

КРЕАТИВНИЙ ПОДАТКОВИЙ ОБЛІК: МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ УНІФІКАЦІЇ З ФІНАНСОВИМ ОБЛІКОМ

© Хомин П. Я., 2014

Викладено міркування стосовно проблеми методологічного обґрунтування функціонування креативного податкового обліку та його уніфікації з фінансовим обліком. Відзначається недостатня увага вчених до цієї проблеми, що зумовлює паралелізм цих двох підсистем бухгалтерського обліку та непродуктивні витрати, пов'язані з дублюванням відображення доходів і витрат, як і визначення фінансових результатів за приписами фіскального законодавства й П(С)БО. Пропонується власне бачення можливого вирішення проблеми застосування елементів креативності в податковому обліку й уніфікації його з фінансовим.

Ключові слова: облік, фінансовий, податковий, креативний, стандартизація, регламентація, законодавство податкове, податки, платежі, податкові зобов'язання

P.Y. Khomyn

Ternopil Ivan Puluj National Technical University

CREATIVE TAX ACCOUNTING: METHODOLOGICAL FOUNDATIONS UNIFICATION ACCOUNTING

© Khomyn P.Y., 2014

The results of the critical analysis of the unification of financial and tax accounting, identified aspects of the comparability of these types of records. Investigated parity methodological framework set out basic principles of tax accounting standards accounting standards.

The article presents considerations concerning the problem of methodological study of creative functioning taxation and its unification of financial accounting. There is a lack of scholarly attention to this problem, which leads to the parallelism of the two sub-accounting and overhead associated with duplicating reflect income and expenses and determine the financial results for the fiscal requirements of the legislation of the National Accounting Pronouncements.

It is proved that the use of creative accounting treatments related transactions lies in the fact that income is no coordination with the increase and decrease in asset commitments may affect the recognition insignificant amount of income, expense is no coordination with the decrease and increase asset committed to commitments, the violation period expensing; overstatement (understatement) cost reporting period, the recognition on transactions, which in its economic essence can not be included in the cost. The conclusion about the unreasonableness of parallel conducting financial and tax accounting types, arguments solving existing problems be based on deep (adaptive) standardization financial account. Suggested own vision of a possible solution to the problem of the use of elements of creativity in the tax records and unify it with the financial.

Key words: accounting, finance, tax, creative, standardization, regulation, tax laws, tax payments, tax liabilities.

Постановка проблеми. Всі декларативні заяви, здійснювані перед прийняттям Податкового кодексу України, щодо забезпечення якщо не повної уніфікації, то, як мінімум, зближення

фінансового й податкового обліку, особливо стосовно визначення фінансових результатів, в якому їхні розбіжності доводились до абсурду, виявилися оманюю. Бо вже із самого початку цю абсурдність вклинили там, де ніхто й не сподівався: з якогось дива вирішили вилучити загальновиробничі витрати з податкової собівартості, не змінюючи водночас у цій частині П(С)БО 16 “Витрати”. А як тільки його підкоригували, знову несподіваний поворот на 180 градусів – й у Податковому кодексі далі, ніби нічого не змінилося, є ті самі загальновиробничі витрати.

Що ж стосується креативності в податковому обліку, то тут вона фігурує хіба на рівні заголовків публікацій та одного-двох абзаців із ритуальним повторенням тексту чинних положень (стандартів) бухгалтерського обліку про можливість вибору за обліковою політикою підприємства якогось іншого способу нарахування амортизації чи оцінки запасів, нібито це не відомо кожному бухгалтеру, тому потребує подальшого тиражування.

Звісно, що така імітація “наукових пошуків” нічого конструктивного не містить, відтак проблема методологічного обґрунтування функціонування креативного податкового обліку та його уніфікації з фінансовим залишається актуальною з наукового і практичного аспектів, а тому потребує поглиблених досліджень.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Загалом з теми креативного обліку опубліковано достатньо тез, статей, ба навіть монографію [1; 2; 4; 7; 10]. Проте цього не можна сказати щодо висвітлення його предметної сутності, бо незалежно від того, належать автори до безкомпромісних противників такого обліку [1; 4], чи беззастережно ним захоплюються [10], вони вбачають її лише в околі фінансових результатів.

Ще гірше справи стосовно поєднання елементів креативності з приписами фіскального законодавства, оскільки автори здебільшого уникають проблематики, пов’язаної з податковим обліком, мабуть, через хибне твердження деяких дослідників, що такого взагалі не існує. Отож послатися на якісь наукові праці з креативного податкового обліку поки що не можемо, бо принаймні нам вони не відомі.

Не краще становище й щодо уніфікації податкового та фінансового обліку, позаяк у відомих нам статтях або тезах, окрім уже згадуваних способів нарахування амортизації чи оцінки запасів, ніяких інших можливостей для цього не наводиться. Ба більше, коли послухати деяких “теоретиків”, то складається враження, що уніфікація цих видів обліку взагалі неможлива, адже “модель фінансового обліку сконструйована таким чином, щоб усі юридичні особи здійснювали його однаково на основі стандартів”, він “дає лише ретроспективні дані про минуле”, тим більше, якщо “свою деструктивну роль щодо удосконалення системи обліку відіграв так званий “податковий облік”, який спонукає бухгалтерів займатись дріб’язковими питаннями розрахунків з податків замість пошуку шляхів підвищення ефективності роботи підприємств” [8, с. 74, 91].

Постановка мети і завдань статті. З огляду на сказане, метою і завданнями статті є передусім привернення уваги науковців до нагальності вирішення окресленої проблеми, оскільки зволікання з цим за нинішніх умов неприпустиме, зважаючи на надмірність витрат, пов’язаних з обліковим забезпеченням аморфної й громіздкої податкової звітності, яка на тлі фінансової, що має значно ширші функції, ніж власне фіскальна, видається невинуватим марнотратством трудових, матеріальних і фінансових ресурсів суспільства.

Разом з тим, попри усвідомлення своїх скромних можливостей щодо обґрунтування виважених кроків стосовно кардинального вирішення вибраної предметом дослідження проблеми, одним із завдань статті є спроба методологічного обґрунтування власних пропозицій, спрямованих на формування ефективної системи креативного податкового обліку, уніфікованого з фінансовим.

Виклад основного матеріалу. На жаль, якщо спробувати розшукати щось дотичне до методології податкового обліку, огортає розпач, бо вона перепалася на смик, як зрештою, й стосовно інших видів – фінансового, управлінського etc., оскільки всі потуги у цій царині зводяться до меседжів замінити його назву на “податкові розрахунки”, поза синонімічністю такої

дефініції (аби в цьому переконатися, досить зазирнути в перший-ліпший словник англійської мови й прочитати там значення терміна Accounting), або й до наївного намагання заперечити правомірність існування взагалі, яке нагадує поведінку одного африканського птаха, котрий ховає голову в пісок, воліючи не бачити очевидної небезпеки окіл.

Водночас саме відсутність методологічного обґрунтування призвела до того, що податковий облік став жупелом, який відлякує не тільки молодь, але й досвідчених бухгалтерів, оскільки їх залишено напризволяще перед незліченною арматрою контролерів, що наділені повноваженнями “карати не можна помилювати”, кома в яких часто-густо залежить лише від того, з якої ноги ступнув зранку на землю такий тлумач фіскальних приписів, що зростають у геометричній прогресії.

Подібне становище й щодо креативності в бухгалтерському обліку загалом, а у податковому – тим паче. Насамперед тому, що здебільшого автори, які могли би принаймні ретельно опрацювати іноземну літературу, зважаючи на певне знання інших мов, чомусь однозначно трактують креативний облік “як засіб маніпулювання величиною фінансових результатів”, що ні багато ні мало, є “загрозою професії та суспільству”. Інші, які нібито є прихильниками креативного обліку, – принаймні так видається за назвами їхніх публікацій, – видно, надто захоплені самою дефініцією, й тому, крім загальників на кшталт: “Креативний облік – це творчий облік, який ... може бути доповненням до фінансового чи управлінського обліку” [8, с. 90], нічого нового, а головне конкретного, що могло би допомогти зрозуміти, в чому сутність цієї творчості, не наводять. Ба більше, й про саму дефініцію згадують вряди-годи, воліючи наповнювати чергову скороспішну “монографію” нудотними заготовками з попередніх, хоч вони такий само пов’язані з креативним обліком, як городня бузина зі стрийком, який мешкає у столиці.

Далєбі не факт, що й, звернувшись до іншомовних джерел, можна розраховувати на поповнення методології креативного обліку, бо серед зарубіжних авторів доволі верхоглядів, які, заінтригувавши назвою, далі банального переповідання загальновідомого не йдуть. Хоча нічого дивного тут немає, якщо такий оповідач, за його власним визнанням, освоїв “хитрощі бухгалтерського ремесла” за пару тижнів, коли для цього замало десятка років – принаймні М. фон Дітмар, інженер за освітою, писав, що “вивчити й засвоїти подвійну бухгалтерію виявилось значно складніше, ніж вищу математику” [9, с. 269].

Дивно тільки, коли вітчизняні автори, які принаймні мають вищу освіту за спеціальністю “Облік і аудит”, настільки заворожені цими абстракціями “таємниць бухгалтерського обліку”, що аж повторюють їх у своїх публікаціях майже дослівно та ще й у контексті креативного обліку, хоча всі вони не виходять за межі тривіальних маніпулювань з витратами й доходами, нібито це його альфа й омега.

Мовляв, “застосування креативних підходів до обліку відповідних операцій, можна згрупувати за наступними групами: доходи відображаються без ув’язки зі збільшенням активу та зменшенням зобов’язань (т. б. без переходу права власності та передачі вигід і ризиків, пов’язаних з передачею активів); недостовірне визнання суми доходів, які підлягають оподаткуванню; не визнання доходів за операціями, які потребують такого визнання згідно чинного законодавства; витрати відображаються без ув’язки зі зменшенням активу та збільшенням зобов’язань; порушення періоду визнання витрат; завищення (заниження) витрат звітного періоду; визнання витрат за операціями, які за своєю економічною сутністю не можуть бути включені до складу витрат; недотримання вимог податкового законодавства в частині відображення витрат для цілей оподаткування та включення при визначенні бази оподаткування витрат подвійного призначення; невідповідність класифікації доходів та витрат виходячи з їх економічної сутності вимогам національним (міжнародним) стандартів та податкового законодавства при відображенні відповідних операцій в системі бухгалтерського обліку та звітності; неповне відображення передбаченої нормативними вимогами інформації в звітності; згорнуте відображення статей доходів та витрат; представлення недостовірної інформації про фінансові результати діяльності; розподіл та використання прибутку: незаконне відображення в обліку додатково вкладеного капіталу і його використання; неправомірний розподіл прибутку; відсутність підтверджуючих документів про розподіл та використання прибутку; нарахування податку на прибуток: поточний

податок на прибуток визнається зобов'язанням у сумі, більшій/меншій за ту, що підлягає сплаті; невідображення в системі бухгалтерського обліку та звітності узгодження поточного податку на прибуток та податку на прибуток” [4].

Забуваючи при цьому, що принаймні обдумування господарських операцій за їхнім впливом на баланс, але не в розумінні суто теоретичному, відомому з підручників, а з позицій раціонального формування й використання грошових потоків у платіжному балансі, мимоволі змушує кожного бухгалтера-практика вдаватися до творчого застосування форм розрахунків, черговості платежів, осмисленого використання правила “першої події” під час нарахування податку на додану вартість для регулювання термінів його сплати з урахуванням реальних грошових потоків підприємства, ба навіть арифметичних помилок, допущених у визначенні зобов'язання за податком на прибуток, особливо завдяки завершальній операції, яка відображається записом: дебет рахунка 98 “Податок на прибуток”, кредит рахунка 79 “Фінансові результати”, і для багатьох “методологів” є таємницею, важчою для розв'язання, ніж теорема Ферма.

Натомість маємо енігматичні “глибокодумні” умовиводи: “Креативний облік – це творчий облік ... Креативний облік може бути доповненням до фінансового чи управлінського обліку. У підсистемі фінансового обліку можна виділити окремий об'єкт, стосовно якого обов'язково виділяють синтетичний рахунок чи субрахунок, у межах якого розробляють статті витрат ... [8, с. 90], що є хіба казусом – особливим випадком “затуманення” сутності, – як в іншому місці написав цей автор.

І не тільки тому, що жодного рахунка чи субрахунка тут чомусь не наводиться, а передусім з-за дилетантського зведення проблеми, яка потребує системного осмислення, до окремішностей. Це нагадує “методологію” сімдесятих років минулого століття з виділенням окремих рахунків для обліку розрахунків з т. зв. “безнарядними ланками”, потім у дев'яностих – за “сімейним підрядом”, де теж головним методологічним “досягненням” було “виділення окремих об'єктів” та “розробка статей витрат”: недаремно кажуть, що все нове – добре забуте старе!

Отак і в цьому разі, здавалось би, трухлява ідея тотальної калькуляції, введена у горезвісних тридцятих партчиновницьким декретом усупереч заувагам учених, вже давно догниває під надгробком з написом “RIP”. Але ні, вона, наче дуплява верба, пускає парості в поєднанні з утопією, нібито витрати виробництва треба відображати за креативним обліком у форвардному режимі. От тільки навіщо це робити, коли в арсеналі економічної науки вже давно обґрунтована методика планових калькуляцій та обліку відхилень за елементами витрат, що за сучасного технічного забезпечення можна робити ON LINE.

Але, як мовиться, “писар пише, писар маже”, отож ця ідея проросла вже і в податковому обліку, хоча ціна такого, як висловився І. Ніколаєв, “добування цифр зі стелі” загальновідома, мимоволі спонукаючи бухгалтерів наражатися на всі наслідки подібного визначення оподаткованого прибутку, відтак очікувати розплати за такий “креатив”, точно за продовженням приказки “танцюй враже, як пан скаже”. І це при тому, що видатний український політеконом М. Туган-Барановський давно запропонував куди простішу й головне точнішу методику визначення прибутку за даними балансу [9, с. 269].

Та де там: нашим адептам псевдореформування бухгалтерського обліку що складніше, то краще, от і пропихають як не в двері, то у вікно ефемерні “податкові різниці”, роблячи вигляд, нібито без цього ніяк не можна обійтися, і вдруге розробляють “методику” їхнього облікового забезпечення, таку ж недолугу, як і колишня, незважаючи на позірне зменшення пропонованого на цей раз бланка, бо насправді ніякого зменшення кількості записів тут немає, просто їх доведеться робити в пристосованих реєстрах.

Але так і не спромоглися дати відповіді на сакраментальне запитання, що виникає, коли “оглядываясь на ту массу сочинительной работы, какую пришлось сделать за год, каждый работник, принимающий участие в таком, поистине каторжном труде, невольно испытывает чувство досадной неудовлетворенности и настойчиво добивается понять, кому и зачем это нужно” [9, с. 463]. Бо тривіальне пояснення щодо мнимої точності фінансових результатів уже давно є секретом полішинеля для всіх, окрім, як видається, творців П(С)БО 35 “Податкові різниці”.

Така відірвана від реального життя “уніфікація” фінансового й податкового обліку стала підґрунтям того, що загалом у ставленні практиків до окресленої проблеми спостерігається троїстий підхід: а) більша частина воліє сподіватися на те, що якимось воно буде, бо ще ні разу не було, аби якимось не було; б) невідомо яка (це стає відомим пізніше – під час податкових перевірок) застосовує “креативний” облік для свідомих ошукт з метою уникнення оподаткування; в) завідомо менша пробує самотужки – тут уже скористаємося стилістикою іншого не менш відомого “методолога” – дійти “тонкощів” щодо легального застосування в податковому обліку креативу.

Зрозуміло, що водонепроникної мембрани між цими підходами немає, тому зазвичай доводиться вдаватися до еквілібристики, балансуючи на тонкому дроті між б і в та сподіваючись на міцність страхувальної шворки. Водночас на полі для маневру, якщо послуговуватися вітчизняними публікаціями, дотичними до креативного податкового обліку, зорано наразі всього дві скиби: перша – вибір способів нарахування амортизації за П(С)БО 7 “Основні засоби”; друга – те саме стосовно оцінки запасів за однойменним П(С)БО 9. Насправді можливостей для легального креативного податкового обліку значно більше навіть від указаних перед тим (звісно, маються на увазі не фальсифікації), адже його оптимізація в сенсі системному не має нічого спільного з так званою “оптимізацією” податків. І передусім необхідно на методологічному рівні вирішити проблему паралелізму й дублювання записів, яка, власне, є ключовою стосовно уніфікації підсистем фінансового й податкового обліку. Водночас треба виправити певні недолатності щодо викладу змісту тих чи інших нововведених у зв’язку з реформуванням бухгалтерського обліку термінів, зумовлені тим, що їх не обговорили достатньо всебічно й глибоко науковці й практики, а обійшлися запозиченнями із англійських документів. Оскільки при цьому переклад текстів здійснено буквально, а загалом видається, що й механічно, за допомогою комп’ютерних програм, то все цілком відповідає іронічному зауваженню Вольтера, що усі основні європейські мови можна вивчити за шість років, але для вивчення рідної не вистачить життя.

В результаті маємо, приміром, у НП(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” таке саме енігматичне, як і в колишньому П(С)БО 3 “Звіт про фінансові результати” визначення¹ доходу не тільки надміру завуальоване щодо його сутності, адже тут вжито незвичний, принаймні для українських бухгалтерів, термін “економічні вигоди”, тлумачення якого чомусь не наводиться у жодному із положень, але й суперечливе – через діаметрально перекручене викладення стосовно їхнього відображення за принципом² нарахування, який нині використовується в Україні, позаяк “збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів” можливе лише за касовим методом – коли від покупця надходять гроші за передані йому товари. Причому тут одночасно відбувається і “збільшення зобов’язань”, що видно за кореспонденцією: дебет рахунка 31 “Рахунки в банках”, кредит рахунка 681 “Розрахунки за авансами одержаними”, бо у разі “надходження активів”, тобто грошей, власне й виникають зобов’язання перед покупцями відвантажити їм товари в обумовлений договором термін поставки.

Таким самим заплутаним є тлумачення витрат, котрі враховуються під час визначення прибутку як суми, на яку доходи перевищують пов’язані з ними витрати, особливо якщо брати до уваги таку ж суперечливість тлумачення останніх із позицій згаданого принципу нарахування. Бо власне “вибуття активів” відбувається у разі відвантаження продукції покупцям – дебет рахунка 90 “Собівартість реалізації”, кредит рахунка 26 “Готова продукція”, – але вважати, що при цьому відбувається “зменшення власного капіталу”, як це стверджується у другій половині тлумачення витрат³, немає підстав, а навпаки, очікується його збільшення за рахунок перевищення ціни над собівартістю виробленої й реалізованої продукції. Принаймні поки що відбувається лише переміщення активів з однієї групи в іншу, що, за теорією бухгалтерського обліку, з давніх-давен

¹ За Н П(С)БО 1 „Загальні вимоги до фінансової звітності” доходи – збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов’язань, які призводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників) [3, ст. 3].

² Термін “принцип” тут недоречний, що видно із порівняння з іншим способом відображення доходів – за касовим методом (*підкр. наше – Авт.*).

³ Витрати – зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов’язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за рахунок його вилучення або розподілу власниками) [3, ст. 3].

вважається пермутацією, яка ніяк не впливає на капітал підприємства, тому-то й валюта балансу при цьому залишається незмінною, оскільки не відбувається “самозростання вартості”, як пізніше висловився К. Маркс.

Натомість у разі надходження активів – оприбуткування запасів (сировини) від постачальників відбувається “збільшення зобов’язань”, що нібито й відповідає тлумаченню витрат за НП(С)БО 1, але знову ж не повністю, адже відбувається операція, котра відображається за дебетом рахунка 20 “Виробничі запаси” й кредитом рахунка 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками” і формально власний капітал при цьому теж не змінюється, хоча такі операції належать до модифікацій, як тлумачив їх Д. Москетті (1610). Бо справді, згідно з балансовим рівнянням $A = K + \sum K$, тобто капітал, є незмінним, хоча підсумок балансу при цьому й зростає.

Логічне ж осмислення підказує, що власний капітал у такому разі теж збільшується, принаймні до моменту перерахування постачальнику грошей за одержану сировину. Та це ніяк не пояснюється за наведеним вище тлумаченням витрат, навіть якщо зважати на те, що у майбутньому відбудеться “вибуття активів”, тобто перерахування постачальнику коштів для погашення заборгованості за отриману раніше сировину: дебет рахунка 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”, кредит рахунка 31 “Рахунки в банках”. І цю операцію теж не можна втиснути у “прокрустове ложе” тлумачення витрат чи доходів за НП(С)БО 1, бо ні зменшення власного капіталу, ані тим паче його збільшення в результаті такої модифікації балансу не відбувається.

І вже зовсім некоректним є визначення за НП(С)БО 1 прибутку – як суми, на яку доходи перевищують пов’язані з ними витрати¹ не тільки з огляду на наведені вище зауваження щодо перекидання ключових термінів “доходи” й “витрати”, але й тому, що розпливчатість формулювання “пов’язані з ними”, якщо буквально його дотримуватись, унеможлиблює обчислення фінансових результатів. Адже за фіскальним законодавством до пов’язаних із доходами витрат донедавна зараховували сплачені постачальникам аванси. А за Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій це відображалось у кореспонденції: дебет рахунка 371 “Розрахунки за виданими авансами”, кредит рахунка 31 “Рахунки в банках”, тобто на рахунках з обліку витрат такі суми не відображали.

Водночас не всі витрати, відображені на рахунку 23 “Виробництво” чи рахунках дев’ятого класу “Витрати діяльності” враховуються під час обчислення прибутку (збитку), адже значна сума їх досить часто є складовою незавершеного виробництва. Якщо дотримуватися наведеного вище тлумачення прибутку буквально, то методика його обчислення мала би описуватися рівнянням:

$$\Pi = D - (B - H_s),$$

де Π – прибуток; D – дохід від реалізації продукції; B – загальна сума витрат діяльності; H_s – витрати незавершеного виробництва.

Насправді на практиці прибуток (збиток) обчислюють за давньою традицією – порівнянням кредитових обігів за рахунками з обліку доходів (виручки) – з одного боку, та дебетових обігів за аналітичними рахунками, відкритими до синтетичного рахунка 90 “Собівартість реалізації” – з іншого. Проте в жодному із чинних положень (стандартів) бухгалтерського обліку немає терміна “собівартість”. В результаті маємо ситуацію, яку з позицій методології можна визначити як *qui pro quo*, тобто плутанину, непорозуміння.

Такий висновок, окрім наведених вище міркувань, можна зробити, ще й уважніше розглянувши економічний зміст рахунків 17 “Відстрочені податкові активи” та 54 “Відстрочені податкові зобов’язання”, які лише примножують ці *qui pro quo*. Зокрема, якщо зважати на тлумачення: “Відстрочений податковий актив – сума податку на прибуток, що підлягає відшкодуванню у наступних періодах унаслідок:

- тимчасової податкової різниці, що підлягає вирахуванню (?! – *Авт.*);
- перенесення податкового збитку, не включеного до розрахунку зменшення податку на прибуток у звітному періоді;

¹ Збиток – перевищення суми витрат над сумою доходу, для отримання якого були здійснені ці витрати [3, ст. 3]

- перенесення на майбутні періоди податкових пільг, якими скористатися у звітному періоді неможливо” [ПСБО 17, ст. 3], то, крім шедеврів канцеляризмів, на тлі яких навіть незабутній Прокіп Ригорович Пістряк із “Конотопської відьми” відпочиває, маємо, по суті, суміш визначень, які можна витлумачити як дебіторську заборгованість за податком на прибуток, адже вона “підлягає відшкодуванню у наступних періодах”.

Коли ж спробувати прояснити ситуацію за допомогою того ж П(С)БО 17 “Податок на прибуток”, то ще більше заплутаємося, бо виявляється, що “тимчасова податкова різниця – різниця між оцінкою активу або зобов’язаннями за даними фінансової звітності та податковою базою цього активу або зобов’язання відповідно” [7, ст. 3].

А рахунок 17 “Відстрочені податкові активи” є прикладом відомих із теорії бухгалтерського обліку т. зв. “підставних рахунків”¹, які дозволяють, за висловом Й. Шера, здійснювати “вуалювання” звітності про фінансові результати.

Адже якби внаслідок реформування бухгалтерського обліку цього рахунка не ввели (а його до 2000 року не було, хоча Закон України “Про оподаткування прибутку підприємств” уже діяв два з половиною роки, відтак оподатковуваний прибуток визначався теж поряд із фінансовими результатами), то нарахування податку на прибуток можна було би далі здійснювати доволі просто.

Але непродумані келійні пертурбації щодо уведення у вітчизняну методологію субституцій на кшталт “валових доходів”, “валових витрат”, відтак – “оподаткованого прибутку” призвели до паралелізму, коли упродовж 1997–2010 років довелося визначати й порівнювати дві суми податку на прибуток, внаслідок чого виходила віртуальна “тимчасова різниця, що підлягає вирахуванню” і замість простого запису: дебет рахунка 98 “Податок на прибуток”, кредит рахунка 64 “Розрахунки за податками й платежами” з нарахування податку на прибуток, доводилося робити це за складним проведенням:

- дебет рахунка 98 “Податок на прибуток” – 75,0 тис. грн.;
- дебет рахунка 17 “Відстрочені податкові активи” – 50,0 тис. грн.;
- кредит рахунка 64 “Розрахунки за податками й платежами” – 125,0 тис. грн.

Відтак на дебет рахунка 79 “Фінансові результати” списувалася не вся сума податку на прибуток, а лише її частина, що пояснити нічим іншим, як намірами приховати на певний час незадовільний фінансовий стан із формуванням реального джерела покриття такого фіскального платежу, на наш погляд, не можна.

Проте нічого суттєво не змінилося й нині, бо за Податковим кодексом України так само збережено згадані податкові різниці, які до того ще й дублюють це вуалювання, бо з якихось незрозумілих міркувань сальдо рахунка 17 “Відстрочені податкові активи” треба відображати за однойменною статтею у розділі I “Необоротні активи” Балансу (Звіту про фінансовий стан) ф. № 1, що завищує як їхню вартість, так і його валюту, хоча цей рахунок є таким самим регулятивом, як і, приміром, торгова націнка на товари, котрі у цій звітній формі відображаються без неї.

Та й зарахування частини витрат на податок із прибутку підприємства до необоротних активів ніяк не узгоджується з тлумаченням останніх, особливо стосовно такого: “Строк корисного використання (експлуатації) – очікуваний період часу, протягом якого необоротні активи будуть використовуватись підприємством або з їх використанням буде виготовлено (виконано) очікуваний підприємством обсяг продукції (робіт, послуг). Сума очікуваного відшкодування – сума, яку підприємство очікує до відшкодування вартості необоротного активу під час його майбутнього використання, включаючи його ліквідаційну вартість” [2, с.4], бо ні про використання відстрочених податкових активів для виготовлення (виконання) продукції (робіт, послуг), ані про їхню ліквідаційну вартість говорити не доводиться.

¹ Термін, уведений Ф. Єзерським (1836–1916), який критикував подвійну бухгалтерію, оскільки в ній “для обліку власних засобів вводяться “підставні рахунки”, через що подвійна система замазувала очі” [9, с. 246]. А тепер пішли ще далі: “підставні” рахунки почали застосовувати для обліку не тільки активів, але й зобов’язань, зокрема, відстрочених податкових.

Але сказавши “а”, видно, розробникам Плану рахунків бухгалтерського обліку закортіло сказати “б”, що змусило ввести антипода згаданого “підставного рахунка” – рахунок 54 “Відстрочені податкові зобов’язання”, котрий відображає подібні за своєю віртуальністю суми, але вже завищуючи валюту пасиву Балансу ф. № 1. При цьому Державна податкова адміністрація України була б дуже здивована, якби хтось із бухгалтерів підприємств надіслав подячну телеграму за відтермінування сплати податку на прибуток, оскільки останніми роками це не практикується, хіба як реструктуризація платежів.

Однак на основі такої енігматичної дефініції – “Відстрочене податкове зобов’язання – сума податку на прибуток, який сплачуватиметься в наступних періодах з тимчасових податкових різниць, що підлягають оподаткуванню” [7, ст. 3] – бухгалтери тих підприємств, в яких за якийсь звітний квартал сума оподаткованого прибутку виявляється меншою за вказану в “Звіті про фінансові результати” ф. № 2, мають можливість утішатися тим, що вони отримали “відстрочений податок на прибуток – суму податку на прибуток, що визнана відстроченим податковим зобов’язанням і відстроченим податковим активом” [7, ст. 3], як не дивно, водночас.

Але коли спробувати це якось перевести на кореспонденцію рахунків, то виявляється, що антипод – він і в Україні антипод, тому попередній приклад мусить бути діаметрально протилежним, приміром, таким:

- оподатковуваний прибуток становить – 200 тис. грн., отже, реальний податок на прибуток $(200 \text{ тис. грн.} \times 16 \%) = 32 \text{ тис. грн.}$;
- віртуальний податок, обчислений за показниками “Звіту про фінансові результати” ф. № 2 $(300 \text{ тис. грн.} \times 16 \%) = 48 \text{ тис. грн.}$

Внаслідок цього виникає вже віртуальна сума відстроченого податкового зобов’язання $(48 \text{ тис. грн.} - 32 \text{ тис. грн.}) = 16 \text{ тис. грн.}$, до якої податкові органи жодних претензій не мали. Але за чинним Планом рахунків бухгалтерського обліку знову доводилось замість простого запису : дебет рахунка 98 “Податок на прибуток”, кредит рахунка 64 “Розрахунки за податками й платежами” послуговуватись складним проведенням: дебет рахунка 98 “Податок на прибуток” – 48 тис. грн., кредит рахунка 64 “Розрахунки за податками й платежами” – 32 тис. грн.; кредит рахунка 54 “Відстрочені податкові зобов’язання” – 16 тис. грн.

Саме ж формулювання цієї дефініції заслуговує на рубрику “Страшне перо не в гусака” у журналі “Перець”, бо зрозуміти таку абракадабру надто важко, якщо врахувати, що “сума податку на прибуток ... сплачуватиметься ...” не із „ ... тимчасових податкових різниць, що підлягають оподаткуванню”, а все ж таки грішми. Ба більше, вона мала лише списуватися на рахунок 54 “Відстрочені податкові зобов’язання”, а джерелом покриття витрат за нарахованим податком, звісно, залишиться винятково реальний прибуток.

Добре, що нарешті – після майже 13 років такої методологічної чехарди – задекларовано відмову від згаданого паралелізму, оскільки у Податковому кодексі чітко вказано: “Для визначення об’єкта оподаткування не враховується сума попередньої оплати та авансів, отримана в рахунок оплати товарів, виконаних робіт, наданих послуг” [5, ст. 136.1].

Але таку двозначність прибутку, яка спричинила згаданий паралелізм, за висловом Боулдінга – сакральних процедур [9, с. 385], не ліквідовано остаточно, бо усе ж таки існує низка обмежень щодо включення витрат під час визначення оподаткованого прибутку, отож і термін “податкова різниця – різниця, яка виникає між оцінкою і критеріями визнання доходів, витрат, активів, зобов’язань за національними положеннями (стандартами) фінансової звітності та доходами і витратами, визначеними згідно з розділом III цього Кодексу [5, ст. 14.1.188], попри його суперечливість щодо головної ідеї цього документа – визначення прибутку як різниці між доходами від реалізації продукції (товарів), робіт і послуг та їхньою собівартістю.

Проте, на нашу думку, у будь-яких випадках нарахування податку на прибуток повинно відображатися за дебетом рахунка 79 “Фінансові результати”, без жодних вуалювань, як це робилось донедавна – через уведення рахунка-баласту¹ 98 “Податок на прибуток” та підставних рахунків 17 “Відстрочені податкові активи”, 54 “Відстрочені податкові зобов’язання” – забезпечить більшу достовірність фінансової звітності підприємств. І для цього досить відмовитися від паралельного нарахування податку на прибуток від двох різних базових показників його визначення – оподатковуваного прибутку і фінансових результатів, бо розрахунки з бюджетом здійснюються тільки за сумою першого, відображеною в податковій декларації.

Та й із урахуванням того, що фінансові результати – це не завжди прибуток, такий паралелізм призводить до абсурду, коли додатковий запис довелося б робити з від’ємними числами, що можна продемонструвати на такому прикладі: нарахований податок від оподатковуваного прибутку (100,0 тис. грн. × 16 %) = 16,0 тис. грн.: дебет рахунка 98 “Податок на прибуток”, кредит рахунка 64 “Розрахунки за податками й платежами”; нарахований податок від збитку (– 300,0 тис. грн. × 16 %) = – 48,0 тис. грн.: дебет рахунка 98 “Податок на прибуток”, кредит рахунка 64 “Розрахунки за податками й платежами”.

Відтак вийде, що податок на прибуток сплачувати не треба, бо на рахунку 64 “Розрахунки за податками й платежами” матимемо дебетове сальдо 32 тис. грн. Звісно, податкові органи розцінять це як не надто хитромудре ухиляння від оподаткування, тим більше, що навіть за нинішньою плутаною теорією бухгалтерського обліку все ще немає такого еkleктичного поєднання методів додаткових проведеннь і “червоного сторно”, як у разі буквального дотримання методики визначення розглянутих віртуальних “тимчасових податкових різниць, що підлягають вирахуванню”.

Висновки і перспективи подальших досліджень. Теперішній поділ бухгалтерського обліку на підсистеми фінансового й податкового зумовлений надмірною фетишизацією рутинних процедур із відображення доходів і витрат для визначення фінансових результатів, хоча їхня деталізація не забезпечує точного визначення прибутку чи збитку, особливо тоді, коли на підприємстві є перехідний залишок готової продукції або незавершене виробництво. Значно простіше такі показники можна визначати за даними про загальну суму витрат і доходів без марудної пооб’єктної калькуляції. Однак ідея тотальної калькуляції настільки живуча, що її ніяк не вдається позбутися, тому й після прийняття Податкового кодексу України паралелізм облікових процедур, доведений до абсурду за колишнім фіскальним законодавством, лише трохи звужений, а тому залишається головною завадою на шляху уніфікації фінансового й податкового обліку.

Вважаємо, що за нинішніх українських скрутних фінансових реалій паралельне існування фінансового й податкового обліку є невиправданою бюрократичною вигадкою, без якої цілком можна обійтись, якщо регламентований за Податковим кодексом України перелік витрат і доходів буде єдиним, а всі відхилення від нього, зумовлені розбіжностями з положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, не впливатимуть на визначення бази оподаткування податком на прибуток, оскільки покриватимуться за рахунок тієї його суми, яка залишається в розпорядженні підприємства.

На перший погляд може видатися, що в такому разі можливості для креативного підходу зникають. Це наслідок звуженого розуміння таких можливостей, яке ґрунтується на

¹ Баластність цього рахунка очевидна, якщо врахувати, що кореспонденція за ним є надуманою, аби ув’язати якимось чином паралелізм щодо визначення податку на прибуток, відтак уведення рахунків 17 “Відстрочені податкові активи” та 54 “Відстрочені податкові зобов’язання”. Якщо ж від цього відмовитися, то рахунок 98 “Податок на прибуток” виглядатиме транзитним: дебет рахунка 98 “Податок на прибуток”, кредит рахунка 64 “Розрахунки за податками й платежами”; дебет рахунка 79 “Фінансові результати”, кредит рахунка 98 “Податок на прибуток”, адже цілком достатньо запису: дебет рахунка 79 “Фінансові результати”, кредит рахунка 64 “Розрахунки за податками й платежами”.

використанні тільки визначених у положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку способів нарахування амортизації та оцінки запасів у разі їхнього вибуття, адже насправді їх значно більше. Окремі з них наводяться у статті. Пошук інших, сподіваємося, спонукатиме насамперед молодих науковців до продовження досліджень окресленої проблеми, оскільки проблема уніфікації обліку є архіактуальною, отже, й перспективною.

1. Голов С. Креативний облік – загроза професії та суспільству / С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 1. – С. 31–42. 2. Легенчук С. Ф. Креативний облік в національній системі бухгалтерського обліку / С. Ф. Легенчук // Міжнародний збірник наукових праць. – Вип. 2(14). – С. 88–101. 3. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” // Затверджено наказом Міністерством фінансів України від 07.02.2013 р. № 73. 4. Панченко І. А. “Креативний облік” як засіб маніпулювання величиною фінансових результатів обліку / І. А. Панченко // Економічні науки. Серія “Облік і фінанси” – Вип. 9(33). – Ч. 3. – 2012. 5. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI. 6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби” // Затверджено наказом Міністерством фінансів України від 27.04. 2000 р. № 92. 7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 “Податок на прибуток” // Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 28.12.2000 р. № 353. 8. Пушкар М. С. Креативний облік (створення інформації для менеджерів): монографія. – Тернопіль: Карт-бланш, 2006. – 334 с. 9. Соколов Я.В. Бухгалтерський учет: от истоков до наших дней / Я.В. Соколов. – М.: Аудит ЮНИТИ, 1996. – 638 с. 10. Хмелевська А. В. Дослідження креативного обліку як напряму творчого розвитку бухгалтерського обліку // Вісник Технологічного університету Поділля. – 2003. – № 5. – Ч. 2. Т. 1. – С. 23–28.