

УДК 657.37

Гейер Е.С., к.е.н., доцент

Донецький національний університет економіки і торгівлі
імені Михайла Туган-Барановського

ПЕРЕДУМОВИ ВИНИКНЕННЯ ВІДСТРОЧЕНИХ ПОДАТКІВ

© Гейер Е.С.

В статті виявлено і обґрунтовано передумови виникнення відстрочених податків як елементу фінансової звітності у міжнародній та вітчизняній практиці.

Ключові слова: прибуток, відстрочені податки, фінансова звітність.

In the article deferred taxes as financial reporting element appearance preconditions were determined and well-founded.

Key words: income, deferred taxes, financial reporting.

В статье выявлены и обоснованы предпосылки возникновения отсроченных налогов как элемента финансовой отчетности в международной и отечественной практике.

Ключевые слова: прибыль, отсроченные налоги, финансовая отчетность

Важливою проблемою, що стоїть сьогодні перед вітчизняними підприємствами, є правильна і адекватна оцінка результатів їх діяльності, можливість гнучкого управління, планування майбутньої діяльності. Це необхідно для виживання в умовах конкуренції і кризових явищ.

Все більше підприємств України звертається до стандартів обліку і звітності, що застосовуються у розвинутих зарубіжних країнах. Це є результатом міжнародної інтеграції, розширення зв'язків нашої держави, її виходу на міжнародні ринки капіталу. Підприємства повинні представляти іноземним партнерам достовірну інформацію про свою діяльність шляхом складання звітності відповідно до МСФЗ.

У річному звіті будь-якої транснаціональної компанії можна знайти значні суми за статтею „відстрочені податки”. Цей показник у звітності великих компаній іноді складає близько мільярду доларів США. Тому важливо чітко розуміти, що собою представляють відстрочені податки, як вони впливають на майбутні результати діяльності підприємства і чому за вимогами МСФЗ обов'язково відображаються у фінансовій звітності. Для цього необхідно визначення передумов, що привели до їх появи у звітності зарубіжних країн.

Питання ідентифікації відстрочених податків як об'єкту бухгалтерського обліку, відображення їх у фінансовій звітності досліджували вітчизняні і зарубіжні вчені: Ф.Бутинець, С. Голов, Н.Гура, В. Костюченко, А.Твердомед, Й.Бетге, М.Ван Бреда, Р.Каспіна, Г. Мюллер, Б. Нідлз, Я. Соколов, М.Тяжкова, А.Хорін, О.Чіпуренко, Е.Хендриксен та ін.

Метою статті є виявлення та обґрунтування передумов виникнення поняття відстрочених податків у міжнародній та вітчизняній практиці.

В світі виділяють дві концепції взаємозв'язку систем бухгалтерського і податкового обліку: континентальна (європейська) і англо-американська [1]. Різні країни дотримуються тієї чи іншої концепції під впливом соціально-економічних, політичних та соціальних факторів.

В країнах з континентальною моделлю (Німеччина, Франція, Італія, Японія та ін.) система бухгалтерського обліку формується і функціонує під сильним і безпосереднім впливом оподаткування. В цих країнах фінансова звітність в першу чергу орієнтована на задоволення фіскальних потреб держави. Наприклад, в Японії податкове законодавство суттєво впливає на бухгалтерський облік, це призвело до того, що практика обліку відстрочених податків в Японії практично відсутня. Крім того, бухгалтерське законодавство не дозволяє визнавати відстрочені податкові активи, хоча відстрочені податкові зобов'язання можуть бути визнані. Тому, на практиці дуже мало компаній відображають у звітності відстрочені податки [1]

В країнах з англо-американською моделлю (Великобританія, США, Австралія та ін.) величина і порядок розрахунку балансового прибутку принципово відрізняється від прибутку для цілей оподаткування, що викликано орієнтацією фінансової звітності на широке коло інвесторів і відсутністю жорсткого регулювання правил бухгалтерського обліку. В такій моделі бухгалтерський і податковий облік є абсолютно автономними. Саме у країнах з англо-американською моделлю виникло поняття відстрочених податків.

Відстрочені податки вперше з'явилися у США у 1967 р., а у Європі (спочатку у Великобританії, а потім і в інших країнах) — з 1978р.. У системі МСФЗ поняття відстрочених податків з'явилося у 1979р., коли вийшла перша редакція МСФЗ 12 «Податки на прибуток».

В Україні до недавнього часу поняття відстрочених податків було відсутнє. З прийняттям П(С)БО 17 „Податок на прибуток”

підприємства стали зобов'язані відображати їх у фінансовій звітності, з'явився новий об'єкт бухгалтерського обліку.

Правила розрахунку оподаткованого прибутку відрізняються від правил формування облікового прибутку. Це обумовлює відхилення прибутку для цілей оподаткування від облікового прибутку до оподаткування. На думку багатьох спеціалістів, ці відхилення слід розподіляти між звітними періодами. Ефект відхилень представляє собою різницю між нарахованими витратами з податку на прибуток звітного періоду та реально сплаченою сумою податку. Розподіл податків за звітними періодами призводить до виникнення рахунку „Відстрочені податки” та відображенню відповідної інформації у фінансовій звітності [2].

Крім того, неспівпадіння у правилах розподілу (визнання) за звітними періодами сум доходів, витрат і прибутку впливає і на суми реальних грошових потоків підприємства. "Переплата" податку відносно даних бухгалтерського обліку в поточному періоді створює податкові економії у майбутніх звітних періодах, і, навпаки, "недоплата" податку, що створює в поточному періоді потенційні зобов'язання перед бюджетом, збільшує обсяг реальної заборгованості зі сплати податків у майбутньому, що робить необхідним резервування вільних коштів для майбутніх виплат у бюджет.

Показники відстрочених податків у балансі дозволяють донести до користувача інформацію про події, які можливо відбудуться у майбутніх періодах і вплинуть як на фінансовий результат, так і на потоки грошових коштів. У звіті про прибутки та збитки за допомогою статей відстрочених податків формується реальна величина чистого прибутку з урахуванням податку, що відповідає бухгалтерському прибутку незалежно від термінів його сплати [3].

В основі відстрочених податків лежать відмінності між принципами бухгалтерського і податкового обліку, які обумовлені тим, що у світовій практиці виникнення та розвиток цих видів обліку відбувалися відносно незалежно, під впливом різних економічних реалій.

Бухгалтерський облік є основою інформаційної системи підприємства. Причиною його виникнення є необхідність оцінки господарської діяльності підприємств. Розвиток конкретного підприємства впливає на розвиток економіки в цілому. Мета обчислення прибутку – контролювати, наскільки ефективно підприємство виконує свої завдання. Обчислення прибутку є інструментом управління; найбільша сума прибутку свідчить про ефективне управління. Можна

сказати, що бухгалтерський облік дозволяє приймати рішення на рівні підприємства, тобто на мікрорівні.

У більшості країн, а з 1997 р. і в Україні, відокремлюють податковий облік, ведення якого пов'язано з рядом особливостей. На відміну від бухгалтерського обліку, причиною виникнення податкового обліку є роль держави в житті суспільства. Проблема співіснування систем двох видів обліку пов'язана з необхідністю балансу фіскальних інтересів держави і інтересів суб'єктів господарювання.

Держава регулює порядок ведення податкового обліку за допомогою податкового законодавства, яке спрямовано на підвищення доходів бюджету, регулювання ділової активності, стимулювання інвестицій, перерозподіл доходів між соціальними групами. Податкове законодавство постійно змінюється і представляє собою компроміси, досягнуті на законодавчому рівні. Тому податкова звітність не дає необхідної інформації для інвесторів, відображає тільки інформацію про ефективність дотримання платником податків вимог податкового законодавства. Крім того, загальноприйнятих податкових стандартів не існує, і співставлення даних податкового обліку на практиці не дасть значної корисної інформації.

Практично всі країни мають власні національні податкові системи, податкову політику, її принципи і інструменти. Але мета податкової політики часто одна й та ж - забезпечення функціонування державного механізму і доходів державного бюджету. Крім того, оподаткування є інструментом державної бюджетної політики. Тому можна сказати, що на відміну від бухгалтерського обліку, податковий облік має макроекономічну спрямованість.

Таким чином, однією з передумов виникнення поняття відстрочених податків можна вважати наявність відмінностей між бухгалтерським і податковим обліком, в результаті яких деякі події та їх податкові наслідки відображаються у різних періодах. Однак факт існування даних відмінностей сам по собі не призводить до необхідності визнання відстрочених податків, а відповідно самі розбіжності не можуть бути єдиною причиною їх виникнення.

Основною ж причиною виникнення відстрочених податків є необхідність дотримання принципів бухгалтерського обліку і вимог до інформації у фінансовій звітності. Для прийняття рішень зацікавлені користувачі повинні мати повну і достовірну інформацію про фінансовий стан підприємства, у тому числі про боргові зобов'язання перед

бюджетом та їх вплив на фінансовий стан у майбутньому. Саме принципи обліку потребують відображення майбутніх зобов'язань (активів) підприємства у фінансовій звітності. Так як податкові наслідки в момент виникнення стають, по суті, майбутнім зобов'язанням або активом, вони мають бути відображені у фінансовій звітності.

Правила ведення обліку та складання фінансової звітності регулюються національними стандартами. Крім того, існують МСФЗ, які визначають загальній підхід до складання фінансової звітності і пропонують варіанти обліку. Хоча МСФЗ носять рекомендаційний характер і не є обов'язковими, однак більшість національних стандартів прагнуть дотримуватись принципів МСФЗ, і їх вимоги у більшості випадків співпадають з вимогами МСФЗ. Основні принципи, викладені у МСФЗ, можна вважати загально-прийнятими в світовому масштабі з 2000 р. такі принципи були прийняті і в Україні і задекларовані у законодавстві.

Причиною виникнення відстрочених податків як елементу фінансової звітності, без якого інформація про стан і діяльність компанії була б не повною, стала необхідність дотримання встановлених принципів складання фінансової звітності та вимог до наведеної в ній інформації. Розглянемо їх докладніше.

1. Відповідність критеріям визнання зобов'язанням (активом).

Згідно з МСФЗ зобов'язання виникає як результат минулих подій і призводить до відтоку ресурсів або економічних вигод у майбутньому. Відстрочені податкові зобов'язання повністю відповідають визначенню зобов'язань: момент відображення у звітності операції, що оподатковується, веде до появи податкового зобов'язання, яке у майбутньому, в періоді визнання операції для цілей оподаткування, призведе до відтоку ресурсів у формі податкових платежів. Така ж логіка може бути застосована у відношенні активів: відстрочені податкові активи виникають в результаті здійснення оподатковуваних операцій у минулому і призводять до майбутніх економічних вигод у вигляді зниження податкових зобов'язання. Тому відстрочені податкові зобов'язання (активи) відповідають критеріям визнання зобов'язань (активів) і мають бути відображені у фінансовій звітності.

2. Принцип нарахування і відповідності, який полягає в тому, що операції визнаються в момент і в періоді їх здійснення, а не в момент отримання або оплати грошей. При цьому витрати визнаються в періоді визнання доходів, до яких вони відносяться. Визнання операції з точки

зору бухгалтерського обліку має призводити до виникнення податкового зобов'язання. Однак за правилами податкового обліку дане зобов'язання може прийматись для цілей оподаткування в іншому періоді. Якщо застосовуються різні підходи до визнання доходу (метод нарахування і касовий метод), то період визнання податкового зобов'язання не співпадає з періодом визнання виручки від реалізації. Для дотримання принципу нарахування наслідки операції у вигляді відстроченого податку на прибуток мають бути відображені у звітності в періоді здійснення операції. Визнання відстрочених податків не змінює дати оплати податку, а є результатом реалізації принципу нарахування.

3. Принцип достовірності передбачає відсутність суттєвих помилок, викривлень, правдивість відображення фінансового стану підприємства. Для цього вона повинна характеризуватись правдивістю, превалюванням змісту над формою, нейтральністю, обачливістю, повнотою. Фінансова звітність, яка складена без врахування відстрочених податків, може суттєво викривити фінансовий стан підприємства, дати підстави для неправильного рішення користувачів інформації. Якщо не відображено відстрочене податкове зобов'язання, загальна сума зобов'язань буде заниженою і фінансова звітність представить фінансовий стан у більш вигідному світі, ніж є насправді. Якщо не відображено відстрочений податковий актив, це призведе до заниження результатів діяльності підприємства.

4. Принцип обачності (консерватизму) є одним з основних принципів МСФЗ. Він вимагає того, щоб підприємства не завищували свої активи і доходи і не занижували витрати та зобов'язання. З точки зору відстрочених податків принцип консерватизму можна застосовувати до відстроченого податкового активу. Так, його суму слід відобразити тільки у випадку, якщо існує реальна можливість використати податковий кредит або покрити збитки. Якщо підприємство не впевнено у цьому, то воно не повинно відображати його як актив. Цю суму слід віднести до витрат поточного періоду. Відстрочені податкові зобов'язання, виходячи з принципу консерватизму, відображаються у звітності за МСФЗ завжди. Підприємство має відображати зобов'язань за найбільшою з можливих оцінок, а активів – за найменшою.

5. Принцип безперервності передбачає, що: підприємство буде продовжувати свою діяльність у майбутньому. Оскільки у підприємства немає наміру скорочувати масштаби діяльності, то

передбачається проведення оцінки активів і зобов'язань, виходячи з припущення, що діяльність підприємства триватиме далі. Виходячи з цього, доходи, витрати, результати діяльності та податкові наслідки також відобразатимуться з урахуванням принципу безперервності. Для відшкодування відстрочених податків необхідно, щоб підприємство продовжувало свою діяльність у майбутніх періодах, коли очікується таке відшкодування.

6. Суттєвість інформації – одна з основних її якісних характеристик. Якщо інформація не задовольняє критерію суттєвості, не можна розглядати її далі на предмет відповідності іншим принципам. Інформація вважається суттєвою, якщо її відсутність або неправильна оцінка можуть вплинути на рішення користувачів. Тому, суттєвість є скоріше критерієм відбору інформації, ніж її якісною характеристикою. Відсутність інформації про суму відстрочених податків у фінансовій звітності може призвести до неправильного рішення з боку користувачів даної звітності. Інформація про відстрочені податки є суттєвою і повинна бути відображена у фінансовій звітності.

7. Принцип співставності полягає в тому, що користувачі повинні мати можливість співставляти інформацію за різні періоди і між різними підприємствами. Звітність за кожний конкретний період повинна містити інформацію за попередні періоди. Відсутність інформації ускладнює аналіз діяльності підприємства. Інформація про зміни сум відстрочених податків між періодами може дозволити керівництву зробити висновки про ефективність податкової політики.

Відсутність відстрочених податків у звітності може привести до того, що підприємство зі значною сумою відстрочених податкових зобов'язань, але невеликою сумою поточного податку буде вигравати у порівнянні з підприємствами, у яких податкові зобов'язання розподілені більш рівномірно. Це приведе до маніпулювання величиною поточного податку на прибуток з метою представлення звітності у більш сприятливому вигляді (наприклад, для залучення інвесторів).

Концепцію відстрочених податків підтримують не всі вчені. Деякі зарубіжні спеціалісти ставлять під сумнів правомірність їх визнання як елементу фінансової звітності, так як вони не мають в повній мірі характеристик ні активів, ні зобов'язань. Так, відстрочений податковий актив не є безумовним правом на майбутній податковий залік і тому не може бути названий ресурсом, що контролюється підприємством, від якого очікується у

майбутньому приток економічних вигод [4]. Однак, при певному збігу обставин (стабільність і прибутковість підприємства) вимога з відстроченого активу має характеристики активу і може бути визнана у звітності. Те ж саме можна говорити і щодо визнання зобов'язання з відстроченого податку.

При вирішенні даного питання слід зосередитись на причині виникнення відстрочених податків, а не на факті їх відшкодування у майбутньому, тому що саме тимчасові різниці, а не відстрочені податки формують зобов'язання та вимоги. Враховуючи принцип безперервності, можна стверджувати, що вірогідність отримання підприємством прибутку у майбутньому є такою ж, що і вірогідність відтоку (притоку) економічних вигод від інших активів та зобов'язань, і в першу чергу залежить від його успішності.

В результаті проведеного дослідження виявлено та обгрунтовано передумови виникнення відстрочених податків у світовій практиці та в Україні. Виділено дві взаємопов'язані причини виникнення відстрочених податків.

1. Відстрочені податки виникли в результаті відмінностей між бухгалтерським і податковим обліком, а саме бухгалтерською і податковою базою з податку на прибуток. Бухгалтерський облік забезпечує користувачів інформацією для управління підприємством, прийняття рішень на мікрорівні; система оподаткування та податковий облік має макроекономічну спрямованість;

2. Відстрочені податки виникли як елемент фінансової звітності, який має визнаватись відповідно до таких принципів її складання та якісних характеристик наведеної в ній інформації, як принцип нарахування, принцип безперервності, консерватизм (обачність), достовірність, суттєвість, співставність інформації.

Перспективами подальших досліджень є обгрунтування розподілу відстрочених податків між звітними періодами та аналіз методів їх визначення.

Список використаних джерел:

1. Nobes, C.W. and Parker, R. "Comparative International Accounting. - 6th Edit. - London: Financial Times/Prentice-Hall. - 2000. [Електронний ресурс] // Режим доступу: <http://economm.anu.edu.ua>.
2. Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета: Пер. с англ./ Под ред. Я.В.Соколова. – М.:Финансы и статистика, 2000. – 576 с.
3. Чипуренко Е.В. Когда бухгалтерская и налоговая прибыль различаются. –

Бухгалтерский учет, 2006. - № 19. – С.8-13.

4. Тяжкова М.С. Проблемы формирования прибыли за период до и после налогообложения. – Бухгалтерский учет, 2006. – №21. – С. 62-67.