

4. Никбахт Е., Пропелли А. Финансы / Пер. с англ. – К.: Основа, 1993. – С. 3–29.
5. Родионов В.М. Финансы. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 431 с.

УДК 657

І.Ю. ШМИЧКОВА
Вінницький кооперативний інститут

АНАЛІЗ РОЗБІЖНОСТІ МЕТОДОЛОГІЇ ФОРМУВАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ТА ПОДАТКОВОГО ПРИБУТКУ ПІДПРИЄМСТВА

Зростання ролі бухгалтерського обліку у вирішенні економічних проблем на сучасному етапі розвитку економіки України обумовлює необхідність вдосконалення обліку і аудиту взаєморозрахунків з бюджетом в процесі формування і використання фінансових ресурсів підприємницьких структур.

The article deals with the growing role of record-keeping in working out economic problems on the modern stage of development of economy of Ukraine stipulates the necessity of perfection of account and audit of the mutual settlements with a budget in the process of forming and the usage of financial resources of structures of enterprises.

Вступ. Трансформаційні процеси, що відбуваються в Україні, вимагають чіткої координації дій в усіх сферах та ланках економічної і фінансової системи, і є концептуальною основою стратегії економічного і соціального розвитку нашої держави. З метою отримання достовірної інформації для ухвалення обґрунтованих управлінських рішень потрібні радикальні зміни в системі бухгалтерського обліку і аудиту. Тому наукове дослідження окремих напрямів реформування системи обліку і аудиту є одним з найважливіших завдань науки і практики на сучасному етапі.

Актуальність цього питання посилюється ще і тим, що в сучасних умовах здійснюється адаптація існуючої системи обліку і контролю до міжнародних стандартів, упроваджуються в практику нові підходи і методики організації обліку.

Мета дослідження. Прибуток – багатозначна економічна категорія. Від глибини її пізнання і раціональності використання залежить ефективність комерційного розрахунку, ціноутворення й інших економічних важелів господарювання. Будучи джерелом виробничого і соціального розвитку, прибуток займає ведуче місце в забезпеченні самофінансування підприємств і об'єднань, можливості яких багато в чому визначаються тим, наскільки доходи перевищують витрати. Прибуток є стимулом і одночасно результатом діяльності, основним елементом власного капіталу. Реальне забезпечення принципу самофінансування визначається одержаним прибутком. Для підприємства прибуток є сигналом, який вказує, де можна досягти найбільшого приросту вкладених коштів. Він створює стимул для інвестування у ті сфери де є перспективи росту. Збитки показують помилки і прорахунки в направленні коштів, організації товаропостачання та збуту продукції, виключаючи випадки тимчасової збитковості при освоєнні нових видів продукції та наданні послуг. Щоб керувати прибутком, необхідно розкрити механізм його формування, визначити вплив кожного фактора на його ріст та зниження.

Облік і аудит розрахунків платників податків з бюджетом по податку на прибуток, останнім часом піддається критиці як з боку керівників господарських структур, так і з боку податкової адміністрації. У наукових і практичних публікаціях по-різному трактуються існуючі методи обліку розрахунків податку на прибуток з фінансовими органами держави, критерії та параметри формування бази оподаткування підприємства.

В Україні зроблено вже багато щодо наближення бухгалтерського обліку і аудиту до міжнародних стандартів. Тому дослідження з питань вдосконалення обліку і аудиту розрахунків з бюджетом по податку на прибуток слід орієнтувати не тільки на міжнародні стандарти і досвід, але й на конкретні умови і специфіку діяльності підприємства відповідної галузі економіки.

Аналіз досліджень і публікацій. Розвитку теорії і практики обліку і аудиту розрахунків з бюджетом сприяли роботи як західних економістів: Ф. Нітті, А. Сміт, А. Вагнер, П. Самуельсон, П. Фрідман, Ч.Т. Хорнгрен, так і вітчизняних авторів: М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, А.М. Герасимович, З.В. Гуцайлюк, В.І. Ефіменко, Г.Г. Кирейцев, М.В. Кужельний, А.М. Кузмінський, В.Г. Лінник, М.С. Гармаш, В.В. Сопко, М.Г. Чумаченко, В.Р. Кравець, В.О. Шевчук та ін. Одночасно, у зв'язку з реформуванням системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів, виникає необхідність подальшого поглибленого вивчення вказаних питань [1].

Виклад основного матеріалу. Виникнення податку на прибуток значною мірою вплинуло на становлення концепції визначення фінансового результату діяльності суб'єктів господарювання. В Україні бухгалтерський прибуток, який відображається у звіті про фінансові результати підприємства, відрізняється за методикою розрахунку від оподаткованого прибутку, який зазначається в декларації по податку на прибуток підприємства. Відмінність цих показників є об'єктивною. Хоча вони стосуються одного й того самого господарського процесу, є результатом здійснення одних і тих самих операцій, відображених в одних і тих самих документах, однак розраховані за різними правилами.

Прагнення мінімізувати або й зовсім скасувати відмінність бухгалтерського і податкового прибутків викликало в Україні проблему зближення бухгалтерського і податкового обліку, або проблему їх уніфікації. У дослідженнях, які проводяться в цьому напрямі, доводиться, що необхідно вдосконалювати нормативну базу

бухгалтерського обліку або податкове законодавство, або і те й інше одночасно з метою встановлення єдиних підходів до визнання й оцінки витрат і доходів, активів і зобов'язань у розрахунку бухгалтерського і податкового прибутків.

Деякі дослідники пропонують взагалі дві автономні системи обліку – бухгалтерський і податковий облік не вбачаючи проблему у невідповідності методології формування бухгалтерського і податкового прибутків. При такому підході створення системи податкового обліку пояснюють тим, що міжнародні стандарти бухгалтерського обліку передбачають обчислення прибутку лише для складання фінансової звітності.

Абсолютно погоджуючись з аргументами, які наводять представники обох напрямів, важко поділити їх позицію щодо висновків, які є недостатньо обґрунтованими і, головне, не враховують усю різноманітність міжнародного досвіду і виключають можливість розвитку теорії бухгалтерського обліку, пошуку нових, нетрадиційних рішень старих проблем.

Розбіжність між фінансовим результатом, що є об'єктом оподаткування, і бухгалтерським прибутком – проблема не лише в умовах країн, у яких складають фінансову звітність за міжнародними стандартами, а й країн, де ще тільки ставиться така мета, як перехід до міжнародних стандартів, тобто країн, які мають національні системи обліку. Ця ситуація обумовлена різним економічним змістом бухгалтерського і податкового прибутків, а точніше – різними економічними інтересами замовників розрахунку цих показників. Таких замовників називають користувачами бухгалтерської інформації. Отже, замовником розрахунку бухгалтерського прибутку є дійсний або потенційний власник (інвестор) підприємства. Його зацікавленість щодо показника прибутку полягає в отриманні інформації про ефективність діяльності підприємства, його фінансову стійкість у майбутньому.

Податковий прибуток визначається за тим самим методом, що й бухгалтерський, однак користувач інформації в цьому разі інший – це держава. Вимоги держави до показника прибутку як об'єкта оподаткування дещо інші, оскільки вона переслідує абсолютно іншу мету щодо фінансового результату суб'єкта господарювання. Мета держави – створення фінансових ресурсів, тобто державного бюджету, для виконання певних соціальних програм. При цьому держава в особі податкової адміністрації прагне зібрати певну суму коштів у вигляді податку на прибуток суб'єктів господарювання, тобто її цікавить достовірність обчислення об'єкта оподаткування.

Важливим чинником реформування правової системи України є її участь у конвенціях Ради Європи, які встановлюють спільні для цієї організації та Європейського Союзу стандарти. Правове регулювання податків у ЄС визначається сформованими підходами до проведення інтеграційної податкової політики і вибором найбільш ефективних юридичних засобів для досягнення цілей співтовариства. Особливість регулювання податків полягає в тому, що в його основу покладено принцип гармонізації податкового законодавства держав – членів Євросоюзу, реалізований у процесі створення і застосування різних правових форм, у які наділяються норми інтеграційного права, створювані інститутами ЄС. Гармонізація національного законодавства відбувається за двома напрямками: по-перше, це застосування інтеграційних норм, що містяться в юридичних актах прямої дії (установчі договори, регламенти), та, по-друге, ухвалення обов'язкових рішень щодо зближення законодавства держав-членів ЄС.

Податок на прибуток юридичних осіб встановлений в усіх країнах – членах ЄС і є так само, як і в Україні (податок на прибуток підприємств), поряд з податком на додану вартість та податком з доходів фізичних осіб одним з найбільш важливих джерел доходів, що відіграють значну роль у формуванні доходної частини бюджетів країн. Розходження у правовому регулюванні податку на прибуток юридичних осіб в окремих державах, як правило, пов'язані з особливостями визначення деяких його елементів. Так, суб'єктами оподаткування є юридичні особи, засновані у формі корпорацій та орієнтовані у своїй діяльності на одержання прибутку. Тому цей податок ще називають прибутковим податком з корпорацій, або корпоративним податком.

Юридичні особи, статутні документи котрих не передбачають як мету їхньої діяльності отримання прибутку, не є платниками прибуткового податку. До них належать організації некомерційного характеру: церкви, політичні партії, громадські об'єднання, клуби, пенсійні фонди тощо. Кошти, що вони мають і одержують від третіх осіб, повинні витратитися тільки на статутні цілі і не можуть здійснювати комерційну діяльність. Інакше вони позбавляються статусу безподаткової організації і стають платниками корпоративного податку на загальних засадах.

Юридичні особи обкладаються прибутковим податком незалежно від того, є вони резидентами даної держави чи ні (резидентство – це один із критеріїв визначення відношення юридичної особи до податкової юрисдикції держави, який полягає в тому, що резидентом визнається юридична особа, центр фактичного управління якого розташовується на території даної держави). При цьому вони несуть різний податковий тягар на території даної держави, оскільки в основу розрахунку їх бази оподаткування покладено різні принципи.

Ставки податку на доходи корпорацій у країнах Західної Європи коливаються від 28 % у Фінляндії та Швеції, 30–35 % у Великобританії, Франції та Іспанії до 40–41 % у Німеччині та Бельгії відповідно, в колишніх країнах соцтабору: Польща – 24 %, Болгарія – 25 %, Чехія – 31 %; в пострадянських країнах: Естонія – 18 %, Латвія – 25 %, при середньостатистичних даних по 17 країнах – 34,8 %.

База оподаткування визначається відповідно до принципу чистого доходу. З валового доходу відраховують витрати, перелік яких встановлюється законами. До них відносять витрати, пов'язані з виробничою діяльністю, відрахування до амортизаційних фондів, витрати на заробітну плату, рекламу тощо.

Для визначення бази оподаткування важливі принципи територіальності та резидентства. Відповідно до першого з них оподаткуванню в державі підлягають лише ті доходи юридичних осіб, що отримані на його території. Відповідно до другого, доходи, отримані поза межами даної держави, не включаються до бази оподаткування прибут-

ковим податком. Принцип резидентства означає, що податок сплачується в державі, резидентом якої є юридична особа, незалежно від місця одержання прибутку.

Законодавство країн – членів ЄС закріплює різні підходи до оподаткування прибутку юридичних осіб, проте уся їх розмаїтість можна звести до декількох основних схем. Так у Бельгії, Голландії, Люксембургу та Швеції передбачене повне оподаткування прибутку, тобто прибуток компанії оподатковується корпоративним податком, а згодом, одержавши частину прибутку, акціонери сплачують з нього особистий прибутковий податок. В інших європейських державах з метою уникнення подвійного оподаткування, воно зменшується на рівні акціонерів. Розходження в структурі прибуткових податків з фізичних і юридичних осіб означають різний податковий тягар у країнах-членах ЄС.

Вдосконалюючи механізм справляння податку на прибуток підприємств в Україні, необхідно пам'ятати, що саме перший фактор визначає поведінку держав у питаннях податкової політики, оскільки її економічна користь у межах міжнародного розподілу праці та конкуренції очевидна.

Таким чином, нова законодавча база України у сфері оподаткування має віддзеркалювати традиції існуючої податкової системи та відповідати світовим тенденціям розвитку податкових систем. В Україні потрібно формувати податкову політику, направлену на побудову стабільної та зрозумілої системи оподаткування, зменшення податкового тягара і забезпечення збалансованості інтересів держави та суб'єктів господарювання, у даному випадку – юридичних осіб.

Достовірність розрахунку податкового прибутку в Україні сьогодні характеризується трьома чинниками (рис. 1).

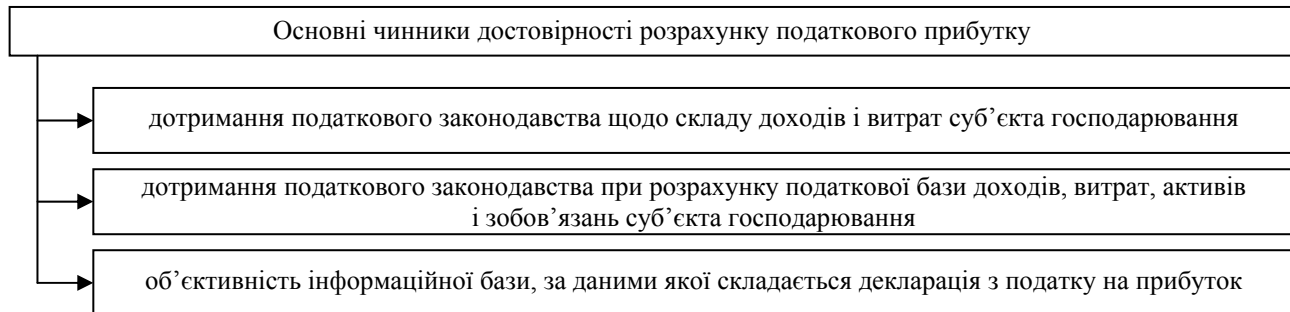


Рис. 1. Основні чинники достовірності розрахунку податкового прибутку

Отже, концептуальні засади обчислення бухгалтерського і податкового прибутків однакові лише стосовно методу обчислення фінансового результату, заснованого на методі “витрати – випуск”. Водночас щодо критеріїв та часу визнання витрат і доходів (склад і структура, принцип відповідності), методів їх оцінки є суттєві відмінності. Обґрунтування зазначених відмінностей впливає, як зазначалось вище, з різного призначення цих показників.

Розбіжність методології обчислення бухгалтерського і податкового прибутків є результатом того, що ці показники розраховуються за різною нормативною базою.

Бухгалтерський прибуток обчислюється шляхом зіставлення доходів і витрат, визнаних та оцінених відповідно до Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, тоді як податковий прибуток визначається відповідно до закону України № 334/94-ВР від 28.12.94 р. “Про оподаткування прибутку підприємств” шляхом зменшення суми валових доходів на суму валових витрат і амортизаційних відрахувань. Зближення податкового і бухгалтерського обліку можна досягти при узгодженні концепції нового закону про оподаткування прибутку підприємств, спрямованої на зростання надходжень до державного бюджету та стимулювання інвестиційного клімату, з чинною нормативною базою бухгалтерського обліку. [2]

Висновки. Повної відповідності обчислення прибутку досягти неможливо, оскільки неможливий збіг бухгалтерського і податкового обліку. Існування податкових різниць впливає з ідеології бухгалтерського обліку, що передбачає визначення фінансового результату для власника підприємства. Цей фінансовий результат не може бути об'єктом оподаткування. Фактично податковий і бухгалтерський прибутки є результатом одного і того самого господарського процесу, однієї і тієї самої діяльності. Відмінність полягає не в сутності господарських операцій, а лише в різній оцінці доходів і витрат, а також критеріїв їх визнання для визначення бухгалтерського і податкового прибутків.

Література

1. Василик О.Д., Василик А.А. Система платежів і відрахувань у контексті зарубіжного досвіду // Сб. науч. трудов по матер. Всеукр. науч.-практ. конф. “Актуальные проблемы финансово-денежной политики и трансформации экономики Украины”. – К., 2000. – С. 7–9.
2. Ловінська Л. Розрахунок податкових різниць за даними бухгалтерського обліку // Вісник податкової служби України, берез. 2007 р., – № 11 (438), – С. 32.