МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ

ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

**КЛЕПАР ГАЛИНА ІВАНІВНА**

УДК 657:336.225.621.11

**ОБЛІКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОПОДАТКУВАННЯ   
ПРИБУТКУ ПІДПРИЄМСТВ**

Спеціальність 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит

(за видами економічної діяльності)

**Автореферат**

дисертації на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук

Тернопіль – 2015

Дисертація на правах рукопису.

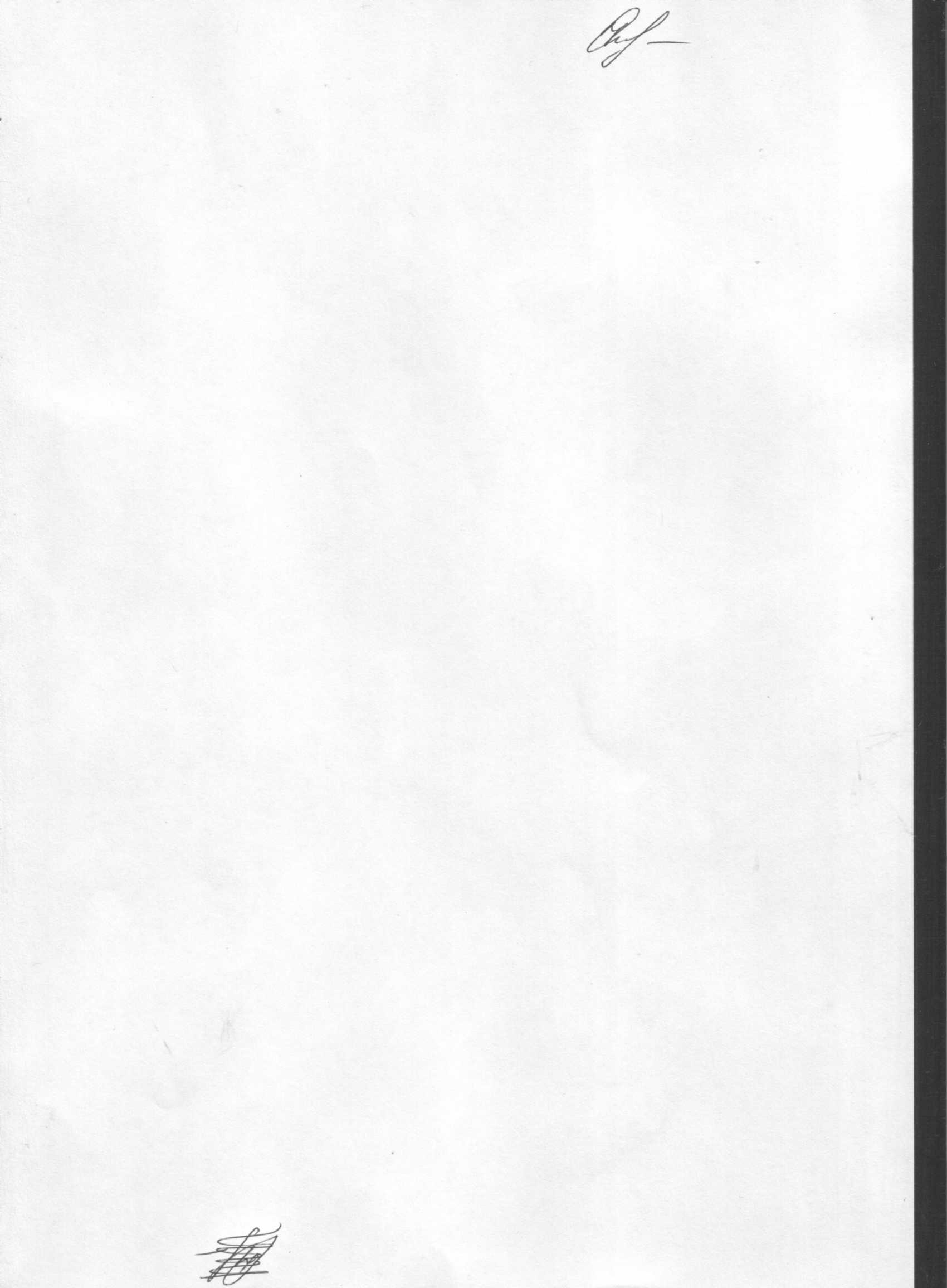
Робота виконана в Львівському національному університеті імені Івана Франка Міністерства освіти і науки України.

|  |  |
| --- | --- |
| **Науковий керівник:** | кандидат економічних наук, доцент  **Нашкерська Галина Володимирівна**,  Львівський національний університет імені Івана Франка,  доцент кафедри обліку і аудиту |
| **Офіційні опоненти:** | доктор економічних наук, професор  **Хомин Петро Якимович,**  Тернопільський національний технічний університет імені Івана Пулюя,  професор кафедри бухгалтерського обліку та аудиту |
|  | доктор економічних наук, доцент  **Малишкін Олександр Іванович**,  Київська державна академія водного транспорту імені гетьмана Петра Конашевича-Сагайдачного,  доцент кафедри обліку і аудиту |

Захист відбудеться 12 березня 2015 р. о 14 годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 58.082.03 у Тернопільському національному економічному університеті за адресою: 46020 м. Тернопіль, вул. Львівська,11-а, зал засідань.

З дисертацією можна ознайомитись у бібліотеці Тернопільського національного економічного університету за адресою: 46020 м. Тернопіль, вул. Бережанська, 4.

Автореферат розісланий 11 лютого 2015 р.



Вчений секретар

спеціалізованої вченої ради І. Я. Омецінська

**ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ**

**Актуальність теми дослідження.** В наукових колах активно дискутується питання процедури визначення об’єкта оподаткування: застосування механізму податкових різниць чи податкових коригувань. Обидва методи розрахунку витрат з податку на прибуток базуються на моделі ведення податкових розрахунків у системі бухгалтерського обліку. Тому, перш ніж досліджувати питання визначення достовірного об’єкта оподаткування, необхідно привести у відповідність з реаліями ринкової економіки методику бухгалтерського обліку.

Теорії і методиці відображення в обліку та звітності доходів, витрат і фінансових результатів діяльності присвятили свої праці відомі вітчизняні та зарубіжні вчені: Ф. Ф. Бутинець, С. Ф. Голов, З. В. Гуцайлюк, В. А. Дерій, В. І. Єфіменко, Л. М. Кіндрацька, М. В. Корягін, В. Н. Костюченко, Я. Д. Крупка, І. Д. Лазаришина, М. Р. Лучко, Є. В. Мних, Г. В. Нашкерська, В. С. Рудницький, Є. І. Свідерський, І. Чалий, В. О. Шевчук, Г. А. Ямборко; И. В. Аверчев, М. Ф. Ван Бреда, К. Друрі, С. А. Ніколаєва, Ж. Рішар, Я. В. Соколов, Е. С. Хендріксен та ін.

Широкий спектр питань, що безпосередньо стосуються проблем співіснування та інтеграції бухгалтерського обліку і податкових розрахунків, розглядався, зокрема, Е. С. Гейєр, Н. В. Довгопол, І. В. Жураковською, З. В. Задорожним, С. Ф. Легенчуком, Л. Г. Ловінською, О. І. Малишкіним, Д. Є. Свідерським, П. Я. Хомином. У своїх працях автори розкривають власне бачення процесу взаємодії двох видів обліку, ставлення до моделі визначення об’єкта оподаткування на основі податкових різниць (механізму податкових коригувань).

Постійні зміни норм податкового законодавства та бухгалтерських нормативних актів, які частково мають двосторонній характер у зв’язку із введенням норм податкового законодавства у систему бухгалтерських стандартів, що суперечить вимогам міжнародної системи стандартизації, спричиняють ситуацію, коли діюче організаційно-методичне забезпечення процесу ведення бухгалтерського обліку, а також його взаємодії з податковими розрахунками не задовольняє потреб ні бухгалтерів-практиків, ні користувачів звітної інформації.

Слабка розробка теоретичних засад ведення та взаємодії бухгалтерського обліку і податкових розрахунків, а також практична затребуваність організаційно-методичних підходів до їх ведення та взаємодії обумовлює актуальність обраної теми дисертаційного дослідження, мету, завдання та основні напрями дослідження.

**Зв’язок роботи з науковими програмами, планами, темами.** Дисертація є складовою науково-дослідних робіт кафедри обліку і аудиту Львівського національного університету імені Івана Франка за програмою держбюджетної теми «Оцінка об’єктів у системі бухгалтерського обліку в Україні» (державний реєстраційний номер 0111U005532). Зокрема, розроблено рекомендації щодо оцінки окремих активів, які мають вплив на об’єкт оподаткування податком на прибуток при застосуванні моделі ведення податкових розрахунків у системі бухгалтерського обліку.

**Мета і завдання дослідження*.*** Метою дисертаційного дослідження є удосконалення теоретико-методичних засад та розробка науково-практичних рекомендацій щодо обліку доходів, витрат, в т. ч. окремих господарських операцій, та податкових різниць, здатних впливати на величину оподатковуваного прибутку підприємств за різних механізмів його визначення.

Поставлена мета визначає зміст запропонованого дослідження. Для досягнення зазначеної мети передбачено вирішити наступні завдання теоретичного, методичного та практичного характеру:

– систематизувати теоретичні засади визнання доходів і витрат суб’єктів підприємницької діяльності як елементів фінансової та податкової звітності й дослідити економічну сутність прибутку;

– з’ясувати зв’язок між фінансовим обліком та податковими розрахунками, визначити місце податкових розрахунків у системі бухгалтерського обліку;

– уточнити методику застосування критеріїв визнання статей фінансової та податкової звітності для формування фінансового результату діяльності підприємства і об’єкта оподаткування податком на прибуток;

– проаналізувати об’єктивність оцінки в бухгалтерському обліку і на цій основі розробити пропозиції щодо її удосконалення;

– удосконалити методику відображення в обліку результатів інвентаризації як елемента методу бухгалтерського обліку, призначеного забезпечувати достовірність даних фінансової та податкової звітності;

– визначити роль податкових різниць у системі бухгалтерського обліку та здійсненні розрахунків з податку на прибуток, уточнити методику їхнього визначення;

– уточнити методику визнання відстроченого податкового активу/зобов’язання в системному взаємозв’язку з нормами вітчизняного податкового законодавства;

– обґрунтувати шляхи узгодження законодавчих та нормативних документів з бухгалтерського обліку, що стосуються обліку податку на прибуток та податкових різниць, з нормами Податкового кодексу України.

*Об’єктом дослідження* є процес формування в межах чинної системи бухгалтерського обліку інформації про фінансові результати діяльності підприємств та їхнього оподаткування податком на прибуток.

*Предметом дослідження* є сукупність теоретичних, методичних і практичних підходів до формування облікової інформації як основної бази даних для розрахунку оподатковуваного прибутку підприємства**.**

**Методи дослідження***.* Дослідження проводилися із застосуванням як загальнонаукових, так і спеціальних методів та прийомів. Зокрема, за допомогою історичного та логічного методів визначено місце доходів та витрат у системі об’єктів бухгалтерського обліку, визначено методичні підходи до формування фінансових результатів та об’єкта оподаткування. Методи аналізу, синтезу та узагальнення використовувалися при визначенні варіантів ведення податкових розрахунків. За допомогою методів індукції, дедукції, спостереження, порівняння визначено функції податкових різниць. При обґрунтуванні пропозицій щодо удосконалення облікового забезпечення процесу оподаткування прибутку підприємств, в т. ч. методики обліку тимчасових та постійних податкових різниць, використовувалися методи аналогій, узагальнення та конкретизації теоретичного й практичного матеріалу. Застосування індуктивного підходу та моделювання дозволило схематично відобразити роль податкових різниць у взаємозв’язку бухгалтерського та податкового прибутків, дію функцій податкових різниць (функції засобу обліку та функції засобу контролю). Серед використовуваних у дисертаційній роботі спеціальних методів наукового пізнання можна виділити метод елімінування, а самі ланцюгових підстановок, що застосовувався при дослідженні впливу зміни ставки оподаткування податком на прибуток на зміну величини відстроченого податкового активу, що підлягає анулюванню.

*Інформаційною базою дослідження* є праці вітчизняних та зарубіжних вчених, нормативно-правові акти України, що регламентують методологічні засади бухгалтерського обліку та податкових розрахунків; матеріали конференцій, періодичні видання, інформація фінансової та податкової звітностей підприємств, а також власні спостереження й публікації дисертанта.

**Наукова новизна одержаних результатів** полягає в обґрунтуванні теоретико-методичних положень і розробці практичних рекомендацій щодо покращення якості облікової інформації як бази для розрахунку оподатковуваного прибутку, а також рекомендацій щодо обліку тимчасових і постійних податкових різниць, визначенні ролі податкових різниць у системі бухгалтерського обліку та податкових розрахунках з податку на прибуток.

Основні результати, одержані в процесі проведеного дослідження, полягають у наступному:

*вперше*:

– на основі запропонованих варіантів ведення податкових розрахунків з податку на прибуток визначено функції податкових різниць: функція засобу обліку, функція засобу контролю, збалансовуюча функція, що дозволило обґрунтувати важливе прикладне значення податкових різниць (тимчасових та постійних) для цілей обліку й контролю;

*удосконалено:*

– порядок визначення моменту переходу права власності як одного з критеріїв визнання доходів та запасів у бухгалтерському обліку й обліку для цілей оподаткування шляхом удосконалення вимог до оформлення первинної супровідної документації і співставлення цих вимог з умовами переходу права власності (в т.ч. Інкотермс), завдяки чому забезпечується процес податкових розрахунків з податку на прибуток достовірною обліковою інформацією;

– облік нефінансової дебіторської заборгованості (авансів виданих) шляхом відображення цієї статті фінансової звітності за переоціненою вартістю, що забезпечує достовірність фінансової звітності, сприяє об’єктивному визначенню сум податкових різниць, а через їх функціональність – об’єктивному визначенню оподатковуваного прибутку (у випадку використання механізму податкових коригувань) чи достовірному контролю взаємозв’язку бухгалтерського та податкового прибутків (у випадку використання механізму податкових різниць);

– облік інвентаризаційних надлишків шляхом їхнього поділу на відповідні групи (залежно від причин виникнення), що дозволило забезпечити процес розрахунку зобов’язань з податку на прибуток достовірною обліковою інформацією;

– понятійний апарат бухгалтерського обліку введенням терміна «податкова база активу/зобов’язання для розрахунку постійних податкових різниць», що сприяє виконанню податковими різницями притаманних їм функцій засобу обліку та засобу контролю, дозволяє обґрунтувати правило виключення при первісному визнанні, притаманне балансовому методу розрахунку відстрочених зобов’язань з податку на прибуток;

*набуло подальшого розвитку:*

– групування варіантів ведення податкових розрахунків у системі бухгалтерського обліку на: 1) варіант «податкові розрахунки/фінансовий облік»; 2) варіант «фінансовий облік – податкові різниці – податкові розрахунки»; 3) варіант «фінансовий облік – трансформаційна таблиця – податкові розрахунки», що дозволило з’ясувати роль (функції) податкових різниць у системі бухгалтерського обліку;

– визначення взаємозв’язку між податковим та бухгалтерським прибутками за допомогою тимчасових і постійних податкових різниць, що дозволило візуалізувати дію облікової та контрольної функцій податкових різниць, причини їх виникнення, а також унаочнити проблемні моменти використання механізму податкових коригувань для визначення витрат з податку на прибуток в умовах дії національних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку;

– обґрунтування шляхів гармонізації норм Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 12 «Податки на прибуток» та Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток» в частині оцінки і критеріїв визнання відстрочених податків, зокрема визначено варіанти планування податку на прибуток у межах норм податкового законодавства України як одного з критеріїв визнання. Це дозволить покращити якість облікової інформації про відстрочені податки як можливого засобу обліку та контролю витрат з податку на прибуток;

– підхід до обґрунтування методики обліку окремих статей звітності, зокрема податкових різниць, згенерованих інвестиціями у дочірні підприємства, відділення, асоційовані підприємства та частки у спільних підприємствах, які обліковуються за методом участі в капіталі, й переоцінки необоротних активів, за допомогою паралельного використання обох методів розрахунку відстрочених зобов’язань з податку на прибуток (за балансом та за звітом про фінансові результати), що дозволило покращити якісні характеристики звітності та довести позитивний вплив на процедуру розрахунку об’єкта оподаткування в системі бухгалтерського обліку запропонованої вітчизняними науковцями методики переоцінки основних засобів.

**Практичне значення одержаних результатів** полягає в реалізації висновків та пропозицій дисертанта, що сприятиме удосконаленню облікового забезпечення процесу оподаткування прибутку підприємств. Зокрема, в практичну діяльність вітчизняних підприємств та в навчально-методичне забезпечення навчального закладу впроваджено такі розробки:

– рекомендації методичного характеру щодо обліку доходів від зовнішньоекономічних операцій; конкретизація критеріїв визнання відстроченого податкового активу у звітному періоді; методика обліку нефінансової дебіторської заборгованості (авансів виданих) (ТОВ «Трейд Хауз Україна», довідка № 79-01/10 від 07.10.2013 р.);

– рекомендації методичного характеру щодо розрахунку тимчасових та постійних податкових різниць (Головна торгово-експортна філія ПАТ «Державна продовольчо-зернова корпорація України», довідка № 905-01/10 від 09.10.2013 р.; ТОВ «Полімер-Техніка», довідка № 417 від 27.08.2013 р.; ДП «Воловецьке лісове господарство», довідка № 644 від 15.10.2013 р.);

– рекомендації щодо відображення результатів інвентаризації в обліку та звітності; пропозиції з визначення моменту переходу права власності для правильного визнання доходів; порядок відображення справедливої вартості нефінансової дебіторської заборгованості в обліку та звітності (ТОВ «ЦВС Україна», довідка № 27/1 від 08.09.2013 р.);

– пропозиції з удосконалення організації бухгалтерського обліку інвентаризаційних надлишків; рекомендації щодо визнання й відображення тимчасових і постійних податкових різниць в обліку та звітності; порядок визнання доходів під час зовнішньоекономічних операцій (аудиторська фірма ТОВ «АК «ДК-Захід», довідка № 19 від 10.10.2013 р.; аудиторська фірма ТОВ «АК «ДК-Україна», довідка № 12 від 10.10.2013 р.);

– методичний підхід до облікового відображення доходів, інвентаризаційних надлишків; роз’яснення, розробки і рекомендації щодо удосконалення нормативного забезпечення процесу розрахунку й відображення в звітності податкових різниць використано при розробці навчальних програм та навчально-методичного забезпечення дисциплін «Теорія бухгалтерського обліку», «Економічний аналіз», «Облікові системи бухгалтера» (Львівський національний університет імені Івана Франка, довідка № 2960-Н від 27.06.2013 р.).

**Особистий внесок здобувача**. Дисертація є самостійно підготовленою науковою працею, в якій автор розробив теоретичні та практичні пропозиції і рекомендації щодо удосконалення облікового забезпечення оподаткування прибутку підприємств.

Висновки, пропозиції та рекомендації, у тому числі й ті, що характеризують наукову новизну, одержані автором особисто.

**Апробація результатів дослідження*.*** Основні результати дослідження, викладені в дисертації, були представлені й обговорені на таких наукових конференціях: на міжнародній науково-практичній конференції «Вдосконалення механізму розвитку економіки України в умовах ринкових відносин» (Ужгород, 11-16 квітня 2011 р.); на міжнародній студентсько-аспірантській науковій конференції «Актуальні проблеми розвитку національної економіки України» (Львів, 13–14 травня 2011 р.); на Х-ій Міжнародній науковій конференції, присвяченій пам’яті д. е. н., професора, заслуженого діяча науки і техніки України Олексія Сергійовича Бородкіна «Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту: теорія, методологія та організація» (Київ, 30 березня 2012 р.); на міжнародній студентсько-аспірантській науковій конференції «Стратегія формування відкритої господарської системи в Україні» (Львів, 16–17 травня 2008 р.), на 1-ій міжнародній студентській науковій конференції «Проблеми обліку, аналізу і аудиту в умовах ринкової трансформації економіки» (Львів, 27-28 листопада 2008 р.).

**Публікації.** За результатами дисертаційного дослідження опубліковано 12 наукових праць, загальним обсягом 9,7 друк. арк., з них 8 – у наукових працях, в яких опубліковано основні наукові результати дисертації, загальним обсягом 8,93 друк. арк. (в т. ч. 1 – у зарубіжному виданні), 4 – праці апробаційного характеру загальним обсягом 0,77 друк. арк.

**Структура та обсяг дисертації*.*** Дисертація складається зі вступу, трьох розділів, висновків, додатків і списку використаних джерел. Повний обсяг дисертації викладено на 294 сторінках друкованого тексту. Робота містить 26 рисунків на 14 сторінках, 36 таблиць на 27 сторінках та 21 додаток на 66 сторінках. Список використаних джерел налічує 237 найменувань і розміщений на 25 сторінках***.***

**ОСНОВНИЙ ЗМІСТ ДИСЕРТАЦІЇ**

Перший розділ «**Теоретико-методичні засади облікового забезпечення оподаткування прибутку підприємств»** присвячено розгляду економічної сутності та методики обліку доходів, витрат і результатів діяльності підприємства, удосконаленню категорійно-понятійного апарату в сфері облікового забезпечення оподаткування прибутку підприємств, дискусійним питанням та ключовим проблемам щодо узгодження бухгалтерського обліку та обліку для цілей оподаткування.

Проведений ретроспективний аналіз бухгалтерського обліку доходів, витрат та результатів діяльності дозволив відстежити низку проблемних питань, що стосуються визнання доходів, оцінки (переоцінки) статей фінансової звітності, інвентаризації, та які безпосередньо впливають на достовірність податкових розрахунків з податку на прибуток.

У процесі дослідження проаналізовано думки вітчизняних і зарубіжних науковців з приводу узгодження бухгалтерського обліку та обліку для цілей оподаткування податком на прибуток. Різновекторність поглядів виявлено в різних аспектах: як щодо інтерпретації понять, так і методологічної сумісності цих видів обліку.

В результаті дослідження існуючих моделей ведення податкових розрахунків у системі бухгалтерського обліку виділено три варіанти податкових розрахунків (рис. 1).

Варіант «податкові розрахунки/фінансовий облік» використовують, як правило, малі підприємства, які не вбачають потреби в розрахунку достовірного фінансового результату своєї діяльності, у веденні управлінського обліку, оскільки не очікують перспективи залучення фінансових інвестицій та охоплення значної частки на ринку.

Застосування варіанта «фінансовий облік – податкові різниці – податкові розрахунки» активно дискутується в професійних колах як альтернатива існуючій методиці розрахунку об’єкта оподаткування. Цей варіант ведення податкових розрахунків має ряд проблемних моментів, що суттєво ускладнюють процес складання декларації з податку на прибуток. Серед них: недостатня поінформованість бухгалтерів про існування двох методів розрахунку податкових різниць; двосторонній напрям гармонізації бухгалтерського та податкового законодавства в Україні; закріплена в ПКУ можливість застосування міжнародних стандартів бухгалтерського обліку як альтернативи національним П(С)БО.

1. Варіант «податкові розрахунки/фінансовий облік».

Кожен вид обліку функціонує практично автономно.

1. Ведення обліку безпосередньо за податковими правилами (фактично ведення податкового обліку замість бухгалтерського)

2. Варіант «фінансовий облік – податкові різниці – податкові розрахунки» передбачає деталізацію інформації про тимчасові та постійні податкові різниці з метою подальшого їх використання в якості інструменту для визначення об’єкта оподаткування податком на прибуток.

2. Ведення податкового обліку з використанням відокремленого «податкового» плану рахунків

3. Метод резервування

4. Ведення податкового обліку у рамках бухгалтерського

3. Варіант «фінансовий облік –трансформаційна таблиця – податкові розрахунки» передбачає фільтрування даних бухгалтерського обліку (за допомогою трансформаційної таблиці) на предмет відповідності податковим критеріям визнання доходів та витрат.

5. Коригування прибутку, отриманого за даними бухгалтерського обліку, для цілей оподаткування

6. Облік і управління за відхиленнями

Рис.1. Варіанти ведення податкових розрахунків   
на основі даних бухгалтерського обліку

Варіант «фінансовий облік – трансформаційна таблиця – податкові розрахунки» найбільш широко використовується суб’єктами господарювання. Достовірність показників бухгалтерського обліку, систематизованих у відповідних регістрах обліку, та вдало розроблені трансформаційні таблиці є запорукою достовірності показників декларації з податку на прибуток.

На основі запропонованих у дисертаційній роботі варіантів ведення податкових розрахунків визначено функції податкових різниць: 1) функція засобу обліку; 2) функція засобу контролю; 3) збалансовуюча функція. Встановлено зв’язок між варіантом податкових розрахунків і функцією, яку в такому варіанті виконують податкові різниці (рис. 2).

Функції податкових різниць

Засіб обліку

реалізується шляхом попереднього визначення можливих причин виникнення податкових різниць, а в результаті – і суми таких різниць за статтями звітності. З вихідних даних бухгалтерського обліку шляхом простих математичних дій («+», «-») над визначеними податковими різницями обчислюється об’єкт оподаткування для цілей податкової звітності.

Засіб контролю

постійні та тимчасові податкові різниці повинні (можуть) виступати як засіб контролю, якому притаманно виконувати пов’язуючу дію в обох напрямах: від податку на прибуток, визначеного за нормами П(С)БО, до податку на прибуток визначеного згідно з ПКУ, і – навпаки.

Збалансовуюча функція

забезпечує рівновагу активу та пасиву балансу, яка порушується невідповідністю норм бухгалтерського та податкового законодавства

Варіант визначення об’єкта оподаткування «фінансовий облік - трансформаційна таблиця –

податкові розрахунки»

Варіант визначення об’єкта оподаткування «фінансовий облік –\_податкові різниці –

податкові розрахунки»\_

Рис. 2. Функції податкових різниць та їх зв’язок з варіантами визначення   
об’єкта оподаткування податком на прибуток

Встановлено, що зазначені перші дві функції (засобу обліку та засобу контролю) повною мірою виконуються тільки за розрахунку як тимчасових, так і постійних податкових різниць одночасно. На прикладі виконуваної податковими різницями функції засобу контролю обґрунтовано доцільність розрахунку та детальної розшифровки постійних податкових різниць у робочих документах бухгалтера.

Рекомендації щодо методики розрахунку об’єкта оподаткування (ведення податкових розрахунків), удосконалення категоріально - понятійного апарату сприяють покращенню теоретичних засад облікового забезпечення оподаткування прибутку підприємств, а також якісних характеристик як фінансової, так і податкової звітності.

*У другому розділі* **«Основні напрями вдосконалення бухгалтерського обліку як інформаційної бази для розрахунку оподатковуваного прибутку»** визначено шляхи удосконалення облікового забезпечення оподаткування прибутку підприємств, а саме: уточнено методику застосування критеріїв визнання статей звітності за бухгалтерським та податковим законодавством; запропоновано удосконалити норми П(С)БО щодо оцінки нефінансової дебіторської заборгованості (авансів виданих) як одного з елементів методу бухгалтерського обліку, який має вплив на фінансовий результат діяльності та величину податкових різниць; запропоновано удосконалену методику обліку інвентаризаційних надлишків залежно від причин їх виникнення, наведено вплив застосування такої методики на величину об’єкта оподаткування податком на прибуток.

Шляхом системного аналізу критеріїв визнання доходів, витрат та запасів згідно з національними/міжнародними стандартами бухгалтерського обліку, Податковим кодексом України, а також інформативності супровідної первинної документації (у випадку переміщення матеріальних цінностей), встановлено проблематичність практичного застосування критерію визнання доходів і запасів, що стосується переходу всіх ризиків та вигод, пов’язаних з правом власності на продукцію. Складнощі спричинені недосконалістю форм та вимог до оформлення супровідних документів (національних та міжнародних), а саме, відсутністю в них дати, яка б відображала момент переходу права власності згідно з умовами договору. Більш критичною ця ситуація є у випадку зовнішньоекономічної діяльності, що пояснюється використовуваною при розрахунках валютою.

Визнання кредиторської заборгованості перед іноземними постачальниками, а також оприбуткування імпортованих матеріальних цінностей на дату іншу, ніж дата переходу права власності, призводить до: ситуації, коли навіть при правильній методиці розрахунку курсових різниць (згідно з П(С)БО 21 та ПКУ – з врахуванням монетарних та немонетарних статей) суми доходів/витрат від перерахунку іноземної валюти у валюту звітності апріорі не можуть бути вірними, оскільки невірним є історичний курс національної валюти щодо іноземної на дату первісного визнання цієї заборгованості; завищення/заниження витрат при списанні таких імпортованих товарів. Як вирішення цієї проблемної ситуації запропоновано удосконалену структуру міжнародної товарно-транспортної накладної для перевезення автомобільним транспортом форми CMR. На основі системного аналізу можливих умов поставки (Інкотермс) та інформації про товар із удосконаленої дисертантом форми CMR запропоновано таблицю для визначення дати переходу права власності на товар.

Такого роду доопрацюванням можуть підлягати й решта товарно-транспортних накладних для перевезення іншими видами транспорту (наприклад, водним, повітряним, морським тощо).

Використання зазначених розробок щодо визначення моменту переходу права власності є передумовою розрахунку достовірного фінансового результату діяльності підприємства та об’єкта оподаткування податком на прибуток; дозволяє зменшити витрати часу бухгалтера при відображенні зовнішньоекономічних операцій в обліку.

Податковим кодексом України передбачено, що для розрахунку об’єкта оподаткування платник податку на прибуток повинен використовувати дані бухгалтерського обліку. На основі зазначеного можна стверджувати, що методика ведення податкових розрахунків ґрунтується на принципі відображення об’єктів бухгалтерського обліку за оцінкою, яка відповідає стандартам бухгалтерського обліку. Є окремі винятки, які стосуються визнання в обліку для цілей оподаткування переоцінки активів, здійсненої відповідно до правил бухгалтерського обліку, в тому числі зміни вартості дебіторської заборгованості. Ці виключення є однією із причин виникнення податкових різниць. Останні набувають все більшої ваги в системі бухгалтерського обліку, як через підвищення рівня професійної культури, так і можливості їх використання в якості інструментарію при розрахунку об’єкта оподаткування.

Досвід розвинених країн світу показав, що форвардні закупівлі є ефективним механізмом інвестування, зокрема агропромислового комплексу. Суть форварду полягає в авансовому отриманні виробниками безвідсоткових фінансових ресурсів на ключових стадіях виробництва (вирощування врожаю). В обліку покупця, відповідно до принципу превалювання сутності над формою, зазначені фінансові ресурси позиціонують як аванси видані, оскільки кошти перераховують до моменту оприбуткування товару.

За чинної методики обліку цей вид заборгованості відображається у фінансовій звітності за первісною вартістю (історичною собівартістю). Однак дисертантом доведено існування ймовірності втрати вартості такого роду нефінансової дебіторської заборгованості, що матиме негативний вплив на достовірність фінансової звітності, складеної за діючою методикою. Запропоновано наступне вирішення цієї проблеми:

– закріпити стандартами обліку можливість створення резерву сумнівних боргів для нефінансової дебіторської заборгованості, зокрема авансів виданих;

– відображати статтю «Дебіторська заборгованість за розрахунками за виданими авансами» (рядок 1130 форми №1) за меншою з вартостей;

– доповнити розділ ΙX Приміток до фінансової звітності інформацією про видані аванси за строками непогашення в розрізі авансів виданих для купівлі оборотних активів (некапітальні аванси) та виданих для покупки необоротних активів (капітальні аванси).

Важливою запорукою якості фінансової та податкової звітності є реальність і достовірність даних бухгалтерського обліку як інформаційної бази для розрахунку об’єкта оподаткування. Для контролю достовірності даних бухгалтерського обліку підприємствам запропоновано проводити інвентаризацію. В результаті дослідження методики обліку результатів інвентаризації встановлено окремі упущення щодо відображення інвентаризаційних надлишків. За загальноприйнятою методикою виявлені в результаті інвентаризації надлишки оприбутковуються з одночасним визнанням доходу. Однак зазначений принцип відображення надлишків без аналізу причин їхнього виникнення може призвести до викривлення інформації про фінансовий стан, результати діяльності підприємства, а також до завищення об’єкта оподаткування.

У зв’язку з цим інвентаризаційні надлишки залежно від причин їхнього виникнення поділено на чотири групи (рис. 3) та запропоновано методику відображення в регістрах бухгалтерського обліку для кожної з групи.

Суть запропонованої методики полягає в наступному:

– оприбуткування надлишків групи 1 не впливає ні на фінансовий результат діяльності, ні на об’єкт оподаткування податком на прибуток підприємства;

– надлишки групи 2 та групи 4 оприбутковуються відповідно до загальноприйнятої методики обліку надлишків, тобто з одночасним визнанням доходів;

– оприбуткування надлишків групи 3 відповідно до загальних принципів обліку інвентаризаційних надлишків призведе до ситуації, коли за одними й тими ж одиницями активів визнаватиметься дохід три рази: вперше (*перший дохід*) – під час першого продажу (незважаючи на те, що покупець фактично не отримав товар, а продавець фактично його не продав); вдруге (*другий дохід*) – у момент оприбуткування виявлених надлишків; втретє (*третій дохід*) – під час фактичного продажу оприбуткованих надлишків. У результаті цього буде завищено як фінансовий результат, так і об’єкт оподаткування.

Запропоновано *перший дохід* та відповідні витрати сторнувати у зв’язку з невідповідністю нормам ПКУ та П(С)БО (невідповідність принципу нарахування та відповідності доходів і витрат); *другий дохід* (від оприбуткування надлишків) не відображати, оскільки після сторнування *першого* та відповідних витрат це призведе до завищення фінансового стану підприємства; відображати в обліку тільки *третій дохід*.

Надлишки ТМЦ

Пов’язані з вибуттям ТМЦ

Пов’язані з надходженням ТМЦ

**Група 3**

- невраховані відхилення від норм при списанні ТМЦ у виробництво;

- відвантаження покупцям за фактом меншої кількості ТМЦ, ніж вказано у видаткових документах тощо.

**Група 1**

- неоприбуткування ТМЦ (не проведені в обліку документи, що надійшли);

- неоприбуткування ТМЦ, які утворилися в результаті ліквідації основних засобів;

- неоприбуткування зворотніх відходів тощо.

**Група 4**

- інші надлишки, походження яких визначити неможливо;

**Група 2**

- отримані від постачальника ТМЦ в надлишку;

Документально підтверджені

Не підтверджені первинними документами постачальника

Рис. 3. Класифікація надлишків товарно-матеріальних цінностей (ТМЦ)   
залежно від причин їхнього виникнення

У дисертаційній роботі проаналізовано вплив оприбуткування та продажу надлишків, виявлених під час інвентаризації, на об’єкт оподаткування в розрізі запропонованих груп; результати аналізу подано в табличній формі.

Використання удосконаленої методики обліку інвентаризаційних надлишків сприятиме покращенню якісних характеристик фінансової та податкової звітності, запобігатиме завищенню фінансового результату діяльності та об’єкта оподаткування.

Третій розділ **«Удосконалення порядку визначення та відображення у звітності оподатковуваного прибутку»** присвячений розробці пропозицій з удосконалення організаційно-методичного забезпечення для розрахунку і відображення у фінансовій та податковій звітності інформації про податок на прибуток та податкові різниці.

Аналіз останніх законопроектів у сфері бухгалтерського обліку та оподаткування дозволив зробити висновок про введення принципово нової методики розрахунку об’єкта оподаткування, суть якої полягає у використанні податкових різниць як інструментарію для визначення зобов’язань з податку на прибуток. Однак впровадження таких нововведень (заміна механізму податкових різниць механізмом податкових коригувань) на базі чинних міжнародних та національних стандартів бухгалтерського обліку не дасть достовірних результатів. Причиною цьому є низка факторів методичного характеру, а саме: недосконалість понятійно-категоріального апарату системи стандартів бухгалтерського обліку; невідповідність методик розрахунку податкових різниць (відстрочених податків), необхідних для функціонування механізму податкових різниць та механізму податкових коригувань.

Податкова база активу/зобов’язання

Податкова база активу/зобов’язання для розрахунку постійних податкових різниць

Податкова база активу/зобов’язання для розрахунку тимчасових податкових різниць

Балансова вартість активу/зобов’язання

Постійна податкова різниця, що підлягає:

Тимчасова податкова різниця, що підлягає:

оподаткуванню

Різниця значення «+» чи «-» на початок та кінець звітного періоду

оподаткуванню

якщо різниця між балансовою вартістю активу/зобов’язання і його податковою базою приймає додатнє значення

вирахуванню

вирахуванню

якщо різниця між балансовою вартістю активу/зобов’язання і його податковою базою приймає від’ємне значення

Рис. 4. Схема практичного застосування понять «податкова база   
активу/зобов’язання для розрахунку тимчасових податкових різниць»   
та «податкова база активу/зобов’язання для розрахунку   
постійних податкових різниць»

Для методичного забезпечення функціонування обох вищезгаданих механізмів розрахунку витрат з податку на прибуток, в тому числі запропонованих у дисертації варіантів ведення податкових розрахунків, а також виконання податковими різницями їх функції (засобу обліку та контролю) визначено поняття «податкова база активу/зобов’язання для розрахунку постійних податкових різниць», яким запропоновано вважати оцінку активу і зобов’язання, яка використовується з метою оподаткування цього активу і зобов’язання при визначенні податку на прибуток. Практичне застосування вказаного поняття зображено на рис. 4.

На відміну від тимчасових податкових різниць, до постійних податкових різниць звітного періоду включається різниця між відповідним додатнім та від’ємним значенням (обороти за період), яка виникає у зв’язку з порівнянням бухгалтерської та податкової баз, на початок та кінець періоду.

Використання цього терміна сприятиме кращому розумінню правила «виключення при первісному визнанні», на якому базується балансовий метод (П(С)БО 17 та МСБО 12), та базових принципів функціонування методу оборотів, закладених в основу Положення бухгалтерського обліку «Податкові різниці».

Використання елементів обох методів бухгалтерського обліку податку на прибуток (методу зобов’язань за звітом про фінансові результати та методу зобов’язань за балансом) дозволило схематично відобразити роль тимчасових та постійних податкових різниць у взаємозв’язку бухгалтерського та податкового прибутків, унаочнити дію облікової та контрольної функцій податкових різниць, визначених дисертантом (рис. 5).

П ΙΙΙ ΙV

Ι ΙΙ П

В В Д Д

П

ППР, вирах. ТПР, опод. П ППР, опод. ТПР, вирах.

ППР, (опод.) (ТПР, вирах.) ППР, (вирах.) (ТПР, опод.)

Рис. 5. Роль тимчасових та постійних податкових різниць у взаємозв’язку бухгалтерського й податкового прибутків

Д – дохід бухгалтерський (податковий); В – витрати бухгалтерські (податкові); П – прибуток бухгалтерський (податковий); *ППР, вирах*. – постійна податкова різниця, що підлягає вирахуванню; *ППР, опод*. – постійна податкова різниця, що підлягає оподаткуванню; ТПР, вирах. – тимчасова податкова різниця, що підлягає вирахуванню; ТПР, опод. – тимчасова податкова різниця, що підлягає оподаткуванню.

Згідно з методом оборотів вважається, що податкові різниці виникають у зв’язку з різними підходами до визнання доходів та витрат у бухгалтерському обліку й обліку для цілей оподаткування, тобто, причиною різниць є доходи та витрати (обороти за період). На рис. 5 нижня частина відображає податкові різниці, причиною яких є різниця в критеріях визнання витрат у бухгалтерському обліку та обліку для цілей оподаткування (за такого варіанта вважаємо, що значення доходу Д в бухгалтерському обліку та обліку для цілей оподаткування рівні); верхня частина – причиною яких є різниця в критеріях визнання доходів згідно з П(С)БО та ПКУ (тут вважаємо, що витрати В для обох видів обліку мають однакове значення).

На рис. 5 проміжок Ι відображає різницю між бухгалтерськими та податковими витратами, спричинену постійними податковими різницями; проміжок ΙΙ – різницю між бухгалтерськими та податковими витратами, спричинену тимчасовими податковими різницями; проміжки ΙΙΙ та ΙV – різницю між визнаними бухгалтерськими та податковими доходами, згенеровану постійними й тимчасовими різницями відповідно.

Наявність податкових різниць в обліку суб’єкта господарювання за результатами бухгалтерських розрахунків ще не означає їхнього визнання та відображення в звітності такими. В МСБО 12 і його національному аналозі П(С)БО 17 визначено перелік умов визнання відстрочених податків в обліку. Так, однією з умов визнання відстроченого податкового активу (далі – ВПА), яку недостатньо конкретизовано в П(С)БО 17, є «можливість планувати податки».

Під можливістю планувати податки в контексті МСБО 12 слід розуміти комплекс заходів, до яких суб’єкт господарювання може вдатися задля створення чи збільшення оподатковуваного прибутку в конкретному періоді до закінчення строку дії перенесення податкового збитку або податкових пільг на наступні періоди.

Досліджені в дисертації можливі варіанти планування податків згруповано в два блоки (підходи до планування податків): 1) податковий та 2) бухгалтерсько-податковий.

Сутність податкового підходу полягає в тому, що, врегульовуючи суму майбутнього оподатковуваного прибутку, використовуються тільки податкові інструменти, тобто виключно норми податкового законодавства. Бухгалтерсько-податковий підхід планування податків згенерований суміжністю норм податкового законодавства з бухгалтерськими стандартами обліку та реалізується шляхом визначення облікової політики підприємства.

В дисертаційній роботі наведено статті бухгалтерського та податкового законодавства, що забезпечують дію кожного конкретного варіанта планування податків.

У роботі використано елементи методики обох методів розрахунку відстрочених податків (методу оборотів та балансового методу) для обґрунтування доцільності визнання чи невизнання податкових різниць та правильного їх поділу на тимчасові чи постійні.

Пропозиції з удосконалення організаційно-методичного забезпечення для розрахунку і відображення в фінансовій та податковій звітності інформації про податок на прибуток та податкові різниці є запорукою достовірного їх обліку та надійного контролю якості податкових розрахунків з податку на прибуток у системі бухгалтерського обліку.

**ВИСНОВКИ**

У дисертації здійснено теоретичне узагальнення й нове вирішення наукового завдання, що виявляється в обґрунтуванні теоретичних положень й удосконаленні процесу облікового забезпечення оподаткування прибутку підприємств. За наслідками апробації методичних основ обліку доходів, витрат, фінансових результатів та визначення об’єкта оподаткування податком на прибуток зроблено наступні висновки:

1. Різновекторність цілей функціонування бухгалтерського та податкового законодавства генерує ситуацію, коли на базі облікових даних одного й того ж суб’єкта господарювання паралельно розраховуються два види прибутку (збитку) – фінансовий та податковий, пов’язаних між собою системою показників. Перехід від фінансового прибутку до податкового, і навпаки, в цілях обліку чи контролю представлено за допомогою ряду схем аналітичного та алгоритмічного характеру, що дозволило візуалізувати причини виникнення цих видів прибутку і задати алгоритм їхнього розрахунку чи контролю відповідно до механізму податкових різниць.

2. Аналіз методів, принципів і процедур здійснення податкових розрахунків підприємствами різних галузей, різної величини (великі, середні, малі) та з різною структурою власного капіталу дозволив виокремити варіанти ведення податкових розрахунків, що відображають ступінь та особливості взаємозв’язку фінансового обліку й податкових розрахунків, а саме: 1) варіант «податкові розрахунки/фінансовий облік»; 2) варіант «фінансовий облік – податкові різниці – податкові розрахунки»; 3) варіант «фінансовий облік – трансформаційна таблиця – податкові розрахунки». З-поміж визначених варіантів обліку обґрунтовано доцільність (переваги) використання третього варіанта обліку «фінансовий облік – трансформаційна таблиця – податкові розрахунки».

3. Групування варіантів ведення податкових розрахунків з податку на прибуток дозволило виявити функціональність податкових різниць. В результаті, визначено три функції податковий різниць: 1) функція засобу обліку; 2) функція засобу контролю; 3) збалансовуюча функція. Встановлено, що зазначені перші дві функції (засобу обліку та засобу контролю) повною мірою виконуються тільки за умови розрахунку як тимчасових, так і постійних податкових різниць одночасно.

4. Недосконалість форм та вимог до оформлення супровідних документів (національних та міжнародних), а саме, відсутність в них дати, яка б відображала момент переходу права власності згідно з умовами договору, унеможливлює методологічно вірне відображення доходів та визнання запасів (ці матеріальні цінності генеруватимуть витрати в майбутньому у вигляді собівартості) в обліку, що негативно впливає на достовірність фінансового результату діяльності підприємства та об’єкта оподаткування податком на прибуток. В напрямі вирішення цього проблемного питання здійснено певні напрацювання, а саме: удосконалено форму міжнародної товарно-транспортної накладної для перевезення автомобільним транспортом (форма CMR) шляхом зазначення в ній ключових дат, станом на які можливий перехід права власності відповідно до умов договору (в т. ч. Інкотермс); розроблено таблицю відповідності між цими умовами та графою CMR, в якій відображається момент (дата) переходу права власності.

5. Аналіз фінансової звітності окремих підприємств дозволив виокремити особливу статтю Балансу – аванси видані, що згідно з діючими нормами законодавства, оцінюється за первісною вартістю (історичною собівартістю). Дисертантом досліджено, що в міру впливу різних факторів, вартісна оцінка такого виду дебіторської заборгованості може змінюватися, а оцінка її за первісною вартістю, не відображатиме об’єктивного стану справ. В результаті запропоновано переоцінювати аванси видані, та відображати цю статтю в звітності за меншою з вартостей, що сприятиме об’єктивному визначенню сум податкових різниць, а через їх функціональну складову – і об’єктивному визначенню об’єкта оподаткування чи достовірному контролю взаємозв’язку податкового та бухгалтерського прибутків у випадку використання механізму податкових коригувань чи механізму податкових різниць відповідно.

6. Проведений критичний аналіз причин виникнення інвентаризаційних надлишків поставив під сумнів достовірність облікової інформації про такі надлишки, зібраної за чинної методики обліку. В зв’язку з цим, розроблено удосконалену методику обліку інвентаризаційних надлишків шляхом їхнього поділу на чотири групи (залежно від причин виникнення), що дозволило забезпечити процес податкових розрахунків з податку на прибуток достовірною обліковою інформацією та сприяло визначенню достовірного об’єкта оподаткування податком на прибуток.

7. Для методичного забезпечення функціональності податкових різниць запропоновано й апробовано в практичній діяльності поняття «податкова база активу/зобов’язання для розрахунку постійних податкових різниць», а його застосування в національних/міжнародних стандартах обліку пояснює «правило виключення при первісному визнанні», притаманне цим стандартам та балансовому методу визначення відстрочених податків.

8. В дисертації виділено два підходи до планування податків з метою визнання ВПА, один з яких в якості інструментарій для планування використовує виключно норми податкового законодавства (податковий підхід), інший реалізується шляхом визначення облікової політики підприємства (бухгалтерсько-податковий підхід). У межах кожного з підходів визначено конкретні варіанти податкового планування з посиланням на норми національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та Податкового кодексу України.

9. Податкові різниці набувають все більшої ваги в системі бухгалтерського обліку як через підвищення рівня професійної культури, так і можливості їхнього використання в якості інструментарію при розрахунку об’єкта оподаткування податком на прибуток. Результатом практичного застосування дисертаційних розробок, пропозицій та тлумачень є обґрунтування конкретних прикладних моментів в обліку податкових різниць, зокрема: визначення податкових різниць, згенерованих інвестиціями у дочірні підприємства, відділення, асоційовані підприємства та частки у спільних підприємствах, які обліковуються за методом участі в капіталі; вплив застосування запропонованих вітчизняними науковцями нововведень щодо переоцінки основних засобів на суми податкових різниць.

**СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ**

***Наукові праці, в яких відображено основні наукові результати дисертації:***

1. Клепар Г. І. Витрати підприємства в Податковому кодексі України та національних Положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку: узгодженість та суперечності / Г. І. Клепар // Науковий вісник Ужгородського університету. – Ужгород : ДВНЗ «Ужгород. нац. ун-т», 2011. – С. 96–100. – (Серія «Економічна»). (0,55 друк. арк.).

2. Клепар Г. І. Втрата вартості дебіторської заборгованості за національними та міжнародними стандартами, Податковим кодексом України / Г. І. Клепар // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – № 4. – С.18–25. (0,93 друк. арк.)

3. Клепар Г. І. Інвентаризаційні надлишки: відповідність національним та міжнародним критеріям визнання доходів / Г. І. Клепар // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – № 9 – С. 10–19. (1,16 друк. арк.).

4. Клепар Г. І. Особливості податкового підходу до відображення інвентаризаційних надлишків / Г. І. Клепар // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – № 10. – С. 40–46. (0,76 друк. арк.).

5. Клепар Г. І. Момент переходу права власності: вплив на доходи та витрати / Г. І. Клепар // Бухгалтерський облік і аудит. – 2013. – № 1. – С.20 – 29. (1,16 друк. арк.).

6. Клепар Г. І. Возможность планирования налогов в пределах налогового кодекса Украины [Электронный ресурс] / Г. І. Клепар ; Электронный научный журнал «Вопросы современной экономики». – Режим доступа : http://economic-journal.net/2013/05/vozmozhnost-planirovaniya-nalogov-v-predelax-nalogovogo-kodeksa-ukrainy/ (0,77 друк. арк.).

7. Клепар Г. І. Узгодження бухгалтерського обліку та обліку для цілей оподаткування: досвід та перспективи впровадження в Україні / Г. І. Клепар // Бухгалтерський облік і аудит. – 2013. – № 7. – С. 23–35. (1,51 друк. арк.)

8. Клепар Г. І. Важливі особливості застосування Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток» та Положення бухгалтерського обліку «Податкові різниці» / Г. І. Клепар // Бухгалтерський облік і аудит. – 2013. – № 8. – С.25–42. (2,09 друк. арк.).

***Наукові праці апробаційного характеру:***

9. Клепар Г. І. Собівартість реалізованої продукції в національній обліковій та податковій практиках / Г. І. Клепар // Актуальні проблеми розвитку національної економіки України : матеріали Міжнар. наук. студ.-аспірант. конф., (Львів, 13–14 трав. 2011 р.). – Львів : Львівський нац. ун-т ім. І.Франка, 2011. – С. 231–233 (0,20 друк. арк.).

10. Клепар Г. І. Дебіторська заборгованість: аналіз міжнародних та національних нормативів бухгалтерського обліку, відображення в податковому обліку / Г. І. Клепар // Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту: теорія, методологія та організація : матеріли Х Міжнар. наук. конф., присвяченій пам’яті д.е.н., проф., заслуж. діяча науки і техніки України Олексія Сергійовича Бородкіна, (Київ, 30 берез. 2012 р.). – К. : Нац. академ. статистики, обліку та аудиту, 2012. – С. 50–53. (0,15 друк. арк.).

11. Клепар Г. І. Політика гармонізації національної фінансової звітності з міжнародними стандартами в Україні / Г. І. Клепар // Стратегія формування відкритої господарської системи в Україні : матеріали Міжнар. наук. студ.-аспірант. конф., (Львів, 16–17 трав. 2008 р.). – Львів : Львів. нац. ун-т ім. І. Франка, 2011. – С. 154–156 (0,23 друк. арк.).

12. Клепар Г. І. Проблеми консолідації фінансової звітності в Україні / Г. І. Клепар // Проблеми обліку, аналізу і аудиту в умовах ринкової трансформації економіки: матеріали 1 Міжнар. студ. наук. конф. (Львів,   
27–28 листоп. 2008). – Львів : Львів. ін-т банківської справи УБС НБУ, 2008. С. 94–97. (0,19 друк. арк.).

**АНОТАЦІЯ**

**Клепар Г. І. Облікове забезпечення оподаткування прибутку підприємств. – На правах рукопису.**

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). – Тернопільський національний економічний університет Міністерства освіти і науки України, Тернопіль, 2014.

У дисертаційній роботі досліджено методи бухгалтерського обліку податку на прибуток, а також систематизовано практичні підходи до ведення податкових розрахунків з податку на прибуток, що дозволило виокремити три варіанти ведення податкових розрахунків. На основі запропонованих автором варіантів ведення податкових розрахунків визначено три функції податкових різниць, за допомогою яких обґрунтовано важливе прикладне значення податкових різниць для цілей обліку та контролю.

У роботі внесено пропозиції щодо удосконалення методичних засад бухгалтерського обліку як інформаційної бази для розрахунку оподатковуваного прибутку в частині визнання доходів, оцінки активів, відображення результатів інвентаризації, а також удосконалено методичні та практичні підходи до визначення та визнання податкових різниць.

**Ключові слова**: доходи, витрати, об’єкт оподаткування, податок на прибуток, оцінка, інвентаризація, податкова база активу, податкова база зобов’язання, відстрочені податкові активи, відстрочені податкові зобов’язання, постійні податкові різниці, тимчасові податкові різниці.

**АННОТАЦИЯ**

**Клепар Г. И. Учётное обеспечение налогообложения прибыли предприятий. – Рукопись.**

Диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук по специальности 08.00.09 – бухгалтерский учёт, анализ и аудит (по видам экономической деятельности). – Тернопольский национальный экономический університет Министерства образования и науки Украины, Тернополь, 2014.

В диссертационной работе исследованы методы бухгалтерского учёта налога на прибыль, а также систематизированы практические подходы к ведению налоговых расчётов по налогу на прибыль, что позволило выделить три варианта ведения налоговых расчётов. На основе предложенных автором вариантов ведения налоговых расчётов определены три функции налоговых разниц, с помощью которых обоснованно важное прикладное значение налоговых разниц для целей учёта и контроля.

В работе внесены предложения по усовершенствованию методических основ бухгалтерского учёта как информационной базы для расчёта налогооблагаемой прибыли в части признания доходов, оценки активов, отражение результатов инвентаризации, а также усовершенствовано методические и практические подходы к определению и признанию налоговых разниц.

**Ключевые слова:** доходы, расходы, объект налогообложения, налог на прибыль, оценка, инвентаризация, налоговая база актива, налоговая база обязательства, отсроченные налоговые активы, отсроченные налоговые обязательства, постоянные налоговые разницы, временные налоговые разницы,

**ANNOTATION**

**Klepar H. I. Accounting of business profit taxation. - Manuscript** Dissertation for the scientific degree of candidate of economic sciences, specialty 08.00.09 – Accounting, Analysis and Audit (by the types of economic activity). – Ternopil National Economic University, the Ministry of Education and Science of Ukraine, Ternopil, 2014.

The thesis investigates the evolution of the theoretical and methodological principles of recognition of revenue, expenses and calculation of financial results of the entity, identifies the problematic aspects at the given accounting areas, which have a direct impact on the value of the entity subject to income tax.

The methods of income tax accounting and systematized practical approaches to income tax calculation were investigated, which allowed to distinguish three variants of tax payments. Based on the variants of tax calculations suggested by the author three functions of tax differences which proved the important applied meaning of the tax differences for accounting and control were defined.

The thesis includes proposals as to improvement of the methodological principles of accounting as an information base for the calculation of taxable income as regards the revenue recognition, assets valuation, inventory results display.

The notion of «the tax base of an asset/liability for the calculation of permanent tax differences» was proposed and approved for use by the example of the variant of tax calculation «financial accounting – tax differences – tax calculations», and its application in the national and international accounting standards explains «the exclusionary rule on initial recognition» being inherent in these standards and the balance method of determining the deferred taxes.

To get the visual analytical information on temporary and permanent tax differences and their functional role in the accounting system, the schemes of calculation of tax differences with regard to income and expenses were developed.

Within the norms of Ukrainian tax and accounting law the possibility to plan taxes in order to create or increase the taxable income in a particular period before the expiry of the transfer of the tax loss or tax benefits for subsequent periods, as one of the criteria for recognition of deferred tax assets was investigated.

The elements of technique for both methods of calculation of deferred taxes (method of turnover and balance method) to justify the appropriateness of the recognition or non-recognition of tax differences and their proper division into temporary or permanent ones were used in the thesis. This approach proved: feasibility of the innovations proposed by the domestic scientists as to the revaluation of fixed assets; reasonableness of recognition of differences generated by investments in subsidiaries, branches, associates and shares in joint ventures accounted by using the equity method, temporary tax differences.

**Keywords:** income, expenses, object of taxation, corporate profit tax, assessment, inventory accounting, tax base of an asset, tax base of liabilities, deferred tax assets, deferred tax liabilities, permanent tax differences, temporary tax differences.

Підписано до друку 12.02.2015 р.

Формат 60х84/16. Гарнітура Times.

Папір офсетний. Друк на дублікаторі.

Ум. друк. арк. 0,9. Обл.-вид. арк. 1,0.

Зам. № А005-15. Тираж 130 прим.

Видавець та виготовлювач   
Тернопільський національний економічний університет

вул. Львівська, 11, м. Тернопіль

Свідоцтво про внесення суб’єкта видавничої справи

до Державного реєстру видавців ДК №3467 від 23.04.2009 р.

Видавничо-поліграфічний центр “Економічна думка ТНЕУ”

вул. Львівська, 3, м. Тернопіль, 46004

тел. (0352) 47-58-72

E-mail: edition@tneu.edu.ua