

УДК 657.471

ВИЗНАЧЕННЯ ОБ'ЄКТА ОПОДАТКУВАННЯ ПОДАТКОМ НА ПРИБУТОК ПІДПРИЄМСТВ ЗА ПРАВИЛАМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

МИХАЙЛО ПРОДАНЧУК,

канд. екон. наук, доцент кафедри обліку,
аудиту і економічного аналізу Буковинського
державного фінансово-економічного
університету, Відмінник освіти України

У статті запропонована альтернативна форма Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), що дасть можливість відобразити в ньому об'єкт оподаткування податком на прибуток шляхом коригування фінансового результату до оподаткування відповідно до чинного податкового законодавства. Форма звітності відповідатиме вимогам Закону України від 28.12.2014 р. № 71-VIII, що вніс зміни до редакції III розділу «Податок на прибуток» Податкового кодексу України, та дозволить співставляти дані фінансової звітності з показниками податкових декларацій з податку на прибуток.

Запропоновано ведення обліку податкових різниць на окремих субрахунках рахунків доходів і витрат. Доведено, що розрахунок податкового зобов'язання з податку на прибуток може здійснюватися у системі фінансового обліку за допомогою податкових розрахунків, які трансформують облікову інформацію шляхом застосування коригувань фінансового результату до оподаткування. Обґрунтовано, що така трансформація характеризує податкові розрахунки як технічний прийом фінансового обліку, а не окрему систему податкового обліку.

Ключові слова: фінансові результати, Звіт про фінансові результати, чистий прибуток, об'єкт оподаткування, фінансовий результат до оподаткування, податкове зобов'язання, податок на прибуток, податкові різниці.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

В умовах трансформаційних перетворень економіки України питання узагальнення інформації про фінансові результати стають актуальними з огляду на те, що вона дає можливість оцінити ефективність результатів діяльності підприємства, а також визначити основні джерела фінансування його діяльності. Така узагальнена інформація необхідна для системи управління з метою прийняття обґрунтованих рішень, що в подальшому вимагає вдосконалення методів спостереження, вимірювання, узагальнення та систематизації інформації про формування фінансових результатів та їх розподіл системі бухгалтерського обліку.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ ТА ПУБЛІКАЦІЙ

Широке висвітлення різних поглядів на проблему формування результату діяльності підприємства та їх облікового відображення знайшло відображення у працях таких відомих українських та зарубіжних учених-економістів, як Б. Валуєв, Е. Гейер, С. Голов,

Г. Кірейцев, Л. Ловінська, Р. Мушинські, Д. Свідерський, Т. Сльозко, Я. Соколов, Н. Ткаченко та ін., які у своїх працях розглядали окремі аспекти удосконалення узагальнення інформації про фінансові результати у фінансовій звітності. Незважаючи на наявність численних наукових доробків у дослідженні вказаних проблем, ряд питань щодо узагальнення інформації результатів діяльності у звітності підприємств, у тому числі сільськогосподарських, потребує удосконалення, особливо з огляду на динамічні зміни законодавства, згідно з яким формуються окремі статті звітності про прибутки та збитки.

Метою статті обґрунтування потреби в удосконаленні звітності про фінансові результати, що створить необхідну базу для визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств за правилами бухгалтерського обліку.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

Сьогодні серед практиків і вчених залишається актуальним питання щодо визначення об'єкта оподаткування податку на прибуток у системі бухгалтер-

ського обліку. Так, Е. Гейер, при визначенні податкової бази для розрахунку податку на прибуток стверджує, що можливі як мінімум дві моделі взаємодії бухгалтерського обліку та оподаткування прибутку:

а) модель автономного (паралельного) податкового обліку – передбачає, що спільним є тільки одне – первинні документи. При цьому кожну господарську операцію відображають у відповідному реєстрі податкового обліку. Характерною рисою моделі є повна незалежність від зміни правил бухгалтерського обліку;

б) модель податкового обліку, вбудованого в систему бухгалтерського обліку. Основою для побудови податкового обліку можуть бути реєстри бухгалтерського обліку. У разі, коли даних бухгалтерських реєстрів недостатньо, слід звертатися до інформації, що міститься в первинних документах [4].

Основою ведення бухгалтерського і податкового обліку є первинні документи. Вони мають спільні риси, що виходять з подібності мети цих видів обліку, яка полягає у формуванні достовірної інформації про фінансові результати діяльності, у тому числі для цілей контролю за дотриманням податкового і бухгалтерського законодавства [8].

Вважаємо, що визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток за правилами чинного податкового законодавства України не обумовлює об'єктивної потреби у автономному веденні податкового обліку. Його ведення є надзвичайно витратним, як для підприємства, так і для держави. За оцінками експертів, сукупні фінансові витрати вітчизняних підприємств на ведення податкового обліку та пов'язаних з ним операцій складають 0,6-0,9 % ВВП.

На підприємствах Російської Федерації, де використовували автономну модель податкового обліку, додаткові витрати на її ведення, створення та підтримку інформаційних систем, за оцінкою Міністерства економічного розвитку і торгівлі РФ, зросли на величину, еквівалентну збільшенню податкового тягаря на 1% валового внутрішнього продукту, що призвело до зростання собівартості та зниження конкурентоспроможності продукції [4].

Як стверджує Д. Свідерський, «введення в дію Податкового кодексу визначає необхідність удосконалити бухгалтерський облік у частині формування показників податкової звітності за новими нормативами» [9].

Слід зазначити, що прийняття Податкового кодексу України, який в частині оподаткування прибутку підприємств набрав чинності з 1 квітня 2011 року, зменшило розбіжність між сумою податку на прибуток, визначеною у системі бухгалтерського обліку та у системі податкового обліку. З наукової точки зору це пояснюється наявністю цілої низки принципів, властивих як для бухгалтерського, так і для податкового обліку, таких як періодичність, автономність, єдиний грошовий вимірник, безперервність, послідовність, відповідність доходів і витрат. Принцип відповідності доходів і витрат бухгалтерського обліку покладено в основу обчислення об'єкта оподаткування податку на прибуток. Але за результатами його аналізу можна зробити висновок, що в обліку окремих операцій існують певні розбіжності, що визначаються різницями між бухгалтерськими стандартами та податковими правилами.

Одним із результатів прийняття Податкового кодексу є вектор на гармонізацію бухгалтерського і податкового обліку. Принцип гармонізації передбачає в подальшому формування єдиного понятійного апарату для бухгалтерського обліку та податкової системи, що дозволить ліквідувати протиріччя, які виникають між ними. Однак актуальність використання рахунків 17 «Відстрочені податкові активи» та 54 «Відстрочені податкові зобов'язання» не втрачається, оскільки навіть гармонізована система передбачає наявність тимчасових і постійних податкових різниць.

Так, під податковою різницею слід розуміти різницю, яка виникає між оцінкою і критеріями визнання доходів, витрат, активів, зобов'язань за положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та доходами і витратами, визначеними податковим законодавством [3]. Тимчасова податкова різниця - податкова різниця, яка виникає у звітному періоді та анулюється в наступних звітних податкових періодах [3]. Тимчасові різниці виникають у результаті того, що включення до складу доходів і витрат податкового обліку деяких надходжень і витрат підприємства не збігається в часі з включенням їх до облікового прибутку. Такий незбіг виникає у звітному періоді, але з настанням наступного періоду анулюється.

Термін «постійна різниця», зазначається у Податковому кодексі України та ПБО «Податкові різниці». Так, під постійною податковою різницею розуміють

- податкову різницю, яка виникає у звітному періоді та не анулюється в наступних звітних податкових періодах [3]. Постійні різниці обумовлені статтями, які включаються або не включаються до розрахунку податкового прибутку, або ж навпаки.

Відповідно до Наказу Міністерства фінансів України від 25.07.2011 р. №27 було затверджено Положення бухгалтерського обліку «Податкові різниці» [3], яке не суперечить П(С)БО 17 «Податок на прибуток», а навпаки його доповнює. Цим положенням передбачено метод визначення податкових різниць на базі Звіту про фінансові результати. В основі розрахунків є інформація про тимчасові і постійні податкові різниці яка накопичується в регістрах бухгалтерського обліку, зокрема шляхом виділення окремих граф для їх відображення (за відповідною класифікацією - тимчасова або постійна) або в інший спосіб, що забезпечує реєстрацію і накопичення відповідної інформації для її розкриття у фінансовій звітності [3].

Враховуючи зазначене, автором запропонована альтернативна форма Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), що дасть можливість відображати в ньому не обліковий податок на прибуток, а суму, яка нарахована в рамках чинного податкового законодавства відображає фактичну величину поточного податкового зобов'язання.

Як підкреслює Т. Сльозко, «бухгалтерський облік може бути базою даних для всіх видів звітності, тому числі і податкової» [10]. В міжнародній практиці необхідність відображення податкових різниць у фінансовій звітності було визнано ще у 1979 році, з прийняттям першої редакції Міжнародного стандар-

ту бухгалтерського обліку 12 «Облік податку на прибуток» [5].

Запропонована форма Звітності відповідатиме вимогам Закону України від 28.12.2014 р. № 71-VIII [2], який вніс зміни щодо визначення об'єкта оподаткування у Податковому кодексі України. Викладений у новій редакції III розділ «Податок на прибуток» Податкового кодексу України [1] передбачає кардинальні зміни, яких зазнала методика розрахунку об'єкту оподаткування податком на прибуток.

З 1 січня 2015 р., відповідно до ст. 134 Податкового кодексу України [1], об'єктом оподаткування є прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначається шляхом коригування (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, на різниці, які виникають відповідно до положень розділу III «Податок на прибуток підприємств» зазначеного Кодексу. Таким чином, податкові органи відповідно до п.п. 20.1.43 і п.п. 20.1.44 статті 20 Кодексу отримали право на проведення перевірки правильності ведення бухгалтерського обліку, враховуючи вимоги Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку (або МСФЗ, якщо підприємство складає звітність за цими стандартами).

Вищезазначене дає підстави запропонувати альтернативну форму I розділу «Фінансові результати» Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) (табл. 1).

Таблиця 1

**АЛЬТЕРНАТИВНА ФОРМА ЗВІТУ ПРО ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ
(ЗВІТ ПРО СУКУПНИЙ ДОХІД) І РОЗДІЛ «ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ»**

Стаття	Код рядка	За звітний період	За попередній період
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000		
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050		
Фінансовий результат від основної діяльності:			
Прибуток	2090		
Збиток	2095	()	()
Інші операційні доходи	2120		
Адміністративні витрати	2130		
Витрати на збут	2150		
Інші операційні витрати	2180		

Стаття	Код рядка	За звітний період	За попер. період
Фінансовий результат від операційної діяльності:			
Прибуток	2190		
Збиток	2195	()	()
Доход від фінансової діяльності	2200		
Витрати від фінансової діяльності	2220		
Фінансовий результат від фінансової діяльності:			
Прибуток	2221		
Збиток	2222	()	()
Доход від інвестиційної діяльності	2240		
Витрати від інвестиційної діяльності	2250		
Фінансовий результат від інвестиційної діяльності:			
Прибуток	2251		
Збиток	2252	()	()
Фінансовий результат від звичайної діяльності до оподаткування:			
Прибуток	2290		
Збиток	2295	()	()
Коригування фінансового результату (+, -)	2296	()	()
Витрати (дохід) з податку на прибуток ((р.2290 +,- р. 2296)) x 18%	2300		
Сума нарахованого та сплаченого податку на майно	2301		
Податок, що підлягає сплаті до бюджету (р.2300-2301)	2302		
Прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування	2305		
Чистий фінансовий результат:			
Прибуток	2350		
Збиток	2355		

Джерело: розроблено автором.

Отже, у I розділі «Фінансові результати» Звіту про фінансові результати, після графи «Фінансові результати від звичайної діяльності до оподаткування», пропонується ввести додаткові рядки:

– «Коригування фінансового результату» (р. 2296).

– «Сума нарахованого та сплаченого податку на майно» (р. 2301).

– «Податок, що підлягає сплаті до бюджету» (р. 2302).

У статті «Коригування фінансового результату» необхідно відображати різниці, які виникають відповідно до положень розділу III «Податок на прибуток підприємств» Податкового кодексу України. В разі, коли коригування здійснюється шляхом збільшення фінансового результату до оподаткування, в даному рядку відображається інформація про зменшення від'ємного значення фінансового результату до оподаткування (збитку), або навпаки – збільшення позитивного значення фінансового результату до оподаткування (прибутку).

Якщо коригування здійснюється шляхом зменшення р. 2290, то в цьому разі відбувається збільшення від'ємного значення фінансового результату до оподаткування (збитку) або зменшення його позитивного значення.

Розроблені пропозиції доводять, що розрахунок податкового зобов'язання з податку на прибуток може здійснюватися у системі фінансового обліку за допомогою податкових розрахунків, які трансформують облікову інформацію шляхом застосування вибірки та арифметичних операцій. Це підтверджує, що така трансформація характеризує податкові розрахунки як технічний прийом фінансового обліку, а не окрему систему податкового обліку.

Коригування фінансового результату до оподаткування (збитку), визначеного у фінансовій звітності, будуть призводити до утворення тимчасових та постійних податкових різниць, які нагадують різниці, що

передбачені НС(П)БО та МСФЗ. Це передбачає додаткову класифікацію податкових різниць, що потребує їх відображення та деталізації в податковій декларації з податку на прибуток та у фінансовій звітності.

Для платників податку, у яких річний дохід від будь-якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків), визначений за правилами бухгалтерського

обліку за останній річний звітний (податковий) період, перевищуватиме двадцять мільйонів гривень, де об'єкт оподаткування визначається з коригуванням фінансового результату до оподаткування на усі різниці, нами розроблена альтернативна форма V розділу Звіту про фінансові результати «Коригування фінансового результату» (табл. 2).

Таблиця 2

**АЛЬТЕРНАТИВНА ФОРМА V РОЗДІЛУ ЗВІТУ ПРО ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ
«КОРИГУВАННЯ ФІНАНСОВОГО РЕЗУЛЬТАТУ»**

Групи доходів, витрат, які підлягають виключенню (включенню) із об'єкта оподаткування	Код рядка	Тимчасові податкові різниці		Постійні податкові різниці	
		Коригування фінансового результату до оподаткування, (+, -)		Коригування фінансового результату до оподаткування, (+, -)	
		збільшення	зменшення	збільшення	зменшення
Різниці, які виникають при нарахуванні амортизації необоротних активів:	2700		X		X
на суму нарахованої амортизації основних засобів або нематеріальних активів відповідно	2705		X		X
на суму уцінки та втрат від зменшення корисності основних засобів або нематеріальних активів, включених до витрат звітного періоду	2710		X		X
на суму залишкової вартості окремого об'єкта основних засобів або нематеріальних активів	2715		X		X
на суму розрахованої амортизації основних засобів або нематеріальних активів відповідно до пункту 138.3 статті 138 ПКУ	2720	X		X	
на суму залишкової вартості окремого об'єкта основних засобів або нематеріальних активів, визначеної з урахуванням положень статті 138 ПКУ, у разі ліквідації або продажу такого об'єкта	2725	X		X	
на суму дооцінки та вигід від відновлення корисності основних засобів або нематеріальних активів у межах попередньо віднесених до витрат уцінки та втрат від зменшення корисності основних засобів або нематеріальних активів	2730	X		X	
Різниці, що виникають при формуванні резервів (забезпечень)	2800				
Забезпечення для відшкодування наступних (майбутніх) витрат, в т.ч.:	2810		X		X
на суму витрат на формування резервів та забезпечень для відшкодування наступних (майбутніх) витрат			X		X
на суму витрат (крім оплати відпусток працівникам та інших виплат, пов'язаних з оплатою праці, та резервів, визначених пунктами 139.2 - 139.3 статті 139), які відшкодовані за рахунок резервів та забезпечень	2815	X		X	
на суму коригування (зменшення) резервів та забезпечень для відшкодування наступних (майбутніх) витрат (крім оплати відпусток працівникам та інших виплат, пов'язаних з оплатою праці, та резервів, визначених пунктами 139.2 - 139.3 статті 139)	2820	X		X	
Резерв сумнівних боргів, в т.ч.:	2825		X		X
на суму витрат на формування резерву сумнівних боргів			X		X
на суму витрат від списання дебіторської заборгованості, яка не відповідає ознакам, визначеним підпунктом 14.1.11 пункту 14.1 статті 14 ПКУ, понад суму резерву сумнівних боргів	2830		X		X
на суму коригування (зменшення) резерву сумнівних боргів, на яку збільшився фінансовий результат до оподаткування	2835	X		X	
Резерви банків та небанківських фінансових установ, в т.ч.:	2840		X		X
на перевищення розміру резерву станом на кінець податкового (звітного) періоду над лімітом, визначеним підпунктом 139.3.3 пункту 139.3 статті 139 ПКУ			X		X

Групи доходів, витрат, які підлягають виключенню (включенню) із об'єкта оподаткування	Код рядка	Тимчасові податкові різниці		Постійні податкові різниці	
		Коригування фінансового результату до оподаткування, (+, -)		Коригування фінансового результату до оподаткування, (+, -)	
		збільшення	зменшення	збільшення	зменшення
на суму використання резерву для списання (відшкодування) активу, який не відповідає ознакам, визначеним підпунктом 14.1.11 пункту 14.1 ст. 14 ПКУ	2845		X		X
на суму списання активу, який відповідає ознакам, визначеним підпунктом 14.1.11 пункту 14.1 статті 14 ПКУ	2850	X		X	
на суму списання у попередніх звітних періодах активу, який у звітному періоді набув ознак, визначених підпунктом 14.1.11 пункту 14.1 статті 14 ПКУ	2855	X		X	
на суму зменшення витрат від розформування (зменшення) тієї частини резерву, на яку збільшувався фінансовий результат до оподаткування у зв'язку з перевищенням над лімітом	2860	X		X	
на суму доходів (зменшення витрат) від погашення заборгованості, списаної за рахунок тієї частини резерву, на яку збільшувався фінансовий результат до оподаткування у зв'язку з перевищенням над лімітом	2865	X		X	
Різниці, які виникають при здійсненні фінансових операцій:	2900				
на суму нарахованих доходів від участі в капіталі інших платників податку на прибуток підприємств та у вигляді дивідендів, які підлягають виплаті на його користь від інших платників цього податку	2905	X		X	
на суму від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових (звітних) років	2910	X		X	
на суму уцінки, врахованої у фінансовому результаті до оподаткування у поточному податковому (звітному) періоді на інструменти власного капіталу, перекласифіковані у фінансові зобов'язання	2915	X		X	
на суму перевищення звичайних цін над договірною (контрактною) вартістю реалізованих товарів (робіт, послуг)	2920		X		X
на суму перевищення договірної (контрактної) вартості придбаних товарів (робіт, послуг) над звичайною ціною при здійсненні контрольованих операцій	2825		X		X
на суму втрат від інвестицій в асоційовані, дочірні та спільні підприємства, розрахованих за методом участі в капіталі або методом пропорційної консолідації	2930		X		X
на суму, визначену в підпункті 140.5.4 пункту 140.5 статті 140 ПКУ	2935		X		X
на суму витрат по нарахуванню роялті	2940		X		X
на суму відсотків та дооцінки, врахованих у фінансовому результаті до оподаткування у поточному податковому (звітному) періоді на інструменти власного капіталу, перекласифіковані у фінансові зобов'язання	2955		X		X
на суму коштів або вартості товарів, виконаних робіт, наданих послуг, перерахованих (переданих) протягом звітного (податкового) року, наданих неприбутковим установам та організаціям	2965		X		X
Разом збільшення (зменшення) фінансового результату до оподаткування	2900				
Коригування фінансового результату до оподаткування, (+, -):					

Джерело: розроблено автором.

Показники цього розділу призначені для формування деталізованої інформації про збільшення (зменшення) фінансового результату до оподаткування відповідно до вимог ст. 138 «Різниці, які виникають при нарахуванні амортизації необоротних активів»,

ст. 139 «Різниці, що виникають при формуванні резервів (забезпечень)», ст. 140 «Різниці, які виникають при здійсненні фінансових операцій» Податкового кодексу України [1].

Для забезпечення відображення зазначених різ-

ниць у бухгалтерському обліку пропонуємо вести облік податкових різниць на окремих субрахунках рахунків доходів і витрат.

Для групи доходів, які збільшують (зменшують) фінансовий результат до оподаткування, пропонуємо відкрити наступні субрахунки:

747 «Коригування доходів для цілей нарахування податку на прибуток».

7471 «Збільшення фінансового результату до оподаткування на різниці, які виникають при нарахуванні амортизації необоротних активів».

7472 «Збільшення фінансового результату до оподаткування на різниці, що виникають при формуванні резервів (забезпечень)».

7473 «Збільшення фінансового результату до оподаткування на різниці, які виникають при здійсненні фінансових операцій».

Для обліку витрат пропонуємо використовувати наступні субрахунки:

978 «Коригування витрат для цілей нарахування податку на прибуток».

9781 «Збільшення фінансового результату до оподаткування на різниці, які виникають при нарахуванні амортизації необоротних активів»;

9782 «Збільшення фінансового результату до оподаткування на різниці, що виникають при формуванні резервів (забезпечень)»;

9783 «Збільшення фінансового результату до оподаткування на різниці, які виникають при здійсненні фінансових операцій».

Дані субрахунки будуть транзитними, де по дебету і кредиту накопичуватимуться суми доходів, витрат, які не включаються до об'єкта оподаткування. Інформація за даними субрахунками стане основним джерелом для складання запропонованого V розділу Звіту про фінансові результати «Коригування фінан-

сового результату».

Саме такий підхід до використання методів обліку забезпечить можливість показувати у Звіті про фінансові результати не обліковий податок на прибуток, а його суму, яка нарахована в рамках чинного податкового законодавства відображає величину фактичного поточного податкового зобов'язання.

Слід зазначити, що платники податків, які не досягли за звітний податковий період обсягів доходів, еквівалентних двадцяти мільйонам гривень, мають право не проводити коригування фінансового результату до оподаткування, визначеного у фінансовій звітності. Таке рішення приймається на основі п.п. 134.1.1 ст. 134 Податкового кодексу України [1] не більше одного разу протягом безперервної сукупності років, у кожному з яких виконується цей критерій щодо розміру доходу. Таку безперервну сукупність платник податку можна визначати починаючи з 2015 року. Якщо в одному із наступних звітних податкових періодів його дохід перевищить встановлений обсяг, то в такому випадку необхідно під час визначення об'єкта оподаткування проводити коригування у звітному році і продовжувати його виконувати у наступних періодах незалежно від того, яким буде дохід.

Отже, зміни, що відбулися в Податковому кодексу України з 01.01.2015 р., встановлюють нові правила: невеликі підприємства сплачуватимуть податок на прибуток з визначеного фінансового результату до оподаткування, а великі – шляхом коригування даних бухгалтерського обліку на різниці, визначені Податковим кодексом. Таким чином, можна вважати, що з 1 січня 2015 року ліквідується поняття «податковий облік», а всі податкові розрахунки будуватимуться виключно на принципах бухгалтерського обліку.

ВИСНОВКИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ ДОСЛІДЖЕНЬ

Результати нашого дослідження доводять, що єдиною базою для складання фінансової і податкової звітності є система бухгалтерського обліку. Розрахунок податкового зобов'язання з податку на прибуток може здійснюватися у системі бухгалтерського обліку за допомогою податкових розрахунків, які трансформують облікову інформацію шляхом застосування коригувань фінансового результату до оподаткування. Таким чином, податкові розрахунки не можна виділяти в окрему систему обліку через обмеженість їх методичного інструментарію (документування, рахунки і подвійний запис), застосування якого має ряд недоліків. Взаємоузгодження показників фінансової та податкової звітності є одним із важливих аспектів гармонізації податкового та фінансового обліку.

Визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств за правилами бухгалтерського обліку значно полегшить процес складання звітності підприємств, а запропонована аналітика обліку податкових різниць та удосконалена звітність про фінансові результати значно спростять роботу бухгалтерів, дозволять згрупувати і накопичити масив даних щодо доходів і витрат для визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. **Податковий** кодекс України від 02.12.2010 р. №2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу: <http://sfs.gov.ua/nk/>
2. **Закон** України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» від 28.12.2014. №71-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу: <http://sfs.gov.ua/search/?query>
3. **Положення** бухгалтерського обліку «Податкові різниці» № 27 від 25.01.2011 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0212-11>
4. **Гейер Е.** Моделі взаємодії бухгалтерського обліку та оподаткування прибутку / Е. Гейер // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – №11. – С.18–28.
5. **Мушиньски Р.** Звітність за МСФЗ: якщо буде затверджено наказ... / Р. Мушиньски, С.Токар // Бухгалтерія. – 2012. – №3(1042). – С. 60–63.
6. **Налоги** и налоговое право [учеб. пособие] / под ред. А.В. Брызгалина. – М.: Аналитика-Пресс, 1998. – 600 с.
7. **Положення** бухгалтерського обліку «Податкові різниці» № 27 від 25.01.2011 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0212-11>
8. **Проданчук М. А.** Податкові розрахунки та звітність у системі фінансового обліку / М. А. Проданчук // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 9. – С. 31–38.
9. **Свідерський Д.** Узгодження показників фінансової і податкової звітності з податку на прибуток за даними бухгалтерського обліку / Д. Свідерський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – №11. – С. 16–23.
10. **Сльозко Т.** Чи може бухгалтерський облік бути базою для податкової звітності? / Т. Сльозко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – №11. – С.10–15.

В статті предложена альтернативная форма Отчета о финансовых результатах (Отчета о совокупном доходе), позволяющая отразить в нем объект обложения налогом на прибыль путем корректировки финансового результата к налогообложению в соответствии с действующим налоговым законодательством. Форма отчетности будет отвечать требованиям Закона Украины от 28.12.2014 г. № 71-VIII, который внес изменения в редакцию раздела III «Налог на прибыль» Налогового кодекса Украины и позволит сопоставлять данные финансовой отчетности с показателями налоговых деклараций по налогу на прибыль.

Предложено ведение учета налоговых разниц на отдельных субсчетах счетов доходов и затрат. Доказано, что расчет налогового обязательства по налогу на прибыль может осуществляться в системе финансового учета с помощью налоговых расчетов, которые трансформируют учетную информацию путем применения корректировок финансового результата к налогообложению. Обосновано, что такая трансформация характеризует налоговые расчеты как технический прием финансового учета, а не отдельную систему налогового учета.

Ключевые слова: *финансовые результаты, Отчет о финансовых результатах, чистая прибыль, объект налогообложения, финансовый результат до налогообложения, налоговое обязательство, налог на прибыль, налоговые разницы.*

The article offered an alternative form of the income statement (statement of comprehensive income), which will allow it to reflect taxable income by adjusting the financial result before tax in accordance with applicable tax laws. Reporting meet the requirements of the Law of Ukraine of 12.28.2014 p. № 71-VIII, which amended the wording of Section III «Income tax» of the Tax Code of Ukraine and will lead to a current tax liability for income tax.

A work plan in the accounts of accounting tax differences lead to systematic procedure for individual sub. It is proved that the calculation of tax liability for income tax can be made in the system of financial accounting, using assessments that transform accounting information by applying adjustments to tax financial result. Proved that such a transformation is characterized as tax payments accounting technique, not a separate system.

Key words: *income, Income Statement, net profit, the object of taxation, financial results before tax, tax liabilities, income tax, tax differences.*