

**Малишкін О. І.,**  
канд. екон. наук, доцент, аудитор,  
завідувач кафедри фінансів та кредиту,  
Міжгалузева академія управління, м. Київ

## **ПРОТИРІЧЧЯ ПОДАТКОВОГО ТА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ПІДХОДІВ З ВИЗНАЧЕННЯ ПРИБУТКУ ДО ОПОДАТКУВАННЯ**

З 2013 року відповідно до норм розділів II та III ПКУ встановлюється новий порядок обрахування показника податку на прибуток до оподаткування. Базою розрахунків встановлюється інформація бухгалтерських реєстрів. Для обрахування зазначеного показника передбачається використовувати дані бухгалтерського фінансового обліку платника податку відповідно до норм П(С)БО та МСФЗ.

Визначення прибутку до оподаткування в Україні можливо із застосуванням двох підходів — податкового та бухгалтерського. Один з них може відігравати роль основного розрахункового, другий — допоміжного контрольного. Одночасне їхнє застосування з невизначеним статусом, що дозволено нормами Податкового кодексу України (надалі — ПКУ), вступає у протиріччя з економічною логікою та доцільністю впровадження як облікового механізму. В результаті ставиться під сумнів юридична правочинність запропонованих законодавчих новацій.

Податковий підхід. Податковий кодекс України зобов'язує платника податку визначати базу оподаткування податком на прибуток за нормою ст. 134 розділу III цього Кодексу (крім окремих специфічних операцій). Такий показник можна розрахувати за формулою:

$$\text{Пр/Зб. под.} = \text{Д} - \text{С} - \text{ІВ}, \quad (1)$$

де Пр/Зб. под. — прибуток / збиток за нормами податкового кодексу;

Д — сума доходів;

С — собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг;

ІВ — сума інших витрат.

Саме такий алгоритм визначення об'єкта оподаткування закладений у чинну форму декларації з податку на прибуток, що вимушує платників податку дотримуватися саме цього підходу як базового.

Бухгалтерський підхід. Одночасно, за нормами наказу Міністерства фінансів України від 25.01.2011 року № 27 прибуток до оподаткування

повинен визначатися із застосуванням *механізму податкових різниць*: показник прибутку або збитку згідно даних бухгалтерського обліку про фінансовий результат до оподаткування, розрахований шляхом порівняння доходів звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів, які визнані і оцінені відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку, коригується на суму постійних податкових різниць і частину суми тимчасових податкових різниць, що відноситься до звітного періоду. Отже, такий показник можна розрахувати за формулою:

$$\text{Пр/Зб. под.} = \text{Пр. бух. +/- ППР +/- ТПР зв.}, \quad (2)$$

де Пр/зб. под. — прибуток / збиток за нормами податкового кодексу;

Пр.бух — прибуток за нормами стандартів бухгалтерського обліку;

ППР — постійна податкова різниця;

ТПР зв. — тимчасова податкова різниця, що відноситься до звітного періоду.

Очевидно, що наведені формули пропонують платнику податку різний підхід і алгоритм визначення одного й того ж показника оподаткування. Проте, результати розрахунку за формулою (1) і (2) повинні співпасти.

Яка з наведених формул має бути основною? Якщо виходити з примата норм ПКУ, формула (1) виконує основну розрахункову функцію і ілюструє *податковий підхід* до визначення показника прибутку. Другий алгоритм може виконувати контрольну функцію та ілюструє *бухгалтерський підхід* до визначення показника прибутку.

Дослідження доводять, що одночасне застосування зазначених підходів з невизначеним статусом, що дозволено нормами Податкового кодексу України (надалі — ПКУ), вступає у протиріччя з економічною логікою та доцільністю впровадження як облікового механізму. В результаті ставиться під сумнів юридична правочинність запропонованих законодавчих новацій. Зокрема, така законодавча роздвоєність може стати предметом судових спорів платників податку з податковим органом. За таких умов судам буде надзвичайно важко приймати обґрунтовані рішення.

Крім того, не слід забувати про високу вірогідність помилок, яких може припускатися платник податку у своїх розрахунках. У українських бухгалтерів відсутній практичний досвід співставлення та аналізу господарських операцій на базі норм бухгалтер-

ських стандартів та норм ПКУ. Не секрет, що при такому аналізі від практиків вимагатимуться бездоганні знання тих і тих, плюс уміння правильно оцінити операції з позицій цивільного законодавства, договірних умов з клієнтами, умов внутрішньої облікової політики тощо.

Особливо складно буде розраховувати та обліковувати тимчасові різниці за доходами та витратами. Це пов'язано з необхідністю відслідкування погашення (анулювання) таких різниць у наступних звітних періодах періоду. За рахунок переходу на річний звітний період подачі декларації така вірогідність може бути зменшена, проте не знята з порядку денного.

Звичайно, така ситуація збільшує витрати платника податку на адміністрування податку. Найголовніше при цьому полягає в іншому. За рахунок невідповідностей методичного характеру та технічних помилок, які будуть притаманні новій системі розрахунку податку, у податкового органу збільшується можливість притягнення до відповідальності порушників закону. Таким порушником априорі може стати кожен платник податку. В умовах, коли податковий контроль в Україні став де факто в багатьох випадках знаряддям впливу на певні бізнес-структури та політичні процеси в державі в потрібному владним структурам руслі, механізм податкових різниць стає тим гачком, на який легко потрапляють платники.

**Мельничук О. А.,**

*старший викладач кафедри обліку підприємницької діяльності,  
ДВНЗ «Київський національний економічний університет  
імені Вадима Гетьмана»*

## **ДЕЯКІ АСПЕКТИ З УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ РОЗРАХУНКІВ ПО ТОВАРНИХ ОПЕРАЦІЯХ У СУЧАСНИХ ЕКОНОМІЧНИХ УМОВАХ**

Сьогодні економіка України розвивається за законами ринку, характерною рисою якої виступає конкуренція. В умовах світової фінансової кризи практично кожне підприємство, яке працює на українському ринку і займається реалізацією продукції, уже стикнулись з явищем тотальних неплатежів — коли оплата за поставлену продукцію (товари, роботи, послуги) затримується, проводиться в неповному обсязі або не здійснюється взагалі з