

**ДОХОДИ ПІДПРИЄМСТВА В ПОДАТКОВОМУ КОДЕКСІ УКРАЇНИ ТА ПОЛОЖЕННЯХ  
(СТАНДАРТАХ) БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ: ШЛЯХИ ГАРМОНІЗАЦІЇ**

*Проведено порівняльний аналіз положень (стандартів) бухгалтерського обліку та Податкового кодексу  
України в частині визначення доходів для гармонізації підходів*

**Постановка проблеми.** На сьогодні у сфері оподаткування діє близько 2000 нормативно-правових актів. Прийнятий Податковий кодекс України став комплексним актом з питань податків. Даний документ призначений гармонізувати інтереси держави та населення. Відповідно, його прийняття – необхідний крок до стабілізації податкової системи України, проте, положення викликають ряд питань та непорозумінь.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Дослідженням питань гармонізації обліку за П(С)БО та податкового законодавства займалися такі провідні вчені як М.Т. Білуха, О.С. Бородкін, Ф.Ф. Бутинець, М.Я. Дем'яненко, С.Ф. Голов, Ф. Зіпфел, Г.Г. Кірейцев, М. Коллар, М.С. Пушкар, В.К. Савчук, Р. Холмен. Враховуючи здобуток цих вчених, дослідження положень новоприйнятого Податкового кодексу України (далі – ПКУ) та питання гармонізації його положень з принципами П(С)БО потребують подальших досліджень.

**Мета дослідження.** Усунення розбіжностей положень П(С)БО 15 та ПКУ в частині визнання доходів підприємства.

**Викладення основного матеріалу дослідження.** Дослідження багатьох вчених спрямовані на пошуки способів усунення неузгодженості обліку за П(С)БО та податкових розрахунків, зокрема, виділяють два шляхи: визначення прибутку для оподаткування відповідно до даних отриманих згідно з П(С)БО або приведення фінансового прибутку відповідно до правил податкових розрахунків і визначення прибутку для оподаткування.

Значним кроком стабілізації економіки країни та піднесення її на новий рівень є прийняття ПКУ, положення якого повністю реформують систему оподаткування України.

Даний кодекс покликаний гармонізувати інтереси держави та населення, шляхом гармонізації обліку за П(С)БО та податкових розрахунків. Процес гармонізації положень П(С)БО та положень податкового законодавства спрямований на спрощення системи податкових розрахунків та приведення до єдиної системи обліку.

Проте на сьогодні повністю гармонізувати положення цих двох нормативних документів фактично неможливо, оскільки користувачі двох напрямів мають різні завдання. Відповідно до закладених принципів в основу національних стандартів бухгалтерського обліку вони мають відповідати вимогам міжнародних стандартів. Залишається другий шлях гармонізації – викласти положення ПКУ відповідно до вимог П(С)БО, проте, такі перетворення не підтримає держава.

Про це зауважує проф. М.Я. Дем'яненко, зазначаючи, що економічна сутність податкового обліку полягає в тому, щоб ті витрати, які вважаються недоцільними, не призводили до зменшення оподаткованого доходу. В практичному плані це означає, що держава не хоче втрачати свою (задекларовану) частку в доходах підприємства внаслідок суб'єктивних (непродуктивних) дій юридичної особи як суб'єкта оподаткування. Саме цю вимогу держави забезпечує (чи має забезпечувати) податковий облік [1, с. 9]. Таким чином, приходимо до аксіоми: теоретики і практики обліку бажано гармонізувати облік за П(С)БО та податкові розрахунки, проте держава це зробити не дозволяє.

Незважаючи на існування даної аксіоми, вчені не припиняють пошуку шляхів наближення до гармонізації обліку в Україні. Гармонізація обліку – це процес приведення до відповідності та злагоженості принципів обліку за П(С)БО та податкових розрахунків.

Зіпфел Ф. зазначає на необхідності “глобальної” гармонізації податкових систем країн ЄС, виділяючи узгодження податкових ставок, яке багато держав вважають

вельми нав'язливим посяганням на національний суверенітет і, звичайно, відкидають, та узгодження податкової бази – розрахунок бази оподаткування за єдиними правилами [7, р. 8]. Гармонізувати системи оподаткування дозволяє так звана загальна консолідована корпоративна податкова база (Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB)). Ця добровільна система, як зазначають Роберт Холмен та Мирослав Коллар, буде гармонізувати податкову базу в межах ЄС, дозволить залишити державам-членам право встановлювати свої ставки податок і, в кінцевому підсумку, створити механізм для обміну податкових доходів між державами-членами [6, р. 1]. Приведення податкових систем країн ЄС – крок до уніфікації обліку та оподаткування на рівні держав, що є прикладом для України, оскільки на сьогодні вона прагне гармонізувати облік за П(С)БО та податковим законодавством. Наступним кроком України є уніфікація податкового законодавства країни відповідно до міжнародних правил, про що на сьогодні говорити рано.

Незважаючи на спрямованість на забезпечення єдиної інформаційної бази цілі ПКУ, він вносить ряд неточностей та непорозумінь, серед яких варто відмітити окремі положення Розділу III ПКУ порівняно з вимогами П(С)БО 15 “Дохід”.

Проаналізувавши положення цих нормативних документів, встановлено ряд неточностей:

1. Трактують поняття “дохід”. В П(С)БО 15 визначення “дохід” не наведено, проте, дане визначення є в П(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”, доходи – це збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників). Відповідно до пп. 14.1.56 п. 14.1 ст. 14 ПКУ доходи – загальна сума доходу платника податку від усіх видів діяльності, отриманого (нарахованого) протягом звітного періоду в грошовій, матеріальній або нематеріальній формах як на території України, її континентальному шельфі у виключній (морській) економічній зоні, так і за її межами. Таким чином, з вищенаведених визначень випливає, що дохід за Податковим кодексом фактично і є доходом, отриманим в результаті господарської діяльності підприємства, але ці два поняття не є тотожними. Відповідно до законодавчої бази, існує ряд критеріїв визнання доходів, які призводять до існування несумісності обліку за П(С)БО та податковим законодавством. Причому, є доходи, які не включаються до доходів при оподаткуванні прибутку підприємств відповідно до ПКУ, через це доцільним було б повернення до поняття “валові доходи”, яке розмежовує дві методики розрахунку прибутку.

Для узгодження пропонуємо під поняттям валового доходу розуміти дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), зменшену на суму непрямих податків, а також збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників) в результаті здійснення господарської діяльності в розрізі операційної, фінансової та інвестиційної, а також від надзвичайної діяльності. Дане визначення більш точно характеризує поняття доходу і зменшує розбіжності між обліком за П(С)БО та податковим законодавством.

2. Термінологічна база ПКУ не відповідає П(С)БО, так, наприклад, поняття “процентів”, “роялті”, “дивідендів”.

Відповідно до П(С)БО 15 під процентами розуміють – плату за використання грошових коштів, їх еквівалентів або сум, що заборговані підприємству. ПКУ зазначає, що проценти це – дохід, який сплачується (нараховується) позичальником на користь кредитора як плата за використання залучених на

визначений або невизначений строк коштів або майна. Отже ці два нормативні документи розуміють різне під поняттям "проценти", відповідно до П(С)БО це плата за використання грошових коштів, а відповідно до ПКУ – за використання коштів та майна. Не можна погодитися з визначенням наданим в ПКУ, адже плата за майно визначається – орендною платою (платежем). Також вважаємо, що про строк вказувати непотрібно та необхідно виключити з визначення слово "сплачується", оскільки касовий метод нарахування доходів і витрат відповідно до нових вимог ПКУ не застосовується, а віднесення процентів до доходів при сплаті розгармонізує облік за П(С)БО та податковій розрахунки.

Гармонізуючи визначення, надані в ПКУ та П(С)БО, вважаємо за необхідне викласти в положеннях П(С)БО та ПКУ визначення процентів в наступній редакції: проценти – дохід, який нараховується позичальником на користь кредитора як плата за використання грошових коштів, їх еквівалентів або сум, що заборговані підприємству.

Під роялті за П(С)БО розуміють платежі за право користування об'єктами права інтелектуальної власності. Відповідно до ПКУ роялті – будь-який платіж, отриманий як винагорода за користування або за надання права на користування будь-яким авторським та суміжним правом на літературні твори, твори мистецтва або науки, включаючи комп'ютерні програми, інші записи на носіях інформації, відео- або аудіокасети, кінематографічні фільми або плівки для радіо- чи телевізійного мовлення, будь-яким патентом, зареєстрованим знаком на товари і послуги чи торгівельною маркою, дизайном, секретним кресленням, моделлю, формулою, процесом, правом на інформацію щодо промислового, комерційного або наукового досвіду (ноу-хау). З самих визначень зрозуміло, що визначення, надане в П(С)БО, значно ширше, оскільки поняття інтелектуальної власності ширше ніж окремі його складові, які наведені в пп. 14.1.225 п. 14.1 ст. 14 ПКУ.

Для гармонізації термінологічного апарату П(С)БО і ПКУ пропонуємо застосовувати наступне визначення роялті – платіж, отриманий як винагорода за користування або за надання права на користування об'єктами права інтелектуальної власності.

До неузгодженостей термінології П(С)БО і ПКУ також відноситься трактування поняття "дивіденди", яке відповідно до ПСБО 15 означає – частину чистого прибутку, розподілену між учасниками (власниками) відповідно до частки їх участі у власному капіталі підприємства. Згідно з пп. 14.1.49 п. 14.1 ст. 14 ПКУ дивіденди – платіж, що здійснюється юридичною особою – емітентом корпоративних прав чи інвестиційних сертифікатів на користь власника таких корпоративних прав, інвестиційних сертифікатів та інших цінних паперів, що засвідчують право власності інвестора на частку (пай) у майні (активах) емітента, у зв'язку з розподілом частини його прибутку, розрахованого за правилами бухгалтерського обліку. В даному випадку визначення, наведене в ПКУ, більш точно характеризує поняття дивідендів, оскільки за П(С)БО, дивіденди – частка власника. пропорційна частці в власному капіталі, що є невірним, адже дивіденди – частка власника пропорційна частці в статутному капіталі, а не у власному та поняття власного капіталу значно ширше. До того ж визначення, надане в П(С)БО, є недостовірним при виплаті дивідендів за простими та привілейованими акціями, так відповідно до 31.2.2 Закону України "Про акціонерні товариства" акціонерне товариство не має права здійснювати виплату дивідендів за простими акціями у разі, якщо поточні дивіденди за привілейованими акціями не виплачено повністю. Тобто принцип пропорційності втрачається.

Виходячи з викладеного варто відзначити, що дивіденди – це платіж, що здійснюється юридичною особою – емітентом корпоративних прав чи інвестиційних сертифікатів на користь власника таких корпоративних прав, інвестиційних сертифікатів та інших цінних паперів, що засвідчують право власності інвестора на частку (пай) у майні (активах) емітента, у зв'язку з розподілом частини його прибутку. В ПКУ вираз "розрахованого за правилами бухгалтерського обліку" слід виключити, оскільки він розмежовує облік за П(С)БО та податковим законодавством, а завданням ПКУ є навпаки гармонізувати його і привести до єдиного обліку.

3. Окрім термінологічної невідповідності існує ряд неточностей при визнанні деяких видів доходів. В ПКУ порядок визнання доходів значно ширший, для всебічної гармонізації варто положення ПКУ щодо визнання доходів прописати в П(С)БО 15 "Дохід", зокрема, те, що датою отримання доходів, які враховуються для визначення прибутку до оподаткування, є звітний період, у якому такі доходи визнаються, незалежно від фактичного надходження коштів. А також включити до П(С)БО те, що датою отримання доходів є дата нарахування доходів згідно первинних документів.

Доцільно визначити в П(С)БО 15 порядок визнання доходів від списання кредиторської заборгованості, що визнана сумнівною та безнадійною, який має відповідати пп. 159.1.2 п. 159.1 ст. 159 ПКУ. Для цього необхідно в П(С)БО 11 "Зобов'язання" прописати поняття сумнівної та безнадійної кредиторської заборгованості, а саме, під сумнівною кредиторською заборгованістю слід розуміти – кредиторську заборгованість за товари, роботи, послуги визнану судом чи за виконавчим написом нотаріуса, у звітному періоді, на який припадає день набрання законної сили рішення суду про визнання (стягнення) такої заборгованості (її частини) або вчинення нотаріусом виконавчого напису. Під безнадійною кредиторською заборгованістю слід розуміти – кредиторську заборгованість, що відповідає одній з наступних ознак:

- заборгованість за зобов'язаннями, щодо яких минув строк позовної давності;

- прострочена заборгованість, що не погашена внаслідок недостатності майна фізичної особи, за умови, що дії кредитора, спрямовані на примусове стягнення майна боржника, не призвели до повного погашення заборгованості;

- заборгованість, що не погашена внаслідок недостатності майна: суб'єктів господарювання, оголошених банкрутами у встановленому законом порядку або знятих з реєстрації як суб'єкти господарювання у зв'язку з їх ліквідацією;

- заборгованість, що не погашена внаслідок недостатності коштів, отриманих від продажу на відкритих аукціонах (публічних торгах) та в інший спосіб, передбачений умовами договору застави, майна позичальника, переданого у заставу як забезпечення зазначеної заборгованості за умови, що інші юридичні дії кредитора щодо примусового стягнення іншого майна позичальника не призвели до погашення заборгованості в повному обсязі;

- заборгованість, стягнення якої стало неможливим у зв'язку з дією обставин непереборної сили, стихійного лиха (форс-мажорних обставин), підтверджених у порядку, передбаченому законодавством;

- прострочена заборгованість померлих фізичних осіб, а також осіб, які у судовому порядку визнані безвісно відсутніми, недієздатними або оголошені померлими, а також прострочена заборгованість фізичних осіб, засуджених до позбавлення волі.

Таким чином, варто прописати в П(С)БО 15 "Дохід", що дохід від списання кредиторської заборгованості визнається одночасно з визнанням такої заборгованості безнадійною.

Необхідно також відмітити про недоліки статті 159 ПКУ, так, відповідно до пп. 159.1.1 п. 159.1 ст. 159 при визнанні сумнівної дебіторської заборгованості в цілях оподаткування підприємство має зменшити дохід на суму виручки від реалізації та збільшити витрати на собівартість відвантажених продукції та товарів, виконаних робіт та наданих послуг. Ніяких вказівок щодо врегулювання та відображення безнадійної заборгованості в ПКУ не надано, лише зазначено, що відповідно до пп. 159.1.6. п. 159.1 ст. 159 заборгованість, попередньо віднесена на зменшення доходу, яка визнається безнадійною внаслідок недостатності активів покупця, визнаного банкрутом у встановленому порядку, або внаслідок її списання згідно з умовами мирової угоди, укладеної відповідно до законодавства з питань банкрутства, не змінює податкові зобов'язання як покупця, так і продавця у зв'язку з таким визнанням. Дане положення вносить непорозуміння при визнанні об'єкта оподаткування.

Вважаємо для узгодження положень П(С)БО та ПКУ варто визначити в кодексі, що при визнанні безнадійної заборгованості покупець збільшує доходи при визначенні об'єкта оподаткування, а продавець збільшує витрати на суму такої заборгованості.

В П(С)БО 15 "Дохід" відсутній порядок визнання доходів від безповоротної фінансової допомоги та штрафів, пені, неустойки, отриманих за рішенням сторін договору або відповідних державних органів, суду. В ПКУ зазначено, що доходи за цими операціями визнаються в момент надходження грошових коштів на банківський рахунок чи в касу платника податку. Дані положення є ще однією відмінністю, що спричиняють відокремлення обліку за П(С)БО та податкових розрахунків. В цьому випадку Положення П(С)БО та ПКУ неможливо гармонізувати, оскільки в них передбачено різні принципи визнання доходів.

Щодо визнання доходів від обміну продукцією (товарами, роботами, послугами та іншими активами) п. 9 П(С)БО 15 "Дохід": "дохід не визнається, якщо здійснюється обмін продукцією (товарами, роботами, послугами та іншими активами), які є подібними за призначенням та мають однакову справедливую вартість" пропонуємо, дану статтю викласти в наступній редакції: "дохід, якщо здійснюється обмін продукцією (товарами, роботами, послугами та іншими активами), визнається одночасно з витратами, понесеними при передачі об'єкта обміну".

Також прописати в П(С)БО, що дохід від безоплатно одержаних необоротних матеріальних активів визначається в сумі, пропорційній сумі нарахування амортизації відповідних активів, в тому звітному періоді, в яких здійснюються амортизація цих об'єктів.

4. Відмінними є види доходів відповідно до П(С)БО та ПКУ. Так, П(С)БО виділяє доходи залежно від видів діяльності, а ПКУ виокремлює лише два види доходів: дохід від операційної діяльності та інші доходи. Виходячи з пропозицій, наведених раніше, щодо визначення валових доходів, пропонуємо використовувати в ПКУ, види визначені в П(С)БО.

У зв'язку з невідповідністю класифікації, наведеної в П(С)БО і ПКУ, є відмінними і складові доходи. При розмежуванні доходів за видами господарської діяльності ці розбіжності будуть автоматично усунені.

5. В ПКУ відсутні вказівки щодо оцінювання доходів. В даному випадку пропонуємо визначити порядок оцінки доходів відповідно до положень П(С)БО.

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** Аналіз положень ПКУ та П(С)БО в частині визнання доходів підприємства показав, що для гармонізації обліку та податкових розрахунків необхідно внести ряд корективів для зменшення розбіжностей.

Для наближення до гармонізації положень П(С)БО та ПКУ пропонуємо:

1) узгодити термінологічний апарат з визначення понять: "дохід", "проценти", "роялті", "дивіденди";

2) визначити порядок визнання окремих доходів та уточнити окремі положення ПКУ та П(С)БО;

3) визначити в П(С)БО порядок визнання доходів від списання кредиторської заборгованості відповідно до положень ПКУ. Для гармонізації обліку за П(С)БО та ПКУ в кодексі варто зазначити, що дохід від списання кредиторської заборгованості відноситься до валового доходу покупця, а у продавця збільшуються валові витрати;

4) пропонуємо визначити в ПКУ поділ доходів залежно від видів діяльності, аналогічно до П(С)БО;

5) визначити в ПКУ порядок оцінки доходів для цілей оподаткування, відповідно до положень П(С)БО.

Неузгодженими залишаються положення щодо оподаткування операцій особливого типу наведені в статті 153 ПКУ, чому присвячені подальші дослідження.

#### Список використаної літератури:

1. *Дем'яненко М.Я.* Щодо уніфікації бухгалтерського та податкового обліку / М.Я. Дем'яненко // Міжнародна науково-практична конференція "Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи" — Київ, 2003. — стор. 9-10
2. Закон України "Про акціонерні товариства" N 514-VI від 17.09.2008 р. [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Верховної Ради України. — Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/>
3. Податковий кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010 р. [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Верховної Ради України. — Режим доступу: [http://zakon.rada.gov.ua](http://zakon.rada.gov.ua/)
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" № 391/3684 від 21.06.1999 р. [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Верховної Ради України. — Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/>
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 "Дохід" № 860/4153 від 14.12.1999 р. [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Верховної Ради України. — Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/>
6. *Holman R., Kollar M.* European tax and fiscal policy within european monetary [Електронний ресурс]. — Режим доступу: [sites.google.com/site/icbmbangkok2/ICBM.2008.Robert.Holman.R.P.pdf](http://sites.google.com/site/icbmbangkok2/ICBM.2008.Robert.Holman.R.P.pdf) —15 р.
7. *Zipfel F.* One Europe, one Tax? Plans for a Common Consolidated Corporate Tax Base. EU Monitor No. 49. — Frankfurt: Deutsche Bank. —18 р.

БОРИСЕЙКО Юлія Володимирівна — аспірант Житомирського державного технологічного університету