

Остап'юк Наталія Анатоліївна,
*д.е.н., професор кафедри бухгалтерського обліку та консалтингу,
Київський національний економічний університет ім. Вадима Гетьмана,
м. Київ, Україна*

Климович Діана Анатоліївна,
*аспірантка кафедри бухгалтерського обліку та консалтингу,
Київський національний економічний університет ім. Вадима Гетьмана,
м. Київ, Україна*

СУТНІСТЬ ВПЛИВУ ФІНАНСОВИХ ІНСТРУМЕНТІВ НА ПОДАТКОВІ РІЗНИЦІ ТА ЇХ ВІДОБРАЖЕННЯ В ПОДАТКОВІЙ ЗВІТНОСТІ

Економіка України під час військового стану адаптується у всіх сферах господарювання, не припиняючи свій розвиток у відношенні до світових тенденцій, що є вкрай важливим для майбутнього. Подальше відновлення потребує застосування різних груп ресурсів, і відповідно при використанні фінансових ресурсів, які є найбільш мобільними та найбільш зручними в обслуговуванні, потребуватиме від суб'єктів господарювання все більшого розуміння особливостей оподаткування таких операцій. Безумовно, прагнення суб'єктів господарювання обирати для себе якомога зручнішу форму оподаткування, а саме зменшення податкових витрат, шляхом законного використання дещо гнучкості діючого законодавства є цілком природним і зрозумілим. Зокрема, наша увага зосереджена на аналізі впливу і можливості регулювання механізму оподаткування та податкової звітності шляхом коливань податкових різниць, які виникають в господарській діяльності при умові ефективної взаємодії всіх наявних фінансових інструментів підприємства. Очевидно, що основним чинником удосконалення, найпоширеніше існуючих сьогодні в обліку податкових різниць і, звичайно, відображення більш деталізованої інформації щодо їх сутності та змісту в податковій звітності полягає в тому, щоб спонукати підприємства максимально достовірно та в повному обсязі розкривати контролюючим органам всю інформацію щодо повноти всіх чинників, що були або можуть бути враховані при розрахунку прибутку до оподаткування.

Аналізуючи з методологічної точки зору, застосування методу зобов'язань в обліку податкових різниць з його орієнтацією на баланс має на меті відобразити очікувані податки, що підлягають сплаті в поточному або майбутньому звітних періодах, як зобов'язання (або активи) з податку на прибуток у балансі. Варто зазначити, що для отримання найбільш оптимальної та достовірної картини фінансового стану підприємства відстрочені податкові активи і зобов'язання розраховуються за ставкою, щодо якої підприємство очікує майбутні виплати (відшкодування) відстроченого податку. Облікові підходи до податку на прибуток й особливості розкриття інформації у фінансовій звітності, що стосується порядку визначення витрат із податку на прибуток і розрахунку відстрочених податків у міжнародній та значною мірою вітчизняній практиці,

урегульовано положеннями МСБО (IAS) 12. Безумовно, головною проблемою, пов'язаною з податковими різницями, є те, що вони часто призводять до виникнення різних сум податку на прибуток у податковій декларації та витрат із податку на прибуток у Звіті про прибутки та збитки та інший сукупний дохід, що не завжди було передбачено компанією при початкових процесах господарських операцій з фінансовими інструментами [1].

Проте, аналізуючи питання податкових різниць, які виникають в ході господарської діяльності при взаємодії фінансових інструментів, ми перш за все, і в основному беремо до уваги статтю 139 ПКУ, зрозуміло, саме в частині 139.1 зосереджена інформація щодо забезпечення для відшкодування наступних майбутніх витрат, а саме щодо того як саме *фінансовий результат до оподаткування збільшується* на суму тих витрат, які зосереджені на створення забезпечень (резервів), з метою відшкодування майбутніх ймовірний витрат (однак, окрім, витрат на оплату відпусток або ж інших виплат, що пов'язані з оплатою праці, а тому числі витрат на сплату єдиного соціального внеску, що може бути нарахований та такого роду виплати) – у відповідності як і до національний стандартів бухгалтерського обліку, так і міжнародних. Стосовно пункту 139.1.2, де зосереджена інформація щодо того, як саме *фінансовий результат до оподаткування зменшується* на суму тих витрат, які застосовані на використання створених забезпечень (резервів) (так само, окрім забезпечень, що створені на оплату відпусток, та інших сум, що стосуються оплати праці та ЄСВ з неї), які бути сформовані у відповідності як до національних, так і до міжнародних стандартів фінансової звітності.

Досліджуючи сутність питання впливу операцій з фінансовими інструментами на повноту податкової звітності, зокрема в частині податкових різниць, важливим є аспект впливу резерву сумнівних боргів або очікуваних кредитних збитків (мається на увазі зменшення корисності активів) на фінансовий результат до оподаткування [5], а саме, відповідно до пункту 139.2 статті 139 ПКУ, *фінансовий результат до оподаткування збільшується* на суму витрат на формування резерву сумнівних боргів (або очікуваних кредитних збитків) на суму витрат від списання дебіторської заборгованості понад суму РСБ (або очікуваних кредитних збитків); в той же момент *фінансовий результат до оподаткування зменшується* на суму коригування резерву сумнівних боргів (або очікуваних кредитних збитків), тобто на яку збільшувався фінансовий результат до оподаткування відповідно до національних або міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, а саме на суму списаної дебіторської заборгованості. у тому числі за рахунок створеного резерву сумнівних боргів або резерв очікуваних кредитних збитків (зменшення корисності активів), що відповідає ознакам, визначеним підпунктом 14.1.11 пункту 14.1 статті 14 ПКУ.

Аналізуючи сутність та змістовність відображення інформації щодо податкових різниць, що наведена в декларації з податку на прибуток, очевидно, що ми перш за все аналізуємо Додаток РІ, адже саме в ньому здійснюється подання розшифрування і підсумування загальної величини різниць, які мають вплив на фінансовий результат. Безумовно, ключову роль відіграє той факт, яку саме бізнес-модель суб'єкт господарювання застосовує при обліку фінансових

інструментів, опираючись як і на особливості своєї господарської діяльності так і, власне, на своє професійне судження. Обираючи бізнес-модель за амортизованою вартістю, суб'єкт утримуватиме даний фінансовий інструмент для послідовного погашення, що так само може спричинити виникнення податкових різниць, проте, в залежності від термінів погашення; обираючи бізнес-модель за справедливою вартістю через інший сукупний дохід, очевидно, що суб'єкт утримуватиме фінансовий інструмент для/ або погашення, або продажу, що – відповідно, в той же момент вплине на податкову звітність та спровокує виникнення податкових різниць; якщо ж суб'єкт господарювання, застосує бізнес-модель обліку фінансових інструментів за справедливою вартістю через прибуток або збиток – то, абсолютно точно, дані процеси матимуть в процесі господарювання вплив на прибуток до оподаткування, що говорить про наявні податкові різниці. Проте, в будь-якому випадку, в ході процесів господарювання за участі фінансових інструментів, весь вплив на прибуток до оподаткування, а саме – понесені податкові різниці, ми обов'язково зобов'язані відобразити в додатку РІ Декларації з податку на прибуток.

Отже, безумовно, погоджуємось, що декларація з податку на прибуток та правила оподаткування, зокрема рівень податкового навантаження, процедура адміністрування податків, є одним із факторів, що першочергово враховуються при здійсненні господарської діяльності. Безумовно, цей фактор не може бути основним при визначенні стратегії ведення бізнесу в цивілізованому суспільстві, однак він є немало-важливим, особливо враховуючи умови військового стану в Україні. Для майбутньої відбудови України та розвитку економіки й соціальної сфери в державі велике значення має належне регулювання податкових відносин та досконалого достовірного висвітлення інформації в податковій звітності, зокрема і в частині податкових різниць, адже це забезпечує з одного боку наявність необхідних фінансових ресурсів для забезпечення завдань і функцій держави, а з іншого – сприяє економічному прогресу.

Список використаних джерел:

1. Відстрочений податок на прибуток за МСФЗ. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/reader/BZ013536> (дата звернення 01.11.2023).
2. Коригування фінансового результату до оподаткування при формуванні та використанні забезпечень (резервів) згідно з п. 139.1 ст. 139 ПКУ. URL: <https://dp.tax.gov.ua/media-ark/local-news/566599.html> (дата звернення: 01.11.2023).
3. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 12 «Податки на прибуток». URL: https://ips.ligazakon.net/document/view/mu17034?an=1300&ed=2022_12_12 (дата звернення: 01.11.2023).
4. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 17 "Податок на прибуток". URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0047-01#Text> (дата звернення: 01.11.2023).
5. Пункт 139.2 статті 139 в редакції Закону № 466-IX від 16.01.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-20#n1479> (дата звернення 01.11.2023).