

УДК 657.336:339.9

Гудзь Н.В.

кандидат економічних наук,  
доцент кафедри обліку у виробничій сфері  
Тернопільського національного економічного університету

## РЕФОРМУВАННЯ ОПОДАТКУВАННЯ Й ОБЛІКУ ПРИБУТКУ В УКРАЇНІ ЗА УМОВ ЄВРОІНТЕГРАЦІЇ ТА ГЛОБАЛІЗАЦІЇ

### REFORM OF TAXATION AND ACCOUNTING PROFIT IN UKRAINE IN CONDITIONS OF EUROPEAN INTEGRATION AND GLOBALIZATION

#### АНОТАЦІЯ

У статті звернуто увагу на значенні прибутку для підприємства. Досліджено проблеми формування показника прибутку відповідно до вимог Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, Міжнародних стандартів фінансової звітності, Податкового кодексу України. Внесено пропозиції щодо гармонізації бухгалтерського, податкового обліку прибутку, його розрахунку відповідно до вимог європейського та міжнародного законодавства.

**Ключові слова:** фінансовий результат, прибуток, Податковий кодекс України, Міжнародні стандарти фінансової звітності, інтеграція, гармонізація.

#### АННОТАЦИЯ

В статье обращено внимание на значение прибыли для предприятия. Исследованы проблемы формирования показателя прибыли в соответствии с требованиями Национальных положений (стандартов) бухгалтерского учета, Международных стандартов финансовой отчетности, Налогового кодекса Украины. Внесены предложения по гармонизации бухгалтерского, налогового учета прибыли, его расчета в соответствии с требованиями европейского и международного законодательства.

**Ключевые слова:** финансовый результат, прибыль, Налоговый кодекс Украины, Международные стандарты финансовой отчетности, интеграция, гармонизация.

#### ANNOTATION

The article is to draw attention to the importance of profit for the company. The problems of forming a profit in accordance with national regulations (standards) of accounting, IFRS, Tax Code of Ukraine. Proposals to harmonize accounting, tax accounting income, its calculation in accordance with the requirements of European and international law.

**Keywords:** financial result, income tax code Ukraine, International Financial Reporting Standards, integration, harmonization.

**Постановка проблеми.** Прибуток є визначальною метою, задля якої створюється підприємство. Від розміру отриманого прибутку залежать: формування власного капіталу, виконання зобов'язань перед бюджетом, здійснення інвестицій, платоспроможність підприємства. Зважаючи на це, найважливішими проблемами для всіх суб'єктів господарювання є вибір методики розрахунку фінансового результату діяльності та вибір найоптимальнішої моделі його оподаткування. Достовірна, неупереджена і своєчасна інформація про результати діяльності суб'єктів господарювання потрібна не тільки власникам (засновникам) підприємств, а й іншим зацікавленим юридичним і фізичним особам, передусім інвесторам, кредиторам, фіскальній службі. Від об'єктивності розрахунку бухгалтерського прибутку залежить рівень коректності показників, необхідних користува-

чам, що визначає правильність прийняття рішень на мікро- та макроекономічному рівнях.

Одним із важливих напрямів розвитку вітчизняної системи бухгалтерського обліку в сучасних умовах є інтеграція облікових підсистем – бухгалтерського обліку і обліку для цілей податкових розрахунків. У цілому перспективи інтеграційних процесів у бухгалтерському обліку пов'язані із поглибленням зв'язків між цими підсистемами. Запровадження Податкового кодексу України та подальші його зміни передбачають можливість такої інтеграції. Водночас певна зміна законодавчої бази потребує аналізу й визначення можливостей та обмежень, в яких повинні діяти підприємницькі структури.

Отже, забезпечення інтеграції обліку для різних цілей – управління і оподаткування – можливе не лише за рахунок досягнення єдності та цілісності об'єктів, які відображають в окремих облікових підсистемах, а й за рахунок побудови адекватної системи обліку і звітності щодо такого важливого економічного об'єкта, як прибуток.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Проблематикою, пов'язаною із вибором методики розрахунку прибутку для цілей складання фінансової звітності та оподаткування, а також різниць між ними, займалися багато дослідників: Атамас П.Й., Бабич В.В., Кіндрацька Л.М., Кужельний М.В., Єфименко Т.І., Ловінська Л.Г., Ночовна Ю.Ю., Огороднікова І.І. та ін. Висока активність науковців щодо дослідження проблемних питань формування, розподілу, оподаткування прибутку зумовлена важливістю цього показника для підприємства, пошуком побудови найбільш адекватної моделі його формування й розрахунку. Крім того, методика розрахунку та обліку прибутку пов'язана із застосуванням Податкового кодексу України та впровадженням Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ), що вимагає визначення організації обліку доходів, витрат та результатів діяльності підприємства з урахуванням останніх змін законодавства.

**Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми.** Уведення в дію в 2012 р. Податкового кодексу України стало першим кроком на шляху гармонізації бухгалтерського обліку та податкових розрахунків, усунення

економічно необґрунтованих розбіжностей між податковим законодавством та Національними стандартами бухгалтерського обліку.

Незалежно від намагання поєднати запити двох основних користувачів бухгалтерської інформації – фіскальної служби та економічних і фінансових контрагентів – розбіжностей у формуванні прибутку уникнути важко, оскільки податкові розрахунки мають фіскальні та регуляторні цілі, а ведення бухгалтерського обліку – надання достовірної інформації про фінансовий стан підприємства. Незважаючи на це, спрощення обліку податкових розрахунків усе ще є актуальним, оскільки пов'язане із підвищенням контролю над господарськими операціями, попередженням ухилень від оподаткування. Існування такого дуалізму в обліку є обтяжливим для платників податків, створює складнощі в адмініструванні податкових платежів і зборів, завищує собівартість їх продукції, перешкоджає прогнозуванню доходної частини бюджету, в основі якої лежать статистичні дані, а не дані податкової звітності.

У різних урядових концепціях та стратегіях це питання вже неодноразово порушувалося. Наприклад, у Розпорядженні КМУ «Про схвалення Концепції реформування податкової системи» (2007 р.) зазначалося: «Принциповим недоліком податкового законодавства є наявність економічно необґрунтованих розбіжностей щодо визнання та оцінки доходів і витрат для визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток, податком на додану вартість і нормативно-правовою базою бухгалтерського обліку в частині розрахунку фінансового результату, що унеможливує складення декларації про прибуток підприємств за даними бухгалтерського обліку» [1].

У 2009 р. в Розпорядженні КМУ «Про схвалення Стратегії реформування податкової системи» знову з'явилось зауваження, що «наявність економічно необґрунтованих розбіжностей у підходах до визначення та оцінки доходів і витрат для встановлення об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств та нормативно-правовою базою бухгалтерського обліку в частині розрахунку фінансового результату сприяє створенню умов для порушення принципу платоспроможності, що проявляється у невідповідності сум податкових платежів підприємств реальному результату їх господарської діяльності» [2].

Однією з найочікуваніших подій як у сфері бухгалтерського обліку, так і вітчизняної економіки в цілому, стало введення в дію із 1 січня 2011 р. Податкового кодексу України, яким було започатковано принципово нові правила розрахунку податку на прибуток. Нововведенням ПКУ стало зближення його методології з Національними стандартами бухгалтерського обліку (П(С)БО). Валові витрати та доходи змінені на доходи та витрати. Крім того, класифіковано їх на операційні та інші відповідно до бухгалтерського обліку. У ПКУ доходи і

витрати диференційовано за видами діяльності, що дає змогу провести певні паралелі між положеннями ПКУ та П(С)БО 15 «Доходи» і П(С)БО 16 «Витрати». Проте однакові назви не означають повної відповідності таких доходів і витрат, можливість їх прямого перенесення. Перед внесенням у податкову декларацію всі показники потребують детального аналізу. Основним напрямом розвитку бухгалтерського обліку в майбутньому є, на нашу думку, максимальне зближення законодавства, що регулює методологію бухгалтерського обліку прибутку (з урахуванням основних положень МСФЗ), та вимог податкового законодавства.

Отже, на сучасному етапі замість уже звичного порядку ведення окремого податкового обліку запроваджується принципово новий порядок, який ґрунтується на визначенні фінансового результату (прибутку до оподаткування) за даними бухгалтерського обліку та його подальшого коригування на незначний перелік визначених законом податкових різниць.

Концептуальною ж основою бухгалтерського обліку можуть виступати Міжнародні стандарти фінансової звітності для тих підприємств, для яких застосування таких стандартів є обов'язковим згідно із Законом «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», а також для тих підприємств, які самостійно визначили доцільним застосування міжнародних стандартів.

**Мета статті** полягає в установленні та оцінці загального стану правового забезпечення бухгалтерського обліку на сучасному етапі, окресленні перспектив його реформування, а також визначенні основних напрямів гармонізації бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні на основі поєднання бухгалтерського обліку та податкових розрахунків, розкритті проблем та перспектив адаптації до міжнародних стандартів національної нормативно-правової бази з питань регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Із 2015 р. в Україні розпочалася повномасштабна податкова реформа, у результаті якої на початку 2015 р. було повністю змінено механізм розрахунку податку на прибуток. Більшість проведених змін було внесено відповідно до вимог іноземних кредиторів, а саме МВФ, ЄС та США.

Теоретично з 2015 р. взагалі ліквідується поняття «податковий облік» для податку на прибуток, а весь облік будується виключно за правилами бухгалтерського обліку. Незважаючи на це, Податковий кодекс України (ПКУ) розрахований на наповнення бюджету, тому містить власну інтерпретацію деяких господарських операцій платників податку на прибуток, які не відповідають національним і міжнародним стандартам бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Нова редакція ПКУ використовує нову незвичну термінологію і методологію податкового

обліку: замість ведення окремого обліку доходів та витрат пропонується вести лише облік податкових різниць. При цьому замість раніше використовуваних фраз «до складу доходів податкового обліку включається» або «до складу витрат податкового обліку не включається» використовується юридична конструкція «фінансовий результат до оподаткування збільшується». Еквівалентом раніше використовуваних фраз «до складу доходів не включається» або «до складу витрат включається» є юридична конструкція «фінансовий результат до оподаткування зменшується» [3].

Податок на прибуток підприємств за новими правилами стягується з прибутку до оподаткування, визначеного відповідно до фінансової звітності платника податків після врахування обмеженої кількості коригувань. Контролюючим органам надано право проводити перевірку правильності ведення бухгалтерського обліку відповідно до Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або Міжнародних стандартів фінансової звітності, а також визначення фінансового результату за відповідними стандартами (рис. 1).

Немає загального положення про те, що витрати мають бути пов'язані з господарською діяльністю. Таким чином, будь-які витрати, враховані у фінансовій звітності, мають бути визнані для цілей оподаткування, крім випадків, коли Податковим кодексом передбачено податкове коригування таких витрат. Однак немає гарантії, що податкові органи та адміністративні суди припинять застосовувати доктрину «ділової мети» для оспорювання витрат платників податків.

Передбачено, що об'єкт оподаткування податком на прибуток підлягає визначенню на підставі даних бухгалтерського обліку шляхом коригування фінансового результату до оподаткування, визначеного у фінансовій звітності, на різниці, які збільшують або зменшують фінансовий результат до оподаткування відповідно до положень такого розділу, а саме:

- амортизації необоротних активів;
- резервів (забезпечень);
- обмежень окремих видів витрат та преференцій тощо.

При цьому для платників із річним доходом до 20 млн. грн. надано можливість визначати об'єкт оподаткування податком на прибуток на підставі даних бухгалтерського обліку без проведення коригувань.

Нова редакція Податкового кодексу України містить лише одну відмінність від правил бухгалтерського обліку основних засобів – устанавлення мінімально допустимих строків корисного використання, які застосовуються в тому разі, якщо в бухгалтерському обліку встановлено інші строки.

Для потреб оподаткування дозволені ті самі методи амортизації, що й в бухгалтерському обліку за винятком виробничого методу.

Податковий кодекс України в новій редакції не містить специфічних правил податкового обліку поточних витрат на утримання, поліпшення та ремонт основних засобів. Відтак, відповідні суми враховуються у складі витрат за правилами бухгалтерського обліку.

У разі продажу або ліквідації основних засобів фінансовий результат до оподаткування збільшується на залишкову вартість такого об'єкта, визначену відповідно до П(С)БО, та зменшується на залишкову вартість такого об'єкта, визначену відповідно до правил податкового обліку.

Податковий кодекс дає змогу зменшити фінансовий результат до оподаткування (включити до складу витрат) суму всіх витрат, які відшкодовані за рахунок резервів та забезпечень, сформованих відповідно до правил бухгалтерського обліку (крім резерву на відпустки працівникам та резерву сумнівних боргів).

Заборгованість осіб, визнаних банкрутами або ліквідованих з інших причин, із 2015 р. не є безнадійною заборгованістю і не може зменшувати об'єкт оподаткування з податку на прибуток.

<input type="checkbox"/>	Основою нарахування податку на прибуток з 1 січня 2015 р. є фінансова звітність підприємств, складена відповідно до П(С)БО або МСФЗ залежно від того, якими стандартами керується те чи інше підприємство
<input type="checkbox"/>	Об'єкт оподаткування = ФР до оподаткування + / – податкові різниці
<input type="checkbox"/>	Підприємства, чий річний дохід за останній звітний рік не перевищує 20 млн. грн., можуть не враховувати податкові різниці, за винятком однієї – збитку минулих років. Збитки дозволено переносити на наступні роки і тим, у кого річний дохід менше 20 млн. грн. (ПКУ)
<input type="checkbox"/>	Замість ведення окремого обліку доходів та витрат запропоновано вести лише облік податкових різниць
<input type="checkbox"/>	Замість фраз «до складу доходів податкового обліку включається» або «до складу витрат податкового обліку не включається» тепер використовується юридична конструкція «фінансовий результат до оподаткування збільшується». Замість фраз «до складу доходів не включається» або «до складу витрат включається» використовується юридична конструкція «фінансовий результат до оподаткування зменшується»
<input type="checkbox"/>	П(С)БО 35 «Податкові різниці» втратив чинність
<input type="checkbox"/>	Базова ставка податку на прибуток, як і раніше, становить 18%
<input type="checkbox"/>	Скасовані практично всі пільги з податку на прибуток
<input type="checkbox"/>	Строк сплати податку – протягом 10 календарних днів після граничного строку подання декларації (яка тепер подаватиметься до 1 червня)
<input type="checkbox"/>	Базовий податковий період із податку на прибуток залишився один – календарний рік
<input type="checkbox"/>	Контролюючим органам надане право проводити перевірку правильності ведення бухгалтерського обліку відповідно до Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або Міжнародних стандартів фінансової звітності, а також визначення фінансового результату за відповідними стандартами

Рис. 1. Основні зміни в обліку податку на прибуток у 2015 р.



При цьому якщо така заборгованість уже була віднесена на зменшення доходу, то подальше списання такої заборгованості внаслідок банкрутства або мирової угоди не впливає на об'єкт оподаткування продавця та покупця.

ПКУ зберігає негативні фіскальні наслідки для операцій, за якими до 2015 р. було розпочато процедуру врегулювання безнадійної заборгованості:

– якщо суд відмовив у визнанні позову, продавець має збільшити фінансовий результат до оподаткування на суму, на яку такий об'єкт оподаткування був зменшений до 01.01.2015, з нарахуванням відповідної пені;

– якщо позов визнаний, покупець має збільшити фінансовий результат до оподаткування на відповідну суму боргу.

Податковий облік цінних паперів приведений у відповідність з їх бухгалтерським обліком, але від'ємний фінансовий результат звітного періоду (збитки) «загальний» об'єкт оподаткування не зменшують, а переносять на наступні податкові періоди.

ПКУ сформульоване правило «тонкої капіталізації», яке застосовується лише у тоді, коли сума боргових зобов'язань перед пов'язаними особами-нерезидентами перевищує розмір власного капіталу більш ніж у 3,5 рази. В іншому разі правила «тонкої капіталізації» не застосовуються, а проценти підлягають віднесенню до складу витрат. Застосування цього правила на практиці буде ускладнено і потребуватиме додаткових коментарів із боку Міністерства фінансів або Державної фіскальної служби.

Так, хоча формально вказане правило неможливо застосувати до підприємств із від'ємними чистими активами, ймовірно, на практиці воно буде застосовуватися і до них.

Обмеження щодо віднесення на витрати платежів компаніям, що включені до переліку юрисдикцій із низьким рівнем оподаткування для цілей трансфертного ціноутворення, нині встановлене у розмірі 70% від суми витрат. Обидва обмеження щодо віднесення на витрати, зазначені вище, не застосовуються, якщо платник податків доведе відповідність платежів принципу «втягнутої руки» відповідно до правил трансфертного ціноутворення.

У системі МСФЗ із П(С)БО 17 «Податок на прибуток» співвідноситься МСФЗ 12 «Податки на прибуток». Відповідно до МСФЗ 12 «Податок на прибуток» і П(С)БО 17, для обліку відстрочених податків у цих стандартах передбачається застосування так званого балансового методу, або методу зобов'язань. При цьому П(С)БО 17 спрямоване на формування методологічних засад розкриття, насамперед у балансі інформації про залишки не анульованих тимчасових податкових різниць, які, так би мовити, «матеріалізовані» в активах та зобов'язаннях. Дійсно, П(С)БО 17 цілком достатньо для того, щоб:

– визначити суми відстрочених податків, тобто сальдо відстрочених податкових зобов'язань

і відстрочених податкових активів на дату балансу;

– на підставі цього з'ясувати суму витрат із податку на прибуток, що має бути відображена у фінансовій звітності, а саме Звіті про фінансові результати [4, 986].

Отже, для визнання балансових статей із відстрочених податків П(С)БО 17 достатньо. Балансовий метод, чи метод зобов'язань, фактично полегшує облікову практику за рахунок того, що дає змогу здійснювати визнання відстрочених податків лише на дату балансу. Водночас підприємства мають розкривати в примітках до фінансової звітності «пояснення різниці між витратами (доходом) із податку на прибуток та добуток облікового прибутку (збитку) на застосовану ставку податку на прибуток». Аналогічна норма міститься в МСФЗ 12.

Також вимоги П(С)БО 17 свідчать про необхідність розкриття складових елементів «витрат (доходу) з податку на прибуток (поточний податок на прибуток та всі коригування цієї суми, включаючи відстрочені податкові активи, відстрочені податкові зобов'язання, виправлення помилок тощо)» і «суми поточного та відстроченого податку на прибуток, які відображені у складі власного капіталу». Отже, необхідність розкриття інформації про узгодження інформації стосовно податку на прибуток за рахунок податкових різниць передбачена вимогами діючих П(С)БО 17 і МСФЗ 12.

Незважаючи на той факт, що з 2015 р. в Україні змінений підхід до розрахунку оподаткованого прибутку та законодавчо закріплене домінування бухгалтерського обліку, модель бухгалтерського обліку країни належить до реформаційної, що відповідає моделі більшості країн – нових членів ЄС, адже така часта зміна домінуючого інституту (бухгалтерського обліку та оподаткування) не дає можливості віднести модель бухгалтерського обліку України до будь-якої історично сформованої моделі. Більше того, нині продовжуються дискусії щодо обрання нової прийнятної для вітчизняної економіки системи оподаткування прибутку підприємств. Така нестабільність у взаємодії бухгалтерського та податкового обліку може ускладнити потенційний процес гармонізації оподаткування прибутку підприємств в Україні [5].

**Висновки.** Ураховуючи можливі наслідки потенційної гармонізації оподаткування прибутку підприємств в ЄС, а також сучасні реалії вітчизняної економіки, можна стверджувати, що Україна ще не готова до впровадження єдиних з європейськими країнами правил формування оподаткованого прибутку. Але нині це не є тією проблемою, яка вимагає першочергового вирішення, адже процес гармонізації оподаткування прибутку підприємств в ЄС є поки що відносно далекою перспективою. Проте потенційна ймовірність досягнення такої гармонізації потребує від України проведення

заходів, спрямованих на підготовку до включення в цей процес.

Сьогодні ЄС об'єднує країни з різними моделями взаємодії бухгалтерського та податкового обліку, різними підходами до визначення оподаткованого прибутку, різними ставками податку на прибуток, різними інструментами податкового стимулювання. Кожен із цих підходів має свої переваги та недоліки, і в принципі кожен із них може бути адаптований для застосування в Україні. Проте, як показало проведене дослідження, заходи з підготовки до гармонізації оподаткування прибутку підприємств не обмежуються лише приведенням окремих елементів оподаткування прибутку підприємств у відповідність з європейськими. Більшість проблем, пов'язаних з потенційною гармонізацією, зумовлена розбіжностями в моделях взаємодії систем бухгалтерського і податкового обліку (а точніше – у невизначеності України щодо своєї моделі), все ще незадовільним станом податкової культури та моралі, високим рівнем макроекономічної нестабільності в Україні. Звідси випливає, що реформування системи оподаткування прибутку підприємств в Україні в контексті підписання Угоди про асоціацію між Україною та ЄС доцільно організувати в два етапи.

Перший етап – формування такої системи оподаткування прибутку підприємств, яка сприятиме вирішенню поточних проблем економіки України (зокрема, бюджетного дефіциту, низької податкової культури, високої частки тіньової економіки, корупції), а також дати поштовх потенційному розвитку промисловості та стимулюванню інвестиційно-інноваційної діяльності підприємств.

Другий етап – урахування вимог ЄС щодо гармонізації оподаткування прибутку підприємств.

Критерієм переходу від першого до другого етапу має стати стабілізація макроекономічного та інституційного середовища.

На нашу думку, у перспективі Україна має всі передумови, щоб використовувати бухгалтерський облік як засіб регулювання економіки. Для цього необхідно забезпечити виконання основного призначення бухгалтерського обліку – надання достовірної інформації користувачам, що, своєю чергою, забезпечить порівняність інформації, яка міститься у фінансовій звітності.

#### БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Розпорядження Кабінету Міністрів України «Про схвалення Концепції реформування податкової системи» від 19.01.2007 № 56-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/56-2007>.
2. Розпорядження Кабінету Міністрів України «Про схвалення Стратегії реформування податкової системи» від 23.12.2009 № 1612-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/1612-2009>.
3. Податковий кодекс [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sts.gov.ua/nk/spisok3>.
4. Редзюк Т.Ю. Взаємодія фінансового та податкового обліку при обчисленні податку на прибуток / Т.Ю. Редзюк // Глобальні та національні проблеми економіки. – 2015. – Вип. 4. – С. 985–989.
5. Сушко О. Угода про асоціацію Україна-ЄС: дороговказ реформ / О. Сушко, О. Зелінська, Р. Хорольський. – К. : Фонд Конрада Аденацера ; Інститут Євроатлантичного співробітництва, 2012. – 54 с.