

УДК 657.4: 336.226.12

Матвієнко Т.О., аспірантка кафедри обліку та аудиту
Київський національний університет імені Тараса Шевченка

ПОРІВНЯЛЬНИЙ АНАЛІЗ НАЦІОНАЛЬНИХ ТА МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ З ОБЛІКУ ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК

© *Матвієнко Т.О.*

Досліджено методологічні засади обліку податку на прибуток відповідно до національних та міжнародних стандартів. Здійснено порівняльний аналіз методик розрахунку та відображення податку в системі бухгалтерського обліку. Визначено пріоритетні напрями гармонізації фінансової звітності, що сприятиме прозорості та зрозумілості її показників для потенційних іноземних інвесторів.

Ключові слова: податок на прибуток, бухгалтерський облік, гармонізація.

Methodological fundamentals of income tax accounting according to the national and international standards are explored. Tax calculation and presentation in accounting system are analyzed. Priority directions of financial reporting harmonization for insuring transparency and intelligibility of financial reports statements by potential foreign investors are defined.

Key words: income tax, accounting, harmonization.

Исследованы методологические основы учета налога на прибыль по национальным и международным стандартам. Проведен сравнительный анализ методик расчета и отображения налога в системе бухгалтерского учета. Определены приоритетные направления гармонизации финансовой отчетности с целью обеспечения прозрачности и понятности ее показателей для потенциальных иностранных инвесторов.

Ключевые слова: налог на прибыль, бухгалтерский учет, гармонизация.

Постановка проблеми. В умовах інтеграції України у європейський економічний простір дедалі більшого значення набуває створення сприятливих юридичних, фінансово-економічних та податкових умов для здійснення підприємницької діяльності вітчизняними підприємствами. Одним з пріоритетних напрямів співпраці є налагодження тісних економічних зв'язків з іноземними контрагентами, закріплення позицій на світових ринках, а також формування сприятливого інвестиційного клімату. На 1 січня 2010 р. обсяг прямих інвестицій в Україну склав 31350,5 млн дол США. Основними інвесторами є: Кіпр – 8593,2 млн дол. США (27,4 %),

Німеччина – 6613,0 млн дол. США (21,1 %), Нідерланди – 4002,0 млн дол США (12,8 %), Австрія – 2604,1 млн дол США (8,3 %) та Великобританія – 2375,9 млн дол США (7,6 %). Основною вимогою інвесторів є надання прозорої та зрозумілої інформації про результати господарської діяльності підприємств. Проте це ускладнюється відмінністю національних та міжнародних систем обліку. Тому доводиться складати два варіанти звітності – за вимогами законодавства України та європейських країн, що, в свою чергу, спричиняє подвійне оподаткування фінансових результатів міжнародних компаній.

У 2007 р. прийнято Стратегію застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні, основною метою якої є удосконалення методологічних засад бухгалтерського обліку з урахуванням вимог міжнародних стандартів. Узгодження національних облікових підходів з вимогами законодавства європейських країн сприятиме гармонізації фінансової звітності українських та міжнародних компаній, а також розумінню її показників потенційними інвесторами. Найсуттєвіші відмінності у зазначених вище стандартах спостерігаються у методичних засадах обліку і фінансової звітності податку на прибуток, при розрахунку бази оподаткування. Тому вони потребують ретельного дослідження та удосконалення.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Проблемам обліку податку на прибуток присвячені праці вітчизняних науковців: С.Ф. Голов, О.М. Кисельова, Є.В. Мних, О.М. Петрук, П. Хомин, В.Г. Швець та ін. Серед іноземних фахівців-обліковців варто відзначити: Р.Е. Браунлі, Д.Л. Волкова, Р.Г. Каспіну, Ю.А. Мізіковського, Н.М. Парасоцьку, Д.Ф. Хокінса та ін. Вони розробили методологічні засади обліку податків та зборів відповідно до національних та міжнародних стандартів, а також сформулювали основні напрями реформування облікової системи згідно з вимогами європейського законодавства.

Не дивлячись на це, у практиці бухгалтерського обліку податку на прибуток залишається ще багато проблем методичного та організаційного характеру. Це стосується визначення податкової бази, відображення податкових і відстрочених податкових зобов'язань, неузгодженість національних та європейських облікових підходів, що спричиняє подвійне оподаткування прибутку компаній,

безпідставне завищення валових витрат підприємства, неефективне податкове планування.

Тому виникає необхідність у детальному аналізі вітчизняної та європейської практики бухгалтерського обліку податку на прибуток, а також у роз'ясненні методики відображення податку на прибуток відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності.

Метою статті є удосконалення теоретико-методологічних та практичних засад бухгалтерського обліку та фінансової звітності податку на прибуток на основі їх гармонізації з положеннями міжнародних стандартів.

Для досягнення мети визначені наступні **завдання**:

- порівняти методологічні засади обліку податку на прибуток, визначені П(С)БО та МСФЗ;
- дослідити методику розрахунку податку на прибуток та відображення податку у фінансовій звітності;
- визначити пріоритетні напрями гармонізації обліку та звітності податку на прибуток на основі міжнародних стандартів.

Об'єктом дослідження є операції з визнання та погашення зобов'язань підприємств за податком на прибуток.

Викладення основного матеріалу. Гармонізація облікових систем в європейських країнах здійснюється на основі Міжнародних стандартів фінансової звітності, що виступають важливим інструментом забезпечення порівнянності облікової інформації на рахунках бухгалтерського обліку та у фінансовій звітності. Саме у Стратегії застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності, схваленої Кабінетом Міністрів України у 2007 р., передбачено удосконалення існуючих облікових підходів відповідно до вимог міжнародних стандартів, законодавства Європейського союзу, а також практики ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності міжнародними країнами. Тому варто детальніше розглянути основні методологічні засади обліку податку на прибуток та порівняти вимоги до його відображення в обліку відповідно до національних (П(С)БО) та міжнародних стандартів (МСФЗ і МСБО) – табл.

Таблиця

Порівняння методологічних засад обліку та звітності податку на прибуток відповідно до П(С)БО 17 та МСБО 12 *

Ознака	П(С)БО 17 «Податок на прибуток»	МСБО 12 «Податки на прибуток»
1	2	3
Мета стандарту	Визначення методологічних засад відображення в бухгалтерському обліку та у фінансовій звітності податку на прибуток	
Сфера застосування	Національні податки на прибуток	Національні та міжнародні податки на прибуток
Принципове питання обліку податку на прибуток	Не визначено	Визначення концептуальних засад відображення в обліку поточних та майбутніх податкових наслідків від операцій поточного періоду, а також відшкодування балансової вартості активів і зобов'язань у майбутньому
Основні терміни	Витрати (дохід) з податку на прибуток, поточний податок, обліковий та податковий прибутки (збитки), відстрочений податковий актив (зобов'язання), податкова база активу (зобов'язання), тимчасові різниці. Відсутнє визначення постійних різниць	
Види податкових зобов'язань	Поточні та відстрочені	
Поділ тимчасових різниць	Тимчасові різниці, що підлягають оподаткуванню та не підлягають оподаткуванню	
Визнання поточного податку	Відображається у складі поточних зобов'язань та оцінюється сумою коштів, яка не була сплачена до бюджету. При перевищенні суми коштів, сплачених до бюджету, над сумою, що підлягає сплаті, виникає дебіторська заборгованість	Визнається як зобов'язання та оцінюється сумою коштів, яка не була сплачена до бюджету. При перевищенні суми коштів, сплачених до бюджету над сумою, що підлягає сплаті, відноситься до активів

Оцінка відстрочених податкових активів і зобов'язань	Застосовуються діючі та оголошені ставки оподаткування	Застосовуються діючі ставки оподаткування
Використання середньої ставки податку	Не передбачено	Передбачено
Відображення у фінансовій звітності	Баланс	
	Поточні податки відображаються у складі поточних зобов'язань або оборотних активів, відстрочені податкові активи та зобов'язання – у складі необоротних активів або довгострокових зобов'язань	Поточні податки відображаються у складі зобов'язань або активів, відстрочені податкові активи та зобов'язання – у складі необоротних активів або довгострокових зобов'язань
	Звіт про фінансові результати (у світовій практиці – Звіт про прибутки та збитки)	
	Поточні та відстрочені податки відображаються у складі доходів або витрат (виключенням є операції, що призводять до змін безпосередньо у власному капіталі, та операції з об'єднання підприємств)	

* Складено автором на основі П(С)БО 17 [4] та МСБО 12 [2]

Результати аналізу П(С)БО 17 та МСБО 12 свідчать про відсутність суттєвих відмінностей у їхніх концептуальних положеннях. Однакові підходи закладені у визначення: мети стандарту, основних категорій, видів податкових зобов'язань та тимчасових різниць, визнання, оцінки податку на прибуток та інших положень. Однак, на відміну від національних стандартів, у міжнародних акцентується увага на принциповому питанні обліку податку на прибуток, що поглиблює розуміння основних аспектів, що у ньому розглядаються.

У питаннях поділу тимчасових різниць національні та міжнародні стандарти також узгоджені. Тимчасові різниці поділяються на ті, що підлягають оподаткуванню, та ті, що не підлягають оподаткуванню. Тим часом, на відміну від міжнародної практики бухгалтерського обліку, П(С)БО 12 не містить критеріїв

ідентифікації тимчасових різниць, що ускладнює процес їх визнання та відображення в обліку, а також призводить до відображення недостовірної інформації у фінансовій звітності підприємств.

Позитивною рисою національної системи обліку є конкретизація видів зобов'язань або активів, в складі яких визнається поточний податок на прибуток. Це дуже важливо, оскільки збільшення чи зменшення суми податку викликає зміну лише у складі поточних зобов'язань і дебіторської заборгованості, зменшуючи ймовірність допущення помилок при його відображенні. Велику увагу слід також приділити правильності визначення розміру податку на прибуток і зміні відстрочених податків, оцінці доходів або витрат з податку.

Крім загальних спільних рис, П(С)БО 17 та МСБО 12 мають певні відмінності. Це стосується, насамперед, методики оцінки відстрочених податкових активів і зобов'язань. Так, у П(С)БО 17 визначено, що для оподаткування прибутку підприємств застосовуються лише діючі ставки податку, тобто не передбачено дисконтування відстрочених податків. Відповідно ж до МСБО 12, відстрочені податкові активи та зобов'язання оцінюються відповідно до діючих та оголошених податкових ставок. У цьому випадку податкові наслідки тимчасових різниць розглядаються як суми податкових платежів, які в кінцевому підсумку компанія має сплатити до бюджету або які будуть їй відшкодовані в майбутніх періодах. Тому сума відстрочених податків розраховується виходячи з тих податкових ставок, які будуть діяти при погашенні зобов'язань за податком на прибуток, і за цих умов у підприємства виникне тимчасова різниця [3, с. 42]. Порівнявши ці підходи, видно різницю суми відстрочених податків у кінці звітного періоду, що порушує зіставність даних фінансової звітності вітчизняних та міжнародних підприємств.

Таким чином, визначення витрат або доходів з податку на прибуток слід здійснювати з чітким дотриманням наступної етапності:

- порівняння балансової та податкової вартості активів на дату балансу;
- зіставлення балансової та податкової вартості зобов'язання на дату балансу;
- визначення доходів та витрат за результатами

бухгалтерського та податкового обліку;

- розрахунок суми відстрочених податкових активів (ВПА);
- вирахування суми відстрочених податкових зобов'язань (ВПЗ);

- оцінка можливості згортання ВПА та ВПЗ;
- визначення змін ВПА та ВПЗ попередніх періодів;
- розрахунок суми витрат або доходу з податку на прибуток:

Витрати або дохід з податку на прибуток = Поточний податок на прибуток + ВПЗ – ВПА.

Отже, витрати або дохід з податку на прибуток формуються за рахунок поточного податку на прибуток та з урахуванням відстрочених податкових зобов'язань та активів. Важливо, що постійні податкові різниці не входять до складу відстрочених податкових активів і зобов'язань, тому на рахунках бухгалтерського обліку не відображаються.

Крім того, варто зазначити, що у національних та міжнародних стандартах взагалі відсутнє визначення постійних різниць. Це призводить до помилкового віднесення їхніх складових до відстрочених податкових активів або зобов'язань. З метою уникнення таких випадків доцільно доповнити розділ «Загальні положення» П(С)БО 17 наступним авторським тлумаченням:

Постійна різниця – різниця між сумою прибутку або збитку, розрахованої за даними фінансової звітності, та сумою прибутку або збитку, визначеною податковим законодавством, що виникає в поточному звітному періоді та продовжує існувати в майбутньому.

Вимоги до відображення у фінансовій звітності податку на прибуток, що висуваються до національних та міжнародних компаній, однакові. Відповідно до національних стандартів, зокрема П(С)БО 17, поточний та відстрочений податки на прибуток визнаються витратами або доходами у Звіті про фінансові результати. Витрати з податку на прибуток від звичайної діяльності відображаються у рядку «Податок на прибуток від звичайної діяльності» Звіту про фінансові результати в дужках, дохід з податку на прибуток визначається у складі рядку «Дохід з податку на прибуток від звичайної діяльності». При визначенні фінансового результату від звичайної діяльності збиток від такої діяльності до оподаткування зменшується на суму податку.

Дебіторська заборгованість і зобов'язання з поточного податку

на прибуток відображаються в бухгалтерському балансі у складі оборотних активів і поточних зобов'язань. Крім того, відповідно до положень П(С)БО 17, дозволяється згортати їх, якщо зобов'язання за податком на прибуток погашаються зарахуванням дебіторської заборгованості. Інформація про відстрочені податкові активи та зобов'язання розкривається у балансі у складі необоротних активів і довгострокових зобов'язань відповідно. Крім того, П(С)БО 17 дозволяє згортати такі статті, коли зобов'язання з податку на прибуток контролюються одним податковим органом.

За наявності деяких відмінностей в відображенні податку на прибуток в обліку відповідно до національних та міжнародних вимог доцільно визначити пріоритетні напрями їх гармонізації на основі міжнародних стандартів, що важливо для здійснення підприємницької діяльності суб'єктами господарювання. Це дозволить надавати на вимогу зовнішніх користувачів фінансову звітність, що є зрозумілою для інвесторів і порівнюваною зі звітністю іноземних компаній. Серед пріоритетних напрямів гармонізації варто відзначити: застосування у податковому обліку принципу нарахування та відповідності доходів і витрат; визначення об'єкта оподаткування на підставі бухгалтерського обліку; формування даних про валові доходи та валові витрати на основі даних первинних документів, прийнятих для відображення у регістрах бухгалтерського обліку.

Висновки. Результати проведеного системного аналізу методичних та практичних засад обліку податку на прибуток відповідно до національних та міжнародних стандартів свідчать про відсутність суттєвих відмінностей в частині трактування мети стандарту, основних категорій, видів податкових зобов'язань та тимчасових різниць тощо, а різниця спостерігається у питаннях оцінки відстрочених податкових активів і зобов'язань. Крім того, міжнародні стандарти ширше визначають критерії визнання та відображення у фінансовій звітності поточного податку на прибуток. Гармонізація бухгалтерського обліку та фінансової звітності податку на прибуток сприятиме прозорості та об'єктивності інформації щодо господарської діяльності компаній з іноземним капіталом, що надається за вимогу зовнішніх користувачів, зокрема податкових органів, акціонерів та потенційних інвесторів. Крім того, узгодження національного обліку податку на прибуток із вимогами європейського

законодавства підвищить якість облікового процесу, аналізу та аудиту, а також забезпечить прийняття ефективних управлінських рішень на підприємствах.

Список використаних джерел:

1. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік та фінансова звітність за міжнародними стандартами: Практичний посібник / С.Ф. Голов, В.М. Костюченко. – К.: Лібра, 2004. – 880 с.
2. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 12 «Податки на прибуток», із змінами та доповненнями. – Режим доступу: http://minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410&cat_id=92408.
3. Парасоцкая Н.Н. Сравнительный анализ МСФО 12 и национальных стандартов по учету расчетов по налогу на прибыль / Н.Н. Парасоцкая // Международный бухгалтерский учет. – 2006. – № 1 (85). – С. 28-43.
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 28.12.2000 р. № 353, із змінами та доповненнями. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0047-01>.
5. Про схвалення Стратегії застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 24.10.2007 р. № 911-р. – Режим доступу: http://minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=86024&cat_id=83018.
6. Прямі іноземні інвестиції в Україну з країн ЄС // Державний комітет статистики України. – Режим доступу: http://ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2009/zd/ives/ives_u/ives1209_u.htm.
7. Brownlee R.E. Corporate Financial Reporting: Text and Cases / R.E. Brownlee, K.R. Ferris, M.E. Haskins. – Boston: Irwin/McGraw-Hill, 1998. – 928 p.
8. Hawkins D.F. Corporate Financial Reporting and Analysis: Text and Cases / D.F. Hawkins. – Boston: Irwin-McGraw-Hill, 1997. – 944 p.