

Ю. Б. Скорнякова,

к. е. н., доцент кафедри обліку і аудиту, Запорізький національний університет

ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ ВІДОБРАЖЕННЯ В ОБЛІКУ ТА ЗВІТНОСТІ РОЗРАХУНКІВ З БЮДЖЕТОМ ЗА ПОДАТКОМ НА ПРИБУТОК В УМОВАХ РІЧНОГО ЗВІТНОГО ПЕРІОДУ

Y. Skornyakova,

Ph.D., associate professor of accounting and auditing chair, Zaporizhzhya National University

PROBLEMATIC ASPECTS OF REFLECTION THE INCOME TAX PAYMENTS TO THE BUDGET IN THE ACCOUNTING DURING THE ANNUAL REPORTING PERIOD

У статті досліджено проблемні аспекти відображення в обліку та звітності авансових внесків з податку на прибуток, а також формування у проміжній фінансовій звітності інформації щодо фінансових результатів в умовах річного податкового (звітного) періоду з податку на прибуток.

The article deals with the problematic aspects of reflection the income tax advance payments in the accounting, as well as the formation of the financial results' information about the income tax in the interim financial statements during the annual tax (reporting) period.

Ключові слова: фінансові результати, податок на прибуток, авансові внески, облік, фінансова звітність.
Key words: financial results, income tax, advance payments, accounting, financial statements.

ВСТУП

Облік є важливою складовою управління будь-яким підприємством, адже саме завдяки обліку формується інформаційне забезпечення прийняття управлінських рішень. Фінансова звітність, як певний підсумок облікової роботи, є важливим джерелом інформації щодо фінансового стану та результатів діяльності підприємства для його власників, наявних та потенційних інвесторів та кредиторів. З цього приводу варто зазначити, що відповідно до ст. 3 Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16.07.1999. № 996-XIV "метою ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства" [1]. Досягнення даної мети можливе лише за умови адекватного відображення в обліку всіх господарських операцій у відповідності до їх економічної сутності. Стосується це й операцій щодо сплати податків, в тому числі й податку на прибуток, суми якого зменшують прибуток, що залишається у розпорядженні власників та визнається чистим прибутком підприємства. До останнього часу проблемні питання відображення в обліку податку на прибуток зосереджувались переважно навколо так званих податкових різниць з податку на прибуток, які формувались внаслідок невідповідності оподаткованого прибутку, визначеного за нормами податкового законодавства, і прибутку, визначеного за даними бухгалтерського фінансового обліку. Останні ж зміни у податковому законодавстві розширили коло таких проблемних питань щодо відображення в обліку та звітності податку на прибуток. Так, до внесення вищезгаданих змін у Податковий кодекс України звітним періодом з податку на прибуток був календарний квартал — платники щоквартально подавали декларацію з податку на прибуток і здійснювали сплату задекларованого податку вже після закінчення податкового (звітного) періоду. Таким чином зобов'язання з даного податку визнавались щоквартально і відповідно щоквартально зменшувався прибуток підприємства у зв'язку із визнанням витрат з податку на прибуток та формувалась

сума чистого прибутку, яка й відображалась у Звіті про фінансові результати. З 1 січня 2013 року відповідно до змін, внесених Законом України "Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо державної податкової служби та у зв'язку з проведенням адміністративної реформи в Україні" від 05.07.2012. № 5083-VI, відкоригований п. 57.1. ПКУ передбачає подання декларації з податку на прибуток за календарний рік, а також запровадження для значної кількості платників податку на прибуток авансових внесків з податку на прибуток [2]. Такі зміни природно актуалізували питання стосовно, по-перше, адекватного відображення в обліку та звітності авансових внесків з податку на прибуток, а, по-друге, адекватного формування показників проміжної фінансової звітності в частині фінансових результатів в умовах річного податкового (звітного) періоду з податку на прибуток.

ПОСТАНОВКА ЗАДАЧІ

Метою даної статті є дослідження проблемних аспектів відображення в обліку та звітності авансових внесків з податку на прибуток, а також формування у проміжній фінансовій звітності інформації щодо фінансових результатів в умовах річного податкового (звітного) періоду з податку на прибуток.

РЕЗУЛЬТАТИ

Досліджуючи відокремлене проблемне питання, звернемось насамперед до нормативних документів, що мають сприяти вирішенню даної облікової проблеми, а саме до Листа Міністерства фінансів України "Щодо відображення у бухгалтерському обліку авансових внесків з податку на прибуток" від 24.01.2013. № 31-08410-06-52297. Даним нормативним документом платникам податку на прибуток, що здійснюють авансові внески з цього податку, рекомендовано здійснювати облік операцій щодо сплати і нарахування податку на прибуток наступним чином: "Авансові внески з податку на прибуток відображаються за кредитом рахунка 31 "Рахунки в банках" та дебетом аналітичного рахунка з обліку розрахунків з податку на прибуток рахунка 64 "Розрахунки за податками й платежами". Протягом

року дебетове сальдо аналітичного рахунка з обліку розрахунків з податку на прибуток відображається у балансі підприємства у статті "Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом". У кінці року зобов'язання з податку на прибуток підприємством відображається за кредитом аналітичного рахунка з обліку розрахунків з податку на прибуток рахунка 64 "Розрахунки за податками й платежами" і дебетом рахунка 98 "Податок на прибуток" [3].

Таким чином, фахівці Міністерства фінансів пропонують чіткі та неоднозначні кроки щодо відображення в обліку нарахування та сплати податку на прибуток в умовах річного податкового (звітного) періоду із здійсненням щомісячних авансових внесків, але наскільки такий порядок відповідає сутності даних господарських операцій і наскільки адекватними будуть сформовані таким чином показники проміжної фінансової звітності у частині дебіторської заборгованості і фінансових результатів.

Першою недоречністю дотримання даного порядку виявиться, на нашу думку, визнання дебіторської заборгованості на загальну суму виконаних авансових внесків у проміжній фінансовій звітності — Балансі (Звіті про фінансовий стан) або Балансі за формою І-м як складовій Фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва. За своєю економічною природою дебіторська заборгованість є правом на стягнення з боржника відповідної суми боргу. Якщо б йшлося про переплату з податку на прибуток, що має бути повернена підприємству за дотримання певної процедури, то ідентифікація суми такої переплати як дебіторської заборгованості за розрахунками з бюджетом була б цілком адекватною, але суми авансових внесків з податку на прибуток визнаються узгодженим податковим зобов'язанням. Повернення даної суми в повному обсязі можливе лише у випадку, коли за даними річної Податкової декларації з податку на прибуток об'єкт оподаткування буде від'ємним або дорівнювати нулю. Припускаючи ж, що існує ймовірність повернення підприємству всієї суми авансових внесків за умови прибуткової діяльності такого підприємства, є нонсенсом. Таким чином, визнання загальної суми авансових внесків дебіторською заборгованістю, тобто активом, у проміжній фінансовій звітності суперечить принципу обачності, адже призводить до завищення суми активів підприємства.

Інша суттєва недоречність стосується подання у проміжній фінансовій звітності інформації щодо фінансових результатів, адже рекомендований Міністерством фінансів порядок передбачає фактично ігнорування у такій звітності витрат за податком на прибуток. Таким чином у проміжних формах Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) або Звіту про фінансові результати за формою 2-м як складовій Фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва сума чистого прибутку буде дорівнювати фінансовому результату до оподаткування, а відповідна сума без врахування витрат за податком на прибуток буде додаватися у балансі за рядком "Нерозподілений прибуток". Такий підхід веде до переключень фінансового результату в проміжній фінансовій звітності й значно впливає на фінансовий результат останнього проміжного звітного періоду — четвертого кварталу. В цілому ж таким чином йдеться про порушення одного з основних принципів бухгалтерського обліку — принципу нарахування та відповідності доходів і витрат.

Проаналізовані недоречності на практиці можуть призвести до різноманітних конфліктних ситуацій, адже йдеться про надзвичайно важливу інформацію для власників, інвесторів та кредиторів. Так, приміром, якщо йдеться про підприємство, організоване як товариство з обмеженою відповідальністю, то згідно із ст. 148 Цивільного кодексу України, "учасник товариства з обмеженою відповідальністю має право вийти з товариства, повідомивши товариство про свій вихід не пізніше ніж

за три місяці до виходу, якщо інший строк не встановлений статутом", а внаслідок виходу учасник набуває "право одержати вартість частини майна, пропорційну його частці у статутному капіталі товариства" [4]. Якщо ж такий вихід та виокремлення частки майна буде здійснюватися у середині року і вартість частки майна буде визначатися за даними проміжної фінансової звітності, то до активів має бути зарахована й сума дебіторської заборгованості за розрахунками з бюджетом в частині авансових внесків з податку на прибуток, а тягар сплати податку на прибуток цілком будуть вимушені понести ті особи, що залишаться у складі учасників на кінець фінансового року. З точки зору останніх такий підхід швидше за все буде визнаний неадекватним, адже учасник, що виходиться і отримує свою частку нерозподіленого прибутку, має нести й відповідні витрати щодо податку на прибуток навіть за умови застосування річного податкового (звітного) періоду з податку на прибуток.

Таким чином, розглянуті аргументи дозволяють стверджувати, що запропонований Міністерством фінансів порядок відображення в обліку сплати авансових внесків та визнання витрат з податку на прибуток в умовах річного податкового (звітного) періоду не відповідає сутності господарських операцій та призводить до переключення показників проміжної фінансової звітності і як наслідок може спричинити конфлікти між окремими учасниками господарських відносин.

Комплексне вирішення розглянутої проблеми пропонується фахівцем з міжнародних стандартів фінансової звітності О. Харламовою [5, с. 9—12]. Досліджуючи запропонований підхід відображення в обліку та звітності авансових внесків з податку на прибуток, слід акцентувати увагу на тому, що розроблений він для вітчизняних підприємств, які формують звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності. Ключовим питанням визнається саме формування такої звітності, адже автор зазначає, що питанням номер один є "не на яких рахунках обліковувати авансові внески з податку на прибуток, а де відображати у звітності" [5, с. 11]. Сутність підходу полягає в тому, що авансові внески з податку на прибуток визнаються не поточною дебіторською заборгованістю, а класифікуються як витрати, оплачені авансом. Відповідно суми перерахованих до бюджету авансових внесків відображаються в обліку за дебетом рахунка 39 "Витрати майбутніх періодів" і кредитом рахунка 31 "Рахунки в банках", а у Балансі (Звіті про фінансовий стан) суми таких авансових внесків наводяться у рядку 1170 "Витрати майбутніх періодів". Наступним етапом має бути щоквартальне визнання витрат з податку на прибуток, виходячи з суми бухгалтерського прибутку та середньої ефективної ставки податку, розрахованої в примітках до фінансової звітності за минулий річний період, скоригованої за необхідності на зміну ставки податку на прибуток відповідно до норм ПКУ. Саме такий підхід щодо визнання витрат за податком на прибуток буде відповідати принципу нарахування та відповідності доходів і витрат. У бухгалтерському обліку суму визнаних витрат з податку на прибуток пропонується відображати за дебетом рахунка 98 "Податок на прибуток" і кредитом або рахунка 64 "Розрахунки за податками й платежами", або рахунка 47 "Забезпечення майбутніх витрат і платежів". Вибір між цими альтернативними рахунками не є, на думку О. Харламової, принциповим, але відповідний кредитовий залишок у проміжній звітності має бути відображений не як кредиторська заборгованість, а як поточні забезпечення у рядку 1660 "Поточні забезпечення". За підсумками року зобов'язання зі сплати податку на прибуток формуються за даними податкового обліку, а "поточну кредиторську заборгованість із податку на прибуток розраховують як сальдовану величину при проведенні взаємозаліку витрат майбутніх періодів (сформованих зі сплачених авансових внесків із

податку на прибуток) і визнаного зобов'язання зі сплати податку на прибуток" [5, с. 12].

Розглянутий підхід, хоча й розроблений для підприємств, що формують звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності, може бути використаний й при формуванні звітності за національними стандартами. За умови незначних корегувань він може бути використаний й для формування Фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва. Але виникає питання, чи доречним є такий складний підхід визнання протягом року активів як витрат майбутніх періодів, з одного боку, і забезпечення зобов'язань — з другого, якщо йдеться про взаємопов'язані речі. У користувачів фінансової звітності, швидше за все, будуть виникати питання щодо економічної природи відображених витрат майбутніх періодів і забезпечення зобов'язань, а враховуючи, що витрати майбутніх періодів традиційно відносять до неліквідних активів, таке розгорнуте відображення у звітності витрат майбутніх періодів і забезпечення зобов'язань призведе до неадекватного заниження оцінки рівня ліквідності підприємства.

Вирішити питання відображення в обліку та звітності авансових внесків та витрат з податку на прибуток можна, на нашу думку, й іншим, більш простим та прозорим способом, а саме шляхом визнання щоквартально зобов'язань з податку на прибуток. Такий підхід не суперечить принципам визнання зобов'язань, адже згідно із п. 5 П(с)БО № 11 "Зобов'язання" — "зобов'язання визнається, якщо його оцінка може бути достовірно визначена та існує ймовірність зменшення економічних вигод у майбутньому внаслідок його погашення" [6]. Оцінка суми такого зобов'язання може бути визначена достовірно у відповідності до норм Податкового кодексу щодо визначення суми податку на прибуток, а що стосується можливості подальшого зменшення суми податку за перший квартал, якщо в другому кварталі підприємство зазнає збитків, то варто звернути увагу на те, що стандарт містить формулювання "існує ймовірність зменшення економічних вигод", а не "існує стовідсоткова впевненість у такому зменшенні". Таким чином щоквартальне визнання зобов'язань з податку на прибуток цілком відповідає принципам бухгалтерського обліку, особливо, якщо згадати принцип нарахування та відповідності доходів і витрат.

Що стосується норм податкового законодавства, то якщо щоквартальне визнання зобов'язань з податку на прибуток відповідає принципам бухгалтерського обліку, то продиктований Податковим кодексом річний податковий (звітний) період не варто вважати перешкодою. Для того щоб впевнитися в цьому, достатньо звернутися до практики відображення в обліку зобов'язань за деякими іншими податками. Так, деякі платники податку на додану вартість мають квартальний звітний період з даного податку, але порядок відображення сум податку в обліку є таким, що на перше число кожного місяця формується за наявності сума зобов'язань з податку на додану вартість. У даному випадку такі зобов'язання не вважаються "умовними" лише тому, що податковим (звітним) періодом є календарний квартал. За іншим прикладом податкова звітність з податку на землю подається переважною більшістю платників за рік у

Таблиця 1. Відображення в обліку розрахунків за податком на прибуток

№ з/п	Зміст господарських операцій	Відображення в обліку		Умовна сума, грн.
		Дт	Кт	
1.	З поточного рахунку перерахований авансовий внесок з податку на прибуток (операція здійснюється щомісяця)	641.3	311	150
2.	Нарахований податок на прибуток за принципами податкового законодавства:			
	- перший квартал	98	641.3	513
	- перше півріччя	98	641.3	342
	- три квартали	641.3	98	57
	- рік (сума податку за рік в цілому складає 1862 грн. та відображається у Податковій декларації за податковий (звітний) період)	98	641.3	1064

Таблиця 2. Фрагмент Балансу (Звіту про фінансові результати) в частині розрахунків за податком на прибуток

Стаття	Код рядка	На початок року	На кінець I кварталу	На кінець I півріччя	На кінець III кварталу	На кінець звітного року
АКТИВ						
Дебіторська заборгованість за розрахунками:						
з бюджетом	1135	-	-	45	552	-
у тому числі з податку на прибуток	1136	-	-	45	552	-
ПАСИВ						
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	-	2187	3645	3402	7938
Поточна кредиторська заборгованість за:						
розрахунками з бюджетом	1620	-	63	-	-	62
у тому числі з податку на прибуток	1621	-	63	-	-	62

січні-лютому поточного року, але поточні зобов'язання з податку на землю не відображаються в обліку на всю річну суму за фактом подання звітності, а визнаються щомісяця, враховуючи щомісячний порядок їх сплати. У цілому ж слід звернути увагу на те, що принципи визнання зобов'язань за податками в обліку підприємств-платників відрізняються від принципів визнання зобов'язань до сплати органами державної податкової служби, адже останні визнають зобов'язання у останній день сплати, а не в останній день періоду, за який нараховані зобов'язання і здійснюється сплата. Так, навіть в умовах квартального звітного періоду з податку на прибуток зобов'язання за перший квартал визнавались в обліку платників 31.03., а в обліку органів державної податкової служби нараховувались до сплати лише 20.05., тобто в останній день сплати відповідної задекларованої суми. Таким чином, проблема невідповідності спричинена не запровадженням авансових внесків з податку на прибуток і застосуванням річного податкового (звітного) періоду, а була наявна й раніше. Вирішувати її шляхом наближення бухгалтерського обліку підприємств до принципів обліку податкових зобов'язань органами державної податкової служби навряд чи доцільно, адже у бюджетному обліку застосовується касовий метод обліку доходів і витрат, а не метод нарахування.

Таким чином, вважаємо, що одним із можливих варіантів вирішення проблеми відображення в обліку розрахунків за податком на прибуток є щоквартальне визнання зобов'язань з даного податку, незважаючи на річний податковий (звітний) період. Доцільним це є з огляду на необхідність формування проміжної квартальної фінансової звітності за дотримання принципу нарахування та відповідності доходів і витрат. Порядок відображення в обліку та звітності податку на прибуток за такого підходу має бути наступним. Авансові внески з податку на прибуток відображаються в обліку за дебетом субрахунка 641 "Розрахунки за податками / податок на прибуток" і

Таблиця 3. Фрагмент Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) у частині фінансового результату та витрат з податку на прибуток

Стаття	Код рядка	За I квартал	За I півріччя	За 9 місяців	За звітний рік
Фінансовий результат до оподаткування: прибуток	2290	2700	4500	4200	9800
збиток	2295				
Витрати (дохід) з податку на прибуток	2300	513	855	798	1862
Чистий фінансовий результат: прибуток	2350	2187	3645	3402	7938
збиток	2355				

кредитом субрахунка 311 "Поточні рахунки в національній валюті". За підсумками кожного кварталу слід визначати зобов'язання з податку на прибуток за квартал та відображати витрати з податку на прибуток за дебетом рахунка 98 "Податок на прибуток" і кредитом субрахунка 641 "Розрахунки за податками / податок на прибуток". Таким чином у проміжній фінансовій звітності буде відображена або сума дебіторської заборгованості за розрахунками з бюджетом, якщо сума авансових внесків перевищує визнані зобов'язання, або поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з бюджетом, якщо визнані зобов'язання є більшими за авансові внески. Відображення у звітності інформації щодо таких активів або зобов'язань є коректним, адже якщо підприємство припиняє діяльність, то "зайві" авансові внески перетворяться на переплату, що має бути повернута підприємству, а зобов'язання за наявності мають бути погашені. Запропонований порядок обліку розрахунків за податком на прибуток представлений в таблиці 1.

Дотримання даного порядку цілком відповідає принципу нарахування та відповідності доходів і витрат і таким чином дозволяє формувати у проміжній фінансовій звітності повну та коректну інформацію щодо фінансового результату діяльності. Фрагменти такої звітності за прикладом, наведеним у таблиці 1, представлені у таблицях 2 та 3. З метою спрощення викладення прикладу умовно прийнято, що сума прибутку за даними бухгалтерського обліку дорівнює сумі прибутку дооподаткування за нормами податкового законодавства, заборгованість за іншими податками та обов'язковими платежами до бюджету, в тому числі і за податком на прибуток на початок року, відсутня, а сума нерозподіленого прибутку (непокритого збитку) на початок року дорівнює нулю.

Варто також зазначити, що відображати в обліку та звітності щоквартальне визнання витрат з податку на прибуток слід й тим платниками податку на прибуток, які не зобов'язані здійснювати авансові внески з даного податку, тобто новоствореним підприємствам, виробникам сільськогосподарської продукції і платникам, у яких доходи, враховані при визначенні об'єкту оподаткування, за останній річний звітний період не перевищують 10 млн грн., адже в будь-якому випадку у проміжній фінансовій звітності має бути відображена коректна інформація щодо фінансового результату діяльності.

Окремо слід відзначити, що щоквартальна робота із визначення зобов'язань з податку на прибуток дозволить поступово систематизувати інформацію для формування Податкової декларації за податковий (звітний) рік, що суттєво спростить відповідну роботу за підсумками року і на практиці дозволить уникнути помилок, можливих, якщо інформація буде формуватися в цілому вже у наступному році.

ВИСНОВКИ

Підсумовуючи, слід зазначити, що запропонований Міністерством фінансів порядок відображення в

обліку та звітності авансових внесків з податку на прибуток і врахування витрат з даного податку лише у річній фінансовій звітності призводить до істотних перекручень у проміжній фінансовій звітності внаслідок ігнорування об'єктивно наявних витрат з податку на прибуток і неадекватного завищення таким чином фінансового результату діяльності підприємства.

Вирішення даної проблеми потребує щоквартального врахування витрат з податку на прибуток, які мають бути відображені у проміжній фінансовій звітності. Підприємствам, які формують фінансову звітність за міжнародними стандартами звітності, фахівці радять обліковувати авансові внески з податку на прибуток як витрати майбутніх періодів і щокварталу враховувати витрати з податку на прибуток, виходячи з суми бухгалтерського прибутку та середньої ефективного ставки податку, скоригованої за необхідності на зміну ставки за нормами ПКУ, створюючи таким чином поточні забезпечення. Для підприємств, що формують фінансову звітність за національними стандартами обліку, пропонується також більш простий і прозорий порядок, який полягає у щоквартальному врахуванні витрат з податку на прибуток у сумі податку, розрахованого за принципами податкового законодавства, та визнанні на відповідну суму зобов'язань за розрахунками з бюджетом. Таким чином у проміжній фінансовій звітності буде відображена або сума дебіторської заборгованості за розрахунками з бюджетом, якщо сума авансових внесків перевищує визнані зобов'язання, або поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з бюджетом, якщо визнані зобов'язання є більшими за авансові внески.

Будь-який з цих двох варіантів на відміну від запропонованого Міністерством порядку відповідає принципам ведення бухгалтерського обліку в Україні, передусім принципу нарахування та відповідності доходів і витрат, і дозволяє представити у проміжній фінансовій звітності адекватну інформацію щодо фінансового результату діяльності підприємства. Таким чином залишається сподіватися, що найближчим часом вищезгаданий нормативний документ буде приведений у відповідність основним принципам ведення бухгалтерського обліку в Україні.

Література:

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999. № 996-XIV [Електронний ресурс]. — Режим доступу: zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14
2. Податковий кодекс України від 02.12.2010. № 2755-VI [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://sts.gov.ua/nk/
3. Щодо відображення у бухгалтерському обліку авансових внесків з податку на прибуток: Лист Міністерства фінансів України від 24.01.2013. № 31-08410-06-52297 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://www.visnuk.com.ua/ua/pubs/id/4824
4. Цивільний кодекс України від 16.01.2003. № 435-IV [Електронний ресурс]. — Режим доступу: zakon4.rada.gov.ua/laws/show/435-15
5. Харламова О. Авансові внески з податку на прибуток: відображаємо в бухобліку й фінзвітності за МСФЗ/ О. Харламова // Все про бухгалтерський облік. — 2013. — № 57. — С. 9—12.
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 11 "Зобов'язання": Наказ Міністерства фінансів України № 20 від 31.01.2000. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0085-0

Стаття надійшла до редакції 29.07.2013 р.