

ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ПОДАТКОВИХ РІЗНИЦЬ

Проаналізовано міжнародні стандарти фінансової звітності щодо відображення відстрочених податкових активів та відстрочених податкових зобов'язань, розглянуто міжнародну практику обліку та звітності податкових різниць, розроблено напрями використання світового досвіду обліку податкових різниць в контексті впровадження Податкового кодексу України.

Ключові слова: облік податкових різниць, міжнародні стандарти фінансової звітності.

The international financial reporting standards for the display of deferred tax assets and deferred tax liabilities are analyzed, international practice of tax differences accounting and reporting is overviewed, ways of applying the world experience of tax differences accounting under the Tax Code of Ukraine implementing are developed.

Ключевые слова: учет налоговых разниц, международные стандарты финансовой отчетности

Проанализированы международные стандарты финансовой отчетности по отражению отсроченных налоговых активов и отсроченных налоговых обязательств, рассмотрена международная практика учета и отчетности налоговых разниц, разработаны направления использования мирового опыта учета налоговых разниц в контексте внедрения Налогового кодекса Украины.

Key Words: tax differences accounting, international financial reporting standards.

Однією з найважливіших загальноекономічних і бухгалтерських проблем як в практичному, так і в науковому плані є проблема визначення фінансового результату діяльності підприємства, методологія його розрахунку та методика оподаткування. Вирішення цих питань в Україні зумовлена впровадженням норм Податкового кодексу, згідно якого 1 січня 2012 р. підприємства повинні обліковувати та відображати у звітності постійні та тимчасові податкові різниці. Практика обліку податкових різниць в Україні відсутня, оскільки спроби запровадити методику їх розрахунків у 2006 році не були успішними.

Вченими дане питання досліджувалося дуже мало, оскільки була відсутня можливість практичної реалізації результатів наукових пошуків. Одним із найбільш ґрунтовних наукових доробок в цьому питанні стала робота професора Ловінської Л.Г. На підставі теоретичних досліджень міжнародних стандартів фінансової звітності та узагальненого зарубіжного досвіду побудови розрахунків прибутку до оподаткування нею було визначено порядок формування фінансових результатів та податкових різниць в Україні. Проте в умовах дії податкового законодавства, згідно якого фінансовий результат розраховувався за правилом першої події, шляхом визначення валових доходів та валових витрат, така методика обліку податкових різниць була громіздкою та важкою у практичному виконанні. Тому такий підхід зазнав жорсткої критики з боку Голова С.Ф., Пархоменка В.М. та інших. На жаль, опонентами не було враховано, що податкові різниці за умов існування обмежень податкового законодавства щодо визначення оподаткованого

фінансового результату, які існують у кожній країні, обов'язково повинні обліковуватись. І про це свідчить практика їх обліку у зарубіжних країнах.

На сьогодні перед вченими стоїть актуальне завдання розробити та відпрацювати методику визначення податкових різниць відповідно до умов третього розділу Кодексу при розрахунку оподаткованого фінансового результату та відображення його у фінансовій звітності. Такої методики потребують бухгалтера – практики у контексті впровадження норм Податкового кодексу уже протягом 2011 року. Тому метою даної статті є вивчення зарубіжного досвіду обліку та звітності податкових різниць та визначення напрямків впровадження найкращої практики при розробці облікової методики податкових різниць в Україні.

Міжнародний досвід засвідчує певний порядок визначення інформаційної бази розрахунку бухгалтерського і податкового прибутків, а також формування постійних і тимчасових різниць, які визначають обмеження щодо критеріїв визнання доходів та витрат для цілей оподаткування. Порядок формування в обліку поточних та майбутніх податкових результатів відображено в міжнародному стандарті бухгалтерського обліку 12 "Податок на прибуток". Податкові наслідки стандартом визначено як сума витрат на сплату податків, яка в кожному звітному періоді залежить від виникнення й анулювання тимчасових різниць поточного, попереднього і майбутнього періодів. Форми фінансової звітності "Баланс" та "Звіт про фінансові результати" відображають податкові наслідки наступним чином (Рис.).

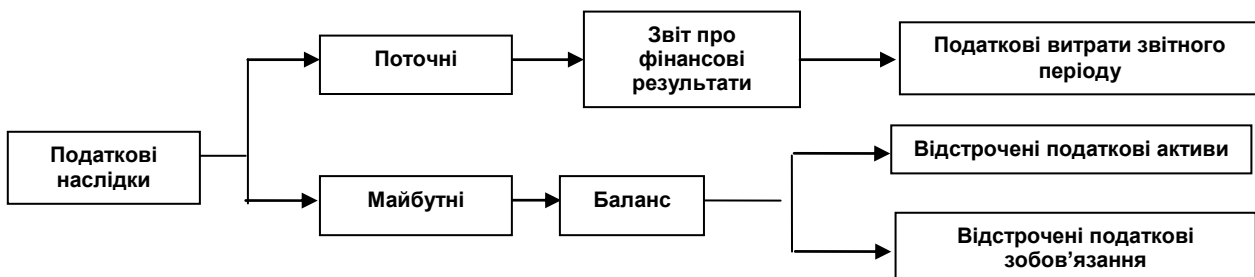


Рис. Відображення податкових наслідків у фінансовій звітності відповідно до МСБО 12 "Податок на прибуток" [1]
 Джерело: Розроблено автором на основі МСБО 12 "Податок на прибуток" [1]

За МСБО 12 "Податок на прибуток" регламентовано порядок визначення відстрочених податкових зобов'язань та відстрочених податкових активів через ідентифікацію в обліку тимчасових різниць. Податкові витрати підприємства розраховуються як сума поточних податкових витрат та відстрочених податкових витрат. Роз-

рахунок суми відстрочених податків здійснюють за кожною статтею балансу як добуток тимчасової різниці та відповідної ставки оподаткування [1, с.27]. Кожна країна може застосовувати різні ставки оподаткування, диференційовані залежно від різних рівнів податкового прибутку. У таких випадках для оцінки відстрочених подат-

кових активів та зобов'язань використовується середня ставка, яку доцільно застосувати до податкового прибутку (податкового збитку) у періодах, де очікується анулювання тимчасових різниць. Аналізуючи зарубіжний досвід застосування облікових стандартів було визначено різниці, за якими відстрочені податкові зобов'язання не визначаються. До них належать податкові різниці, що виникли внаслідок обліку гудвілу (амортизація якого не враховується для цілей оподаткування), або первісного визнання активу або зобов'язання (в результаті операції, яка не є об'єднанням підприємств або не впливає ні на обліковий, ні на податковий прибуток (збиток) [2].

Фінансовий результат, який має від'ємне значення (збиток), може бути перенесено на кілька періодів назад або вперед. Так, федеральне податкове законодавство США дозволяє платнику податків переносити податковий збиток на три роки назад і на п'ятнадцять

років уперед, що означає отримання права на відшкодування податків на прибуток, сплачених у попередні періоди. Наслідком перенесення податкового збитку стає відображення у обліку відстроченого податкового активу, який має визначатися лише в межах тимчасових різниць, що підлягають оподаткуванню, або впевненості, що буде отримано достатній податковий прибуток у майбутньому.

Дослідження показали, що у світовій обліковій практиці існують різні підходи щодо визначення сум поточних та відстрочених податків. Дослідження вчених світового облікового досвіду дозволили виділити три способи регулювання розбіжностей між сумою витрат на сплату податку, що враховується для визначення фінансового результату, і сумою фактичного податку (податкова різниця) (табл. 1) [3, С. 153–154].

Таблиця 1. Вплив методу визначення витрат на сплату податків на розрахунок фінансового результату

Назва методу витрат	Сутність методу	Країни, які використовують метод
Метод "наскрізного потоку"	До витрат включається сума фактично сплаченого податку без урахування тимчасових різниць	Бельгія, Греція, Італія, Португалія, Німеччина, Франція, Швеція
Метод "повної відстрочки" (або зобов'язань згідно балансу)	До витрат включається сума податку, що припадає на доходи звітного періоду	Данія (деякі підприємства), Іспанія, Люксембург, Нідерланди, США
Метод "часткової відстрочки"	До витрат включається сума податку з урахуванням рівномірності (нерівномірності) надходження доходів по звітних періодах	Великобританія, Данія (деякі компанії), Ірландія

Джерело: Розроблено автором

За методом "наскрізного потоку" до складу витрат включається сума фактично сплаченого податку, без врахування тимчасових різниць. Другий метод передбачає віднесення до складу витрат звітного періоду податку з урахуванням отриманих доходів звітного періоду. Третій метод "часткової відстрочки" враховує вирівнювання витрат в майбутніх періодах відповідно до доходів, тобто податковий ефект від різної величини доходів у часі.

На прикладі облікової практики окремих країн розглянемо різні підходи до формування та визначення податкових різниць при розрахунках оподаткованого фінансового результату.

У Австралії для відображення податкових різниць (Tax offsets or rebates) використовується форма "Узгодження прибуткового податку" (Income Tax Reconciliation). Так, спочатку визначається сума операційного прибутку на території Австралії та за її межами, до якої застосовується ставка податку. Від отриманої суми первинного прибуткового податку (Prima face income tax) додається або віднімається податковий ефект постійних різниць (tax effect of permanent differences), який розраховується:

- з недопустимої амортизації будівель (+),
- знижки податку на дивіденди, відсотки (-),
- різниці у зарубіжній податковій ставці (-),
- майбутніх податкових пільг на доходи, які більше не потрібні (+,-),
- надмірної заготівлі у попередньому році (-) та інших.

Таким чином формується сума витрат на податок на прибуток (Total income tax expense) і визначається ефективна ставка податку (Effective tax rate).

Великобританія є прикладом країни, де використовується метод "часткової відстрочки". Податкові різниці відображаються в Податковій декларації компанії за Формою СТ600 у Розділі вирахування та звільнення: убутки по акціям, що не обертаються на ринку, витрати на управління, розподіл відсотків, капітальні відрахування для управління бізнесом, не пов'язані з торгівлею

дефіцити через боргові відносини та деривативи, не торгові втрати по нематеріальним активам та інші.

Аналогічна ситуація в Ірландії. У цій країні податкові різниці подаються в Податковій декларації за формою СТ1 (що складає 22 сторінки) у Розділі 9 "Відрахування, звільнення, кредити та допомоги" (DEDUCTIONS, RELIEFS, CREDITS & ALLOWANCES). На кожен вид податкових різниць заповнюється окрема форма, окремо відображають відрахування на управління, загальні управлінські витрати, інші, що відрізняються від даних бухгалтерського обліку для цілей оподаткування податком на прибуток. Податкові різниці, які виникають внаслідок звільнення від подвійного оподаткування, раніше узгоджені виплати для компенсацій пов'язаних з державними розрахунками, інші звільнення по вартості – торгові збитки, торгові виплати, збитки по виробництву, виплати по виробництву, відображають також окремо у податковій звітності.

Аналіз облікової практики показав, що є країни, де одночасно використовується три методи обліку податку на прибуток – Данія, Китай. Такий підхід можливий, проте він суперечить ідеї стандартизації і зумовлює відсутність співставності фінансової звітності різних підприємств.

У європейських країнах Греції, Іспанії, Італії, Німеччини, Португалії, Швеції розрахунок оподаткованого прибутку згідно податкового законодавства ґрунтується на цих самих методах розрахунків, які передбачають формування інформації про податкові доходи і податкові витрати в системі бухгалтерського обліку, і податкові звіти формуються виключно за даними інформації бухгалтерського обліку.

Іспанія – це країна, де одночасно діють різні правила визначення прибутку для оподаткування та відображення у фінансовій звітності. Суми нарахованої амортизації, оцінки запасів та оренди зумовлюють виникнення відстрочених податків, тому в іспанському обліку використовується відстрочене оподаткування із застосуванням методу зобов'язань, хоча податки на активи наводяться тільки в тому випадку, коли з упевненістю очікується відновлення фінансової ситуації у майбутньому [3, С.301].

Однією з особливостей бухгалтерського обліку Німеччини є те, що всі податки відображаються загальною сумою у звіті про прибутки та збитки незалежно від того, чи сплачувалися вони авансом, чи були розподілені по різних резервах. Це не дає змоги встановлювати реальну податкову ситуацію в компанії за рік" [3, С.224].

Законом про діяльність компаній та законодавством про бухгалтерський облік Швеції не визнаються відстрочені податки, тому фінансовий результат, розрахований в бухгалтерському обліку та відображений у останньому рядку звіту про об'єкт оподаткування податком на прибуток і є таким об'єктом оподаткування. "Проте у консолідованих звітних документах відстрочені податки можуть з'явитися, тому що відбувається їх коригування, а також у зв'язку із включенням до їх складу іноземних дочірніх компаній" [3, С. 317].

У Нідерландах існує чіткий розподіл між бухгалтерськими доходами та доходами, що підлягають оподаткуванню. Відстрочені податки розраховуються за методами зобов'язань [3, С.269].

У більшості країн Європейського співтовариства бухгалтерський облік є джерелом інформації для складання декларації про прибуток. Дослідження зарубіжного досвіду дало змогу зробити висновок про різноманіття у національних підходах до формування бухгалтерського прибутку та одночасно виокремити два основних підходи до обчислення оподаткованого прибутку:

- розрахунок оподаткованого прибутку за даними поточного бухгалтерського обліку;
- розрахунок оподаткованого прибутку із застосуванням коригування бухгалтерського фінансового результату (прибутку, збитку) до вирахування витрат на сплату податків.

У більшості країн для узгодження показників прибутку за фінансовою і податковою звітністю незалежно від обраного методу ув'язки цих показників прийнята обов'язкова форма звітності підприємств перед податковими органами. Так, у США усіма місцевими компаніями складається Схема М-1 форми 1120 (сама форма надає інформацію про узгодження прибутку за фінансовою звітністю з прибутком, що підлягає оподаткуванню).

У цій країні податкове законодавство встановило обмеження у визнанні витрат за звітний період, що власне і спричинює існування податкових різниць: сума благодійних внесків обмежується 10 відсотками прибутку, що підлягає оподаткуванню; не визнаються витратами проценти зі страхування життя персоналу, якщо компанія є бенефіціарієм; витрати на харчування працівників компанії обмежуються 50 відсотками реальної суми; взагалі не визнаються витратами – політичні внески, витрати на поїздки для членів сім'ї, що супроводжують працівника у робочих відрядженнях; членські внески до установ відпочинку тощо.

Звітність про податкові різниці подається у Розписі М-3 за формою 1120 (Schedule M-3 for Form 1120) податкової декларації, що надає інформацію про 29 конкретних прибутків або збитків (наприклад, дохід (збиток) від методу пайової участі іноземних компаній, валові іноземні дивіденди, що раніше не обкладалися податком, дохід (збиток) від партнерства США, дохід (збиток) від іноземного партнерства та інші) та 38 конкретних видів витрат або відрахувань (наприклад, державний і місцевий поточний податок на прибуток, іноземний поточний податок на прибуток, компенсації пов'язані з акціями, штрафи та пені та інші).

У Канаді система врахування податкових різниць дуже подібна до американської і враховує можливість взаємозаліку при одночасному веденні бізнесу у цих двох країнах. Заповнюється форма Т2 Податкова декларація

прибуткового податку корпорації (T2 Corporation Income Tax Return) та Форма Т1139, в яких враховуються такі позиції, що визначають податкові різниці: залік капіталовкладень в рахунок податків, відшкодування дивідендів, відшкодування федеральних доходів від приросту капіталу, зроблені податкові виплати та інші.

Податкові різниці при визначенні об'єкту оподаткування податком на прибуток компанії США та Канади є більш ґрунтовними порівняно з європейськими державами як за своєю кількістю, так і за абсолютним значенням. Однак декларація за будь-яких вимог щодо податкових обмежень складається за даними бухгалтерського обліку.

У Російській Федерації прийнято Положення "Облік розрахунків з податку на прибуток" (ПБО 18/02) [4], що діє з 2003 року та розповсюджується на організації, які є платниками податку на прибуток, окрім кредитних, страхових і бюджетних організацій. Пунктом 1 ПБО 18/02 передбачена відмінність у розрахунках прибутку в бухгалтерському обліку та для цілей оподаткування. У розділі II ПБО 18/02 "Облік постійних різниць, тимчасових різниць і постійних податкових зобов'язань" визначається поняття податкової різниці, а також надається характеристика постійних і тимчасових різниць. Російське регламентування податкових різниць є більш деталізованим, порівняно з міжнародним підходом. У бухгалтерському обліку цієї країни формується поточне зобов'язання з податку на прибуток, відстрочені податкові активи і зобов'язання, але показник податкового прибутку в не обчислюється.

Таким чином, дослідження зарубіжної практики показало варіанти відображення податкових різниць в обліку та звітності і дало змогу сформулювати наступні висновки, які можуть бути покладені в основу концепції побудови обліку податкових різниць в контексті впровадження їх розрахунку за нормами Податкового кодексу. Облік податкових різниць необхідно здійснювати, керуючись міжнародними стандартами фінансової звітності, як основи для об'єктивного і зрозумілого формування та подання інформації про фінансовий результат для цілей оподаткування та податкові різниці. Методика обліку податкових різниць повинна надавати однозначне тлумачення порядку їх розрахунку та звітності. Практика країн, де застосовані різні методи, показує неоднозначність та суперечливість такої інформації у звітності підприємств. Податкова різниця – різниця, яка виникає між оцінкою і критеріями визнання доходів, витрат, активів, зобов'язань за положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та доходами і витратами, визначеними податковим законодавством. Визнання та оцінка у бухгалтерському обліку доходів, витрат, активів і зобов'язань здійснюється відповідно до П(С)БО. Порядок розрахунку прибутку до оподаткування, склад доходів і витрат, які враховуються при визначенні об'єкта оподаткування податком на прибуток, визначаються податковим законодавством. Доходи та витрати, які враховуються для визначення прибутку до оподаткування, визначаються за даними бухгалтерського обліку шляхом коригування доходів та витрат, визнаних і відображених в регістрах бухгалтерського обліку, на податкові постійні та тимчасові різниці. Підприємство повинно вести бухгалтерський облік тимчасових та постійних податкових різниць, визначених відповідно до податкового законодавства і забезпечувати накопичення інформації про них в регістрах бухгалтерського обліку. Перелік тимчасових і постійних податкових різниць, підстави виникнення, рекомендовані регістри їх обліку необхідно розробити та навести у методиці, скориставшись російським досвідом. Перелік податкових різниць може й не бути

вичерпним, буде змінюватися підприємством відповідно до його особливостей з метою дотримання вимог бухгалтерського обліку та податкового законодавства і забезпечення достовірних даних у звітності.

1. Податок на прибуток: концепція визначення об'єкту оподаткування / [Т.І.Єфименко, Л.Г.Ловінська, Ф.О.Ярошенко та ін.]; за ред. Ярошенко Ф.О.; Наук.-досл. фін. ін-т – К.: НДФІ, 2004. – 192 с. 2. Ловінська Л.Г., Податковий облік – підсистема бухгалтерського обліку [Текст] / Л.Г.Ловінська

// Фінанси, облік і аудит: Зб. наукових праць, Вип. 3. – К.: КНЕУ, 2004. – С.191–197. 3. Блейк Дж., Европейский бухгалтерский учет [Текст]: [Довідник] / Дж.Блейк, О.Амат – М.: Информационно-издательский дом "Филинь", 1997. – 400 с. 4. Положение по бухгалтерскому учету "Учет расчетов по налогу на прибыль": [Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 19.11.02 №114] [Электронный ресурс] // Министерство финансов Российской Федерации: [сайт]. – Режим доступа: <http://www1.minfin.ru/ru/accounting/accounting/legislation/positions/>.

Надійшла до редколегії 15.04.11

УДК 657.633

П. Андреев, канд. екон. наук

ПРОБЛЕМИ ЕФЕКТИВНОСТІ ВІДОМЧОГО КОНТРОЛЮ

Досліджено стан контрольно-ревізійної роботи центральних органів виконавчої влади, визначено фактори неефективності його проведення, розроблені пропозиції щодо поліпшення організації та функціонування відомчого контролю.

Ключові слова: відомчий контроль, ефективність контролю, контрольно-ревізійна робота.

Исследовано состояние контрольно-ревизионной работы центральных органов исполнительной власти, определены факторы неэффективности его проведения, разработаны предложения по улучшению организации и функционированию ведомственного контроля.

Ключевые слова: ведомственный контроль, эффективность контроля, контрольно-ревизионная работа.

The control and revision state of the central authorities is studied, the inefficiency factors of its arranging are identified, proposals on improving the organization and operation of internal control are worked out

Key Words: internal control, efficiency control, control and revision work.

Модернізація управління системою державних фінансів потребує ефективної та дієвої контрольної функції. На рівні міністерств та відомств, де безпосередньо здійснюється поточний контроль за використанням державних коштів функціонує так званий відомчий контроль, який у контексті впровадження нової концепції державного внутрішнього фінансового контролю потребує нових наукових підходів щодо організації та функціонування.

Еволюціонування цієї ланки державного фінансового контролю в Україні докладно розглядалось ученими, що працювали над проблемами контролю в Україні. Так, питанням організації відомчого контролю та його взаємодії з ревізійними органами присвячені роботи М.Т. Білухи, І.К. Дрозд, І.Б. Стефанюка, Б.Ф. Усача, В.О. Шевчука. Метою даної статті є обґрунтування напрямків реформування відомчого контролю на засадах сучасних теоретичних підходах до його побудови з урахуванням практичного досвіду в Україні. Відомчий контроль у контексті впровадження нової концепції державного внутрішнього фінансового контролю потребує нових наукових підходів щодо організації та функціонування.

Очевидно, що в теорії контролю виникла суттєва проблема, яка полягає в необхідності визначення результативності контролю в цілому, як функції управління, і, зокрема, ефективності окремої ланки внутрішнього державного фінансового контролю – відомчого контролю. Про це свідчить оцінка наслідків проведення контрольних заходів в системі органів виконавчої влади. Систематизація напрацьованих досліджень учених у напрямку визначення ефективності контролю підкреслює необхідність продовжувати вивчення цього питання. Так, суттєві здобутки щодо оцінки результативності та ефективності контролю отримали І.К. Дрозд, В.Ф. Максимова, В.О. Шевчук, російські вчені В.В. Бурцев, В.М. Родіонова, В.І. Шлейніков, які започаткували напрями та основні підходи до зазначеної проблеми. Розвиваючи такий комплексний підхід, автор даної статті, вивчаючи практику відомчого контролю, упорядковуючи, систематизуючи негативні результати його виконання, пропонує удосконалити функціонування відомчого контролю для підвищення його ефективності та дієвості.

Головне завдання відомчого контролю, на думку автора, є забезпечення законності та ефективності формування, використання і відчуження державних активів. Одночасно цей контроль має запобігати протиправним

діям в соціально-економічній сфері. Така мета відомчого контролю відповідає концептуальним засадам контролю відповідно до ст.1 Лімської декларації керівних принципів контролю, прийняту ІНТОСАІ [1].

Проаналізувавши практику відомчого контролю в системі міністерств, інших центральних органів виконавчої влади (далі – ЦОВВ) зазначимо наступне. Незважаючи на послідовну позицію органів ДКРС, направлену на покращення стану внутрішньої контрольно-ревізійної роботи, діяльність підрозділів децентралізованого інспектування в цілому залишається малоефективною.

Відповідно до звітних даних (форма звіту № 11 – ревізія) на сьогодні у сфері управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади (далі – ЦОВВ) перебуває близько 4,5 тисяч держпідприємств. Найбільша кількість держпідприємств – у сфері управління Мінтрансв'язку (близько 500) та його органу управління ДП "Укрзалізниця" (понад 900), а також в системах Мінагрополітики (486), Мінпромполітики (423), Мінвуглепрому (416), Держкомлісгоспу (338), Міноборони (243) тощо. Аналізуючи стан охоплення відомчим контролем держпідприємств, слід констатувати, що він залишається вкрай незадовільним. Так, впродовж 2010 року ревізорами Мінагрополітики було охоплено контролем лише 4,3 % держпідприємств, що належать до сфери його управління (тобто 21 з майже 500), відомчим контролем Мінпромполітики охоплено 2,8 % держпідприємств (а понад 400 залишилось поза їх увагою), в системі Держкомлісгоспу забезпечено охоплення – 2,4 % держпідприємств, Національного космічного агентства – 3,7 %, Укравтодору – 4,1 %, Мінкультури – 4,6 %, Мінвуглепрому – 6,7 %, Мінрегіонбуду – 8,5 %. Такі невістні результати свідчать про те, що для повного охоплення підконтрольної мережі держпідприємств відомчими ревізорами Мінагрополітики, Мінпромполітики та іншим знадобиться від 20 до 35 років. До того ж, існують ЦОВВ, відомчим контролем яких впродовж 2010 р. взагалі не охоплювалися держпідприємства, що належать до сфери їх управління, наприклад, Держспоживстандарт не перевірено жодного з 39 підприємств держпідприємств, Мінохорони здоров'я – жодного з 31, Нацагенством з питань забезпечення ефективного використання енергетичних ресурсів – жодного з 12. Слід зазначити, що проведені органами ДКРС впродовж останніх років аудити організації та стану