

Проблеми відображення податкових різниць в обліку і звітності вітчизняних підприємств

У статті критично проаналізовано зміст національне Положення бухгалтерського обліку «Податкові різниці», визначено його недоліки та проблеми запровадження, обґрунтовано недоцільність доповнення Звіту про сукупний дохід (Звіту про фінансові результати) новим розділом «Податкові різниці», обґрунтовано доцільність застосування методу зобов'язань під час визначення податкових різниць. **податкові різниці, метод зобов'язань, Звіт про сукупний дохід (Звіт про фінансові результати)**

Постановка проблеми в загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими і практичними завданнями. Одним із важливих напрямів розвитку вітчизняної системи бухгалтерського обліку в сучасних умовах є інтеграція різних облікових підсистем – власне бухгалтерського обліку і обліку для цілей податкових розрахунків. У цілому перспективи інтеграційних процесів в бухгалтерському обліку, на нашу думку, пов'язані, насамперед, із поглибленням зв'язків між цими підсистемами. Система обліку, яка зараз продовжує функціонувати в Україні, була в повній мірі адекватно названа Головим С.Ф. «податково-бухгалтерським сурогатом» [1, с.238], і хоча автор висказувався відносно системи, що діяла в Україні з 01.07.1997 по 1.01.2011 рік, тобто до запровадження Податкового кодексу, вважаємо, що на жаль, цей термін може бути застосовано і після запровадження цього документу. Такий висновок зумовлений тим, що фактично не змінилися пріоритети в веденні обліку, а отже, не вирішено головне питання, чи є облік в практиці господарської діяльності вітчизняних підприємств реальною і дієвою функцією управління, чи він є лише функцією обслуговування державних інтересів. У свою чергу забезпечення інтеграції обліку для різних цілей – управління і оподаткування, на наш погляд, можливе лише за рахунок визнання єдності і цілісності об'єктів, які відображаються в окремих облікових підсистемах, і за рахунок побудови адекватної системи обліку і звітності щодо такого важливого економічного об'єкту, яким є податкові різниці.

© Н.О.Лоханова, 2012

Аналіз останніх досліджень і публікацій останніх років і виділення невирішених частин загальної проблеми. Питання визначення підходів щодо розрахунку прибутку для цілей складання фінансової звітності і оподаткування, а також різниць між ними підіймалися в роботах цілого ряду дослідників, наприклад, таких як: Білуха М.Т., Бутинець Ф.Ф., Гавриленко В.А., Моссаковський В.Б., Голубка Я.В., Чернобай О.В. і Секіріна Н.В., Ловінська Л.Г., Дем'яненко Р.В., Артюх О.В. та інших. При тому авторами пропонуються різні варіанти рішення цього питання: від обґрунтування підходу щодо доцільності визначення прибутку виключно за даними окремої податкової підсистеми до необхідності узгодження фінансового результату і оподаткованого прибутку або доцільності розрахунку прибутку за єдиним алгоритмом на підставі визначення облікового прибутку та оподаткованого прибутку [2, с.108]. Тобто єдності підходів з цього приводу поки що досягнути не вдалося. А отже, питання потребує додаткового опрацювання.

Мета статті полягає в тому, щоб критично проаналізувати зміст ПБО «Податкові різниці», визначити його недоліки та проблеми запровадження, обґрунтувати

недоцільність доповнення Звіту про сукупний дохід (Звіту про фінансові результати) новим розділом «Податкові різниці».

Викладення основного матеріалу дослідження. Огляд літературних джерел довів, що на сьогодні склалися різні підходи щодо організації відображення податкових різниць у фінансовій звітності. Особливу увагу викликає підхід, запропонований в [3, с.32], у межах якого зближення бухгалтерського обліку і розрахунків для цілей оподаткування вбачається в нормативно закріпленому порядку фіксуванні податкових різниць у звітності. Водночас, не можемо не погодитися з критикою цього підходу, представленою в роботі Артюх О.В. [2, с.109]. На думку Артюх О.В., «механічне фіксування та пояснення в обліковій звітності податкових різниць не вирішить проблеми наближення облікових підсистем» [2, с.109]. Так, дійсно, вважаємо не доцільним механічно доповнювати склад фінансової звітності показниками податкових різниць. Однак, для того, щоб обґрунтувати такий висновок, звернемося до розгляду основних положень нормативних документів з цього приводу.

Базовим нормативним документом, який в Україні регламентує облік податкових різниць є ПБО «Податкові різниці» [4]. Одразу ж відзначимо, що аналогу даного П(С)БО у складі МСФЗ немає. У системі МСФЗ є лише МСФЗ 12 «Податки на прибуток» [5], з яким співвідноситься П(С)БО 17 «Податок на прибуток» [6]. ПБО «Податкові різниці» [4], прийнятий в 2011 році в Україні, визначив методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про податкові різниці та її розкриття у фінансовій звітності. Однак, питання необхідності обліку податкових різниць перейшло в розряд актуальних практично для всіх юридичних осіб, які згідно із законодавством є платниками податку на прибуток, у зв'язку із новаціями, запровадженими в іншому документі, а саме в Податковому кодексі.

Необхідність обліку податкових різниць передбачена діючою редакцією Податкового кодексу України. Відповідно до пп. 17.1.12. п. 17.1 Податкового кодексу «Платник податків має право: за методикою, затвердженою Міністерством фінансів України, вести облік тимчасових та постійних податкових різниць». Однак, згідно з абз. 3 п. 46.2 того ж нормативного документу «у складі фінансової звітності платник податків зазначає тимчасові та постійні податкові різниці за формою, встановленою Міністерством фінансів України» [7]. Тобто, спочатку Податковий кодекс передбачає надання права платнику податків вести відповідний облік, а потім надає цьому праву примусовий характер, і переводить в розряд зобов'язань. Отже, підприємства змушені вести облік податкових різниць як для цілей складання фінансової звітності, так і для цілей оподаткування. Водночас, вважаємо, що шлях, за яким пішли державні інститути в забезпеченні інтеграції обліку для цілей складання фінансової і податкової звітності і зв'язаним із цим процесом реформування обліку і звітності з податку на прибуток та податкових різниць має певні недоліки, до числа яких можна віднести наступні:

1) Головний мотивуючий чинник запровадження обліку податкових різниць і відображення відповідної інформації у звітності полягає лише в тому, щоб змусити підприємства максимально розкрити контролюючим органам інформацію стосовно того, які конкретні чинники враховані або не враховані в розрахунку бухгалтерського і оподаткованого прибутку. Тобто органи ДПС цікавить питання розкриття інформації податкової звірки, за рахунок складення і подання якої можна буде легко порівняти показники податкової і фінансової звітності, а отже, це полегшить процес перевірок і збільшить можливість застосування штрафних санкцій у випадку з'ясування будь-яких неспівпадінь. Таким чином, звітування з податкових різниць додатково ускладнює звітність для підприємства, а її розкриття збільшує рівень небезпеки за рахунок можливості застосування відповідної відкритої інформації проти його інтересів. Фактично інтереси самого по собі господарюючого суб'єкта, як завжди, не враховані, враховані лише інтереси державних інститутів.

Водночас, головна проблема облікової системи в Україні, полягає в її складності,

зарегульованості і орієнтації на вирішення фіскальних завдань. Доповнення ж фінансової звітності, а саме форми № 2 «Звіт про фінансові результати» або в його новому форматі «Звіт про сукупний дохід» показниками податкових різниць, цю проблему тільки поглиблює.

2) Обраний напрямок «удосконалення» Звіту про фінансові результати за рахунок показників податкових різниць ніяк не корелює із поставленим нашими державними органами завданням все більш широкого запровадження МСФЗ в Україні. Так, якщо розглянути склад Звіту про сукупний дохід, який рекомендовано МСФЗ, то можна побачити, що відповідних показників у самій формі Звіту про сукупний дохід за МСФЗ немає, хоча розкриття відповідної інформації в примітках і передбачено. У цілому запровадження звітності за податковими різницями із винесенням їх в окремий 4 розділ форми № 2 зробить її більш складною і віддаленою від формату Звіту про сукупний дохід за МСФЗ.

3) Національне ПБО «Податкові різниці» (п.8) [4] надає класифікацію податкових різниць, яка ув'язана із видами доходів і витрат, які відокремлюються в бухгалтерському обліку, тобто розмежуються податкові різниці щодо доходу (виручки) 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; податкові різниці щодо надзвичайних доходів; податкові різниці щодо надзвичайних витрат [4].

Класифікація податкових різниць за видами доходів і витрат є, з одного боку, немов би то логічною і зрозумілою, оскільки вона частково корелюється з групами і доходів і витрат, розмежованими за видами діяльності, розповсюдженими у вітчизняній теорії і практиці. Однак, ця класифікація містить цілий ряд помилок і просто дискусійних моментів як суто формального, так і принципового характеру:

1) В класифікації податкових різниць не відокремлені податкові різниці щодо фінансових доходів і фінансових витрат. А фактично відносно цих статей можливо виникнення податкових різниць, як постійного, так і тимчасового характеру, наприклад, у випадку коли підприємство отримує дивіденди від резидентів, вони потрапляють до складу фінансових доходів, однак, не враховуються для визначення суми податку до оподаткування, ця різниця має постійний характер. У ситуації із відображенням витрат на сплату відсотків за позиками у випадку їх капіталізації відносно кваліфікованих активів, можуть виникнути тимчасові податкові різниці. А отже, при класифікації податкових різниць за видами доходів і витрат обов'язково мають бути враховані статті фінансових доходів і витрат.

2) Залишається незрозумілим: що саме з практичної точки зору дає виділення представленої в ПБО «Податкові різниці» класифікації? Як вона може допомогти підприємствам у визначенні складу податкових різниць за окремими статтями?

3) Загально відомо, що податкові різниці розкривають зв'язок між сумами доходів і витрат, відображених для різних цілей. Однак, у зв'язку з тим, що Податковий кодекс України містить групування доходів і витрат, яке не співпадає з класифікацією в національних П(С)БО 15 і 16, реально забезпечити ваємозв'язок даних прямим шляхом через застосування наведеної класифікації податкових різниць практично не вдасться. Точніше, будуть необхідними певні коригування, які пов'язані не тільки з різницями об'єктивного характеру, а й просто через різне тлумачення одних і тих же груп витрат.

4) Пунктом 9 ПБО «Податкові різниці» передбачено, 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» [4].

Тобто стандартом регламентована обов'язковість фіксації податкових різниць

фактично за кожною господарською операцією. Такий підхід суттєво ускладнює і без того складну систему реєстрації господарських операцій в обліку. Безумовно, в умовах повної автоматизації облікових робіт – це не є складною проблемою, однак, на жаль, не всі підприємства мають сучасне інформаційне забезпечення. Деякі суб'єкти господарювання продовжують застосовувати ручні форми обліку, а здійснювати при тому фіксацію податкових різниць по кожній операції вельми складно і ще більш підвищує трудомісткість робіт, до того ж, не несе для підприємства ніякої додаткової корисної інформації. Принцип співвідношення затрат і вигід не дотримується.

5) Як що звернутися до МСФЗ 12 «Податок на прибуток» [5] і відповідного П(С)БО 17 [6], то можна зробити висновок, що для обліку відстрочених податків в цих стандартах передбачається застосування так званого балансового методу, або методу зобов'язань. При тому, як зазначено в Коментарі до Положення бухгалтерського обліку «Податкові різниці» [4] «Положення (стандарт) 17 спрямовано на формування методологічних засад розкриття, насамперед, в балансі інформації про залишки не анульованих тимчасових податкових різниць, які так би мовити «матеріалізовані» в активах та зобов'язаннях». Дійсно, П(С)БО 17 в повній мірі достатньо для того, щоб:

- визначити суми відстрочених податків, тобто сальдо відстрочених податкових зобов'язань і відстрочених податкових активів на дату балансу;
- на підставі цього з'ясувати суму витрат з податку на прибуток, що має бути відображена у фінансовій звітності, а саме Звіті про фінансові результати.

Отже, для визнання що балансових статей з відстрочених податків, що статті витрат «Податок на прибуток» П(С)БО 17 достатньо. Зазначимо, що балансовий метод чи метод зобов'язань фактично полегшує облікову практику за рахунок того, що дозволяє здійснювати визнання відстрочених податків лише на дату балансу. При тому щоденний облік і контроль податкових різниць, який планується запровадити в облікову роботу вітчизняних бухгалтерів згідно з вимогами ПКУ, ані вимогами П(С)БО 17, ані МСФЗ 12 не передбачається. Водночас, слід звернути увагу на п.19.3 П(С)БО 17, де відмічено, що підприємства мають розкривати в примітках до фінансової звітності «пояснення різниці між витратами (доходом) з податку на прибуток та добутком облікового прибутку (збитку) на застосовану ставку податку на прибуток». Аналогічна норма міститься в параграфі 81 МСФЗ 12 [5].

Також підкреслимо вимоги п. 19.1 П(С)БО 17, де зафіксована необхідність розкриття складових елементів «витрат (доходу) з податку на прибуток (поточний податок на прибуток та всі коригування цієї суми, включаючи відстрочені податкові активи, відстрочені податкові зобов'язання, виправлення помилок тощо)» і п. 19.2 «суми поточного та відстроченого податку на прибуток, які відображені у складі власного капіталу» [6]. Отже, необхідність розкриття інформації про узгодження інформації стосовно податку на прибуток за рахунок податкових різниць передбачена вимогами діючих П(С)БО 17 і МСФЗ 12. Однак, міра деталізації інформації стосовно різниць між бухгалтерським і оподаткованим прибутком даними стандартами жорстко не регламентована. Це дало підстави представникам Міністерства фінансів України для висновку, що «Положення «Податкові різниці» не суперечить і не замінює Положення (стандарт) 17, яке залишається чинним, а доповнює його. Положення «Податкові різниці» визначає методологію формування інформації про анулювання податкових різниць протягом звітного періоду, їх вплив на формування податкового прибутку та розкриває зв'язок між податковим та обліковим прибутками».

Фактично в Україні одночасно намагаються застосувати обидва методи розрахунку відстрочених податків і податкових різниць:

- 1) з одного боку, балансовий метод або метод зобов'язань, який відповідає вимогам діючих П(С)БО 17 і МСФЗ 12;
- 2) з іншого боку, метод визначення податкових різниць за кожною статтею доходів і витрат, який прийнято називати методом відстрочки, що передбачає систематичний,

накопичувальний облік податкових різниць (оскільки саме така вимога запроваджена п. 9 «Податкові різниці»).

Перший метод – данина сучасним тенденціям обліку податку на прибуток згідно МСФЗ, а другий – механізм збільшення обсягу звітної інформації для фіскальних цілей.

З методологічної точки зору застосування методу зобов'язань в обліку відстрочених податків і податкових різниць з його орієнтацією на баланс має на меті представити очікувані податки (чи економію на них), що підлягають сплаті (або відшкодуванню) в поточному і майбутньому звітних періодах, як зобов'язання (або активи) з податку на прибуток у балансі (Звіті про фінансовий стан (фінансову позицію)). При тому для отримання адекватної реаліям картини фінансового стану підприємства відстрочені податкові активи і зобов'язання розраховуються за ставкою, по якій підприємство очікує майбутні виплати (відшкодування) відстроченого податку. Цей момент – необхідність врахування різних ставок для визначення податкових різниць за різних умов очікування майбутніх виплат (відшкодувань) в Положенні «Податкові різниці» ніде не розкрито, фактично випущено. Хоча ця норма прямо запроваджена МСФЗ 12. У кінцевому підсумку хотілося б зазначити, що справа взагалі має бути не в тому, щоб розкривати/чи не розкривати податкові різниці безпосередньо у звітності, а в тому, щоб через механізм чіткого визначення їх складу в нормативних документах з питань оподаткування уникнути проблем в різному тлумаченні діючого законодавства для різних цілей різними особами.

Вирішення проблеми існування різних підходів в обліку для цілей складання фінансової і податкової звітності, тобто максимальна інтеграція в обліку можлива за рахунок встановлення чіткого переліку податкових різниць за основними статтями звітності. Такий перелік має стати орієнтиром для суб'єктів господарювання, однак, він необхідний не для того, щоб змусити їх звітувати за складом цих різниць, а для того, щоб зробити розрахунок податку більш простим і зрозумілим для платників. Фактично пропонуємо, у складі розділу Податкового кодексу, присвяченого податку на прибуток, закласти саме обмежуючі норми відносно постійних різниць і чітко окреслити норми відносно тимчасових різниць, замість наведення докладного переліку всіх статей доходів і витрат, що мають бути віднесені до Декларації з податку на прибуток. Тим самим платник податку на прибуток отримує чітке розуміння, що не дозволяється або дозволяється лише за певних умов враховувати під час розрахунку прибутку для цілей оподаткування, але не здійснює дублюючих розрахунків доходів і витрат за всіма статтями для різних цілей за різними методиками. При тому вважаємо за доцільне відмовитися від ідеї формування звітності щодо конкретних податкових різниць між бухгалтерським і оподатковуваним прибутком (тобто звітування щодо звірки прибутку) із задачею її до податкових органів у складі Звіту про сукупний дохід. Розкриття інформації щодо податкових різниць слід залишити виключно на рівні підходів, визначених в обліковій політиці з урахуванням вимог МСФЗ або П(С)БО тощо.

Висновки і перспективи подальших досліджень. На підставі проведеного дослідження можна заключити, що:

1. Уведений ПБО «Податкові різниці» носить формальний характер і не несе суттєвої практичної вигоди для користувачів фінансової звітності. Його запровадження не в повній мірі враховує відповідні вимоги МСФЗ 12. Отже, ПБО «Податкові різниці» потребує відміни або, щонайменш, доповнення і доопрацювання.

2. Доповнення Звіту про сукупний дохід (Звіту про фінансові результати) окремим розділом «Податкові різниці» лише перенавантажує фінансову звітність, переслідуює інтереси лише однієї групи користувачів – податкових органів і збільшує трудомісткість ведення обліку і складання звітності. На наш погляд, введення відповідного розділу є недоречним. І від цього слід відмовитися.

3. Розкриття інформації щодо податкових різниць доцільно здійснювати у Примітках до фінансової звітності відповідно до вимог МСФЗ 12 або П(С)БО 17.

Перспективи подальших досліджень пов'язані із опрацюванням складу конкретних податкових різниць за різними статтями доходів і витрат з урахуванням норм діючого Податкового кодексу України.

Список літератури

1. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: Монографія / С.Ф. Голов. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 522 с.
2. Артюх О.В. Концептуальні засади та методичне забезпечення цілісної системи обліку на промислових підприємствах: дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09 / О. В. Артюх; Одес. держ. екон. ун-т. - О., 2011. – 259 с. – Бібліогр.: с.233-259.
3. Ловінська Л.Г. Розрахунок податкових різниць за даними бухгалтерського обліку / Л.Г.Ловінська // Вісник податкової служби. – 2007. –№ 11 (438). – С.32.
4. Положення бухгалтерського обліку «Податкові різниці», затв. Наказом Міністерства фінансів України № 27 від 25.01.2011 р., зареєстр. в Міністерстві юстиції України 21 лютого 2011 р. за № 212/18950 із змінами і доповненнями [Електронний ресурс] / База «Законодавство України». – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0212-11>
5. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 12 (IAS 12) [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Міністерства фінансів України. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/file/link/320288/file/IAS%2012.pdf>
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток», затв. Наказом Міністерства фінансів України N 353 від 28.12.2000 р., зареєстр. в Міністерстві юстиції України 20 січня 2001 р. за № 47/5238 із змінами, і доповненнями [Електронний ресурс] / База «Законодавство України». – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0047-01>.
7. Податковий кодекс України (Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2011, № 13-14, № 15-16, № 17, ст.112) в редакції від 15.08.2012 р. [Електронний ресурс] / База «Законодавство України». – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

Н. Лоханова

Проблемы отражения налоговых разниц в учете и отчетности отечественных предприятий

В статье критически проанализировано содержание национального Положения бухгалтерского учета «Налоговые разницы», определены его недостатки и проблемы внедрения, обоснована нецелесообразность дополнения Отчета о совокупном доходе (Отчета о финансовых результатах) новым разделом «Налоговые разницы», обоснована целесообразность применения метода обязательств при определении налоговых разниц.

N.Lokhanova

The problem of reflection of tax differences in the accounting and reporting for Ukrainian enterprises

The article critically analyzed the content of National Standard of accounting «Tax differences», identified its weaknesses and problems of implementation, proved the expediency of amendments of the Income Statement a new section «Tax differences», the expediency of application of the method of liabilities when determining the tax differences.

Одержано 08.10.12