О.М. СМІРНОВА,
к.е.н., доцент, зав. відділу вивчення зарубіжного досвіду та європейської інтеграції,
Науково–дослідний інститут фінансового права,
М. В. СТАДНИК,
м.н.с. відділу економіко–математичного моделювання, аналізу та прогнозів,
Науково–дослідний інститут фінансового права

Аналіз відмінностей бухгалтерського та податкового обліку з податку на прибуток підприємств в Україні

У статті систематизовано основні відмінності у визнанні доходів та витрат відповідно до норм Податкового кодексу України та Положень (Стандартів) бухгалтерського обліку, в тому числі проаналізовано елементи податкової та фінансової звітності. Обґрунтовано роль відстроченого податку на прибуток та виділено пов'язану з його розрахунком проблематику. Внаслідок проведеного аналізу запропоновано напрям гармонізації податкового та бухгалтерського обліку в контексті оподаткування податку на прибуток підприємств в Україні.

Ключові слова: *доходи, витрати, податкова декларація, Звіт про фінансові результати, податок на прибуток підприємств, бухгалтерський облік, податковий облік.*

В статье систематизированы основные различия в признании доходов и расходов в соответствии с нормами Налогового кодекса Украины и Положениями (стандартами) бухгалтерского учета, в том числе проанализированы элементы налоговой и финансовой отчетности. Обоснована роль отсроченного налога на прибыль и выделена связанная с его расчетом проблематика. Вследствие проведенного анализа предложено направление гармонизации налогового и бухгалтерского учета в контексте налогообложения налога на прибыль предприятий в Украине.

Ключевые слова: *доходы, расходы, налоговая декларация, Отчет о финансовых результатах, налог на прибыль предприятий, бухгалтерский учет, налоговый учет.*

In the article basic differences in the recognition of revenue and expenditure are systematized according to Tax Code of Ukraine and Ukrainian Accounting standards, also analyzed tax and financial reporting. More attention is concentrated on substantiation of the role of deferred corporate income tax and issues of its calculation. As a result of the conducted analysis proposed directions for the harmonization of fiscal and financial accounting of corporate income tax in Ukraine.

Keywords: *revenue, expenditure, tax declaration, Income Statement, corporate income tax, financial accounting, fiscal accounting.*

Постановка проблеми. Податок на прибуток підприємств є невід'ємною складовою сучасної податкової системи, а методологія формування та обліку об'єкта оподаткування податком є одним з індикаторів стану її розвитку. І хоча можна заперечувати існування податкового обліку з точки зору науки, проте неможливо ігнорувати його з точки зору практики. Оскільки існує різниця між оцінкою і критеріями визнання доходів, витрат, активів, зобов'язань за національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку або міжнародними стандартами фінансової звітності, та доходами і витратами, визначеними згідно з Розділом III Податкового кодексу України. Тому сьогодні фінансовий результат до оподаткування (прибуток/збиток) розраховується суб'єктами господарювання окремо за правилами бухгалтерського обліку – для визначення розміру приросту капіталу, та за правилами податкового – для розрахунку належної для сплати суми податку на прибуток. Це неефективно як у масштабі держави, так і на рівні пересічного платника. В світлі цього систематизація відмінностей між податковим та бухгалтерським обліком у контексті оподаткування прибутку підприємств в Україні представляється актуальним завданням.

Аналіз досліджень та публікацій з проблеми. Питанням гармонізації податкового та бухгалтерського обліку з податку на прибуток підприємства завжди приділялося багато уваги, враховуючи їх безумовну важливість як для держави в цілому, так і для окремого суб'єкта господарювання. Зокрема, плідно працюють над даною проблематикою такі фахівці, як: Л.Г. Ловінська, О.В. Маркевич, С.А. Рогозний, Л.В. Рубаненко, Л.І. Рубаненко, Н.Є. Привалова, В.І. Проніна та ряд інших. Ними зроблено значний внесок у дослідження основних розбіжностей між бухгалтерським та податковим обліком та напрацьоване власне бачення стосовно напрямів і перспектив їх зближення.

Однак, зважаючи на мінливість як податкового законодавства, так і нормативно–правової бази, що регламентує порядок ведення бухгалтерського обліку, постає необхідність постійної актуалізації та критичної оцінки зроблених висновків.

Метою статті є систематизація відмінностей у визнанні доходів та витрат у бухгалтерському та податковому обліку з податку на прибуток підприємств в Україні для обґрунтування доцільності реформування підходів до визначення об'єкта оподаткування даним податком.

Виклад основного матеріалу. Нормативного визначення поняття «податковий облік» в Україні немає. При цьому Податковий кодекс України (далі – ПКУ), оперуючи тер–

© О.М. СМІРНОВА, М. В. СТАДНИК, 2014

Таблиця 1. Співвідношення доходів у податковому та бухгалтерському обліку[1,2]

Вид доходу згідно з Планом рахунків		Визначення в ПКУ	Стаття ПКУ
Інший операційний дохід	Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю	Не визнається	–
	Дохід від купівлі–продажу іноземної валюти	Доходами визнається позитивна курсова різниця	Ст. 153.1.4
	Дохід від реалізації інших оборотних активів	Визнається	В складі операційних доходів
	Дохід від операційної оренди активів	Визнається	Ст. 135.5.2
	Дохід від операційної курсової різниці	Визнається	Ст. 153.1.4
	Одержані штрафи, пені неустойки	Визнається	Ст. 135.5.3
	Відшкодування раніше списаних активів	Визнається	
	Дохід від списання кредиторської заборгованості	Визнається	Ст. 135.5.4
	Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів	Визнається	Ст. 135.5.4
	Інші доходи від операційної діяльності (безповоротна фінансова допомога, роялті, відсотки, отримані на залишки коштів, доходи від операцій з тарою та ін.)	Визнаються	Ст. 135.5.4, 135.5.2
Дохід від участі в капіталі	Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства	Визнається	
	Дохід від спільної діяльності	Визнається	Ст. 153.14
	Дохід від інвестицій в дочірні підприємства	Визнається	
Інші фінансові доходи	Дивіденди одержані	Доходами визнаються дивіденди від нерезидентів	Ст. 135.5.1
	Відсотки одержані	Визнається	Ст. 135.5.2
	Інші доходи від фінансових операцій	Визнається	
Інші доходи	Дохід від реалізації фінансових інвестицій	Визнається	
	Дохід від відновлення корисності активів	Не визнається	
	Дохід від неопераційної курсової різниці	Визнається	Ст. 153.1.4
	Дохід від безоплатно одержаних активів	Визнається	Ст. 136.1.21

мінами «податковий облік» та «правила податкового обліку», їх сутність не розкриває. Не визначені предмет, метод податного обліку, його методичні прийоми, інформаційне забезпечення тощо. Триває дискусія і в науковій площині, в т.ч. стосовно права даного виду обліку на самостійне існування і його визначальної ролі. Не зупиняючись на цьому, оскільки це не є метою даної статті, відзначимо, що податковий облік призначений для відображення інформації про зобов'язання підприємства з податків і зборів перед бюджетами різних рівнів та здійснення контролю за їх сплатою.

Стосовно бухгалтерського обліку теж існує певна наукова полеміка, але вона точиться навколо тези, що облік є системою накопичення, реєстрації, обробки, зберігання та передачі інформації про фінансово–майновий стан підприємства її зовнішнім та внутрішнім користувачам.

При цьому обидва види обліку оперують одними і тими ж первинними документами; фіксують аналогічні результати господарської діяльності. Проте існування різних підходів до визначення мети та результатів господарської діяльності підприємства створює неоднозначне трактування одних і тих самих економічних термінів: «вигода», «активи»,«прибуток», «витрати та доходи діяльності», тощо. Це зумовлює появу значних відмінностей між показниками податкової і бухгалтерської звітності.

Враховуючи, що особливі умови, що закріплює податкове законодавство, не дають можливості скористатися показником фінансового результату до оподаткування, наведеному у Звіті про фінансові результати (форма 2), з метою визначення належної до сплати суми податку на прибуток підприємств, платникам доводиться визначати різні величини окремо для цілей складання фінансової звітності та окремо для цілей оподаткування.

Безумовно, що можливості бухгалтерського обліку стосовно об'єктивного відображення результатів діяльності підприємства є ширшими та більш універсальними. Однак з огляду на розміри штрафних санкцій за порушення правил ведення даних видів обліку, бухгалтерами перевага була надана саме податковому обліку. Внаслідок чого бухгалтерський облік став другорядним, що призвело до неналежного стану його організації на більшості підприємств України.

Для розв'язання цієї ситуації було висунуто ряд пропозицій щодо гармонізації даних видів обліку, в тому числі для відновлення ролі бухгалтерського обліку. Так, із прийняттям ПКУ бухгалтерський та податковий облік суттєво наблизилися, а в багатьох моментах стали майже ідентичними.

Проте проблемне коло питань залишилося ще досить значним – за приблизними підрахунками налічується близько 40 відмінностей у порядку визнання доходів і витрат (без нюансів оподаткування операцій особливого виду та розрахунку амортизації).

Проаналізуємо їх більш детально, розпочавши із визнання доходів (табл. 1). Відзначимо, що тут досягнуто майже повної тотожності.

[1] План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: наказ Міністерства фінансів України: від 30.11.99 №291 [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0892–99

[2] Податковий кодекс України: від 02.12.2010 №2755–VI [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2755–17

Таблиця 2. Співвідношення бухгалтерських і податкових статей витрат

Стаття витрат згідно з ПКУ	Рядок декларації	Рядок звіту про фінансові результати
Собівартість придбаних (виготовлених) та реалізованих товарів (робіт, послуг)	05.1	2050
Адміністративні витрати	06.1	2130
Витрати на збут	06.2	2150
Фінансові витрати	06.3	–
Інші витрати звичайної діяльності та інші операційні витрати	06.4 ІВ	2180

Таблиця 3. Окремі обмеження ПКУ щодо права включення до складу витрат[3]

№ п/п	Види витрат	Обмеження у віднесенні до податкових витрат	
		стаття ПКУ	суть обмеження
1	Витрати на управління виробництвом	138.8.5 (а)	Включаються тільки внески на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (ст. 143 ПКУ)
2	Амортизація основних засобів загальновиробничого (цехового дільничного лінійного призначення)	138.8.5 (б)	З урахуванням обмежень ст. 144, 145, 146, 148 ПКУ
3	Витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення	138.8.5 (г)	Включаються витрати на ремонт, що не перевищують 10% сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів на початок року. Крім того, можливість включення до складу витрат залежить від статусу підрядника (пп. 146.11, 146.12 ст. 146 ПКУ)
4	Витрати на охорону праці, техніку безпеки, понесені згідно із законодавством	138.8.5 (є)	Обмежено перелік відповідно до Постанови КМУ «Про затвердження переліку заходів та засобів з охорони праці, витрати на здійснення та придбання яких включаються до витрат» від 27.06.2003 №994
5	Нестачі та псування незавершеного виробництва, нестачі і втрати від псування матеріальних цінностей у цехах	138.8.5 (и)	Включаються у межах норм природного убутку згідно із затвердженими центральними органами влади та погодженими Міністерством фінансів України нормативами
6	Оплата простоїв		Не включаються до податкових витрат
7	Вартість товарів (робіт, послуг), придбаних у нерезидентів, що мають офшорний статус	161.2	Включаються в обсязі 85% вартості товарів (робіт, послуг)
8	Витрати, понесенні (нараховані) у зв'язку із придбанням у нерезидента послуг (робіт) з консалтингу, маркетингу, реклами	абз. 1, 139.1.13	Включаються в обсязі, що не перевищує 4% доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) (за вирахуванням ПДВ та акцизного податку) за рік, що передує звітному
9	Витрати, понесені (нараховані) у звітному періоді у зв'язку з придбанням у нерезидента послуг (робіт) з консалтингу, маркетингу, реклами у випадку, якщо особа, на користь якої здійснюються відповідні платежі є нерезидентом, що має офшорний статус	абз. 2, 139.1.13	Не включаються до податкових витрат
10	Кошти, перераховані об'єднанням осіб, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи	138.10.6 (в)	10% оподатковуваного прибутку попереднього року
11	Витрати на благодійність	138.10.6 (а)	4% оподатковуваного прибутку попереднього року

Таблиця 4. Основні відмінності у складі витрат за ПКУ та П(С)БО 16 «Витрати»

№ п/п	Стаття адміністративних витрат згідно з П(С)БО 16	ПКУ	
		стаття	відмінність
1	Організаційні витрати	138.10.6 (ж)	Визнаються у складі інших витрат звичайної діяльності
2	Податки, збори ті ін. передбачені законодавством обов'язкові платежі	139.1.6, 139.1.10, 139.1.11	Визнаються у складі інших операційних витрат

Як видно з табл. 1, більшість доходів, що визнається в бухгалтерському обліку, визнається і в податковому. На жаль, щодо складу витрат ситуація є дещо іншою, хоча елементи фінансової та податкової звітності є аналогічними (табл. 2).

Як видно з даних табл. 2, назви рядків є майже тотожними, однак їх змістовне наповнення є різним через обмеження, встановлені податковим законодавством (табл. 3).

Як видно з табл. 3, відмінності є досить суттєвими, що провокує необхідність розрахунку двох окремих величин витрат для цілей оподаткування і для цілей складання фінансової звітності. Також є витрати подвійного призначення та додаткові обмеження, встановлені постановами Кабінету

[3] *Податковий кодекс України: від 02.12.2010 р. №2755–VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2755–17*

Таблиця 5. Співставність інших операційних витрат та інших витрат звичайної діяльності згідно з П(С)БО 16 та ПКУ

№ п/п	Склад витрат згідно з П(С)БО 16	Визнання в ПКУ	Ст. ПКУ
Інші операційні витрати (п. 20 П(С)БО 16 «Витрати»)			
1	Витрати на дослідження та розробки відповідно до П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»	Визнаються	Ст. 140.1.2
2	Собівартість реалізованих виробничих запасів, яка для цілей бухгалтерського обліку складається з їх облікової вартості та витрат, пов'язаних з їх реалізацією	Прямої заборони немає	–
3	Сума безнадійної дебіторської заборгованості та відрахування до резерву сумнівних боргів	Визнаються	Ст. 138.10.6 (г) – у складі інших витрат звичайної діяльності
4	Втрати від операційної курсової різниці (тобто від зміни курсу валюти за операціями, активами і зобов'язаннями, що пов'язані з операційною діяльністю підприємства)	Визнаються	Ст. 138.10.4 (а) – у складі інших операційних витрат
5	Нестачі й втрати від псування цінностей	Визнаються	Ст. 138.8.5 (и) – у складі інших загальновиробничих витрат
6	Визнані штрафи, пеня, неустойка	Не визнаються	Ст. 139.1.11
7	Витрати на утримання об'єктів соціально–культурного призначення	Визнаються	Ст. 138.10.6 – у складі інших витрат звичайної діяльності
8	Інші витрати операційної діяльності (наприклад, благодійна допомога)	Визнаються	Ст. 138.5.3 – у складі інших витрат
Інші витрати (п. 29 П(С)БО 16)			
9	Собівартість реалізованих фінансових інвестицій (балансова вартість та витрати, пов'язані з реалізацією фінансових інвестицій)	Визнаються	Ст. 153.8
10	Втрати від безоплатної передачі необоротних активів	Визнаються	Ст. 146.13
11	Сума уцінки необоротних активів і фінансових інвестицій	Не визнаються	Ст. 152.10
12	Витрати на ліквідацію необоротних активів (розбирання, демонтаж тощо)	Визнаються	144.2
13	Залишкова вартість ліквідованих (списаних) необоротних активів	Визнаються	146.16

Таблиця 6. Порівняння елементів податкової та фінансової звітності щодо результатів діяльності

Елементи звітності	Податкова декларація з податку на прибуток	Звіт про фінансові результати
Дохід від операційної діяльності (дохід від реалізації товарів (робіт, послуг)	+	–
Чистий доход (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	–	+
Собівартість придбаних (виготовлених) та реалізованих продукції (товарів, робіт, послуг)	+	+
Інші операційні доходи	–	+
Адміністративні витрати	+	+
Витрати на збут	+	+
Інші операційні витрати	–	+
Інші доходи	+	+
Дохід від участі в капіталі	–	+
Інші фінансові доходи	–	+
Фінансові витрати	+	–
Проценти, що включаються до витрат	+	–
Втрати від участі в капіталі	–	+
Інші витрати звичайної діяльності та інші операційні витрати	+	–
Інші витрати	+	+
Від'ємне значення об'єкта оподаткування попереднього звітного (податкового року)	+	–
Всього елементів	10	11

міністрів України. Деякі витрати відрізняються і у частині групи витрат (табл. 4)[4].

У ПКУ передбачено власний, відмінний від облікового, підхід щодо визнання причетності витрат до господарської (операційної) діяльності. У табл. 5 проаналізовано перелік інших операційних витрат та інших витрат згідно П(С)БО 16[5] та можливість їх віднесення до податкових згідно ПКУ.

Як показують дані табл. 5, бухгалтерський склад інших операційних та інших витрат відрізняється від систематизації у ПКУ, що, на нашу думку, викликає труднощі при складанні звітності з податку на прибуток, усунення яких можливо шляхом зміни методології визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств.

---

4 Жураковська І. В. Склад бухгалтерських доходів і витрат в податковому обліку. Електронний ресурс] – Режим доступу: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/ekfor/2012_1/56.pdf

5 Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах»: затв. наказом Міністерства фінансів України: від 28.05.1999 р. №137 [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0392–99

Порівняємо далі елементи податкової та фінансової звітності щодо результатів діяльності суб'єктів господарювання (табл. 6).

Так, з табл. 6 видно, що декларацією з податку на прибуток передбачено розкриття інформації в розрізі десяти показників, тоді як Звітом про фінансові результати – одинадцяти. Здавалося б, майже однакова сумарна кількість елементів у звітності може бути показником ідентичності. Проте такий висновок був би помилковим. Зокрема, для цілей оподаткування операційними доходами вважаються лише доходи від основної діяльності, тоді як у бухгалтерському обліку це поняття значно ширше і включає також доходи від іншої операційної діяльності (дохід від операцій з оперативного лізингу; суми штрафів, пені, неустойки; дохід від реалізації необоротних матеріальних та оборотних активів та інші). Аналогічна ситуація спостерігається і з визнанням витрат від операційної діяльності. Крім того, у податковій декларації у складі витрат виділяється збиток попереднього року, який є результатом діяльності, та не відповідає сутнісній характеристиці поняття «витрати».

Зважаючи на це, подання фінансової звітності разом з декларацію з податку на прибуток (вимога, яка передбачена ПКУ) є недостатньо ефективним кроком з позиції податкового контролю через неузгодженість підходів до складу показників звітності. Удосконалення податкової декларації з податку на прибуток повинне здійснюватися шляхом визначення її показників на основі показників фінансової звітності, тобто податкового прибутку на основі облікового. Це дозволить спростити порядок формування податкової звітності, підвищить економічність та прозорість процедур формування декларації, відновить роль бухгалтерського обліку. Адже в сучасних умовах на більшості підприємств при складанні податкової звітності проводяться додаткові процедури групування, систематизації та узагальнення інформації, що створює нераціональне навантаження на персонал.

Відзначимо, що у сучасних умовах законодавцем передбачена можливість узгодження облікового та податкового прибутків. Так, П(С)БО 17 «Податок на прибуток» визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати, доходи, активи і зобов'язання з податку на прибуток та її розкриття у фінансовій звітності. Основне положення П(С)БО 17 полягає в тому, що у фінансовій звітності податок на прибуток, розрахований за правилами бухгалтерського обліку, відображається як витрати (дохід) з податку на прибуток. Відповідно до п. 3 П(С)БО 17 обліковий прибуток (збиток) – сума прибутку (збитку) до оподаткування, визначена в бухгалтерському обліку та відображена у Звіті про фінансові результати за звітний період, а податковий прибуток (збиток) – сума прибутку (збитку), визначена за податковим законодавством об'єктом оподаткування за звітний період[6].

Таким чином, мета визнання облікового прибутку як прибутку до оподаткування при складанні фінансової звітності полягає в усуненні впливу різниць при визначенні обліковоого та податкового прибутку на фінансовий результат діяльності підприємства у звітному періоді. Дані різниці поділяються на дві групи. Першу групу становлять постійні різниці, які не змінюються протягом тривалого часу. Вони пов'язані з розрахунком податку на прибуток, що сплачується до бюджету, і переважно залежить від встановлених ПКУ правил визначення об'єкта оподаткування. Якщо ці правила зміняться, постійні різниці можуть стати тимчасовими чи навпаки, а деякі можуть просто зникнути.

Другу групу становлять тимчасові різниці – це суми, які беруть участь у формуванні бухгалтерського прибутку в одному звітному періоді, а податкового – в іншому (і навпаки). Тобто є доходи і витрати, бухгалтерський і податковий облік яких відрізняється тільки за часом їх відображення.

Податок, нарахований для сплати до бюджету в одному звітному періоді, може відноситися до витрат (доходу) з податку на прибуток в іншому. У зв'язку з цим вплив різниць, які в майбутніх періодах сторнуються, зменшуючи податковий прибуток майбутніх періодів, у балансі відображається як відстрочений податковий актив (далі – ВПА).

Ситуація, коли податковий прибуток менший за обліковий прибуток у звітному періоді, виникає внаслідок різниці, що підлягає оподаткуванню. У майбутніх періодах ця різниця сторнується і тим самим включається до бази обкладання податком на прибуток. У Балансі (форма №1) вплив цієї різниці на податок на прибуток обліковується як відстрочене податкове зобов'язання (далі – ВПЗ).

ВПА та ВПЗ об'єднані під загальною назвою – відстрочений податок на прибуток (далі – ВПП). Таким чином, визначивши вид різниці, можна безпомилково сказати, що з'явиться в обліку – ВПА чи ВПЗ, а це – запорука правильного визначення витрат (доходу) з податку на прибуток[7].

Але, на жаль, навіть найбільш консервативні українські бухгалтери перейнялися проблематикою відображення в бухгалтерському обліку податково-бухгалтерських розбіжностей тільки на тринадцятому році існування П(С)БО 17. Достатньо просто переглянути оприлюднені звіти вітчизняних компаній, щоб переконатися у тому, що багато з них або взагалі ігнорують правила сімнадцятого стандарту, або виконують їх лише фрагментарно[8].

Насамперед зазначимо, що не тільки вітчизняні бухгалтери мають труднощі з відображенням у фінансовій звітності відстрочених податків. Проблема ця – міжнародна. Так, провідні американські фінансові аналітики визнають питання звітного відстрочення податку на прибуток «одними з найбільш складних та суперечливих, а також найбільш істотних»[9].

---

[6] *Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток»: затв. наказом Міністерства фінансів України: від 28.12.2000 р. №353 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0047-01*

[7] *Аліев Т. Жертвам П(С)БО 17 / Т. Аліев // «Бізнес-консультант» – 2005. – №12 (32) – С. 24.*

[8] *Чалий І. Відстрочені податки: тим, хто запізнився / І. Чалий // Бухгалтерія. – 2013. – №24-25 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.buhgalteria.com.ua/Hit.html?id=3246.*

[9] *Бернстайн Л. А. Аналіз фінансової звітності / Л. А. Бернстайн – М.: Фінанси і статистика, 2002. – 182 с. – С. 84.*

«Використання різних методів у фінансовому та податковому обліку призводить до утворення відхилень оподатковуваного прибутку від звітного двох типів: постійних та епізодичних (тимчасових). При цьому виникає проблема, що потрібно включати до звітності тільки ті податки, які виплачуються за цей звітний період, чи нараховані, виходячи з показника фінансового звітного прибутку. Більшість бухгалтерів дотримуються другого підходу, отже, виступають прихильниками розподілу податків між звітними періодами»[10]. Проте сприйняття системи податкового відстрочення не таке вже й однозначне. Не раз на адресу облікових алгоритмів податкового відстрочення лунають досить скептичні зауваження:

«Цей підхід призводить до того, що у звітності показуються суми податкових витрат, які фактично не були понесені, і не показуються суми податків, сплачених до бюджетів з метою приховання реального стану справ. Здається, деякі менеджери не хочуть, щоб хто-небудь, особливо ЗМІ, знали, скільки податків вони насправді платять»[11].

Необхідність використання ВПА, як правило, виправдовується тим, що «у звітності компаній багатьох країн зв'язок між сумою податків, сплачених за певний період, і прибутком, відображеним у Звіті про фінансові результати, не завжди буде очевидним»[12].

Якщо при аналізі статей відстрочених податків виходити зі згаданого зв'язку суми податку з прибутком, то насамперед доведеться констатувати, що чим значніші суми ВПА і ВПЗ, тим більше розбіжностей між бухгалтерськими принципами і нормами податкового законодавства.

Наскільки очевидним не було б таке припущення, але в українській практиці ВПЗ часто дає збій, оскільки у балансах більшості українських підприємств вказаних статей просто немає. Відмінності між методами обчислення бухгалтерського та податкового прибутку в Україні є значними, тому чимало бухгалтерів ігнорують процедури, покликані пов'язати ці дані у фінансовій та податковій звітності.

Можемо припустити, що на рівні бухгалтерської підсвідомості спрацьовує офіційно не визнане у нашій країні правило співвідношення вигод і затрат: «Вигоди, отримані від інформації, повинні перевищувати витрати на її надання»65. Іншими словами: бухгалтер, розуміючи, скільки затрат часу потрібно для повноцінного виконання всіх вимог П(С)БО 17, робить висновок, що користь від досягнутих результатів може бути меншою ніж втрати часу та зусиль. Проте, на нашу думку, така позиція є невірною, з ураховуючи того, що у 2011 році український податковий облік у фундаментальних питаннях повернувся до загальноприйнятих економічних поглядів чинної бухгалтерської стандартизації, а кількість відмінностей між податковими та бухгалтерськими правилами різко скоротилася.

Висновки

З прийняттям ПКУ методологія розрахунку податку на прибуток підприємств суттєво змінилася, проте закладена ідея максимального зближення бухгалтерського і податкового обліку повноцінно не реалізована. Хоча вони стосуються одного й того самого господарського процесу, є результатом здійснення одних і тих самих операцій, сформовані на підставі одних і тих самих первинних документів.

Однак відмова від норм податкового законодавства, що встановлюють обмеження у визнанні певних операцій, неможлива в принципі. Це як мінімум суперечить світовій практиці, а як максимум несе загрозу виконання дохідної частини бюджету[13].

Не викликає сумнівів, що такий стан речей є нераціональним, негативно впливає на ефективність адміністрування податку та спонукає до пошуку шляхів гармонізації податкового та бухгалтерського обліків. Кроки в цьому напрямі є бажаною реальністю не лише для державних діячів, науковців та фахівців у сфері оподаткування, але й для багатьох практиків України, які стикаються з необхідністю подвійного обліку у своїй щоденній праці[14].

Тому у Національному плані дій на 2013 рік щодо впровадження Програми економічних реформ на 2010–2014 роки «Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава» були поставлені завдання зменшення втрат часу і коштів суб'єктів підприємницької діяльності на ведення податкового обліку та сплату податків, спрощення адміністративних процедур для платників податків, зокрема[15]:

– п. 95.2: Внесення на розгляд Верховної Ради України проекту Закону України про внесення змін до Податкового кодексу України щодо визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств шляхом коригування фінансового результату, розрахованого за правилами бухгалтерського обліку

– п. 104.1: Внесення на розгляд Верховної Ради України проекту Закону України про забезпечення уніфікації/спрощення процедур підготовки звітності, обов'язковість подання якої до міністерств, інших центральних органів виконавчої влади та фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування встановлено законодавством.

Як видно з поставлених завдань, мова йде про реформування підходу до визначення об'єкта оподаткування, викладеного у Розділі III «Податок на прибуток підприємств» чин-

---

[10] Хендріксен Е., Ван Бреда М. Ф. Теорія бухгалтерського обліку / Е. Хендріксен, М. Ф. Ван Бреда – М.: Фінанси і статистика, 2000. – 458 с. – С. 283.

[11] Paul B.W. Miller, Paul R. Bahnson. QualityFinancialReporting. – McGraw-Hill, 2002. – P. 71.

[12] Александер Д., Бриттон А., Йориссен Е. Міжнародні стандарти фінансової звітності: від теорії до практики / Д. Александер, А. Бриттон, Е. Йориссен. – М.: Вершина, 2005. – С. 384. – С. 145.

[13] Гармонізація податкового та бухгалтерського обліку в контексті оподаткування прибутку підприємств в Україні: монографія / [Огородникова І. І., Серебрянський Д. М, Смирнова О. М., Стадник М. В. Турянський Ю. І.]; за заг. ред. Д. М. Серебрянського – К.: Алерта, 2013. – 364 с. – С. 9–10.

[14] Смірнова О. М. Повертаємось до визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток / О. М. Смірнова // Податкова правда. – 2013. –№13–14. – С. 15.

[15] Про Національний план дій на 2013 рік щодо впровадження Програми економічних реформ на 2010–2014 рр. «Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава»: указ Президента України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua /laws/show/ 128/2013

ної редакції кодексу, шляхом максимального усунення існуючих відмінностей у бухгалтерському та податковому обліку, зокрема шляхом збільшення/зменшення визначеного у фінансовій звітності фінансового результату до оподаткування звітного періоду, що розрахований за правилами бухгалтерського обліку та фінансової звітності, на суми податкових коригувань.

Зазначимо, що в цілому у світі прийнято виділяти дві концепції співвідношення бухгалтерського та податкового обліку стосовно оподаткування прибутку: англо–американську (англосаксонську) та європейську (континентальну). Англо–американська концепція (США, Австралія, Канада, Великобританія і ряд інших країн) передбачає паралельний розрахунок балансового та оподатковуваного прибутку при одночасному існуванні між ними стійкого і контрольованого зв'язку. Наприклад, у США це досягається за рахунок законодавчо закріпленого обов'язку розрахунку постійних та тимчасових різниць між бухгалтерським та податковим обліком, які деталізуються у відповідних додатках до декларації з податку на прибуток корпорацій.

У рамках європейської концепції (Німеччина, Франція, Швеція, Бельгія, Іспанія, Італія, Швейцарія тощо) податковий облік як самостійний вид майже відсутній. за основу береться облікова система, яка найбільш повно, універсально та достовірно задовольняє вимоги основних користувачів фінансової інформації, і вже на її основі визначається об'єкт оподаткування податком на прибуток відповідно до особливих умов (обмежень), встановлених податковим законодавством. Це дозволяє відмовитися від необхідності у веденні окремих розрахунків доходів і витрат для цілей оподаткування. Рух України у цьому напрямі відповідає кращій європейській практиці, і ми це оцінюємо позитивно.

Запропонована у Національному плані дій на 2013 рік концепція розрахунку об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств являє собою принципово новий підхід порівняно зі всіма представленими до цього часу в Україні(хоч вона не позбавлена певних недоліків[16]). На нашу думку, її реалізація дасть можливість уніфікувати та спростити звітність з податку на прибуток шляхом її побудови на основі даних фінансової звітності, зокрема звіту про фінансові результати. Упровадження концепції на практиці, забезпечуючи виконання цілей Програми, здатне призвести до підвищення ефективності адміністрування податку, зменшення часу на ведення обліку та формування звітності.

Список використаних джерел

1. Paul B.W. Miller, Paul R. Bahnson. QualityFinancialReporting. – McGraw–Hill, 2002. – P. 71.

2. Александер Д., Бриттон А., Йориссен Е. Міжнародні стандарти фінансової звітності: від теорії до практики / Д. Александер, А. Бриттон, Е. Йориссен. – М.: Вершина, 2005. – С. 384. – С. 145.

3. Алієв Т. Жертвам П(С)БО 17 / Т. Алієв //«Бізнес–консультант» – 2005. – №12 (32) – С. 24.

4. Бернстайн Л.А. Аналіз фінансової звітності / Л.А. Бернстайн – М.: Фінанси і статистика, 2002. – 182 с. – С. 84.

5. Гармонізація податкового та бухгалтерського обліку в контексті оподаткування прибутку підприємств в Україні: монографія / [Огородникова І.І., Серебрянський Д.М, Смирнова О.М., Стадник М.В. Турянський Ю.І.]; за заг. ред. Д. М. Серебрянського. – К.: Алерта, 2013. – 364 с.

6. Жураковська І.В. Склад бухгалтерських доходів і витрат в податковому обліку. [Електрон. ресурс] – Режим доступу: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/ekfor/2012_1/56.pdf

7. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: наказ Міністерства фінансів України: від 30.11.99. №291 [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0892–99

8. Податковий кодекс України: від 02.12.2010 р. №2755–VI [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2755–17

9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток»: затв. наказом Міністерства фінансів України: від 28.12.2000 р. №353 [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0047–01

10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах»: затв. наказом Міністерства фінансів України: від 28.05.1999 р. №137 [Електрон. ресурс] – Режим доступу: http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0392–99

11. Про Національний план дій на 2013 рік щодо впровадження Програми економічних реформ на 2010–2014 роки «Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава»: указ Президента України [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua /laws/show/ 128/2013

12. Реформування підходів до визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток: зб. наук. праць за матер. наук.–практ. круглого столу, 11 липня 2013 року / НДІ фінансового права. – К.: Алерта, 2013. – 120 с.

13. Смірнова О.М. Повертаємось до визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток / О.М. Смірнова // Податкова правда. – 2013. – №13–14. – С. 14–17.

14. Хендріксен Е., Ван Бреда М.Ф. Теорія бухгалтерського обліку / Е. Хендріксен, М.Ф. Ван Бреда – М.: Фінанси і статистика, 2000. – 458 с. – С. 283.

15. Чалий І. Відстрочені податки: тим, хто запізнився / І. Чалий // Бухгалтерия. – 2013. – №24–25 [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: http://www.buhgalteria.com.ua/Hit.html?id=3246.