

## ПОДАТКОВИЙ КОДЕКС УКРАЇНИ: СЬОГОДЕННЯ ТА ПЕРСПЕКТИВИ

У статті детально розглянуто сутність та класифікацію доходів і витрат в Податковому кодексі України, національних та міжнародних стандартах бухгалтерського обліку; зроблено критичну оцінку. Надано рекомендації, спрямовані на усунення розбіжностей між податковим та бухгалтерським обліком, визначено перспективи розвитку вітчизняної системи обліку.

In the article the essence and the classification of income and expenses in the Tax Code of Ukraine, national and international accounting standards are considered, the critical evaluation was given. The recommendation make for the elimination difference between of tax accounting and of accounting was given, the outlook of the national accounting system is determined.

**Постановка проблеми у загальному вигляді.** Згідно рейтингу «Paying Taxes 2010», оприлюдненому Всесвітнім банком, українська система оподаткування займає 181 місце серед 183 існуючих й, за оцінками експертів, вважається однією з найбільш складних в світі. Фахівцями підраховано, що підприємці в Україні мають сплачувати 147 податків і зборів і витратити на це понад 736 годин [1]. Не новина, що в існуючих умовах сфера оподаткування регулюється багатьма нормативно-правовими актами. Зрозуміло, що неможна створити раз і назавжди ідеального законодавчого документу, однак забезпечити стабільність податкової системи, хоча б на середньострокову перспективу, податкове відомство країни в змозі. Не можна вважати прийнятним, коли кількість «удосконалень» протягом року переходить розумну межу.

У цьому контексті прийняття 2 грудня 2010 року комплексного документу, – Податкового кодексу України (далі – ПКУ), в економічному житті держави важко переоцінити, оскільки даний документ визначає вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні, порядок їх адміністрування, платників податків та зборів, їх права та обов'язки, компетенцію контролюючих органів, повноваження і обов'язки їх посадових осіб, а також відповідальність за порушення податкового законодавства [2].

Однак, незважаючи на наявність зазначеного основоположного документу, особливих покращень в житті платників податків та зборів не помічається, і ось чому:

- кількість змін та доповнень, внесених за останній час, вражає (підтвердженням цього є лише Закони України від 23 грудня 2010 року № 2856-VI, від 7 квітня 2011 року № 3205-VI, від 7 квітня 2011 року № 3221-VI, від 21 квітня 2011 року № 3292-VI, від 12 травня 2011 року № 3320-VI, від 19 травня 2011 року № 3387-VI, від 7 липня 2011 року № 3609-VI, від 7 липня 2011 року № 3610-VI, від 8 липня 2011 року № 3675-VI, від 20 вересня 2011 року № 3741-VI [2]. Про листи ДПАУ та інші документи вже й казати годі);
- норми набирають чинності з різних податкових періодів;
- подальший вектор розвитку спрощеної системи оподаткування остаточно невизначено, а значить й тисяч суб'єктів малого підприємництва, що використовують цю систему.

Відповідний перелік можна продовжувати.

Із цього можна зробити загальний висновок: окремі положення ПКУ не є досконалими, а тому викликають чимало питань та непорозумінь у платників податків та зборів.

**Аналіз досліджень і публікацій останніх років.** Вивченням питань гармонізації податкового законодавства та системи обліку за П(с)БО займалися такі провідні вчені, як: М. Т. Білуха, О. С. Бородкін, Ф. Ф. Бутинець, М. Я. Дем'яненко, С. Ф. Голов, Г. Г. Кірейцев, О. Малишкін, О. В. Мурашко, В. М. Пархоменко, М. С. Пушкар, В. К. Савчук й багато інших авторів.

**Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми.** Не зважаючи на значний внесок попередників, дослідження положень ПКУ взагалі та зокрема оподаткування прибутку підприємств як найбільш розповсюдженого та суперечливого податку в системі вітчизняного податкового законодавства, питання гармонізації зазначених положень з принципами національних П(с)БО та міжнародних стандартів фінансової звітності (далі – МСФЗ) потребують подальших досліджень та розробок.

**Постановка завдання.** Метою статті є надання пропозицій щодо усунення розбіжностей між ПКУ, П(с)БО та МСФЗ в частині узагальнення даних стосовно двох важливих об'єктів обліку – доходів і витрат.

Для досягнення мети доцільно:

- по-перше, вивчити нормативно-правові акти, що регулюють визначення «доходів» і «витрат» та їх класифікації;
- по-друге, дослідити існуючі розбіжності положень ПКУ, національних П(с)БО та МСФЗ стосовно тлумачення «доходів» і «витрат» та їх групування;
- по-третє, надати рекомендації щодо подальших напрямів зближення податкового та бухгалтерського обліку з огляду на сучасні світові тенденції.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Процес вивчення доречно розпочати з аналізу змін стосовно існуючого категоріального апарату.

Так, визначенню понять в ПКУ приділено увагу у статті 14. Зважаючи на те, що для будь-якого суб'єкта істотне значення має об'єкт оподаткування – прибуток, який є основою для сплати податків, спробуємо дослідити зміни, що торкнулися безпосереднього тлумачення понять, які пов'язані з його формуванням – «доходів» та «витрат».

Перш за все, варто позитивно оцінити спробу законодавців щодо зближення податкового та бухгалтерського обліку завдяки застосуванню ідентично названих термінів «доходи» та «витрати». Однак, далі зовнішніх назв справа так і не дійшла.

Якщо зробити порівняння, в ПКУ [2]:

- під доходами (ст. 14.1.56) розуміється 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;
- під витратами (ст. 14.1.27) – сума будь-яких витрат платника податку у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, здійснюваних для провадження господарської діяльності платника податку, в результаті яких відбувається зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, внаслідок чого відбувається зменшення власного капіталу (крім змін капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власником).

Згідно ж П(с)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [3]:

- доходи – 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);
- витрати – зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками).

Як бачимо, наведені визначення є ємними за змістом, однак не є тотожними.

Оскільки в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [4] зазначено, що національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку – це нормативно-правовий акт, затверджений Міністерством фінансів України, що визначає

принципи та методи ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, що *не* суперечать міжнародним стандартам.

Потрібно розібратися, наскільки вітчизняні нормативні акти в сфері бухгалтерського обліку, а одночасно й податкового обліку, узгоджуються з міжнародними стандартами.

Відповідно до міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 18 «Дохід» (далі – МСБО 18) [5]; дохід – це валове надходження економічних вигід протягом періоду, що виникає в ході звичайної діяльності суб'єкта господарювання, коли власний капітал зростає в результаті цього надходження, а не в результаті внесків учасників капіталу. Стосовно витрати необхідно відзначити, що в МСФЗ відсутній спеціальний стандарт, який би регламентував облік та порядок відображення витрат у звітності. Усе це виписано в окремих стандартах.

Наприклад, МСБО 2 «Запаси» регулює оцінку витрат щодо запасів, МСБО 16 «Основні засоби» – щодо основних засобів, МСБО 19 «Виплати працівникам» – щодо витрат на оплату праці, МСБО 23 «Витрати на позики» – щодо витрат на позики.

Отже, з метою дослідження терміна потрібно керуватися Принципами підготовки та складання фінансової звітності (Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements), в яких вказано:

– витрати – зменшення економічних вигід, що відбувається в формі вибуття або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, в результаті якого відбувається зменшення капіталу (крім змін, які обумовлені вилученням власників).

З вищенаведеного можна зробити висновок: поняття, що містяться в П(с)БО та МСФЗ, також відрізняються.

Суттєві розбіжності спостерігаються й на етапах класифікації досліджуваних об'єктів.

У ПКУ і доходи (п. 135.1 ст. 135), і витрати (п. 138.1 ст. 138) поділено за видами діяльності на дві групи:

- операційна діяльність (п. 135.4 ст. 135 та пп. 138.1.1 ст. 138);
- інша (п. 135.5 ст. 135 та п. 138.10-138.12 ст. 138).

Варто звернути увагу й на те, що в ПКУ при тлумаченні поняття «доходи» застосовуються усі види діяльності, а при визначенні поняття «витрат» чомусь згадується лише господарська діяльність.

Згідно пп. 14.1.36. ст. 14 ПКУ, господарська діяльність – діяльність особи, що пов'язана з виробництвом (виготовленням) та/або реалізацією товарів, виконанням робіт, наданням послуг, спрямована на отримання доходу і проводиться такою особою самостійно та/або через свої відокремлені підрозділи, а також через будь-яку іншу особу, що діє на користь першої особи, зокрема, за договорами комісії, доручення та агентськими договорами.

Як можна зрозуміти з підтексту, мова йде про основну операційну діяльність, що значно звужує межі самих витрат.

З метою забезпечення гармонізації обліку радимо законодавцям внести відповідні зміни у визначення.

Далі розглянемо основні складові вказаних видів діяльності. Якщо з операційною діяльністю все більш-менш зрозуміло, то до такого виду діяльності, як інша, є багато питань.

Згідно ПКУ інші доходи включають:

- доходи у вигляді дивідендів, отриманих від нерезидентів, процентів, роялті, від володіння борговими вимогами (пп. 135.5.1.);
- доходи від операцій оренди/лізингу (пп. 135.5.2.);
- суми штрафів та/або неустойки чи пені, фактично отримані за рішенням сторін договору або відповідних державних органів, суду (пп. 135.5.3.);
- вартість товарів, робіт, послуг, безоплатно отриманих платником податку у звітному періоді, визначена на рівні не нижче звичайної ціни, суми безповоротної фінансової допомоги, отриманої платником податку у звітному податковому періоді, безнадійної кредиторської заборгованості, крім випадків, коли операції з надання/отримання

- безповоротної фінансової допомоги проводяться між платником податку та його відокремленими підрозділами, які не мають статусу юридичної особи (пп. 135.5.4.);
- суми поворотної фінансової допомоги, отриманої платником податку у звітному податковому періоді, що залишаються неповерненими на кінець такого звітного періоду, від осіб, які не є платниками цього податку (в тому числі нерезидентів), або осіб, які згідно із цим Кодексом мають пільги з цього податку, в тому числі право застосовувати ставки податку нижчі, ніж установлені п. 151.1 ст. 151 цього Кодексу (пп. 135.5.5.);
  - суми невикористаної частини коштів, що повертаються з страхових резервів у порядку, передбаченому п. 159.2 ст. 159 цього Кодексу (пп. 135.5.6.);
  - суми заборгованості, що підлягають включенню до доходів згідно з пунктами 159.3 та 159.5 ст. 159 цього Кодексу (пп. 135.5.7.);
  - фактично отримані суми державного мита, попередньо сплаченого позивачем, що повертаються на його користь за рішенням суду (пп. 135.5.8.);
  - суми акцизного податку, сплаченого/нарахованого покупцями/покупцям підакцизних товарів (за їх рахунок) на користь платника такого акцизного податку, уповноваженого цим Кодексом вносити його до бюджету, та рентної плати, а також суми збору у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну, теплову енергію та природний газ (пп. 135.5.9.);
  - суми дотацій, субсидій, капітальних інвестицій із фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування або бюджетів, отримані платником податку (пп. 135.5.10.);
  - доходи, визначені відповідно до статей 146, 147, 153 і 155-161 цього Кодексу (пп. 135.5.11.);
  - доходи, не враховані при обчисленні доходу періодів, що передують звітному, та виявлені у звітному податковому періоді (пп. 135.5.12.);
  - дохід від реалізації необоротних матеріальних активів, майнових комплексів, оборотних активів, визначений з урахуванням положень статей 146 і 147 цього Кодексу (пп. 135.5.13.);
  - інші доходи платника податку за звітний податковий період (пп. 135.5.14.) тощо.

Згідно ПКУ до складу інших витрат входять:

- адміністративні витрати (пп. 138.10.2.);
- витрати на збут (пп. 138.10.3.);
- інші операційні витрати (пп. 138.10.4.);
- фінансові витрати (пп. 138.10.5.);
- інші витрати звичайної діяльності (пп. 138.10.6.);
- суми витрат, не віднесені до складу витрат минулих звітних податкових періодів у зв'язку з втратою, знищенням або зіпсуванням документів, (виділено автором) що підтверджують здійснення витрат, установлених цим розділом, та підтверджених такими документами у звітному податковому періоді (пп. 138.11.) тощо.

Проведений аналіз показує:

- по-перше, класифікації доходів та витрат різнопорядкові, структурно не узгоджені, а тому не дозволяють проводити без додаткових вибірок будь-які порівняння;
- по-друге, бухгалтерський підхід, застосований під час класифікації витрат? повністю нівельований щодо доходів;
- по-третє, чимало складових прив'язані виключно до положень ПКУ, а тому не мають нічого спільного з системою бухгалтерського обліку.

На наступному етапі спробуємо зосередити увагу на групуваннях, що застосовуються у вітчизняній нормативній базі з бухгалтерського обліку, й зокрема, П(с)БО 15 «Дохід» (далі – П(с)БО 15) [6], П(с)БО 16 «Витрати» (далі – П(с)БО 16) [7], Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій (далі – Інструкція № 291) [8].

Для забезпечення наочності відповідних даних представимо необхідну інформацію в табл. 1.

Таблиця 1.

Групування доходів і витрат у нормативних документах, які регулюють порядок ведення бухгалтерського обліку

| Об'єкт бухгалтерського обліку | Нормативно-правовий акт   |  | Примітка   |
|-------------------------------|---|--|--|
|                               | П(с)БО [6-7]  | Інструкція № 291 [8]   |  |
| Доходи                        | Згідно П(с)БО 15 [6]:<br>а) дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);  | рахунок 70 «Доходи від реалізації»   | Відмінностей нема. У обох нормативно-правових актах виділяється операційна діяльність  |
|                               | б) інші операційні доходи   | рахунок 71 «Інший операційний дохід»   |  |
|                               |   | рахунок 72 «Дохід від участі в капіталі»   | У П(с)БО 15 подібне групування відсутнє  |
|                               | в) фінансові доходи   | рахунок 73 «Інші фінансові доходи»   | Відмінностей нема. У нормативних документах йдеться про іншу звичайну та надзвичайну діяльність  |
|                               | г) інші доходи  | рахунок 74 «Інші доходи»   |  |
| д) надзвичайні доходи         | рахунок 75 «Надзвичайні доходи»   |  |  |
| Витрати                       | Згідно П(с)БО 16 [7]:<br>собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг);   | рахунок 90 «Собівартість реалізації»<br>рахунок 91 «Загальновиробничі витрати»   | Істотні розбіжності відсутні. У чинній законодавчій базі діяльність поділяється на звичайну (операційну, інвестиційну, фінансову) та надзвичайну |
|                               | Витрати, пов'язані з операційною діяльністю, які не включаються до собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), поділяються на:<br>– адміністративні витрати;<br>– витрати на збут;<br>– інші операційні витрати | рахунок 92 «Адміністративні витрати»;<br>рахунок 93 «Витрати на збут»;<br>рахунок 94 «Інші витрати операційної діяльності» |  |
|                               | фінансові витрати   | рахунок 95 «Фінансові витрати»   |  |
|                               | втрати від участі в капіталі  | рахунок 96 «Втрати від участі в капіталі»  |  |
|                               | інші витрати звичайної діяльності   | рахунок 97 «Інші витрати»  |  |
|                               | надзвичайні витрати   | рахунок 99 «Надзвичайні витрати»   |  |
|                               |   |  |  |

Якщо звернутися до міжнародного досвіду, то у МСБО 18 доходи класифікуються залежно від джерела їх утворення – реалізація товарів (включає як продукцію, що вироблена суб'єктом господарювання, так і товари, придбані з метою перепродажу) чи послуг, відсотки, роялті та дивіденди.

У свою чергу, витрати в МСБО поділяються на:

- витрати від звичайної діяльності;
- витрати від видів діяльності, що відрізняються від звичайної, які можуть виникати або бути відсутніми в процесі діяльності підприємства.

Результати проведеного дослідження показують, що кожне з наведених групувань має відмінності. З метою забезпечення узгодженості законодавцям варто було б передбачити

однаковий підхід щодо класифікації видів діяльності в ПКУ і П(с)БО. Відповідний підхід полегшив би процедуру узагальнення інформації в системі обліку.

Показані вище відмінності ще більше поглиблюються при ознайомленні із внутрішніми складовими кожного з об'єктів. Нижче наведемо декілька прикладів.

До складу доходів і у податковому обліку (інша діяльність – пп. 135.5.3. ст. 135 ПКУ) і в бухгалтерському (операційна діяльність – субрахунок 715 «Одержані штрафи, пені, неустойки») включаються суми штрафів та/або неустойки чи пені, фактично отримані за рішенням сторін договору або відповідних державних органів, суду. У той же час, при визначенні оподатковуваного прибутку (пп. 139.1.11. ст. 139 ПКУ) не враховуються суми штрафів та/або неустойки чи пені за рішенням сторін договору або за рішенням відповідних державних органів, суду, які підлягають сплаті платником податку. Натомість, у бухгалтерському обліку дані суми знаходять відображення у складі витрат (операційна діяльність – субрахунок 948 «Визнані штрафи, пені, неустойки»).

Із попереднього Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» до ПКУ перенесено:

- термін «звичайна ціна», що застосовується лише в податковому обліку;
- показник – «умовно нараховані проценти на суму поворотної фінансової допомоги, що залишилась неповернутою на кінець звітного (податкового) періоду», аналог якого відсутній в бухгалтерському обліку;
- правила визначення результатів від продажу необоротних активів (нематеріальних активів), земельних ділянок, цінних паперів, згідно з якими включається лише кінцевий результат таких операцій – прибуток. У бухгалтерському ж обліку визначення прибутку за результатами окремої узятій господарської операції не проводиться тощо.

У ПКУ з'явилися норми, яких раніше не було – суми витрат, не віднесені до складу витрат минулих звітних податкових періодів у зв'язку з втратою, знищенням або зіпсуттям документів.

Зрозуміло, що перераховане вище веде до появи розбіжностей між податковим та обліковим прибутком, а відтак, й до виникнення постійних та тимчасових різниць, які регламентуються П(с)БО 17 «Податок на прибуток» (розроблений на основі МСБО 12 «Податки на прибуток»). Але це предмет окремого дослідження. Автор торкається цього питання лише частково, в аспекті висвітлення подальших напрямів розвитку системи обліку.

На цьому тлі не можна не відзначити позитивно такі тенденції:

- усунення значної кількості тимчасових податкових різниць між бухгалтерським та податковим обліком, обумовлених порядком відображення авансів (згідно останніх змін доходи і витрати в податковому обліку відобразатимуться як і в бухгалтерському обліку – в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів);
- зменшення кількості постійних різниць.

Однак, спроба поєднати податковий та бухгалтерський облік в цілісну систему не досягнута. Різниць уникнути не вдасться, вітчизняні бухгалтери, як і раніше, для заповнення податкової звітності змушені проводити додаткові вибірки.

Вирішення такої проблеми неодноразово пропонувалося в економічній літературі за допомогою:

- творчого уточнення класифікації;
- введення в робочий план рахунків підприємств балансових чи-то забалансових рахунків;
- використання спеціальних реєстрів (відомостей, таблиць тощо).

Яка методика є оптимальною – вирішувати самим платникам. Однак те, що суб'єкти господарювання – платники податку на прибуток подаватимуть фінансову звітність з урахуванням податкових різниць зі звітних періодів 2013 року передбачено п. 1 підрозділу 4 розділу XX «Перехідні положення» ПКУ. На сьогоднішній день Міністерством фінансів України поки що затверджено лише Положення бухгалтерського обліку «Податкові різниці» [9].

Ознайомлення з документом дає можливість зазначити, що в ньому надано:

1. Класифікацію податкових різниць, згідно якої вони поділяються на:
  - податкові різниці щодо доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);
  - податкові різниці щодо інших операційних доходів;
  - податкові різниці щодо інших доходів;
  - податкові різниці щодо собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг);
  - податкові різниці щодо інших операційних витрат;
  - податкові різниці щодо інших витрат;
  - податкові різниці щодо надзвичайних доходів;
  - податкові різниці щодо надзвичайних витрат.
2. Описання можливих варіантів організації документального обліку тимчасових і постійних податкових різниць шляхом:
  - використання реєстрів бухгалтерського обліку з виділенням окремих граф для їх відображення (за відповідною класифікацією – тимчасова або постійна) У випадку використання даного способу інформація, наведена у відповідних реєстрах бухгалтерського обліку, має узагальнюватися у зведеному реєстрі;
  - або в інший спосіб, що забезпечуватиме реєстрацію і накопичення відповідної інформації для її розкриття у фінансовій звітності.

Однак, чіткої методики ведення податкових різниць в ньому не прописано.

До речі, хотілося б звернути увагу на саму класифікацію, адже розробники для податкових різниць передбачили наступний поділ:

- основна операційна діяльність;
- інша операційна діяльність;
- інша діяльність;
- надзвичайна діяльність.

Як бачимо, аналітичні дані щодо фінансової та інвестиційної діяльності законотворців чомусь не цікавлять. І знову ж таки, з даних бухгалтерського обліку, враховуючи існуючий деталізований поділ в системі субрахунків, відповідну інформацію вибрати можна. Складніше буде шукати розбіжності в податковому обліку, де передбачено лише дві класифікаційні групи – операційна та інша діяльність.

Рекомендується усунути існуючі розбіжності між класифікаціями в ПКУ, в П(с)БО, в Інструкції № 291 та Положенні бухгалтерського обліку «Податкові різниці».

І, в решті решт, хотілося б відзначити, що проблема узгодженості міжнародного та національного систем обліку, бухгалтерського й податкового обліку за своєю суттю інтернаціональні. Як показує міжнародний досвід [10, с.21], остання може бути вирішена наступними шляхами:

- відсутністю поділу обліку на відповідні види (досягається встановленням єдиних правил), тобто існуванням єдиної системи обліку. З нашої точки зору, це найбільш раціональний та зрозумілий підхід, згідно якому можлива, у тому числі й подальша конвергенція з міжнародними стандартами. У цьому зв'язку, серед перспектив розвитку національної системи обліку вбачаємо доречність пристосування податкових положень ПКУ до облікових принципів та процедур узгоджених з МСФЗ;
- існуванням бухгалтерського та податкового обліку як окремих видів (відповідний підхід зараз існує в Україні). Рух у цьому напрямі вважаємо кроком, що роз'єднує та віддаляє національну систему обліку від міжнародної.

**Висновки і перспективи подальших розробок.** У результаті проведеного дослідження доведено, що:

- по-перше, затверджений ПКУ не є досконалим;
- по-друге, законодавцям не вдалося усунути існуючі розбіжності між системою податкового та бухгалтерського обліку;

- по-третє, поняття «доходів» і «витрат», а також їх класифікації в ПКУ, П(с)БО, МСФЗ та Положенні бухгалтерського обліку «Податкові різниці» не співпадають;
- по-четверте, вітчизняні платники податків та зборів ніякого полегшення після прийняття ПКУ не отримали. Як і раніше, вони змушені вести два (згідно ПКУ, П(с)БО), а іноді й три (згідно ПКУ, П(с)БО та МСФЗ) окремих види обліку, що є дуже незручно та витратно. Крім того, з 2013 року повинні надавати розгорнуті дані щодо податкових різниць;
- по-п'яте, створення єдиної системи обліку такої, яка здатна надавати необхідну інформацію різним користувачам, є доцільним. Зазначене цілком узгоджується з курсом економічної політики держави, спрямованим на широке залучення інвесторів. Загальновідомо, що гроші вкладаються туди, де є стабільне податкове законодавство та достовірна фінансова звітність, складена за правилами, зрозумілими іноземним партнерам, тобто згідно з вимогами МСФЗ.

У контексті останніх світових тенденцій подальші наукові розробки повинні просуватися в напрямку конвергенції вітчизняної системи обліку з міжнародною. Перспективами подальших досліджень в даному напрямку може стати вивчення моделей сучасних облікових систем, що ефективно використовуються в розвинутих зарубіжних країнах.

#### Список використаної літератури

1. Спивак Р. Налоговая система Украины: переоценка ценностей и идеологии в сфере налогообложения / Р. Спивак, Ю. Игнатова, Д. Фаррелл, М. Берг [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.appletonmayer.com/data/analytics/2010/0420>.
2. Податковий кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010 р. (зі змінами та доповненнями) / Офіційний веб-сайт Верховної Ради України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?user=a&find=1&typ=21>.
3. П(с)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України № 87 від 31.03.1999 р. (зі змінами та доповненнями) / Офіційний веб-сайт Міністерства фінансів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=293666&cat\\_id=293533](http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=293666&cat_id=293533).
4. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996-XIV від 16.07.1999 р. (зі змінами та доповненнями) / Офіційний веб-сайт Верховної Ради України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>.
5. МСБО (IAS) 18 «Дохід» / Офіційний веб-сайт Міністерства фінансів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/document>.
6. П(с)БО 15 «Дохід», затверджене наказом Міністерства фінансів України № 290 від 29.11.1999 р. (зі змінами та доповненнями) / Офіційний веб-сайт Міністерства фінансів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/control/uk>.
7. П(с)БО 16 «Витрати», затверджене наказом Міністерства фінансів України № 318 від 31.12.1999 р. (зі змінами та доповненнями) / Офіційний веб-сайт Міністерства фінансів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/control/uk>.
8. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України № 291 від 30.11.1999 р. / Офіційний веб-сайт Міністерства фінансів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/contro>.
9. Положення бухгалтерського обліку «Податкові різниці», затверджене наказом Міністерства фінансів України № 27 від 25.01.2011 р. / Офіційний веб-сайт Міністерства фінансів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/contro>.
10. Голов С. Бухгалтерский учет в Украине: проблемы и решения / С. Голов // Бухгалтерский учет и аудит. – 1997. – № 10. – С. 12–23.

Прийнято до друку 10.08.2011