

Л. Г. Ловінська

## КОНЦЕПТУАЛЬНІ ПІДХОДИ ДО ВИЗНАЧЕННЯ ОБ'ЄКТА ОПОДАТКУВАННЯ ПОДАТКОМ НА ПРИБУТОК

*Розкрито сутність системного зв'язку бухгалтерського й податкового прибутків в умовах визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток за правилами та на підставі даних бухгалтерського обліку. Обґрунтовано необхідність подальшого вдосконалення методологічних засад розділу III ПКУ “Податок на прибуток”.*

*Essence of the systematic relationship between accounting and tax revenue by determining the object of taxation for income tax according to accounting rules and accounting data are disclosed. Necessity to improve the methodological basis of Section III “Income Tax” of Tax Code of Ukraine is substantiated.*

**Ключові слова:** податок на прибуток, бухгалтерський облік, податковий прибуток, бухгалтерський прибуток, фінансова звітність.

Найбільшою інновацією Податкового кодексу України (ПКУ) стало запровадження нових методологічних засад оподаткування прибутку підприємств, а саме визначення об'єкта оподаткування за правилами та на підставі даних бухгалтерського обліку [1].

Закон України “Про оподаткування прибутку підприємств”, чинний до ухвалення у 2010 р. ПКУ, базувався на іншій концепції: об'єкт оподаткування визначався шляхом порівняння валових доходів і витрат за даними так званого податкового обліку.

За економічною природою валові витрати є економічними елементами витрат підприємства, а саме їх конкретними видами (витрати запасів, витрати на оплату праці, амортизацію, інші витрати, що не можуть бути віднесені до названих). Бухгалтерський облік групує витрати за дещо складнішою класифікацією — за статтями, тобто за напрямками використання ресурсів (собівартість реалізованої продукції, адміністративні витрати, фінансові витрати, витрати на збут, інші).

Неузгодженість підходів до інформаційного забезпечення визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток та визначення фінансового результату діяльності підприємства в системі бухгалтерського обліку створювала умови для викривлення показників податкової звітності та, відповідно, тінізації економіки. Удосконалення податку на прибуток при підготовці проекту ПКУ мало на меті забезпечення прозорості й обґрунтованості формування об'єкта оподаткування податком на прибуток та скорочення витрат на адміністрування цього податку.

З огляду на найкращий світовий досвід дані поточного бухгалтерського обліку та фінансової звітності повинні бути єдиним джерелом для складання

© Ловінська Л. Г., 2013

податкової декларації з податку на прибуток. Розділ III Податкового кодексу України “Податок на прибуток” у його чинній редакції є намаганням реалізувати цю ідею в Україні. Однак у 2010 р. зроблено лише перший крок. Завершити процес реформування оподаткування прибутку підприємств України має подальше вдосконалення ПКУ.

За умов, коли об’єкт оподаткування податком на прибуток визначається за даними бухгалтерського обліку, особливого значення набувають підходи до оцінки й визнання доходів і витрат. Вони залежать від обраної в бухгалтерському обліку концепції фінансового результату та мети, з якою він розраховується. На підприємствах України фінансовий результат до 2000 р. визначався як алгебраїчна сума прибутку від реалізації та позареалізаційних фінансових результатів. Прибуток від реалізації товарів, робіт, послуг обчислювався як різниця між виручкою від реалізації та повною собівартістю продукції. В основі такого підходу — теорія відтворення капіталу.

У зарубіжних системах обліку застосовується інший підхід. Вихідним моментом і метою є визначення фінансового результату, що відображає ефективність використання вкладеного власником капіталу. При цьому прибуток трактується як складова власного капіталу, тобто його приріст протягом певного періоду; виробничі ресурси розглядаються не за їхнім місцем у процесі розширеного відтворення, а за строком повернення вкладених у них коштів (необоротні й оборотні); сама діяльність — не як сукупність процесів розширеного відтворення, а як витрачання вкладеного капіталу (власного й залученого) з метою його збільшення.

Такий підхід сформувався в XIX ст., коли відбувався бурхливий розвиток промисловості, поширилась акціонерна форма власності та було запроваджене пряме оподаткування. Відокремлення власників від управління підприємством, розподіл частини доходу між ними, необхідність визначення фінансового результату як бази оподаткування започаткували сучасну систему обліку [2, с. 35, 45]. Саме в цей період на основі ряду реальних податків, зокрема, домового, утворилися єдиний прибутковий податок з фізичних осіб та податок на прибуток корпорацій [3, с. 93]. Тоді ж відбувся перехід від старої пруської системи оцінки доходу особливими урядовими комісіями до дешевшої англійської деклараційної системи [3, с. 96]. Поява нових податкових систем, які передбачали свіжі підходи до адміністрування податків, великою мірою зумовила створення нової концепції фінансового результату діяльності підприємства.

XX ст. ознаменувалося досягненням високого рівня розвитку національних економік країн Західної Європи, США й Канади, зокрема завдяки посиленню державного регулювання на макроекономічному рівні, націленню його на створення стабільного інвестиційного попиту. Істотних змін зазнали бюджетна, фінансово-кредитна політики держав, а на мікрорівні підвищили

вимоги до змістовності (релевантності) бухгалтерської інформації, що використовується для обґрунтування управлінських рішень. Саме в минулому столітті відбулося становлення сучасної системи бухгалтерського обліку, її теоретичне обґрунтування (наприклад, у математичних моделях В. Леонтьєва), практичне закріплення в Міжнародних стандартах бухгалтерського обліку та професійних і національних планах рахунків.

Сучасна зарубіжна наука трактує бухгалтерський облік як певну знакову систему, спрямовану на визначення прибутку, а теорію бухгалтерського обліку — як аналіз методів його обчислення [4, с. 206—213]. Прибуток визнається тільки в тому разі, якщо власний капітал зріс у результаті проведення певних господарських операцій, пов'язаних із продажем, обміном, перетворенням вартості. Збільшення капіталу внаслідок переоцінки активів або зобов'язань, залучення капіталу, наприклад, шляхом додаткової емісії цінних паперів, прибутком не визнається. Таке розуміння прибутку передбачає тлумачення його як показника ефективності функціонування підприємства. Разом із тим цей підхід має на меті зближення показників економічного й бухгалтерського прибутку.

Бухгалтерський прибуток — це і є фактичний приріст власного капіталу протягом звітного періоду, котрий визначається за даними бухгалтерського обліку. Методика його розрахунку відпрацьована десятиліттями так, щоб власники, відокремлені від управління підприємством, могли отримати правдиву інформацію про прибуток, на частку якого вони мають право, а зовнішні аудитори — підтвердити її достовірність без ретельного вивчення самого підприємства. Саме тому в бухгалтерському обліку, принаймні в тій його частині, що становить фінансовий облік, відображаються виключно доходи й витрати, що можуть бути точно визначені та обчислені [5, с. 127].

Доходи й витрати, які мають альтернативний характер та могли би бути результатом прийняття різних варіантів управлінських рішень, у сукупності з доходами й витратами, визнаними в бухгалтерському обліку, використовуються у визначенні економічного прибутку. Отже, останній має на меті відобразити максимальні вигоди від використання вкладеного капіталу, а також кадрового потенціалу підприємства [5, с. 131—133].

Показник прибутку або збитку є формалізацією фінансового результату діяльності підприємства. На його величину істотно впливають чинники методологічного й методичного характеру, а саме: метод визнання доходів і витрат, їх склад та оцінка.

За сучасною теорією бухгалтерського обліку є два методи визнання доходів і витрат: касовий та нарахування. Касовий метод передбачає визнання доходів і витрат у бухгалтерському обліку в момент перерахування або зарахування грошових коштів, котрі їх забезпечують. При цьому фінансовий результат визначається лише з включенням фактично зарахованих на банківський рахунок

підприємства чи в касу готівкових коштів. Метод нарахування передбачає, що всі операції, пов'язані з формуванням доходів і витрат підприємства, відображаються на рахунках бухгалтерського обліку та включаються в підрахунок фінансового результату в момент їх здійснення, незалежно від отримання або перерахування грошових коштів. Переваги методу нарахування загальновідомі та полягають у підвищенні релевантності показника фінансового результату, зумовленому зближенням у часі моменту порівняння доходів і витрат. При цьому можливі ризики втрати доходів від невиконання покупцями й замовниками своїх зобов'язань нівелюються шляхом створення резерву сумнівних боргів за рахунок зменшення фінансових результатів звітного періоду.

Слід зазначити, що за умови дотримання контрагентами договірних зобов'язань показник прибутку підприємства, розрахований за касовим методом і методом нарахування, має бути однаковим за винятком тих випадків, коли наприкінці звітного періоду відбувається непередплачене відвантаження готової продукції або надання послуг. Фактично більшість ризиків стосовно завищення фінансового результату в умовах методу нарахування припадають на кінець звітного періоду. Таким чином, тривалість останнього великою мірою впливає на достовірність фінансового результату, визначеного за методом нарахування. З цього приводу К. Уолш зазначає: "...життєво важливим є питання часової приналежності операцій. Встановивши величину виручки та затрат, ми повинні точно співвіднести їх з певним періодом часу. Проблема з особливою гостротою виникає в останній день звітного періоду або ж одразу після нього. ...ми можемо маневрувати виручкою та затратами, аби знайти їм відповідний часовий проміжок" [6, с. 52].

Цей фактор враховується при складанні фінансової звітності. Згідно з міжнародними й національними стандартами звітним періодом є рік. Фактично за рік майже вся відвантажена продукція або надані послуги оплачуються. Залишки непогашених боргів контрагентів порівняно з отриманим доходом є незначними. Проміжна звітність, складена за квартал, може містити чималі суми кредиторської заборгованості. Отже, показник фінансового результату, обчислений за методом нарахування, у проміжній звітності матиме ризики щодо його достовірності.

Склад і оцінка витрат при визначенні фінансового результату можуть істотно змінюватися під впливом фінансового менеджменту. Управління витратами має на меті вибір оптимального способу окупності капіталу, створення джерел для відтворення та визначення частини доданої вартості, котра буде спрямована на розподіл між власниками. Відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) і національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку (П(С)БО) витрати підприємства можна регулювати з допомогою визначення вартісного критерію віднесення активів до необоротних, методики оцінки нематеріальних активів при оприбуткуванні; вибору методу

нарахування амортизації необоротних активів, оцінки запасів, списання малоцінних і швидкозношуваних предметів; встановлення порядку створення резерву сумнівних боргів. Перелічені способи можуть впливати як на склад витрат підприємства, так і на їхню вартість, тим самим сприяючи перерозподілу їх між звітними періодами та змінюючи абсолютну величину фінансового результату.

Запровадження у XIX ст. податку на прибуток великою мірою сприяло становленню концепції визначення фінансового результату діяльності суб'єктів господарювання. Проте в сучасних умовах у багатьох країнах світу, включаючи Україну, прибуток, який відображається у звіті підприємства про фінансові результати, відрізняється від того, що є об'єктом оподаткування та показується в декларації з податку на прибуток. Хоча ці показники стосуються одного господарського процесу, є результатом здійснення тих самих операцій, відображених у тих же документах, розбіжність між ними є об'єктивною та зумовлена різницею в економічному змісті бухгалтерського й податкового прибутків, а точніше в економічних інтересах “замовників” їх розрахунку.

У сучасній літературі таких замовників називають користувачами бухгалтерської інформації. “Замовником” розрахунку бухгалтерського прибутку є дійсний або потенційний власник (інвестор) підприємства, якого цікавить інформація щодо ефективності діяльності останнього, його фінансової стійкості в перспективі.

Саме з цієї причини першим принципом бухгалтерського обліку та фінансової звітності називається обачність, тобто застереження стосовно вибору методів оцінки активів і зобов'язань, доходів і витрат. Відповідно до цього принципу підприємство має обирати методи оцінки, котрі не занижують витрати й зобов'язання та не завищують вартість активів і величину доходів. Дотримання принципу обачності забезпечує одержання власником правдивого фінансового результату та відповідного уявлення про діяльність його підприємства. Досягненню цієї мети сприяють ще два принципи: нарахування й відповідності доходів і витрат та превалювання сутності над формою.

Принцип нарахування й відповідності доходів і витрат передбачає порівняння в ході обчислення фінансового результату звітного періоду доходів і витрат у результаті тих самих господарських операцій. При цьому повністю виключаються операції, пов'язані з формуванням, наприклад, додаткового капіталу, доходи від яких є об'єктом оподаткування в деяких країнах світу.

Принцип превалювання сутності над формою передбачає облік операцій із урахуванням їхньої економічної сутності, а не лише юридичної форми, хоча всі господарські операції відображаються в бухгалтерському обліку на підставі первинних документів, котрі, як відомо, є юридичним свідченням факту здійснення таких операцій. Отже, цей принцип передбачає, що економічна сутність операції домінує над юридичною формою, що певне коло операцій, які можуть трактуватися інакше, ніж зазначено в первинному документі,

відбиватимуться в обліку в інтерпретації, відмінній від первинного документа. Прикладом дотримання зазначеного принципу є відображення в бухгалтерському обліку операцій із перепродажу товарів, наведене Дж. Блейком і О. Амаат у довіднику “Європейський бухгалтерський облік” [7]. Система угод із умовною назвою “гірлянда маргариток” включає 30 чи 40 контрагентів — посередників, котрі перепродують ту саму партію нафти. У разі, коли якийсь контрагент потрапляє в ланцюжок перепродажів двічі або тричі, вартість партії нафти в його бухгалтерському обліку, згідно з принципом превалювання сутності над формою, повинна фіксуватися за чистою вартістю операції, а не за повною вартістю товару. Така проблема “перепродажного” обліку виникає передусім тому, що податкова система Великобританії вимагає обліковувати всі ринкові угоди [7, с. 27]. Таким чином, цей принцип входить у суперечність із податковим законодавством, але не тільки з ним.

Відомо, що вирішення господарських спорів через суд, а також судовий розгляд усіх кримінальних справ, пов’язаних із господарською діяльністю, здійснюється на підставі даних бухгалтерського обліку, які мають бути підтвержені первинними документами. Тож на перший план виходить вимога достовірності відображення операцій у бухгалтерському обліку та повної відповідності його даних первинним документам, відповідно, принцип превалювання сутності над формою відходить на другий. Водночас при обчисленні фінансового прибутку дотримання цієї вимоги не обов’язкове.

Податковий прибуток визначається за тим самим методом, що й бухгалтерський, от лише користувач інформації про нього інший — держава, а отже й вимоги до показника прибутку як об’єкта оподаткування. Адже метою держави є створення фінансових ресурсів, тобто державного бюджету, для виконання певних соціальних програм. При цьому вона в особі податкової служби прагне зібрати певну суму коштів у вигляді податку на прибуток підприємств. Тож їй цікавить достовірність обчислення об’єкта оподаткування.

Розрахунок податкового прибутку вважатиметься достовірним за умови:

— дотримання податкового законодавства стосовно складу доходів і витрат суб’єкта господарювання, а також при обчисленні його податкової бази та податкових наслідків для нього;

— об’єктивності інформаційної бази, за даними якої складається декларація з податку на прибуток.

Отже, концептуальні засади розрахунку бухгалтерського й податкового прибутків однакові стосовно методу обчислення фінансового результату, котрий ґрунтується на методі “витрати — випуск”, критеріїв та часу визнання доходів і витрат. Відрізняються склад і структура, методи оцінки деяких доходів і витрат, що зумовлено, як уже зазначалося, призначенням цих показників.

Розбіжність між бухгалтерським і податковим прибутками є результатом того, що вони розраховуються за різними нормативними базами. Бухгалтерський

обчислюється шляхом порівняння доходів і витрат, визнаних та оцінених згідно з П(С)БО, податковий (відповідно до ПКУ) — доходів і витрат підприємства.

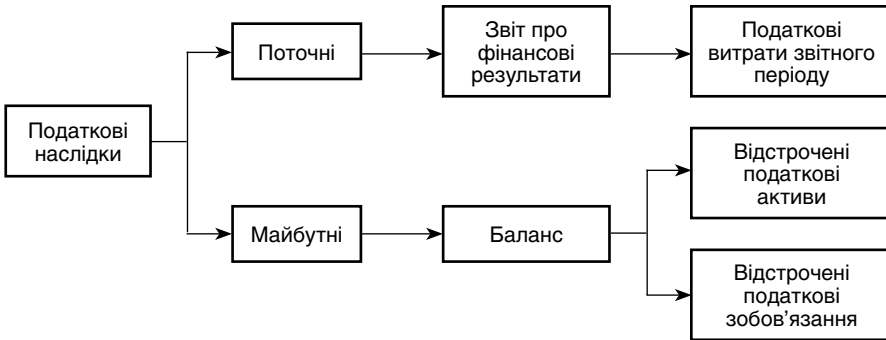
Різниця, що виникає між бухгалтерським і податковим прибутком, називається податковою. Такі різниці бувають двох видів: постійні й тимчасові. Постійні різниці зумовлені статтями, які включаються до розрахунку облікового прибутку, й тими, що не включаються до обчислення податкового, або навпаки. Якщо різниця між показниками облікового й податкового прибутків є тільки постійною, витрати на податок з прибутку від звичайної діяльності за звітний період у звіті про фінансові результати становитимуть лише суму податку, нараховану за поточний період.

Тимчасовими є різниці між оцінкою активу чи зобов'язання за даними фінансової звітності та податковою базою цього активу або зобов'язання відповідно, котрі анулюються в наступному звітному періоді на відміну від постійних. Тимчасові різниці виникають унаслідок незбігу в часі віднесення до складу доходів і витрат деяких надходжень та витрат підприємства із включенням їх до облікового прибутку. Це трапляється у звітному періоді, але з настанням наступного періоду такий незбіг анулюється.

Розглянемо міжнародну практику створення інформаційної бази розрахунку бухгалтерського й податкового прибутків, а також формування постійних і тимчасових різниць між ними.

Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 12 “Податки на прибуток” (далі — МСБО 12) призначений для висвітлення концептуальних питань відображення в обліку поточних і майбутніх податкових наслідків [8]. Під останніми слід розуміти суму витрат на сплату податків, яка в кожному звітному періоді залежить від виникнення й анулювання тимчасових різниць поточного, попереднього та майбутнього періодів. У фінансовій звітності податкові наслідки відбиваються у звіті про фінансові результати та балансі (рис. 1).

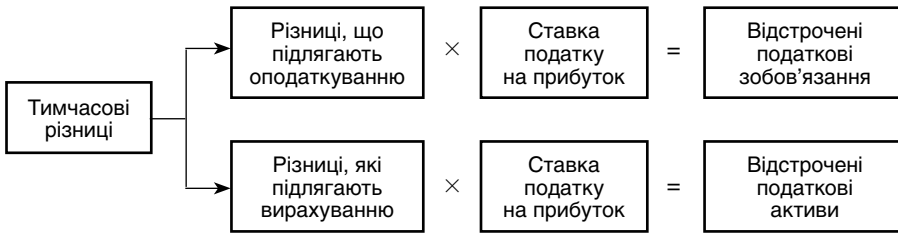
У звіті про фінансові результати показується сума витрат на сплату податку, що віднесена на визначення чистого прибутку чи збитку за звітний період із урахуванням відстрочених податків за попередній і майбутній періоди, у балансі — відстрочені податки за попередній і звітний періоди, які мають бути сплачені (відстрочені податкові зобов'язання) або відшкодовані (відстрочені податкові активи) в майбутніх періодах. Таким чином, МСБО 12, з одного боку, регламентує реалізацію принципу відповідності доходів і витрат (нарахування) (підтвердження тому — сам факт відображення витрат на сплату податків, що припадають на звітний період, а також відстрочених податків), з другого — висвітлює підходи щодо оцінки, класифікації тимчасових різниць та визнання в обліку поточних і відстрочених податків (витрат на сплату податків).



Джерело: побудовано автором.

Рис. 1. Відображення податкових наслідків відповідно до МСБО 12

Метод, із допомогою котрого визначається вплив тимчасових різниць на показник витрат підприємства за звітний рік та на якому ґрунтується МСБО 12, називається методом зобов'язань відповідно до балансу (рис. 2).



Джерело: побудовано автором.

Рис. 2. Формування відстрочених податкових наслідків згідно з МСБО 12

Згідно з методом зобов'язань підприємство визначає всі тимчасові різниці на дату складання балансу; поділяє їх на такі, що підлягають оподаткуванню, й такі, які підлягають вирахуванню; обчислює відстрочені податкові зобов'язання за даними тимчасових різниць і податкових ставок. Розрахунок відстрочених податкових активів здійснюється із застосуванням відповідних податкових ставок до тимчасових різниць, що підлягають вирахуванню. Податкові витрати підприємства обчислюються як сума поточних і відстрочених податкових витрат.

Незважаючи на різноманіття національних підходів до формування бухгалтерського прибутку, у міжнародній практиці податковий прибуток розраховується лише за даними поточного бухгалтерського обліку та шляхом коригування бухгалтерського (до вирахування витрат на сплату податків).

Незалежно від обраного підходу до ув'язки показників прибутку за фінансовою й податковою звітністю в багатьох країнах узгодження цих показників



існує як обов'язкова форма звітності підприємств перед контролюючим органом. Так, у США узгодження прибутку за фінансовою звітністю з прибутком, який підлягає оподаткуванню, ілюструє схема М-1 форми 1120 для всіх місцевих компаній. Американським малим підприємствам дозволено подавати до податкової адміністрації спрощену форму у вигляді частини IV форми 1120-A за таких умов:

- валові надходження підприємства не перевищують 500 тис. дол.;
- воно не є членом контрольованої групи та не має власності в іноземній корпорації;
- частка його іноземних акціонерів не перевищує 25 % тощо.

Податкове законодавство США містить певні застереження щодо визнання витрат за звітний період, а саме: сума благодійних внесків обмежується 10 % прибутку, що підлягає оподаткуванню; витрати на харчування працівників компанії не повинні перевищувати 50 % реальної суми; не визнаються витратами проценти зі страхування життя персоналу, якщо компанія є бенефіціаром, а також політичні внески, витрати на поїздки для членів сім'ї, котрі супроводжують працівника в робочих відрядженнях, членські внески до установ відпочинку тощо.

Є розбіжності й у визнанні доходів для оподаткування та для складання фінансової звітності американськими підприємствами, наприклад статті, щодо котрих надаються податкові пільги: проценти за муніципальними облігаціями; надходження зі страхування життя персоналу, якщо компанія є бенефіціаром. Зазначені розбіжності відображаються як коригування прибутку за даними фінансової звітності та у вигляді таблиць узгодження подаються у складі податкової звітності підприємств.

Варто зауважити, що податкові різниці при визначенні об'єкта оподаткування суб'єктів господарювання Великобританії, США й Канади є істотнішими порівняно з європейськими державами як за кількістю, так і за абсолютним значенням. Зате декларація також складається за даними бухгалтерського обліку.

Зарубіжний досвід формування фінансового результату для фінансової й податкової звітності є дуже корисним для України. Його вивчення показало, що до розв'язання цієї проблеми застосовуються дуже різні підходи. Орієнтиром для створення методики розрахунку бухгалтерського прибутку, безумовно, є Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, а податкового прибутку — особливості вітчизняного податкового законодавства й системи бухгалтерського обліку. Інформаційна база визначення податкового прибутку залежить від механізму його розрахунку, закладеного в Податковому кодексі України, та можливостей забезпечення реалізації цього механізму в системі бухгалтерського обліку.

Аналіз розбіжностей структури та складу доходів і витрат, визнаних відповідно до ПКУ, та їх відповідності методичним засадам бухгалтерського

обліку — велика наукова проблема. Розв'язати її можливо не тільки аналізуючи економічний зміст кожного виду податкових різниць, а й враховуючи бюджетну політику держави, рівень розвитку національної економіки. Ці чинники непрямого впливу визначають ступінь ліберальності податкового законодавства в різних його аспектах, зокрема стосовно складу та структури доходів і витрат. Разом із тим, хоч би яким чином регулювалися податкові різниці, хоч би які методики використовувалися для оцінки доходів і витрат, активів і зобов'язань, джерелом інформації про фінансовий результат як для власника, так і для оподаткування завжди мають бути дані бухгалтерського обліку. До речі, ця норма закріплена у ст. 3 Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.1999 № 996-XIV, де зазначено: “Бухгалтерський облік є обов'язковим видом обліку, який ведеться підприємством. Фінансова, податкова, статистична та інші види звітності, що використовують грошовий вимірник, ґрунтуються на даних бухгалтерського обліку” [9].

Виникнення податкових різниць спричинене не проведенням якихось господарських операцій, котрі не знаходять відображення в бухгалтерському обліку, а їх неоднаковою оцінкою. Фактично об'єкти бухгалтерського й податкового обліку однакові, відрізняється лише їх вартісне вимірювання. До того ж саме поняття податкової різниці тлумачиться й у світовій, і у вітчизняній практиці як відхилення в оцінці об'єктів обліку з метою оподаткування. А всі методи регулювання податкових різниць, відомі в міжнародних системах обліку, розглядаються як методи регулювання бухгалтерського прибутку, тобто безпосередньо пов'язані з даними бухгалтерського обліку. Крім того, інформаційною базою для формування фінансового результату для оподаткування та для складання фінансової звітності є ті самі первинні документи.

Узагалі для бухгалтерського обліку характерне використання різних способів оцінки одних об'єктів, наприклад запасів у поточному обліку та в балансі за умов використання облікових цін, витрат за нормами й за їх фактичним рівнем у разі ведення нормативного обліку витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції. У цих випадках облік об'єктів здійснюється за однією оцінкою з обов'язковим відображенням відхилення від іншої. Такий самий підхід доцільно застосовувати й при визначенні об'єкта оподаткування податком на прибуток. Звідси впливає методичний аспект обрахунку податкових різниць.

Визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток має ґрунтуватися на принципах оцінки об'єктів бухгалтерського обліку відповідно до його стандартів, паралельно з обчисленням податкових різниць, котрі являють собою відхилення в оцінці витрат, доходів, активів і зобов'язань, із метою складання податкової декларації, що процедурно пояснюватиме порядок формування кожного виду таких різниць. Це дасть змогу узгодити показники податкової декларації з даними бухгалтерського обліку, зробить прозорим

і обґрунтованим їх формування та сприятиме посиленню контролю сплати податків із боку як податкової служби, так і керівників підприємств. Фактично такий механізм створює умови для контролю формування податкової різниці за кожною статтею доходів і витрат у аналітичному розрізі, тобто за кожним відвантаженням продукції, надходженням запасів, отриманою чи наданою послугою тощо.

Утім, чинна редакція розділу III Податкового кодексу України не сприяє реалізації простого й прозорого механізму податкових різниць для визначення об'єкта оподаткування. Так, ст. 134 "Об'єкт оподаткування", де наводиться алгоритм розрахунку оподаткованого прибутку, не передбачає використання цих різниць, більше того, у розділі III навіть не згадується про їх існування. Роз'яснення термінології щодо податкових різниць наводиться у ст. 14 "Визначення понять".

Згідно з п. 2 ст. 44 "Вимоги до підтвердження даних, визначених у податковій звітності", методика бухгалтерського обліку тимчасових і постійних податкових різниць затверджується в порядку, передбаченому Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні"[1]. А в п. 2 ст. 46 "Податкова декларація (розрахунок)" підкреслено, що у складі фінансової звітності платник податків зазначає тимчасові й постійні податкові різниці за формою, встановленою центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики [1].

З юридичної точки зору, наведених норм ПКУ не достатньо для запровадження розрахунку об'єкта оподаткування із застосуванням податкових різниць. Водночас досвід імплементації цього Кодексу засвідчив, що підприємства при складанні податкової декларації з податку на прибуток застосовують такі різниці як допоміжний інструмент визначення її показників. Це об'єктивний процес, тому що без їх застосування підприємства були б змушені для складання податкової декларації вести паралельний облік доходів і витрат, але вже за правилами ПКУ.

Отже, є нагальна потреба в удосконаленні редакції розділу III Податкового кодексу України.

Зауважимо, що трансформація бухгалтерського прибутку в об'єкт оподаткування податком на прибуток може здійснюватися по-різному. Математично розв'язання цієї задачі в різний спосіб із застосуванням тих самих вихідних умов і обмежень дає однаковий результат. Тому при обранні певної методики і встановленні відповідних законодавчих норм треба подбати про її зручність для всіх осіб, які зацікавлені у використанні такої методики на практиці. Зокрема, виключити необхідність дублювання, ведення обліку додаткових даних, забезпечити наочність і прозорість процесу розрахунку показників.

У розділі III ПКУ (2010 р.) встановлено певний механізм визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток, котрий ґрунтується на

можливості використання даних бухгалтерського обліку про доходи, витрати, амортизацію, а також про податкові обмеження. Надалі передбачалося вдосконалювати цей механізм на основі впровадження обліку податкових різниць та інших новацій.

Методологія податкових різниць відрізняється тим, що розкриває зв'язок доходів і витрат, які сформували об'єкт оподаткування, й тих, котрі не знайшли в ньому відображення. Ці різниці уособлюють в собі відхилення доходів і витрат підприємства за нормами ПКУ від розрахованих за правилами бухгалтерського обліку. Тож такий підхід передбачає системний зв'язок фінансового результату та об'єкта оподаткування через податкові різниці.

### Список використаних джерел

1. Податковий кодекс України : закон України від 02.12.2010 № 2755-VI (у редакції від 23.12.2010 № 2856-VI) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
2. Метьюс М. Р. Теория бухгалтерского учета : учебник / М. Р. Метьюс, М. Х. Б. Перера ; пер. с англ. под ред. Я. В. Соколова, И. А. Смирновой. — М. : Аудит ; ЮНИТИ, 1999. — 663 с.
3. Соколовська А. М. Податкова система України: теорія та практика становлення / А. М. Соколовська. — К. : НДФІ, 2001. — 372 с.
4. Хендриксен Э. С. Теория бухгалтерского учета / Э. С. Хендриксен, М. Ф. Ван Бреда ; пер. с англ. под ред. Я. В. Соколова. — М. : Финансы и статистика, 1997. — 576 с.
5. Фишер С. Экономика / С. Фишер, Р. Дорнбуш, Р. Шманензи ; пер. с англ. со 2-го изд. — М. : Дело ЛТД, 1993. — 864 с.
6. Уолш К. Ключові фінансові показники. Аналіз та управління розвитком підприємства / К. Уолш ; пер. з англ. — К. : Всеуито ; Наук. думка, 2001. — 367 с.
7. Блейк Дж. Европейский бухгалтерский учет : справочник / Дж. Блейк, О. Амант ; пер. с англ. — М. : ИИД “Филинь”, 1997. — 400 с.
8. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 12 “Податки на прибуток” // Офіційний сайт Міністерства фінансів України [Електронний ресурс]. — Режим доступу: [http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art\\_id=92410&cat\\_id=92408](http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410&cat_id=92408).
9. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : закон України від 16.07.1999 № 996-XIV (зі змінами) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.