

виникнення пріоритетів розвитку різних сегментів фінансового ринку в регіонах, а також наближеністю до владних (державних) структур, яка створює кращі передумови для розвитку інфраструктури. Більшість юридично самостійних елементів інфраструктури фінансового ринку сконцентрована у Київській (включаючи м. Київ), Дніпропетровській, Донецькій, Харківській областях, тобто тяжіє до промислово розвинених регіонів, а також тих, де розташована значна кількість емітентів цінних паперів, інвесторів, вищий рівень доходів фізичних і юридичних осіб. Суттєвий вплив на розвиток інфраструктури фінансового ринку має прикордонне розташування регіону. Так, у Закарпатській області внаслідок унікального прикордонного розташування кількість фінансових установ більша, ніж мала б зумовлюватися розвитком продуктивних сил.

Головними проблемами розвитку інфраструктури в регіонах України є відсутність чіткої нормативно-правової бази для їх функціонування, психологічна невідповідність національної банківської системи до отримання послуг від аутсорсингових компаній, відсутність досвіду взаємодії між банківськими установами та компаніями, що не пов'язані між собою загальним капіталом та засновниками, недостатність спеціально підготовленого персоналу для здійснення такої діяльності тощо.

Подальше розширення спектра банківських послуг з кредитування фізичних осіб обумовлює більш широке вивчення процесу ефективного функціонування елементів інфраструктури та зменшення вартості наданих послуг з підвищенням її ефективності.

Література

1. Остап С. Управління банківськими послугами // Вісник Національного банку України. – 2002. – № 10. – С. 47–51.
2. Казаков А. Эффективность кредитной деятельности банка // Финансовые услуги. – 1997 – № 4–5. – С. 21–23.
3. Фінансові послуги України: В 6 т. – К.: Укрбланковидав, 2001. – Т.5. – 890 с.
4. Роуз Питер С. Банковский менеджмент. Предоставление финансовых услуг: Пер. с англ. – М.: Дело-ЛТД, 1995. – 350 с.
5. Проблеми формування і розвитку фінансово-кредитної системи України. – Х.: Штрих, 2002. – 274 с.
6. Справочник банкира. – М.: ЭКМОС, 1998. – 432 с.

УДК 336.226.112

Л.Г. ОЛЕЙНИКОВА
Національний університет харчових технологій

ВИЗНАЧЕННЯ ОБ'ЄКТА ОПОДАТКУВАННЯ ПОДАТКОМ НА ПРИБУТОК: СВІТОВИЙ ДОСВІД ТА УКРАЇНСЬКА ПРАКТИКА

Метою даної статті є висвітлення та аналіз методологічних аспектів порядку формування об'єкта оподаткування податком на прибуток

підприємств; проблеми застосування бухгалтерського і податкового обліку в повсякденній практиці; аналіз міжнародної практики визначення об'єкта оподаткування та організації обліку.

Сьогодні перед Україною постають серйозні завдання інтеграції у світовий економічний простір та забезпечення максимально ефективного розвитку власної економіки. Важливим фактором впливу на господарську діяльність суб'єктів господарювання й інвестиційну активність у країні є система оподаткування. Оподаткування є однією з визначальних функцій держави і виступає засобом фінансового забезпечення її діяльності. Виходячи з цього, мета податкової реформи в Україні полягає у приведенні податкової системи у відповідність з пріоритетами державної політики соціально-економічного розвитку та забезпеченням достатності сукупних податкових надходжень до бюджетів усіх рівнів і державних цільових фондів [1]. Основним інструментом досягнення цілей економічної політики держави є механізм реалізації податкової політики, тому реформування податкової системи повинно розпочатися зі створення сприятливого інституційного середовища та внесення змін до структури системи оподаткування й у чинне податкове законодавство.

До пріоритетних завдань, які повинні становити основу назрівшого реформування податкової системи, належать створення законодавчої бази, яка б забезпечила формування в Україні стабільної податкової системи; стимулювання інвестиційних та інноваційних процесів і підтримки технологічного розвитку суспільства; поліпшення розвитку малого підприємництва; упорядкування механізму стягнення податків та їх несвоєчасну сплату; чітке визначення об'єктів оподаткування з метою запобігання випадкам подвійного оподаткування; забезпечення справедливого підходу при оподаткуванні всіх категорій платників податків тощо.

Держава впливає на вибір суб'єктами господарювання напрямів та обсягів використання прибутку (доходу) через податки (ставки, пільги, механізми справляння) та господарські санкції відповідно до закону.

Без перебільшення можна стверджувати, що податок на прибуток має найбільший вплив на діяльність і активність суб'єктів господарювання в Україні. В податкових надходженнях цей податок другий після ПДВ (табл. 1).

Таблиця 1

Частка доходів від податку на прибуток у загальних доходах бюджету [2]

Показник	2004		2005		2006	
	млн. грн.	%	млн. грн.	%	млн. грн.	%
Загальна сума доходів бюджету	70 330,1	100,0	105 191,9	100,0	133 521,7	100,0
Доходи від податку на прибуток	16 025,3	22,79	23 272,2	22,12	25 363,6	19,0

Ставки та правила оподаткування прибутку в різних країнах світу неоднакові. Оцінка та визначення активів, зобов'язань, витрат і доходів звичайно суттєво відрізняються від тих, що застосовуються з метою складання фінансової звітності.

Міжнародний досвід свідчить, що розбіжності між цілями фінансової звітності та оподаткування притаманні багатьом країнам світу. Однак при цьому існує залежність фінансової і податкової звітності. Зокрема, до таких держав належать Бельгія, Італія, Німеччина, Франція, Фінляндія, Швеція, які є членами Євросоюзу.

Незалежність фінансової та податкової звітності означає, що виявлення прибутку з метою оподаткування не залежить від визначення прибутку в бухгалтерському обліку. В цьому разі підприємства можуть обирати різну облікову політику для цілей оподаткування і бухгалтерського обліку. Згідно з таким підходом на сьогодні Україну можна віднести до групи з незалежними податковим і бухгалтерським обліками (рис.).

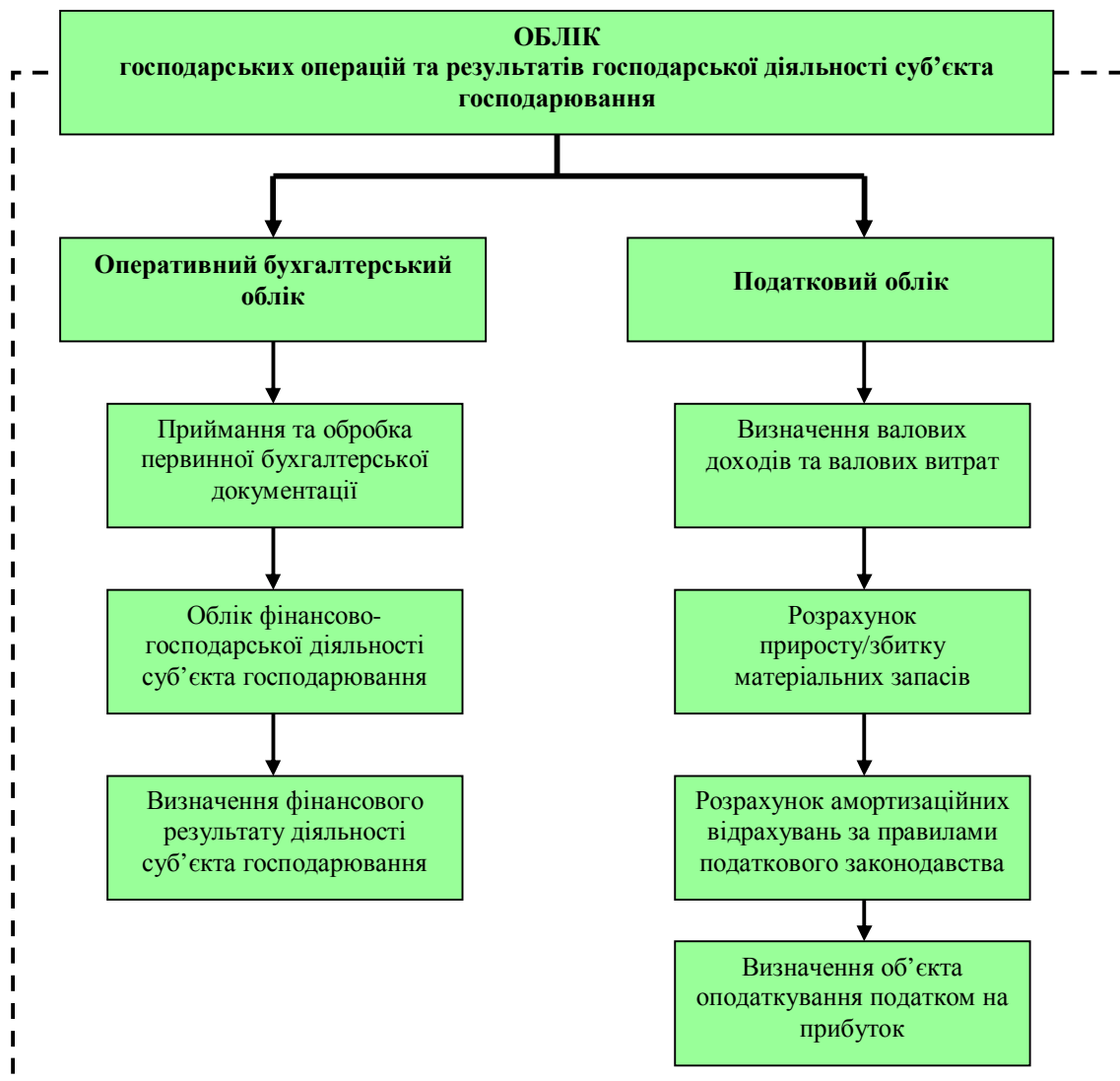


Рисунок. Організація визначення об'єкта оподаткування в системі господарського обліку

Відповідно до чинного Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” для визначення об’єкта оподаткування використовуються показники *валовий дохід, валові витрати виробництва і обігу, а не балансовий прибуток, собівартість реалізованої продукції, виручка від реалізованої продукції.*

Ставка податку на прибуток встановлена зазначеним законом у розмірі 25% від об’єкта оподаткування [3].

Методологічний підхід податкового обліку спрямований на визначення його місця в системі господарського обліку, що обумовлює його функції і завдання. Таким чином, призначення податкового обліку полягає в інформаційному забезпеченні процесу складання декларації про податок на прибуток підприємства. Підготувати її за даними бухгалтерського обліку сьогодні в Україні неможливо (див. рис.). Бухгалтерський прибуток обчислюється шляхом зіставлення доходів і витрат, визначених та оцінених відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку. Податковий прибуток розраховується відповідно до Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” на основі порівняння валових доходів і валових витрат. Різницю, що виникає між бухгалтерським і податковим прибутком, називають податковою, поділяючи на постійну і тимчасову. Об’єктом оподаткування є прибуток, який визначається шляхом зменшення суми скоригованого валового доходу звітного періоду на суму валових витрат платника податку та суму амортизаційних відрахувань.

В українській бухгалтерській практиці існує два підходи до ведення податкового обліку для визначення об’єкта оподаткування [4].

Перший ґрунтується на визначенні об’єкта оподаткування на основі даних масиву первинної документації, що накопичуються в спеціальних регістрах податкового обліку. В даному випадку податковий облік абсолютно незалежний від бухгалтерського обліку і ніяк не пов’язаний з ним.

Другий підхід – це ведення податкового обліку на основі первинної документації без використання спеціальних регістрів обліку і накопичення даних про валові витрати і валові доходи, що може здійснюватися на забалансовому рахунку.

Відповідно до Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (МСБО) 12 Податки на прибуток, з одного боку, реалізується принцип відповідності доходів і витрат (нарахування), з іншого – висвітлюються підходи до оцінки і класифікації тимчасових різниць та визначення в обліку поточних і відстрочених податків. Виявити вплив тимчасових різниць на показник витрат підприємства за звітний рік можливо методом зобов’язань відповідно до балансу. Згідно з ним підприємство визначає усі тимчасові різниці на дату складання балансу, поділяє тимчасові різниці на такі, що підлягають оподаткуванню, та ті, що підлягають вирахуванню, розраховує відстрочені податкові зобов’язання за даними тимчасових різниць і податкових ставок. Відстрочені податкові активи обчислюються із застосуванням відповідних податкових ставок до тимчасових різниць, що підлягають вирахуванню. Відповідно до методу зобов’язань, податкові витрати підприємства

розраховуються як сума двох компонентів, а саме: поточних податкових витрат та відстрочених податкових витрат.

У світовій практиці використовують різні підходи до встановлення суми поточних та відстрочених податків. Так, розбіжності між сумою витрат на сплату податку, що враховується при визначенні фінансового результату, і сумою фактичного податку (податкова різниця) регулюються трьома способами [5]. Перший спосіб так званого наскрізного потоку, в якому до складу витрат включається сума податку, фактично сплачена без урахування тимчасових різниць, тобто податкових різниць, що будуть подолані в наступному періоді. За другого способу “ повної відстрочки” використовується метод нарахування. У складі витрат звітного періоду фактично відображається податок, що припадає на доходи, отримані у звітному періоді. Третій спосіб “часткової відстрочки” передбачає включення податкового ефекту від різної величини доходів у часі з урахуванням того, що в майбутньому відбудеться вирівнювання витрат відповідно до доходів.

Метод “наскрізного потоку” для обрахування витрат на сплату податків застосовують у Бельгії. В Іспанії різні правила визначення прибутку для оподаткування та фінансової звітності в частині нарахування амортизації, оцінки запасів та оренди обумовлюють виникнення відстрочених податків, тому використовується відстрочене оподаткування із застосуванням методу зобов'язань. Згідно з чинним законодавством Люксембургу, методи обліку вартості активів у податковому та бухгалтерському обліку різні, що призводить до виникнення неоднакових показників бухгалтерського й податкового прибутків.

Великобританія та Ірландія використовують метод “часткової відстрочки” при складанні фінансової звітності в тому розмірі, що дорівнює величині зобов'язань, які розраховані за методом зобов'язань [5].

Як уже зазначалося, податкові закони Італії, Швеції, Німеччини, Греції, Португалії вимагають застосування однакових методів розрахунків з метою складання бухгалтерських і податкових звітів.

У Китаї використовують три методи обліку податку на прибуток: метод обліку податку, що підлягає сплаті; облік впливу податку методом відстрочення; облік впливу податку методом зобов'язань. За першим методом витрати з податку на прибуток дорівнюють сумі нарахованого зобов'язання з податку на прибуток, а відстрочений податок не визначається. За методом відстрочення у разі наявності тимчасових різниць визначається відстрочений податок, який розраховується з використанням ставки податку, дійсної на момент виникнення вказаних тимчасових різниць. У разі подальшої зміни ставки податку на прибуток коригування суми відображеного податку не здійснюється. За методом зобов'язань відстрочений податок на прибуток визначається із застосуванням ставки податку, яка буде діяти у період анулювання тимчасових різниць. У разі зміни ставки податку сума відстроченого податку корегується для відображення такої зміни. Використання у Китаї різних варіантів обліку відстрочених податків

суперечить ідеї стандартизації і призводить до незіставності фінансової звітності різних підприємств.

Аналіз міжнародного досвіду показав, що в обліку багатьох держав світу і в більшості країн Європейського Союзу існує залежність бухгалтерського і податкового обліку, де джерелом складання податкових декларацій є бухгалтерський облік. В обліку цих країн податкові різниці відіграють значну роль, однак кількість податкових різниць значно менша, ніж в Україні. Податкові різниці при визначенні об'єкта оподаткування суб'єктів господарювання Великобританії, США і Канади є більш суттєвими порівняно з європейськими державами як за кількістю, так і за абсолютним значенням. Однак декларація теж складається за даними бухгалтерського обліку.

Незважаючи на різноманіття підходів до формування бухгалтерського прибутку в різних країнах, для визначення об'єкта оподаткування застосовується два підходи:

- податковий прибуток розраховується за даними бухгалтерського обліку;
- податковий прибуток визначається шляхом коригування бухгалтерського.

Незалежно від обраного підходу до ув'язки показників прибутку за фінансовою і податковою звітністю у багатьох країнах узгодження цих показників існує як обов'язкова форма звітності підприємств контролюючим органам.

Зарубіжний досвід формування фінансового результату для фінансової і податкової звітності та визначення об'єкта оподаткування є дуже корисним для України. Його вивчення свідчить про те, що підходи до вирішення цієї проблеми дуже різні. Орієнтиром для створення методики розрахунку бухгалтерського прибутку є, безумовно, міжнародні стандарти бухгалтерського обліку і фінансової звітності, а податкового прибутку – особливості національного податкового законодавства і національних систем бухгалтерського обліку. Інформаційна база визначення податкового прибутку залежить від механізму його розрахунку, закладеного в законі про оподаткування прибутку, і можливостей забезпечити реалізацію цього механізму в системі бухгалтерського обліку.

Основними недоліками чинного в Україні Закону “Про оподаткування прибутку підприємств” є:

- Необхідність фактично вести два окремі обліки:
 - бухгалтерський облік за правилами і положеннями ПСБО України;
 - податковий облік за методом обліку доходів і витрат за період (правило першої з подій).
- Податковий облік за правилом першої з подій призводить до викривлення економічної суті господарської діяльності суб'єктів господарювання. Моментом виникнення податкових зобов'язань (дата збільшення валових витрат) вважається дата будь-якої з подій, що сталися раніше: або дата списання коштів з банківських рахунків платника податку в оплату товарів (робіт, послуг), або дата оприбуткування платником податку

товарів. Відповідно датою збільшення валового доходу вважається або дата зарахування коштів від покупця на банківські рахунки платника податку, або дата відвантаження товарів (надання послуг, виконання робіт). Такий порядок не виключає можливості визнання доходом надходження грошей за нереалізований товар (невиконану роботу, ненадану послугу), тобто на умовах передоплати, що суперечить класичному касовому методу. Внаслідок цього використання принципу першої з подій створило сприятливі умови для уникнення податків. Його застосування дало змогу, маніпулюючи грошима (за допомогою авансових платежів), зменшувати обсяги податкових зобов'язань або "виходити" на збитки.

Враховуючи вищевикладене, в Україні назріла необхідність змін у податковій політиці держави та її чітка структуризація, що передбачено Концепцією реформування податкової системи України [1].

Характерною особливістю податку на прибуток, який застосовувався до податкової реформи 1997 р., є розрахунок оподатковуваного прибутку на основі калькулювання собівартості реалізованої продукції, тобто бухгалтерського обліку за методом нарахувань. Однак тоді, в умовах гострої платіжної кризи, дотримання цього правила стає практично неможливим, а надходження до бюджету мізерні. Тому від нього довелося відмовитись. У той період грошові розрахунки скоріше були винятком, ніж правилом, а основна частина розрахунків здійснювались бартером. Схеми ухиляння від сплати податку на прибуток базувалися як на застосуванні бартерних операцій, так і операцій з відстрочкою платежу. Виникла ситуація, коли бюджет майже не наповнювався за рахунок податку на прибуток. Бухгалтерський підхід до визначення оподатковуваного прибутку не дозволяв вирішити цієї проблеми. Введення окремого податкового обліку і застосування правила першої з подій на той час допомогло вирішити проблему неплатежів до бюджету та стабілізувати економічну ситуацію.

Під час реформи розрахунок почали здійснювати за методом "витрати-випуск", так званим пуловим методом. У 1997 році такий крок був виправданий і доцільний. Створення паралельного податкового обліку ускладнило процес обліку, призвело до спотворення економічної суті господарських операцій, але вирішило досить важливе завдання – забезпечення надходжень до бюджету.

Сьогодні економічна ситуація в Україні зовсім інша. Виникла необхідність виходу на новий якісний економічний рівень, розвитку інвестиційно-інноваційних процесів в економіці, що є неможливим без залучення інвестиційних ресурсів. Це зумовило необхідність надання різним групам користувачів повної, неупередженої і правдивої інформації щодо фінансових результатів господарської діяльності підприємств. Запровадження в Україні в 2000 році національних стандартів бухгалтерського обліку, узгоджених з міжнародними, є лише першим кроком до створення системи обліку, здатної задовольнити потреби в інформації як потенційних інвесторів, керівництво підприємств, кредитно-фінансові установи, так і державні органи влади.

Цілком закономірним у нинішніх умовах є перехід до розрахунку

оподатковуваного прибутку на основі методу нарахувань і бухгалтерському принципі відповідності. Відмова від методу “витрати-випуск” і правила першої з подій дозволить отримувати достовірну, економічно логічну інформацію про фінансові результати діяльності підприємства. Адже сьогодні останні лише випадково можуть збігтися з реальною величиною прибутку звітного періоду, що має дорівнювати приросту капіталу.

Правила, які для цього слід використовувати, засновані на методі нарахування і бухгалтерському принципі відповідності і наведені в Положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку 15 "Дохід" і 16 "Витрати". Відповідно до українського стандарту 15 (який дублює вимоги стандарту 18 МСБО), дохід може бути визнаний тільки за наявності всіх наведених нижче умов:

(1) покупцю передані ризики і вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію (товар, інший актив);

(2) підприємство не здійснює надалі управління і контроль за реалізованою продукцією (товарами, іншими активами);

(3) сума доходу (виручка) може бути достовірно визначена;

(4) існує упевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод підприємства, а витрати, пов'язані з цією операцією, достовірно визначені.

Витрати ж визнаються одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені. При цьому одержані суми попередньої оплати (авансів у рахунок оплати) продукції (товарів, робіт, послуг) доходами не визнаються, як і суми попередньої (авансової) оплати запасів, робіт, послуг – витратами.

Остання обставина має принципове значення. На сьогодні у зв'язку з дією правила визнання доходів і витрат за першою з подій, що сталася раніше, авансування, а саме фіктивне авансування, є тим способом, за допомогою якого можна легко регулювати розміри фінансових результатів звітного періоду і тим самим суттєво зменшувати об'єкт оподаткування. Такий спосіб ухиляння від сплати податку на прибуток найчастіше використовують у межах фінансово-промислових груп, де останнім у ланцюжку отримувачів таких авансових платежів є підприємство, що має збитки звітного або попереднього періодів.

Метод нарахувань у його бухгалтерському розумінні принципово не суперечить так званому касовому методу визнання доходів і витрат (тобто за фактом надходження грошей за *вже відвантажені* товари або виплати грошей за *вже оприбутковані* товари). Як впливає з облікових стандартів, комплекс зазначених умов визнання доходів може дотримуватися залежно від обставин і при відвантаженні продукції, і при її оплаті або навіть (як, наприклад, у випадку із золотом) ще до відвантаження товару, але вже у момент завершення виробництва. Цю обставину, зокрема, підкреслюють теоретики бухгалтерського обліку Е. Хендріксен і М. Ван Бреда, які виділяють чотири можливі моменти реалізації товарів і послуг (табл. 2) [6].

Запропоновані далі рекомендації стосуються проблеми перенесення збитків минулих років. Перенесення збитків минулих років назад (відшкодування платнику податку, сплаченого протягом ряду минулих років)

або вперед (зменшення податкових зобов'язань подальших періодів на суми збитків попередніх) є формою реалізації партнерських відносин між господарюючими суб'єктами і урядом, оскільки останній, будучи зацікавленим у накопиченні приватного капіталу, фактично компенсує частину ризиків інвесторів. Перенесення збитків минулих років особливо актуальне для підприємств, що здійснюють капітальні інвестиції, а також для новостворених підприємств. Проте в умовах, що склалися, підприємства використовують цю норму з метою приховування реальних фінансових результатів. Як наслідок, нічим не обумовлене перенесення збитків минулих років на майбутні звітні періоди перетворюється на одну з форм ухиляння від сплати податків. Для активізації інноваційно-інвестиційних процесів у промисловості, а також з метою запобігання зловживанням з цією нормою доцільно чітко виписати в Законі України "Про оподаткування прибутку підприємств" таку норму, що право на врахування від'ємного значення об'єкта оподаткування у результатах наступних податкових періодів мають знову створені підприємства, а також ті, чий збиток є наслідком капітальних інвестицій.

Таблиця 2

Чотири моменти реалізації товарів і послуг

Момент визнання	Критерій	Приклади
Протягом процесу виробництва	Встановлення ціни, заснованої на договірних чи загальних ділових умовах, або існування ринкових цін для різних стадій виробництва	Нарахування; довгострокові договори; приріст активів
На момент завершення виробництва	Існування певної ринкової ціни або стабільної ринкової ціни. Ніяких істотних витрат на підготовку до продажу	Дорогоцінні метали, сільськогосподарські продукти; послуги
На момент продажу	Встановлена ціна на продукт. Обґрунтований метод оцінки суми, яку можна одержати. Оцінка всіх істотних витрат	Продаж більшої частини товарів
На момент отримання грошей	Неможливість оцінити одержані активи з оптимальним ступенем точності. Вірогідні додаткові істотні витрати, які не можуть бути оцінені з оптимальним ступенем точності на момент продажу	Продаж у розстрочку; обмін на основні засоби без достовірно встановленої вартості

Практика залучення інвестицій і трансформації економіки країн Східної Європи показала, що основним дієвим інструментом є надання податкових пільг при здійсненні капітальних інвестицій. Враховуючи те, що в багатьох країнах-членах Європейського Союзу ставка податку на прибуток значно більша, ніж в Україні, то застосування інвестиційних податкових пільг відкриває шлях для залучення в економіку країни іноземних інвестицій.

У розвинутих країнах надання інвестиційних податкових пільг практикували у двох формах: шляхом зменшення об'єкта оподаткування; через

скорочення зобов'язань із податку на прибуток. Дієвість цих форм стимулювання інвестиційної діяльності підприємств дає усі підстави вважати, що за певних умов їх доцільно застосовувати в Україні.

У сучасній податковій практиці розвинених країн використовується три основні види пільг, спрямованих на стимулювання інвестиційної діяльності підприємств. До них належать: інвестиційна податкова знижка, інвестиційний податковий кредит та прискорена амортизація.

З урахуванням практики податкового стимулювання діяльності в Україні, запровадження податкової пільги у формі інвестиційної податкової знижки доцільно застосувати за двома напрямками:

- інвестицій капітального характеру;
- стимулювання інвестицій інноваційного характеру та виконання науково-технічних розробок.

Крім цього, потрібно враховувати й можливість трансформації існуючої пільги, яка надається виробникам інноваційного продукту у формі зниження на 50 % базової ставки оподаткування, у запропоновану інвестиційну податкову знижку. Як базу для розрахунку можна застосовувати обсяг витрат на виконання інноваційних та науково-технічних робіт, а в окремих випадках – фонд оплати праці наукових і технічних працівників. Варто зауважити, що такі підходи до стимулювання НДДКР широко практикуються у багатьох країнах світу, у тому числі і європейських.

Всі вищеперелічені заходи в макроекономічному розрізі спрямовані насамперед на стимулювання інвестиційної активності бізнесу, а також на більш дієве впровадження, використання і виробництво продуктів науково технічного прогресу. Такий підхід дає можливість говорити про якісно новий рівень фіскальної політики для нашої країни.

Стимулююча функція фіскальної політики в Україні довгий час використовувалась у досить спотворених формах, що не відповідали економічній суті процесу. Застосування вищевикладених пропозицій дасть можливість не лише стимулювати інвестиційну активність в економіці, а і вийти на якісно новий рівень промислового потенціалу країни, зростання національного продукту та якості життя, як це відбувалося в Казахстані та Російській Федерації, де вже реформували бухгалтерський облік і стандарти звітності.

Якщо ж розглядати бухгалтерський облік, то тут основним позитивом є не лише зменшення ставок і певні преференції для інвестиційно активних підприємств, а перш за все можливість проводити операції з основними фондами і в рамках інвестиційних проектів, що чітко відображають економічну суть господарських процесів. Це, у свою чергу, наближає нас до порядку розкриття інформації й обліку за міжнародними стандартами. Крім того, як вже зазначалось, фактично зростає роль бухгалтерського обліку, який набуває статусу домінанти в системі господарського обліку, і відпадає необхідність вести два різних обліки: бухгалтерський і податковий. Такий підхід має знайти підтримку серед власників підприємств. Зрозуміло, що основними користувачами бухгалтерської інформації є ділові кола і насамперед власники.

Однак з введенням податкового обліку і кримінальної відповідальності по податкових злочинах основну увагу почали приділяти саме податковому обліку. Бухгалтерський облік у результаті на багатьох підприємствах вівся зі значними порушеннями ПСБУ. Ситуація повинна змінитися, адже об'єкт оподаткування визначатиметься за правилами бухгалтерського обліку згідно з національними ПСБО з урахуванням податкових різниць.

Таким чином, якщо розглядати формування об'єкта оподаткування у вигляді формули, то маємо абсолютно дві різні моделі формування:

1) згідно з чинним законом:

$$\text{ВД} - (\text{ВЗ} \pm \Delta\text{З}) - \text{А} = \text{Об'єкт оподаткування,}$$

де ВД – валові доходи, сформовані за правилом першої з подій;

ВВ – валові витрати, сформовані за правилом першої з подій;

$\Delta\text{З}$ – приріст або зменшення запасів;

А – податкова амортизація основних засобів;

2) за методом нарахувань:

$$\text{Д} - (\text{Соб} + \text{Вп}) = \text{Об'єкт оподаткування,}$$

де Д – дохід від реалізації товарів (виконання робіт, послуг) та інші доходи;

Соб – собівартість продукції (робіт, послуг): прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати; включно з сумою амортизації, скориговані на суму податкових різниць;

Вп – витрати періоду: загальновиробничі, адміністративні, витрати на збут, інші операційні витрати, фінансові витрати, скориговані на суму податкових різниць.

Бухгалтерський підхід до формування об'єкта оподаткування дозволить створити єдину інформаційну базу для складання декларації з податку на прибуток з мінімальними витратами часу та коштів, зробити прозорими та ефективними процедури податкового аудиту, зменшити витрати на перевірку достовірності складання податкової декларації та сприятиме наближенню методології розкриття економічної інформації до міжнародних стандартів для забезпечення відкритості, прозорості та зіставності фінансової звітності суб'єктів господарювання.

Отже, можна зробити висновок, що удосконалення механізму оподаткування податком на прибуток в Україні в середньостроковій перспективі можливе шляхом:

- впровадження у законодавство щодо оподаткування прибутку підприємств принципу нарахування та відповідності доходів і витрат, згідно з яким визначається фінансовий результат діяльності підприємства в системі бухгалтерського обліку;
- визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств за даними бухгалтерського обліку;
- оптимізації розбіжностей структури та складу валових доходів і витрат при встановленні об'єкта оподаткування податком на прибуток і доходів та

витрат суб'єктів господарювання при визначенні фінансового результату для складання фінансової звітності;

- запровадження інвестиційної податкової знижки з метою стимулювання інвестиційної діяльності суб'єктів господарювання;
- обмеження кола суб'єктів господарювання, яким дозволяється переносити балансові збитки на наступні податкові періоди, новоствореними підприємствами (протягом перших трьох років їх діяльності), а також підприємствами, що впроваджують капітальні інвестиції.

Література

1. Концепція реформування податкової системи України, схвалена розпорядженням Кабінету Міністрів України № 56-р від 19 лютого 2007 р.
2. Статистичні матеріали до звіту про виконання Державного бюджету // www.minfin.kmu.gov.ua.
3. Закон України "Про оподаткування прибутку підприємств" № 334/94-ВР від 28 грудня 1994 року.
4. Єфименко Т.І., Ловінська Л.Г., Ярошенко Ф.О. Податок на прибуток: концепція визначення об'єкта оподаткування. – К.: НДФІ, 2004. – 192 с.
5. Блей Дж., Ореол А. Европейский бухгалтерский учет: Справочник / Пер. с англ. – М.: Информ. – изд. дом "Филинь", 1997. – 400 с.
6. Хендріксен Е.С., Ван Бред М.Ф. Теория бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 576 с.

УДК 336.13

О.Г. МІТАЛ

Науково-дослідний фінансовий інститут ДНУ "Академія фінансового управління" при Міністерстві фінансів України

РЕФОРМУВАННЯ МІЖБЮДЖЕТНИХ ВІДНОСИН ЯК ВАЖЛИВИЙ ФАКТОР РОЗВИТКУ РЕГІОНАЛЬНОЇ ЕКОНОМІКИ

В умовах економічних трансформацій міжбюджетні відносини є одними з найважливіших і найскладніших регуляторів соціально-економічного розвитку держави. Гармонізація інтересів центральних органів управління та інших суб'єктів міжбюджетних відносин відіграє надзвичайно важливу роль у забезпеченні стабільного та динамічного розвитку суспільства, що особливо важливо для нашої держави у процесі інтеграції в європейське співтовариство. Значення міжбюджетних відносин як фактора суспільного прогресу зростає разом з перерозподілом функцій держави на користь регіональних та місцевих урядів, тобто з процесом децентралізації у різних її формах.

У вітчизняній та зарубіжній літературі досить широко висвітлена практика взаємовідносин бюджетів різних рівнів. Такі ключові наукові положення, як оптимізація організації міжбюджетних відносин досліджувались у працях вчених XIX століття, зокрема В. Лебедева, І. Озерова, М. Сірінова, Е. Селігманова, В. Твердохлебова.