

УДК 657:446.37 (477)

ПЕРСПЕКТИВА ЗАСТОСУВАННЯ РОЗРАХУНКУ ПОДАТКОВИХ РІЗНИЦЬ ЗА ДАНИМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ДЛЯ ПОТРЕБ ОПОДАТКУВАННЯ

І. Дутчак

Львівський національний університет імені І.Франка

Складання Відомостей податкового обліку та Розрахунку податкових різниць відкриває нову сторінку розвитку обліку в Україні. Чітке взаємоузгодження податкової і фінансової звітності відповідно зближує податковий та бухгалтерський облік. Натомість суттєво збільшується обсяг облікової роботи, виникає дублювання інформації в облікових регістрах і податкових відомостях, розширюється сфера перевірок.

Ключові слова: податкові різниці, фінансова звітність, бухгалтерський облік, декларація з податку на прибуток, валові доходи, валові витрати.

Спроба наблизити бухгалтерський і податковий облік вилилася у прийняття нового нормативного забезпечення, що викликає неоднозначне ставлення у фахівців бухгалтерського обліку. Адже такі нововведення породжують низку запитань і проблемних аспектів, пов'язаних із сферою поширення напрацьованого нормативного забезпечення, відповідальністю за порушення його вимог та компетенцією перевіряючих органів.

Зокрема, Положення про порядок розрахунку податкових різниць за даними бухгалтерського обліку від 19.12.2006 р. № 1316 [3], зареєстроване в Міністерстві юстиції (реєстр. № 60/13327), а тому його вимоги обов'язкові до виконання всіма суб'єктами господарювання, на яких поширюється його дія. Статус Методичних рекомендацій № 45 [2] визначається їх назвою, тому цей документ має рекомендаційний характер і може використовуватись підприємствами за бажанням.

Незважаючи на те, що Положення № 1316 [3] набрало чинності 04.02.2007 р. (через 10 днів після державної реєстрації в Міністерстві юстиції України), вважаємо, що вимоги Положення необхідно застосовувати з 01.01.2007 р. для того, щоб дотримати порядок в регістрах бухгалтерського і податкового обліку та полегшити складання фінансової і податкової звітності.

Ставлення великих підприємств до нововведень є негативним, але досить спокійним, адже такі підприємства можуть дозволити собі взяти на роботу 5—6 фахівців, створивши спеціальне бюро в бухгалтерії чи в економічному відділі. Малі підприємства нововведеннями особливо не переймаються, оскільки вони не складають Приміток до фінансової звітності. Через те, що Розрахунок податкових різниць за даними бухгалтерського обліку (форма № 7) є додатком до Приміток, то і складати його їм не доведеться.

Проблема виникає у підприємств, що не належать ані до великих, ані до малих. Але всіх платників податку на прибуток об'єднує запитання стосовно потреби в таких розрахунках.

Законодавці постійно роблять спроби напрацювати заходи, що змусять підприємства припинити оптимізацію сплати податків. З одного боку, можна припустити, що з'ясування джерела виникнення податкових різниць за даними бухгалтерського обліку сприятиме наповненню державного бюджету. З іншого боку, бюджет може недоотримати кошти через збільшення витрат на складання регістрів бухгалтерського обліку.

Розглядаючи Положення № 1316 [3], можна стверджувати, що воно встановлює таке: 1) методологічні основи формування в бухгалтерському обліку інформації про податкові різниці для визначення валових доходів і витрат, відстрочених податкових активів і зобов'язань, розкриття цієї інформації у фінансовій звітності, а також порядок складання Розрахунку податкових різниць за даними бухгалтерського обліку; 2) розрахунок валових доходів і валових витрат підприємства за даними бухгалтерського обліку шляхом корегування доходів і витрат (відображених в бухгалтерському обліку) на податкові постійні і змінні різниці; 3) вимоги до форми облікових регістрів для обліку валових доходів і витрат, тобто форми, за якою має вестися податковий облік; 4) перелік постійних і тимчасових податкових різниць (проте він не є вичерпним і може доповнюватись підприємством, виходячи з особливостей його діяльності); 5) нова форма звітності (ф.№ 7), а саме – Розрахунок і порядок його складання.

Найменування рядків (показників) Розрахунку і їх коди цілком співпадають з найменуванням рядків (показників) та їх кодів, що містяться в декларації про прибуток підприємства. Таким чином, можна зробити висновок, що Розрахунок по суті є скороченою декларацією про прибуток підприємства. У зв'язку з цим припускаємо, що органи ДПС наполягатимуть на перевірці (звірці) зазначених звітних форм та відповідних регістрів, а саме – Відомостей. Порядок заповнення Відомостей затверджений Методичними рекомендаціями [2], що розроблені на виконання норм Положення № 1316 [3]. Дані цих облікових регістрів повинні використовуватись для складання фінансової звітності, Розрахунку і декларації про прибуток підприємства.

Таким чином, виникає ризик для підприємства по донарахуванню податків та штрафних санкцій на підставі форми № 7. Хоча, Законом України “Про державну податкову службу в Україні” від 04.12.1990 р. № 509-ХІІ прямо не передбачено право податківців здійснювати перевірку регістрів бухгалтерського обліку і форм фінансової звітності. Згідно пп. 16.4. Закону України “Про оподаткування прибутку підприємства” [1]: “податковий орган не може вимагати надання форм звітності чи обліку, прямо не передбачених цим Законом, у тому числі складених за правилами бухгалтерської звітності, інших, не передбачених цим Законом, балансів чи звітності. Статистична та бухгалтерська звітність подається органам державної статистики згідно із законом. Крім того, бухгалтерська звітність подається підприємствами органам, до сфери управління яких вони належать, згідно із законом. Це правило поширюється також на будь-які інші податки, збори (обов’язкові платежі), включені до системи оподаткування. У зв’язку з цим платник податку не несе податкової відповідальності за затримку, неподання або неповне подання бухгалтерської звітності”.

Отже, можна зробити однозначний висновок: у зв’язку з тим, що Законом “Про оподаткування прибутку підприємств” прямо не передбачена така форма звітності та обліку, як форма № 7 за відповідний рік, то подавати її податковому органу взагалі не обов’язково і не потрібно. Натомість, як свідчить практика, податківці постійно перевіряють дані бухгалтерського обліку і звітності.

Пунктом 2 Методичних рекомендацій № 45 [2] визначено, що регістри бухгалтерського обліку податкових різниць, валових доходів та валових витрат призначені для систематизації даних бухгалтерського обліку для складання фінансової звітності, Розрахунку податкових різниць за даними бухгалтерського обліку та декларації з податку на прибуток підприємства, затвердженої наказом Державної податкової адміністрації України від 29.03.2003 р. № 143 та зареєстрованої в Міністерстві юстиції України 08.04.2003 р. за № 271/7592. Однак, для зазначених цілей підприємства не зобов’язані використовувати саме такі Відомості. Вони можуть самостійно розробити відповідні облікові регістри, але при цьому необхідно, щоб в таких регістрах відображалася інформація про податкові різниці та дотримувалися інші вимоги, передбачені Положенням про порядок розрахунку податкових різниць за даними бухгалтерського обліку.

За десять років, починаючи від 1997 року, уже склалися певні системи формування даних податкового обліку на підприємствах, адже бухгалтери щокварталу звітують, обходячись без “відомостей податкового обліку”.

Зважаючи на обов’язковість виконання вимог Положення № 1316, слід очікувати на суттєве збільшення облікової роботи, адже Відомості (передбачені Методичними рекомендаціями про складання регістрів бухгалтерського обліку податкових різниць, валових доходів та валових витрат від 29.01.2007 р. № 45) підлягають заповненню та складаються щомісяця, тоді як показники податкового обліку формуються поквартально наростаючим підсумком. Альтернативним кроком було б скасування правила першої події і, як наслідок, зменшення кількості податкових різниць, про що стверджують фахівці бухгалтерської справи.

Практичне складання форми № 7 буде одним з складних видів бухгалтерської роботи. За даними Розрахунку податкових різниць можна буде відстежити взаємозв’язок бухгалтерського і податкового обліку та звітності.

На нашу думку, слід констатувати початок процесу перетворення бухгалтерського обліку у податковий, про що свідчить п.5 Методичних рекомендацій про складання регістрів бухгалтерського обліку податкових різниць, валових доходів та валових витрат: “Передбачені цими Методичними рекомендаціями регістри узгоджуються з діючими формами обліку і у разі дублювання інформації можуть замінювати відповідні регістри бухгалтерського обліку, що застосовувалися підприємством”. Очевидно, що податковий орган зможе не лише перевіряти, але і донарахувати податки, як того побоюються платники, у зв’язку з неправильним заповненням Відомостей податкового обліку та форми № 7.

Згідно з Порядком № 143, декларація з податку на прибуток підприємства складається із заголовної, двох основних частин і десяти додатків, з яких сім подають щокварталу, в тому числі за рік, а три подають виключно за рік. Кожний додаток є розшифровкою якогось певного рядка декларації. При цьому не передбачено рядка декларації, що розшифрує форма № 7 — Розрахунок податкових різниць за даними бухгалтерського обліку.

Таким чином, цей Розрахунок не вплине на визначення суми податку на прибуток, що підлягає сплаті до бюджету за даними податкового обліку. А тому до бухгалтера не можуть бути застосовані санкції, якщо він неправильно визначить суму податку за даними бухгалтерського обліку. Максимум, що може загрожувати бухгалтеру, якщо форма № 7 насправді буде розглядатись як “додаток” до декларації з податку на прибуток підприємства, — це адміністративний штраф.

Зважаючи на той факт, що форма № 7 зараз — це виключно фінансова, а не податкова звітність, то лише незалежні аудитори наділені правом перевіряти фінансову звітність в Україні. Обов’язковій аудиторській перевірці підлягає фінансова звітність окремих підприємств у певних ситуаціях, і перевіряють лише суттєву інформацію. Звичайно, аудитори, як і бухгалтери, керуватимуться передусім вимогами П(С)БО-17 [4]. Увага приділятиметься лише тимчасовим різницям. Головне, щоб відстрочені податкові активи і відстрочені податкові зобов’язання у звітності були наведені правильно.

Форма № 7 жодним чином не може вплинути на економічні рішення користувачів, прийняті на основі фінансових звітів. Для того, щоб працівники податкової служби змогли перевірити правильність складання форми № 7, потрібно, щоб вони добре знали Положення (стандарт) бухгалтерського обліку, перевіряли та аналізували не лише податковий, а й бухгалтерський облік.

Законом України “Про державну податкову службу” визначені основні завдання, функції, права й обов’язки органів державної податкової служби. Уважно ознайомившись з правовими основами діяльності, можна дійти висновку, що Розрахунок податкових різниць за даними бухгалтерського обліку жодним чином не допоможе податковому органу виконувати свою основну місію — здійснювати контроль за додержанням податкового законодавства, правильністю обчислення, повнотою і своєчасністю сплати до бюджетів, державних цільових фондів податків і зборів (обов’язкових платежів), а також неподаткових доходів, установлених законодавством.

Вважаємо, що доповнення формою № 7 Приміток до фінансової звітності призведе до її необґрунтованого наповнення несуттєвою інформацією, яка заважатиме сприйняттю користувачами важливої інформації. Може скластися ситуація, коли перевіряючим просто не вистачить часу для ретельної перевірки правильності ведення податкового обліку і його відповідності вимогам чинного податкового законодавства. Інспектори змушені будуть витрачати час на перевірку бухгалтерського обліку, щоб звірити дані, наведені у регістрах і формі № 7.

Таким чином, після прийняття Положення № 1316 [3] і Методичних рекомендацій № 45 [2] порядок визначення об’єкта оподаткування податком на прибуток, а також порядок заповнення декларації про прибуток підприємства на змінилися. Як і раніше, сьогодні слід керуватися Законом про прибуток [1] і Порядком складання декларації з податку на прибуток підприємства, затвердженим наказом ДПАУ від 29.03.2003 р. № 143 [5].

Отже, складання Відомостей податкового обліку та Розрахунку податкових різниць відкриває нову сторінку розвитку обліку в Україні. Чітке взаємоузгодження податкової і фінансової звітності відповідно зближує податковий та бухгалтерський облік. Натомість суттєво збільшується обсяг облікової роботи, виникає дублювання інформації у регістрах і відомостях паралельно у двох видах обліку.

1. Закон України “Про оподаткування прибутку підприємств” від 22.05.1997 р. № 283/97-ВР зі змінами і доповненнями.
2. Методичні рекомендації про складання регістрів бухгалтерського обліку податкових різниць, валових доходів та валових витрат, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 29.01.2007 р. № 45.
3. Положення про порядок розрахунку податкових різниць за даними бухгалтерського обліку, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2006 р. № 1316 та зареєстроване в Міністерстві юстиції України 24.01.2007 р. за № 60/13327.
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 “Податок на прибуток”, затверджене наказом Мінфіну України від 28.01.2000 р. і зареєстроване в Мінюсті 20.01.2001 р. за № 47/5238.
5. Порядок складання декларації з податку на прибуток підприємства, затверджений наказом ДПАУ від 29.03.2003 р. № 143.

THE PERSPECTIVE TO USE TAX DIFFERENCES COUNT AFTER THE FINANCIAL ACCOUNTING FOR THE NEEDS OF TAXATION

I.B. Dytchak

Ivan Franko National University of Lviv,

A new perspective for accounting development is opened in Ukraine by the regulatory framework. Tax accounting registers and the tax differences count create strong self-definition of tax and financial statements. At the same time increase the amount of tax and accounting registers, appears the data reiteration, the sphere of control becomes wide.

Key words: tax differences, financial statements, accounting, tax profit declaration, total income, total cost.