

*А.О. Дегтяр,*  
д.держ.упр., проф., завідувач кафедри  
економічної теорії та фінансів ХарРІ НАДУ

## **ГАРМОНІЗАЦІЯ ВІТЧИЗНЯНОГО ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА ДО МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ ЯК ЧИННИК ПРИСКОРЕННЯ ЄВРОІНТЕГРАЦІЙНИХ ПРОЦЕСІВ В УКРАЇНІ**

*Розглянуто можливість застосування міжнародних стандартів бухгалтерського обліку при формуванні та реалізації національної податкової політики. Розкрито природу виникнення розбіжності поміж бухгалтерським і податковим обліком у контексті формування єдиної методики визначення об'єкта оподаткування та нарахovanого податку.*

**Ключові слова:** євроінтеграційний підхід, податковий прибуток, міжнародні стандарти, національні стандарти.

Інтеграція України до Європейського Союзу потребує нових підходів до зміцнення бюджетів усіх рівнів. Реформуванню бюджетної системи, формуванню та реалізації податкової політики держави приділяли увагу такі українські науковці, як М. Азаров, Ф. Бутинець, О. Василик, Т. Єфименко, С. Левицька, Л. Ловінська, І. Лук'яненко, В. Опарін, С. Юрій, Ф. Ярошенко та ін.

Проте ця проблема ще недостатньо розроблена. Потребують розв'язання такі питання, як зміцнення доходної бази бюджетів, визначення об'єкта оподаткування, врахування міжнародного досвіду гармонізації податкового та бухгалтерського обліку. Як справедливо зазначено Т. Єфименко, Л. Ловинською та Ф. Ярошенко, залишається не вирішеною проблема інформаційного забезпечення складання декларації з податку на прибуток підприємства [1]. Різні підходи до формування прибутку в податковому законодавстві та національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку призвели до того, що бухгалтерський облік є джерелом інформації для складання лише фінансової звітності, хоча, відповідно до законодавства України, такий облік також має бути підґрунтям для складання податкової звітності. На жаль, національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку не забезпечують цього, оскільки

передбачають підходи до визначення фінансового результату діяльності суб'єкта господарювання, оцінку його активів, зобов'язань, критерії визнання доходів та витрат, що не відповідають нормам Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” [1].

Розбіжності між податковим законодавством і нормативною базою бухгалтерського обліку в частині визначення фінансового результату спричинили створення так званого податкового обліку, який спрямовано на визначення податкового прибутку, тобто об'єкта оподаткування. Бухгалтерський облік має стати єдиною інформаційною базою для всіх видів звітності. Тлумачення “податкового обліку” як окремого виду обліку є методологічно неправильним. Фахівцями Науково-дослідного фінансового інституту при Міністерстві фінансів України доведено, що автономна система податкового обліку, не пов'язаного з бухгалтерським, створює передумови для викривлення даних про об'єкт оподаткування, призводить до маніпулювання первинною документацією, поглиблює “тінізацію” економіки [2]. Слід зауважити, що формування та реалізація податкової політики, гармонічно пов'язаної з існуючою системою бухгалтерського обліку, є дуже актуальною проблемою.

Одним із найважливіх аспектів гармонізації податкової політики з метою зміцнення державних фінансів є трактування фінансового результату діяльності суб'єктів господарювання, методологія його визначення та оподаткування. Слід зазначити, що прибуток, який відображається у звіті підприємства про фінансові результати, і прибуток, який є об'єктом оподаткування, в Україні як і в інших країнах відрізняється за методикою розрахунку. Відмінність цих показників є об'єктивною. Хоча вони стосуються одного й того самого господарського процесу, є результатом здійснення одних і тих самих операцій, відбитих в одних і тих самих документах, однак розраховані за різною нормативною базою.

Бухгалтерський прибуток обчислюється шляхом зіставлення доходів і витрат, визначених відповідно до стандартів бухгалтерського обліку.

Податковий прибуток визначається відповідно до Закону України “Про оподаткування підприємств” шляхом зіставлення валових витрат і валових доходів [3]. Різниця, яка виникає між бухгалтерським і податковим прибутком, має назву податкової різниці [2]. Ця різниця зумовлена відмінними економічними інтересами користувачів бухгалтерської інформації, тобто “замовників” розрахунку цих показників. “Замовником” розрахунку бухгалтерського прибутку є дійсний власник або інвестор підприємства. Його зацікавленість стосовно показника прибутку полягає в тому, щоб отримати інформацію про ефективність діяльності підприємства, його фінансової стійкості в майбутньому. Саме з цієї причини першим принципом бухгалтерського обліку і фінансової звітності є застереження щодо вибору методів оцінки активів та зобов’язань, доходів та витрат. Підприємство, відповідно до цього принципу, має обирати методи оцінки, які не занижують витрати й зобов’язання і не завищують вартості активів і величину доходів. Мета запровадження згаданого принципу: обчислити фінансовий результат, який би не ввів в оману власника стосовно ефективності діяльності його підприємства. Таку ж мету мають ще два принципи: нарахування і відповідності доходів та витрат і перевага сутності над формою.

Принцип нарахування і відповідності доходів та витрат вимагає при обчисленні фінансового результату звітного періоду зіставляти доходи та витрати, які виникли від одних і тих самих господарських операцій. При цьому повністю виключаються операції, пов’язані з формуванням, наприклад, додаткового капіталу, доходи від яких є об’єктами оподаткування в деяких країнах світу.

Принцип превалювання сутності над формою вимагає обліку операцій, виходячи з їх економічної сутності, а не лише з юридичної форми. Слід зазначити, що цей принцип вступає в певну суперечність із тим, що всі господарські операції відображаються в бухгалтерському обліку на підставі первинних документів, які, як відомо, є юридичним свідченням факту

здійснення господарської операції. Отже, цей принцип передбачає, що економічна сутність операції є домінантою над юридичною формою, що певне коло операцій, які можуть трактуватись інакше, ніж це зафіксовано в первинному документі, відобразатимуться в обліку в іншій інтерпретації, відмінній від первинного документа. Прикладом дотримання цього принципу є відображення в бухгалтерському обліку операцій з перепродажу товарів, наведене Дж. Блейком і Ор. Амаг [1]. Система угод, яка має умовну назву “гірлянда маргариток”, включає 30 або 40 контрагентів-посередників, які перепродають одну й ту саму партію нафти. (В умовах України подібним прикладом можуть бути операції з перепродажу сільгосппродукції). У випадку, коли якийсь контрагент потрапляє в ланцюжок перепродажу двічі або тричі, відображення вартості партії нафти в його бухгалтерському обліку, виходячи з принципу превалювання сутності над формою, має відобразатися за чистою вартістю операції, а не за повною вартістю товару. Така проблема “перепродажного” обліку виникає перш за все тому, що податкова система Великобританії вимагає обліку всіх ринкових угод [Там само, с. 27]. Отже, принцип превалювання сутності над формою вступає у суперечність із податковим законодавством, але не тільки з ним.

Відомо, що вирішення господарських спорів через суд, а також розгляд у суді всіх кримінальних справ, пов'язаних з господарською діяльністю, здійснюється на підставі даних бухгалтерського обліку, які мають бути підтвержені первинними документами. Отже, принцип превалювання сутності над формою в цьому випадку відходить на другий план. На перше місце має бути поставлена вимога достовірності відображення операцій у бухгалтерському обліку і повної відповідності його даних даним первинних документів.

Разом із тим обчислення фінансового прибутку надає змогу менш жорстко дотримуватися цієї вимоги.

Слід зазначити, що користувач інформації про податковий прибуток інший – держава. Вимоги держави до показника прибутку об'єкта

оподаткування дещо інші, оскільки вона має абсолютно іншу мету стосовно 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. Її цікавить достовірність обчислення об'єкта оподаткування. Достовірність розрахунку податкового прибутку характеризується трьома чинниками:

- дотримання податкового законодавства стосовно складу доходів і витрат суб'єкта господарювання;
- дотримання податкового законодавства при розрахунку податкової бази доходів, витрат, активів і зобов'язань суб'єкта господарювання;
- об'єктивність інформаційної бази, за даними якої складається декларація з податку на прибуток.

Отже, концептуальні засади обчислення бухгалтерського і податкового прибутків однакові лише з одного боку, а саме стосовно методу обчислення фінансового результату, який ґрунтується на методі “витрати – випуск”. З іншого боку, стосовно критеріїв та часу визнання витрат і доходів (склад і структура, принцип відповідності), методів їх оцінки є суттєві відмінності. Обґрунтування названих відмінностей впливає, як було зазначено вище, з різного призначення цих показників. Усвідомлення таких очевидних речей надає можливість поставити такі проблемні питання:

1. Що є інформаційним джерелом даних для складання декларації про прибуток підприємств? Чи може бути бухгалтерський облік таким джерелом або потрібно створювати з цією метою новий вид обліку – податковий?

2. Чи можемо ми користуватися міжнародними або національними стандартами бухгалтерського обліку для складання декларацій? Чи не суперечить взагалі сама ідея складання податкової декларації за даними бухгалтерського обліку міжнародній практиці?

Однозначної відповіді на ці питання дати неможливо. Якщо вважати,

що система бухгалтерського обліку в Україні або в іншій країні світу ґрунтується лише на міжнародних стандартах або на національних, розроблених на підґрунті міжнародних, то, безумовно, відповідь буде така, що бухгалтерський облік не може створити інформаційного забезпечення складання декларації, що потрібно створити нову облікову систему, метою якої буде обчислення податкового прибутку. Разом із тим дослідження історії стандартизації бухгалтерського обліку у світі застерігає від таких поспішних та категоричних відповідей.

Комітет з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку створено в 1973 р. Його метою була публікація основоположних стандартів для у покращення і гармонізації практики фінансової звітності в міжнародному масштабі. На початку свого існування міжнародні стандарти обліку становили констатацію сформованої практики у провідних країнах світу. Наприкінці 80-х рр. опубліковано Концепцію стандартизації бухгалтерського обліку, відповідно до якої фінансова звітність за стандартами бухгалтерського обліку призначена головним чином для користувачів, що приймають фінансові рішення, такі як інвестори, і не стосується управлінського персоналу або податкових органів. Концепція встановила якісні критерії інформації (такі як доречність та надійність), а також визначила елементи фінансової звітності. За допомогою концепції Комітет з міжнародних стандартів приступив до роботи щодо уніфікації покращення стандартів [5].

Слід зазначити, що міжнародні стандарти бухгалтерського обліку не є обов'язковими, виступають лише як рекомендації для запровадження і не регулюють методику та техніку обліку, яка є різною в країнах світу.

Міжнародними стандартами регламентуються лише основні, принципові моменти, від яких залежить формування фінансових результатів діяльності суб'єктів господарювання та відображення їх у звітності. До речі, в Росії термін “international accounting standards” переклали як “міжнародні стандарти фінансової звітності”, що точніше відповідає суті справи.

Отже, міжнародні стандарти визначають ключові підходи до формування показників фінансової звітності, а процедурну сторону бухгалтерського обліку, методику обчислення показників не відображають. Вони можуть використовуватись лише як методичні вказівки або рекомендації. Фактично створення таких матеріалів, а також тлумачення стандартів є однією з функцій Комітету з міжнародних стандартів. Окрім того, важливо розуміти, що міжнародні стандарти не обмежують функції бухгалтерського обліку лише складанням фінансової звітності, є за змістом гнучкими, передбачають багатоваріантність підходів до вирішення тих чи інших облікових питань.

Наступним важливим моментом, який методологічно має враховуватися при пошуку відповіді на питання, чи може обчислюватися податковий прибуток у системі бухгалтерського обліку, є те, що майже всі розвинуті країни світу мають національні стандарти обліку. Сьогодні мова йде про гармонізацію національної нормативної бази до міжнародних стандартів. Так, одним із питань, що обговорюються в комітеті з міжнародних стандартів Бухгалтерського обліку, є зближення стандартів СААР (США) з міжнародними стандартами [4]. У свою чергу, Європейський Парламент і Рада Міністрів ЄС затвердили Правила (ЄС) № 1606/2002. У ст. 1 “Мета” цих Правил зазначається, що метою їхнього створення є адаптація і використання міжнародних стандартів бухгалтерського обліку у Співтоваристві для гармонізації фінансової звітності. У ст. 3 “Прийняття і використання міжнародних стандартів бухгалтерського обліку” закріплено норму, що міжнародні стандарти бухгалтерського обліку можуть бути прийняті, якщо тільки вони не суперечать принципам відповідних директив ЄЕС і сприяють суспільному благу. У ст. 4 “Консолідовані звіти привселюдно котируваних компаній” вказано, що компанії, які підпорядковуються законам держави-учасниці, повинні готувати консолідовані звіти відповідно до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, починаючи з 1 січня 2005 р., якщо на дату закриття балансу їхні цінні

папери допущені для торгівлі на регульованому ринку будь-якої держави учасниці. У ст. 5 “Можливості щодо щорічних звітів не привселюдно котируваних компаній” зазначено, що держави учасниці можуть дозволити чи вимагати складати річні звіти відповідно до міжнародних стандартів обліку як від тих компаній, що мають котирування своїх цінних паперів, так і від тих, що не мають [4].

Таким чином, необхідно мати на увазі, що міжнародні стандарти обліку можуть бути основою чинного в країні господарського права. Якщо національне законодавство передбачає складання податкової звітності за даними бухгалтерського обліку (як в Україні), то запровадження міжнародних стандартів не є приводом для перегляду його або порушення.

За визначенням Комітету з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку сучасні міжнародні стандарти призначені для регулювання складання звітності великими підприємствами-акціонерними компаніями відкритого типу. На сучасному етапі Правління Комітету з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку обговорює можливі підходи до здійснення проекту з підготовки стандартів фінансової звітності для малих і середніх підприємств. Попередньо з цього приводу прийнято рішення:

- розробити стандарти фінансової звітності для малих і середніх підприємств;
- визначити характеристики компаній, для яких ці стандарти призначені. Хоча необхідність або можливість складання звітності за такими стандартами має визначатися місцевим законодавством.

Отже, важливо усвідомлювати, що чинний пакет міжнародних стандартів спрямований на великі акціонерні компанії відкритого типу і для малого та середнього бізнесу є непридатними повною мірою.

З викладеного можна зробити такий висновок. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку поширюються лише на складання фінансової звітності, а на податкову звітність не поширюються, але й не забезпечують її складання за даними бухгалтерського обліку. Те ж саме стосується і



положень (стандартів) бухгалтерського обліку в Україні, які розроблені на основі міжнародних.

Таким чином, існує необхідність гармонізації нормативної бази оподаткування до міжнародних стандартів. Упровадження єдиної методики визначення об'єкта оподаткування і нарахованого податку, яка передбачає трансформацію даних бухгалтерського обліку відповідно до вимог про структуру і склад доходів і валових витрат Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств”, дозволить уникнути розбіжності між бухгалтерським і податковим прибутком. Разом із тим, найбільш перспективним напрямом гармонізації бухгалтерського і податкового обліку є внесення змін до чинного податкового законодавства, які сприятимуть спрощенню процедур складання податкової звітності на підприємствах та підвищенню ефективності контролю з боку органів державної податкової служби за додержанням податкового законодавства, що цілком позитивно впливатимуть на зміцнення державних фінансів і на євроінтеграційні процеси, що відбуваються в Україні.

#### Список використаних джерел

1. *Блей Дж., Ореол А.* Европейский бухгалтерский учет. Справочник / Пер. с англ. – М.: Информ.-изд. дом “Филинь”, 1997. – 400 с.
2. *Єфіменко Т.І., Ловінська Л.Г., Ярошенко Ф.О.* Податок на прибуток: концепція визначення об'єкта оподаткування. – К.: НДФІ, 2004. – 192 с.
3. *Мостовий Г.І., Дегтяр А.О., Греченко В.В.* Податки та податкова політика: [Навч. посіб.]. – Х.: Вид-во ХарПІ НАДУ “Магістр”, 2005. – 184 с.
4. Правила (ЄС) №1606/2002 Європейського парламенту і Комітету з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку // Галицькі контракти. Школа бухгалтера. – 2002. – 25 листопада. – № 48.
5. Применение международных стандартов финансовой отчетности. История вопроса. GAAP.RU. Материалы для отчетности. – Режим доступа: <http://gaap.ru/biblio/gaap-ias>.

#### ***Degtyar A.O. Harmonization of domestic legislation to the international standards as a factor of acceleration of eurointegration processes in Ukraine.***

The question for using the international standards of the accountant's of the accountant's appearance in the process of forming and realization of national tax politics is considered in the article. Besides, there is opens the nature of making the differences between the account and the tax appearance in the context forming of one methodic for determining the object of the taxation and the numbered tax.

**Key words:** eurointegration approach, tax income, international standards, national standards.

***Дегтяр А.О.* Гармонизация отечественного налогового законодательства к международным стандартам как фактор ускорения евроинтеграционных процессов в Украине.**

Рассмотрена возможность применения международных стандартов бухгалтерского учета при формировании и реализации национальной налоговой политики. Раскрыта природа возникновения расхождений между бухгалтерским и налоговым учетом в контексте формирования единой методики определения объекта налогообложения и начисленного налога.

**Ключевые слова:** евроинтеграционный подход, налоговая прибыль, международные стандарты, национальные стандарты.