

РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ ПРО ОПОДАТКОВУВАНИЙ ПРИБУТОК (ЗБИТОК) У ЗВІТНОСТІ: УДОСКОНАЛЕННЯ ТА ГАРМОНІЗАЦІЯ

Запропоновано зміни до форми податкової декларації з податку на прибуток.

Удосконалено порядок розкриття інформації про узгодження фінансового результату та оподатковуваного прибутку (збитку) у фінансовій звітності

Ключові слова: податок на прибуток, доходи, витрати, декларація

Постановка проблеми. Податок на прибуток є одним з ключових податків, які формують доходну частину бюджету України, що обумовлює необхідність розкриття інформації щодо нього у бухгалтерській звітності. Підвищений інтерес податкових органів до процесу обчислення податку на прибуток передбачає формування громіздкої в інформаційному аспекті податкової звітності, яка крім основної частини містить значну кількість додатків. Крім того, порядок формування оподатковуваного прибутку необхідно розкривати у звіті про фінансові результати, що збільшує витрати часу на обробку облікової інформації та вимагає розробки належного облікового забезпечення підприємствами. Зважаючи на це важливим питанням удосконалення організації бухгалтерського обліку є узгодження вимог користувачів щодо формування різних видів звітності, скорочення кількості відображуваних показників за критерієм їх інформаційної ємності та важливості для прийняття управлінських рішень.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Теоретичні засади податкової звітності, як елементу організації облікового процесу, досліджувалися П.Я. Хомином [16], В.П. Пантелєєвим [5]. Практичні аспекти формування інформації з метою облікового забезпечення податкової звітності з податку на прибуток висвітлювалися Є.І. Свідерським, Д.Є. Свідерським [11;12], Е. Гейер [1] та ін. Пропозиції щодо вирішення питання узгодження фінансової та податкової звітності в частині результатів діяльності знайшли відображення в працях Т.С. Греськів [2], А. Озеран [3;4]. Враховуючи значні здобутки попередників необхідно відмітити, що в науково-практичній літературі недостатньо висвітлені питання удосконалення форми податкової декларації з податку на прибуток та звіту про фінансові результати в частині узгодження підходів до відображення інформації про доходи та витрати за критерієм підвищення економічності бухгалтерського обліку.

Мета дослідження. З урахуванням вище сказаного метою публікації є обґрунтування положень щодо удосконалення форм податкової та фінансової звітності шляхом посилення взаємозв'язку їх показників, узгодження з вимогами нормативної бази щодо обчислення результатів діяльності, підвищення економічності облікових процедур.

Викладення основного матеріалу дослідження. На сучасному етапі однією з основних вимог, яка висувається до обліку, є його раціональність та економічність. Зважаючи на це при конструюванні інформаційних систем важливим є дотримання правил, встановлених основоположником сучасної статистики А. Кетле (1796-1874): "підлягають реєстрації лише ті факти господарського життя і лише в тому обсязі, який дозволяє здійснювати управлінський вплив на господарські процеси; затрати на реєстрацію фактів господарського життя, за будь-яких обставин, не повинні перевищувати економічного ефекту від управлінських рішень, які базуються на основі отриманої інформації" [13, с. 19]. Схожої думки дотримувався І.Ф. Шер (1846-1924), який сформулював визначення меж рахівництва, яка проходить там "...где затраты на теоретически возможное

улучшение постановки дела в этих отраслях внутренней организации предприятия начинает становиться больше той частнохозяйственной выгоды, какую может извлечь из него предприниматель" [14, с. 185].

Вищесказане повною мірою стосується чинної форми податкової декларації з податку на прибуток, яка затверджена наказом ДПАУ від 28.09.2011 р. № 1213. Основними недоліками якої є:

– наявність значної кількості додатків та їх інформаційне перевантаження, що вимагає здійснення значної кількості процедур перегруповання, систематизації, узагальнення облікової інформації. Зокрема, лише а в додатках ІД (інші доходи) та ІВ (інші витрати звичайної та операційної діяльності) необхідно розкривати інформацію за шістьдесяти шістьма показниками, окремі з яких визначаються за іншими додатками;

– неузгодженість форми податкової декларації та фінансової звітності про фінансові результати щодо кількості та змісту елементів, які розкриваються (див. табл. 1).

Декларацією з податку на прибуток передбачено розкриття інформації в розрізі десяти показників, тоді як звітом про фінансові результати – п'ятнадцяти, а фінансовим звітом суб'єкта малого підприємництва – восьми показників. Такими, що присутні у всіх розглядуваних бухгалтерських звітах є лише чотири показники. Необхідно зауважити, що по при подібність назви цих показників наявні суттєві відмінності щодо їх ідентифікації для цілей фінансової та податкової звітності. Зокрема, для цілей оподаткування операційними доходами вважаються лише доходи від основної діяльності, тоді як у бухгалтерському обліку це поняття значно ширше і включає також доходи від іншої операційної діяльності (дохід від операцій з оперативного лізингу; суми штрафів, пені, неустойки; дохід від реалізації необоротних матеріальних та оборотних активів та інші). Аналогічна ситуація спостерігає і з визнанням витрат від операційної діяльності. Крім того, у податковій декларації у складі витрат виділяється збиток попереднього року, який є результатом діяльності, та не відповідає сутнісній характеристиці поняття "витрати". Доцільно було б виключити від'ємне значення об'єкта оподаткування попереднього року зі складу витрат, та віднести до показників, які збільшують, або зменшують об'єкт оподаткування звітного періоду. Зважаючи на це, подання фінансової звітності разом з декларацією з податку на прибуток (вимога, яка передбачена ПКУ) з позиції податкового контролю є неефективним як наслідок неузгодженості підходів до розкриття елементів звітності.

Удосконалення податкової декларації з податку на прибуток повинне здійснюватися шляхом гармонізації її елементів з показниками фінансової звітності. Це дозволить спростити порядок формування податкової звітності шляхом коригування показників фінансової звітності на величину податкових різниць доходів та витрат, підвищить економічність та прозорість процедур формування звітності. Адже, в сучасних умовах на більшості підприємств при складанні податкової звітності здійснюються додаткові процедури групування, систематизації та узагальнення інформації, що створює значні навантаження на обліковий персонал.

Таблиця 1. Порівняння елементів податкової та фінансової звітності щодо результатів діяльності

Елементи звітності	Податкова декларація з податку на прибуток	Звіт про фінансові результати	Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва
Дохід від операційної діяльності (дохід від реалізації товарів (робіт, послуг))	+	+	+
Податок на додану вартість	-	+	-
Акцизний податок	-	+	-
Інші вирахування з доходу	-	+	-
Непрямі податки та інші вирахування з доходу	-	-	+
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	-	+	+
Собівартість придбаних (виготовлених) та реалізованих продукції (товарів, робіт, послуг)	+	+	+
Інші операційні доходи	-	+	+
Адміністративні витрати	+	+	-
Витрати на збут	+	+	-
Інші операційні витрати	-	+	+
Інші доходи	+	+	+
Доход від участі в капіталі	-	+	-
Інші фінансові доходи	-	+	-
Фінансові витрати	+	-	-
Проценти, що включаються до витрат	+	-	-
Втрати від участі в капіталі	-	+	-
Інші витрати звичайної діяльності та інші операційні витрати	+	-	-
Інші витрати	+	+	+
Від'ємне значення об'єкта оподаткування попереднього звітного (податкового) року	+	-	-
Всього елементів	10	15	8

Найбільш узгодженою з показниками фінансової звітності в частині визначення результатів діяльності є спрощена податкова декларація з податку на прибуток, затверджена Постановою КМУ від 15 лютого 2012 р. № 98 [9]. Проте, сфера її застосування є обмеженою, та поширюється на незначну кількість платників, що сплачують податок за ставкою нуль відсотків. Відповідно до пункту 46.2 ПКУ разом зі спрощеною податковою декларацією такі платники зобов'язані також подавати до податкової служби спрощений фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва, форму якого визначено ПСБО 25 "Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва".

Відповідно до ПСБО 25 суб'єкти малого підприємництва, які мають право на застосування спрощеного бухгалтерського обліку доходів і витрат: визнають витрати і доходи з урахуванням вимог ПКУ і відносять суми, які не визнаються ПКУ витратами або доходами, безпосередньо на фінансовий результат після оподаткування [7]. Такий підхід до формування фінансової звітності протирічить основоположним принципам бухгалтерського обліку (обачності, нарахування та відповідності доходів і витрат, історичної (фактичної) собівартості), негативно впливає на якісні характеристики облікової інформації, порушує інваріантне призначення фінансової звітності. Як зазначає Дж. Таузенд "...базове положення полягає в тому, що має існувати лише одна система рахівництва, що являє собою базу даних, яка є у розпорядженні бухгалтера при складанні звітів для усіх груп користувачів." [15, с. 30]. При цьому, підготовка та подання одному користувачу двох звітів, показники яких дублюються не сприяє економічності процедур бухгалтерського обліку.

Відображення доходів та витрат у податковій декларації доцільно здійснювати в розрізі таких елементів (див. табл. 2).

Таблиця 2. Показники доходів та витрат в розрізі яких пропонується формувати інформацію у податковій декларації з податку на прибуток

Доходи, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування	Витрати, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування
Дохід від реалізації товарів (робіт, послуг)	Собівартість придбаних (виготовлених) та реалізованих товарів (робіт, послуг)
Інші доходи	Інші витрати

Перевагами такого підходу до розкриття інформації про доходи та витрати у податковій декларації з податку на прибуток є їх узгодженість з усіма чинними формами фінансової звітності про фінансові результати та нормами податкового законодавства, відповідність методології формування показників у бухгалтерському обліку.

Гармонізація фінансової та податкової звітності в частині формування інформації про об'єкт оподаткування податком на прибуток повинна передбачати алгоритм трансформації від показників фінансової звітності до податкової декларації. Пунктом 46.2 ПКУ та розділом III ПБО "Податкові різниці" визначено необхідність у складі фінансової звітності платника податків зазначати інформацію про тимчасові та постійні податкові різниці. На виконання цих вимог Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 3 "Звіт про фінансові результати" з метою розкриття інформації про податкові різниці та взаємоузгодження фінансових та і податкових показників передбачено складання розділу IV "Податкові різниці" та розділу V "Узгодження фінансового результату та податкового прибутку (збитку)". Дослідження змісту цих розділів дозволило визначити їх основні недоліки, які посилюють фіскальну спрямованість облікового процесу на підприємстві.

По-перше, інформація про податкові різниці в розрізі доходів та витрат, яка наводиться в розділі IV "Податкові різниці" не узгоджена з показниками податкової декларації з податку на прибуток, що обмежує ефективність її використання для цілей податкового контролю. Але ж запровадження цих розділів фінансового звіту покликане забезпечити додатковою інформацією саме податкові органи.

По-друге, невдалою є обрана класифікація податкових різниць, яка використовується в розділі IV "Податкові різниці", яка збільшує кількість процедур, які пов'язані з поділом різниць на постійні та тимчасові. Необхідно, враховувати й той факт, що в окремих випадках достовірно здійснити розподіл податкових різниць за часовою ознакою не можливо, наприклад за операціями з поворотною фінансовою допомогою, або списання безнадійної дебіторської заборгованості.

По-третє, підприємствам, які складають звіт про фінансові результати, необхідно обчислювати податкові різниці за двома різними методами: методом зобов'язань за балансом для формування інформації про відстрочені податки в балансі, та методом зобов'язань за звітом про фінансові результати для складання розділу IV, що не сприяє економічності бухгалтерського обліку.

З врахуванням вищевказаного запропоновано удосконалити форму розділу IV звіту про фінансові результати шляхом:

- об'єднання інформації, яка наводиться в розділах IV "Податкові різниці" та розділу V "Узгодження фінансового результату та податкового прибутку (збитку)";
- відображення податкових різниць за доходами та витратами без додаткового їх поділу на тимчасові та постійні;
- приведення у відповідність складу доходів та витрат за якими наводиться податкові різниці у розділі IV з доходами та витратами за податковою декларацією з податку на прибуток (див. табл. 3).

Таблиця 3. Запропонована форма Розділу IV "Узгодження фінансового результату та оподаткованого прибутку (збитку)" звіту про фінансові результати

Показники	Рядок	Сума, грн.
Обліковий прибуток (збиток)	400	
Податкова різниця за доходами (виручкою) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) (рядок 411 – рядок 412):	410	
доходи, які визнаються для цілей оподаткування, але не визнаються у фінансовій звітності	411	
доходи, які не визнаються для цілей оподаткування, але визнаються у фінансовій звітності	412	
Податкова різниця за іншими доходами (рядок 421 – рядок 422):	420	
доходи, які визнаються для цілей оподаткування, але не визнаються у фінансовій звітності	421	
доходи, які не визнаються для цілей оподаткування, але визнаються у фінансовій звітності	422	
Податкова різниця за доходами (рядок 410 + рядок 420)	430	
Податкова різниця за собівартістю реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) (рядок 441 – рядок 442):	440	
витрати, які визнаються для цілей оподаткування, але не визнаються у фінансовій звітності	441	
витрати, які не визнаються для цілей оподаткування, але визнаються у фінансовій звітності	442	
Податкова різниця за іншими витратами (рядок 451 – рядок 452):	450	
витрати, які визнаються для цілей оподаткування, але не визнаються у фінансовій звітності	451	
витрати, які не визнаються для цілей оподаткування, але визнаються у фінансовій звітності	452	
Податкова різниця за витратами (рядок 440 + рядок 450)	460	
Оподатковуваний прибуток (збиток) (рядок 400 + рядок 430 – рядок 460)	470	

Такі зміни сприятимуть підвищенню інформаційної ролі фінансової звітності в процесі контролю за правильністю формування інформації про об'єкт оподаткування податком на прибуток, нададуть змогу здійснювати перехід від показників фінансової звітності до показників податкової декларації з податку на прибуток шляхом ідентифікації та відображення інформації про податкові різниці без додаткових процедур перегрупування облікових даних. Об'єднання розділів IV та V звіту про фінансові результати дозволить скоротити з 26 до 16 (або на 38,46 %) кількість показників щодо яких необхідно розкривати інформацію в частині податкових різниць та узгодження облікового та оподаткованого прибутку (збитку), а отже дозволить вивільнити обліковий персонал для виконання інших важливих облікових завдань.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Гармонізація та удосконалення різних видів звітності повинні бути на правленні на посилення їх інформаційної користності для різних груп користувачів та підвищення економічності здійснення облікових процедур, що впливає з основоположних постулатів облікової науки. У зв'язку з чим запропоновано переглянути підхід до розкриття інформації про доходи та витрати з метою обчислення оподаткованого прибутку в частині узгодження з вимогами податкового законодавства та положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, скоротити кількість додатків до податкової декларації з податку на прибуток.

Удосконалення порядку розкриття інформації про оподатковуваний прибуток (збиток) у фінансовій звітності з метою зменшення її фіскальної спрямованості запропоновано здійснювати шляхом об'єднання розділів IV та V звіту про фінансові результати та зміни підходу до розкриття інформації про податкові різниці, що дозволить значно скоротити кількість облікових процедур щодо підготовки інформації та підвищить її практичну цінність.

Подальші дослідження щодо удосконалення розкриття інформації про оподатковуваний прибуток у звітності необхідно здійснювати у напрямку об'єднання форми та змісту податкової декларації з податку на прибуток, як додатку до звіту про фінансові результати, яка б розкривала інформацію про доходи та витрати, які не враховуються для цілей оподаткування, або ж навпаки підлягають оподаткуванню, але не наводяться у фінансовій звітності. Зменшення витрат на підготовку податкової звітності, зміна фіскальної спрямованості бухгалтерського обліку на інваріантний, сприятимуть підвищенню ролі облікової інформації в процесі прийняття управлінських рішень.

Список використаних літературних джерел:

1. Гейер Е. Моделі взаємодії бухгалтерського обліку та оподаткування прибутку / Е. Гейер // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – №11. – С. 18-28. 2. Греськів Т.В. Узгодження фінансової та податкової звітності [Електронний ресурс] / Т.В. Греськів // Вісник Львівської комерційної академії. – 2011. – Випуск 38. – С. 206-211. 3. Озеран А.В. Шляхи адаптації нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку та звітності до вимог податкового законодавства України / А.В. Озеран // Вісник Львівської комерційної академії. – 2011. – Випуск 38. – С. 206-211.

4. Озеран А. Проблема узгодження стандартів (правил) бухгалтерського обліку і норм Податкового кодексу у частині загально виробничих витрат та їх відображення у фінансовій звітності / А. Озеран // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – №3. – С. 13-17. 5. Пантелеев В.П. Еволюція визначення "Податкова звітність / Звітність за податками" [Електронний ресурс] / В.П. Пантелеев // Науково-виробничий журнал "Сталий розвиток економіки – 2011. – № 2. – С. 171-176. – Режим доступу до журн.: http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/sre/2011_2/171.pdf. 6. Податковий кодекс України: станом на 1 січня 2013р. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>. 7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 "Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва": станом на 1 січня 2013р. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0161-00>. 8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 "Звіт про фінансові результати": станом на 1 січня 2013р. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0397-99>. 9. Постанова Кабінету міністрів України "Питання переходу платників податку на прибуток підприємств, який оподатковується за нульовою ставкою відповідно до пункту 154.6 статті 154 Податкового кодексу України, до подання спрощеної податкової декларації" від 15 лютого 2012 р. №98 [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/98-2012-п#n10>. 10. Про затвердження форми податкової декларації з податку на прибуток: Затверджено наказом ДПАУ від 28.09.2011 № 1213 [Електронний ресурс] // Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z1215-11>. Свідерський Д. Основи організації обліку показників податкової звітності з податку на прибуток за даними бухгалтерського обліку / Д. Свідерський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – №1. – С. 43-52. 12. Свідерський Є., Свідерський Д. Удосконалення методики бухгалтерського обліку податку на прибуток згідно з Податковим кодексом України / Є. Свідерський, Д. Свідерський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – №3. – С. 3-7. 13. Соколов Я.В. Принципи бухгалтерського учета / Я.В. Соколов // Бухгалтерский учет. – 1997. – №3. – С. 18-23. 14. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учебное пособие. / Я.В. Соколов – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с. 15. Таузенд Дж. Співвідношення між податковою і фінансовою звітністю / Дж. Таузенд // Бухгалтерський облік і аудит. – 1994. – №12. – С.29 – 32. 16. Хомин П.Я. Формування системи звітності сільськогосподарських підприємств та її облікового забезпечення: Автореф. дис... д-ра екон. наук: 08.06.04 / П.Я. Хомин – К., 2004. – 34 с. 17. Хомин П.Я. Некономічність обліку та контролю домінанта часу? / П.Я. Хомин // Вісник національного університету "Львівська політехніка". – 2012. – № 721. – С. 245-250.

ШЕВЧУК Сергій Валентинович – старший викладач кафедри обліку і економічного аналізу Національного університету кораблебудування ім. адмірала Макарова.

Наукові інтереси:
– бухгалтерський облік та оподаткування прибутку підприємств.

Стаття надійшла до редакції: 21.10.2012 р.