов'язання.

Отже, формально тимчасові різниці між податковим і обліковим прибутком у майбутніх періодах ліквідуються (анулюються). Однак, оскільки майбутні періоди, у яких ліквідується тимчасова різниця, можуть бути як чітко визначеними, так і не визначеними зовсім, оскільки проміжок часу до періодів анулювання тимчасової різниці в майбутньому в бухгалтерських стандартах нічим не обмежений (це може бути місяць, квартал, рік, 10 років тощо), то вплив тимчасових різниць на фінансовий стан підприємства може мати постійний характер з відповідними економічними наслідками.

Тимчасові різниці, що можуть бути чітко визначеними, базуються на цивільному праві. До таких тимчасових різниць передовсім належать одержані і видані підприємством аванси (крім авансів, які пов'язані з виконанням зобов'язань, визнаних довгостроковими за податковим обліком). Так, у податковому законодавстві [1], за правилом першої події, що припадає на поточний податковий період, одержані підприємством аванси збільшують валові доходи, видані аванси збільшують валові витрати цього податкового періоду. За стандартами бухгалтерського обліку отримані підприємством у звітному періоді аванси не є доходами цього періоду, оскільки доходи визнаються у звітному періоді, на який припадає відвантаження продукції, товарів (надання результатів виконаних робіт, послуг). Відповідно до стандартів бухгалтерського обліку, не визнаються витратами видані аванси, оскільки вони не зменшують активів. Зобов'язання за авансами виникають з договорів, в яких, як правило, встановлені терміни їх виконання. У цих випадках майбутній період, в якому ліквідується тимчасова різниця, чітко визначений.

Визначеними тимчасовими різницями можна вважати створені підприємством резерви сумнівних боргів. За податковим законодавством [1] відрахування до резерву сумнівних боргів до складу валових витрат не включаються, натомість валовими витратами визнаються суми списаної з активів безнадійної дебіторської заборгованості в частині, що не була віднесена до валових витрат у разі, коли відповідні заходи щодо стягнення таких боргів не призвели до позитивного наслідку, а також суми безнадійної дебіторської заборгованості, стосовно якої закінчився строк позовної давності. В бухгалтерському обліку нарахування суми резерву сумнівних боргів за звітний період відображається у відповідному звіті про фінансові результати у складі операційних витрат. У таких випадках період, в якому ліквідується тимчасова різниця, визначений та обмежується встановленим строком позовної давності.

До визначених тимчасових різниць можна віднести забезпечення майбутніх витрат і платежів підприємства, але з певними застереженнями. Так, у бухгалтерському обліку забезпечення витрат на гарантійний ремонт (обслуговування) або гарантійні заміни товарів відображаються в складі операційних витрат підприємства у періоді утворення відповідних забезпечень. За податковим законодавством [1] до валових витрат включаються витрати на

гарантійний ремонт у періоді його виконання, але тільки у розмірі, що не перевищує 10 відсотків від сукупної вартості товарів, що були продані та на які не закінчився гарантійний термін. Суми витрат на гарантійний ремонт, що перевищують встановлену податковим законодавством норму, є постійною різницею. Суми витрат на гарантійний ремонт у границях податкової норми відносяться до тимчасової різниці, яка ліквідується у майбутньому періоді, обмеженому терміном гарантійного ремонту (обслуговування) чи гарантійної заміни товарів. При цьому тимчасову різницю можна вважати визначеною.

Серед тимчасових різниць особливе місце займають невизначені тимчасові різниці, до яких слід віднести розбіжності розрахованої за податковими правилами [1] та бухгалтерськими стандартами [3] залишкової вартості основних фондів, на які за податковим законодавством нараховується амортизація. Невизначеність цих різниць зумовлена непередбачуваністю їх виникнення (внаслідок невідповідності об'єктів і методів нарахування амортизації) та тривалими термінами ліквідації. Склад та вартісні показники об'єктів основних фондів підприємства формуються з урахуванням багатьох факторів, які за бухгалтерським та податковим обліком мають значні відмінності. Так, не є тотожними поняття “основні фонди” та “амортизація”; відрізняється зміст і призначення розподілу основних фондів за групами; не збігаються одиниці обліку основних фондів; невідповідними є умови та правила переоцінки (індексації) основних фондів; принципово відмінним є порядок збільшення та зменшення балансової вартості груп основних фондів у разі виведення основних фондів з експлуатації у зв'язку з їх продажем або ліквідацією; відрізняється порядок обліку основних фондів, наданих в оренду (лізинг); суттєвими є відмінності щодо віднесення витрат на підтримання основних фондів в робочому стані; неадекватними є об'єкти та порядок нарахування амортизації основних фондів; можуть бути різними застосовувані підприємством методи і норми амортизації основних фондів. За бухгалтерськими стандартами підприємство може самостійно обирати будь-який з регламентованих методів амортизаційних відрахувань, серед них методи і норми нарахування амортизації (зносу), передбачені податковим законодавством. Як показує аналіз, податкові методи і норми амортизації найменш стимулюють оновлення основних виробничих фондів, оскільки необґрунтовано занижують частку амортизаційних відрахувань, необхідних для нормального відтворення необоротних матеріальних активів, і відповідно завищують податковий прибуток. Вибір підприємством ефективної амортизаційної політики призводить до того, що залишкова вартість основних засобів, визначена за податковим обліком, переважно вища, ніж за бухгалтерським обліком. Цьому також сприяють податкові правила, за якими витрати на поточний і капітальний ремонт, що перевищують встановлену вартісну норму, збільшують балансову вартість основних фондів, а ліквідація основних фондів груп 2 і 3 не змінює балансової вартості цих груп. Розрахунки підтверджують, що різниця у залишковій вартості основних фондів за податковим і бухгалтерським обліком ліквідується тривалий час. Так, для основних фондів групи 1 ця різниця за перший рік зменшується на 4,90 %, за 5 років – на 22,24 %, за 10 років – на 39,55 %, за 15 років – на 53,01 %, за 20 років – тільки на 63,46 %. Для основних фондів групи 2 різниця у залишковій вартості за перший рік скорочується на 22,75 %, за 2 роки – на 40,33 %, за 3 роки – на 53,91 %, за 4 роки – на 64,39 %, за 5 років – на 72,5 %, за 10 років – на 92,43 %, за 15 років – на 97,92 %. Для основних фондів групи 3 зменшення різниці у залишковій вартості за перший рік становить 14,17 %, за 5 років – 53,43 %, за 10 років – 78,32 %, за 15 років – 89,89 %. Наведені дані свідчать, що в умовах частих змін податкового законодавства та інтенсивних інфляційних процесів існує

достатньо висока ймовірність того, що такі тимчасові різниці не будуть ліквідовані і вплинуть на економічну ставку податку на прибуток підприємства.

Переважають на перевищення економічної ставки податку на прибуток над маргінальною постійні різниці між податковим і обліковим прибутком (збитком). До постійних різниць належать: безповоротна фінансова допомога та безоплатно надані товари (роботи, послуги), які за податковим законодавством визнаються валовими доходами, а за бухгалтерським обліком – витратами; різниця у залишковій вартості основних засобів, на які за податковим законодавством амортизація не нараховується; втрати від знецінення запасів, нестачі й втрати від псування цінностей, визнані штрафи, пені, неустойки тощо, які за податковим законодавством до валових витрат не відносяться; витрати на відрядження фізичних осіб, гарантійне обслуговування, передпродажні рекламні заходи, добровільні пожертвування тощо, суми яких перевищують норми податкового законодавства; витрати на професійну підготовку і оплату праці фізичних осіб, експлуатацію легкових автомобілів, утримання об'єктів соціально-культурного призначення та інші витрати подвійного призначення, склад яких обмежується за податковим законодавством. Крім того, постійними різницями слід вважати витрати підприємства, щодо визнання яких у податковому законодавстві немає інформації взагалі або вона не є вичерпною, чіткою та повною, або існує можливість її двозначного тлумачення. Альтернативою останнього можуть бути штрафні санкції та пеня, які накладаються органами податкової служби. Дослідження показують, що залежно від специфіки виду діяльності підприємства, стратегії його виробничого розвитку, рівня кваліфікації персоналу, особливостей соціально-культурної сфери тощо постійні різниці можуть збільшувати економічну ставку податку на прибуток порівняно з маргінальною на 2–42 %.

*1. Закон України “Про оподаткування прибутку підприємств” в редакції Закону від 22.05.97 р. № 283/97-ВР (зі змінами). 2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 “Податок на прибуток” (зі змінами). 3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби” (зі змінами).*