

ДЕЯКІ МЕТОДОЛОГІЧНІ АСПЕКТИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ Й ОПОДАТКУВАННЯ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ НА ПІДПРИЄМСТВАХ

У статті розглянуто питання, що стосуються ведення бухгалтерського обліку податку на прибуток. У процесі дослідження було виявлено на ряд протиріч, наявних сьогодні в бухгалтерському обліку та податковому законодавстві, а також деякі недоліки в методиці визначення відстрочених податкових активів і зобов'язань. Аналіз тимчасових і постійних різниць, пов'язаних з операціями з ремонту основних засобів, їх безкоштовного надходження, дозволив розробити рекомендації з удосконалення обліку податку на прибуток, які вимагають внесення змін у чинні нормативні документи.

Починаючи з 1995 року в Україні з моменту ухвалення нового закону про оподаткування прибутку підприємств і по сьогодні податковий і бухгалтерський облік податку на прибуток базуються на абсолютно різних принципах. На практиці розбіжності між бухгалтерським прибутком і прибутком до оподаткування настільки великі, що одержаного прибутку, зафіксованого в бухгалтерському обліку, часто не вистачає навіть на сплату нарахованого податку за декларацією. За підрахунками виходить, що відношення такого податку до самого бухгалтерського прибутку може складати більше 100%. Така ситуація часто виникає в тому випадку, якщо підприємство одержує безкоштовно значні суми необоротних активів, має одержані аванси й т. ін. Унаслідок цього підприємство повністю позбавляється власних коштів для розширеного відтворення, що негативно впливає на його фінансове становище. Виходить, що на підставі ухвалення підзаконних актів, таких як національні стандарти бухгалтерського обліку, які затверджуються Міністерством фінансів, можна як завгодно змінювати дію основного закону. На сьогодні такий стан справ є характерним для України. Ухвалення окремих стандартів з обліку фінансових результатів не тільки ускладнило, але й значною мірою заплутало процедуру визначення прибутку до оподаткування на підприємствах. Дотепер наші вчені не дали обґрунтованих рекомендацій з обліку та визначення розбіжностей між податковим і бухгалтерським обліком фінансових результатів. У зв'язку з цим підприємства перебувають у надзвичайно скрутному становищі щодо врегулювання таких суперечностей. Тому необхідно розкрити взаємозв'язок між обліковим прибутком і прибутком до оподаткування.

Проведені багатьма вченими дослідження в цьому напрямі показали, що розбіжності між бухгалтерським прибутком і прибутком до оподаткування, які в літературі називають різницями, бувають як постійними, так і тимчасовими. Постійна різниця - це та, яка виникає в поточному періоді та не анулюється в наступних звітних періодах. Тимчасова ж різниця, що виникає в тому або іншому періоді, повинна обов'язково анулюватися в наступних періодах. Тимчасові різниці поділяються на оподатковувані тимчасові різниці та тимчасові різниці, що підлягають вирахуванню. Тимчасові різниці, що підлягають оподаткуванню - це такі різниці, що включаються до податкового прибутку (збитку) у майбутніх періодах. Тимчасові різниці, що підлягають вирахуванню - це різниці, що призводять до зменшення податкового прибутку (збільшення податкового збитку) у майбутніх періодах. Для відображення в обліку результатів виникнення тимчасових різниць введені такі інструменти, як відстрочені податкові активи та зобов'язання. Відстрочене податкове зобов'язання є сумою податку на прибуток, яка сплачуватиметься в наступних періодах із тимчасових різниць, що підлягають оподаткуванню. Відстрочений податковий актив - це сума податку на прибуток, що підлягає відшкодуванню в наступних періодах унаслідок: тимчасової різниці, що підлягає вирахуванню; перенесення податкового збитку, не включеного до розрахунку зменшення податку на прибуток у звітному періоді; перенесення на майбутні періоди податкових пільг, якими неможливо скористатися у звітному періоді. У таблиці 1 відображені типові ситуації виникнення в обліку постійних і тимчасових різниць.

Таблиця 1 - Типові ситуації виникнення в обліку постійних і тимчасових різниць

Постійні різниці	Тимчасові різниці
витрати на проведення прийомів, свят, презентацій понад установлений процент прибутку; - штрафи, пені, недотримки; - збитки від реалізації товарів за цінами нижче за звичайні; - витрати на утримання легкового автотранспорту понад 50%; - витрати на благодійні цілі понад установлений процент прибутку; - амортизація невиробничих основних засобів; амортизація безоплатно отриманих необоротних активів.	- витрати на створення резерву сумнівних боргів; - списання безнадійної дебіторської заборгованості, за якою не минув термін давності позову; - створення забезпечення; - безоплатне одержання необоротних активів; - отримані й видані аванси; - доходи і витрати майбутніх періодів (передплата з оренди та ін.); - амортизація виробничих основних засобів; витрати на ремонт основних засобів понад 10% балансової вартості.

Виникнення або анулювання тимчасової різниці може відбуватися протягом декількох звітних періодів. Інформація про вид і суму цих тимчасових різниць найчастіше буває корисною для користувачів фінансових звітів. Метод відображення ефекту тимчасових різниць може бути різним. Іноді інформація включається в записку до фінансових звітів, а іноді відображається шляхом застосування методів бухгалтерського обліку податкового ефекту тимчасових різниць.

Існуюча система обліку в багатьох країнах припускає наявність подвійних вимог до вирахування прибутку, що підлягає оподаткуванню з позиції стандартів бухгалтерського обліку (МСБО) 12 «Податок на прибуток» містить визначення облікового прибутку, що являє собою прибуток, отриманий за даними бухгалтерського обліку як різниця доходів і витрат, а також визначення оподатковуваного прибутку, що розраховується відповідно до вимог податкового законодавства. У фінансовій звітності, складеній згідно з МСБО, відстрочені податкові активи та зобов'язання повинні мати таку балансову погодженість з величиною податку на прибуток (рисунок 1).

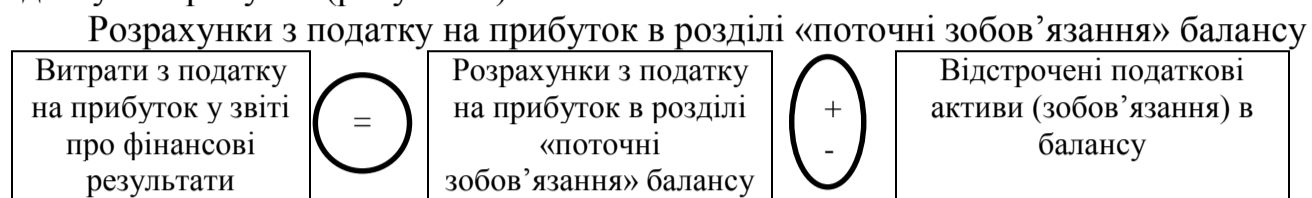


Рисунок 1 - Балансове рівняння показників з обліку податку на прибуток

У загальному розумінні виникнення тимчасових і постійних різниць, а також пов'язаних ними відстрочених активів і відповідно зобов'язань у вчених розбіжностей ніби немає. Думку дослідників не збігаються в оцінках, обґрунтуванні та підходах до визначення різниць, а також методах їх обліку. Великий резонанс у вирішенні цієї проблеми викликав опублікований проект методичних рекомендацій з ведення обліку податкових різниць, у системі реєстрів, авторами якої є співробітники науково-дослідного фінансового інституту при Міністерстві фінансів України Л.Ловінська і Е.Білоусова [6]. З глибоким аналізом цих рекомендацій виступив у статті «Наукове будівництво обліку податкових різниць» С.Голов. Він піддав гострій критиці запропонований проект методичних рекомендацій з ведення обліку податкових різниць, вказавши на ряд зроблених порушень прийнятих стандартів і помилок під час їх визначення. С.Голов дорікнув автором статті в тому, що при визначенні тимчасових різниць вони використовують два методи: метод зобов'язань із балансу та метод зобов'язань зі звіту про прибуток, вказавши на те, що нова редакція МСБО 12, на якій заснований український аналог ПСБО 17, вказує на застосування лише одного методу - методу зобов'язань із балансу [2]. Проте він абсолютно не доводить, що саме цей метод є єдиним правильним, таким, що відповідає всім вимогам щодо достовірності визначення різниць, посилаючись на американський і міжнародні стандарти бухгалтерського обліку. На наш погляд, це зауваження не має принципового характеру та потребує обґрунтування. Також С.Голов зробив ряд інших істотних зауважень щодо віднесення тих або інших різниць до тимчасових або постійних. Так, наприклад, він вважає, що не можна відносити резерв сумнівних і безнадійних боргів до постійних різниць, а необхідно визначати різницю на основі порівняння величини дебіторської заборгованості по балансу з її податковою базою.

З цим зауваженням, мабуть, не можна не погодитися. С.Голов також вважає, що різниці витрат на ремонт є тимчасовими, а не постійними, як зазначено у вищезгаданому проекті методичних рекомендацій з обліку. Обґрунтовує він такий погляд тим, що витрати на ремонт в податковій базі капіталізується, а в бухгалтерському обліку відображаються в повному обсязі в тому періоді, в якому вони виникли та вважаються витратами періоду. На нашу думку, таке трактування тимчасової різниці витрат на ремонт не має достатньої доказової бази, про що докладніше буде сказано нижче. разом з тим істотними є розбіжності в поглядах учених щодо визначення різниць безоплатно одержаних основних засобів виробничого призначення. так, автори проекту методичних рекомендації вважають, що безоплатне отримання основних засобів приводить до тимчасових різниць. Вони пояснюють це тим, що в податковій базі дохід від цих засобів відображається в повному обсязі за їх вартістю, тоді як в бухгалтерському обліку – частинами в розмірі зносу таких активів за певний період часу. С. Голов із цього приводу зазначає, що згідно ПСБО 17 вартість основних засобів, на які за податковим законодавством амортизація не нараховується, не враховується, оскільки вважається постійною різницею[5]. Ніяк не можна погодитися з такою думкою, тому що різниці безоплатно одержаних активів пов'язані з їх подвійним оподаткуванням, що буде обґрунтоване далі. Є також і інші зауваження щодо постійних і тимчасових різниць, що свідчить про те, що на цьому етапі вчені ще не знайшли єдиного правильного шляху до визначення та розрахунку різниць. Така невизначеність заважає формуванню обліку податку на прибуток, що має важливе значення не тільки в оцінюванні, але й у підвищенні ефективності роботи підприємства.

З цих позицій вирішення цієї проблеми є досить актуальним. Тому мета поданої статті - розробка методологічних положень і рекомендацій як щодо обґрунтування різниць, так і з

удосконалення обліку податку на прибуток.

Більше значення, на наш погляд, у вирішенні поданої проблеми має визначення так званих тимчасових різниць основних засобів, які відповідно до П(С)БО 17 «Податок на прибуток» розраховуються на підставі порівняння їх залишкової їх вартості по балансу з податковою базою. Але з таким підходом, якщо дотримуватися наукового обґрунтування, не можна погодитися. Головна помилка такого методу визначення тимчасової різниці основних засобів полягає у включенні в їх податкову базу вартості поточного середнього та капітального ремонту, що перевищує 10%. Оскільки вартість ремонту за наявності високого ступеня зносу є досить високою, тобто такою, що становить 30% і більше щодо первинної вартості основних засобів, а величина амортизації - усього 15%, то відбувається постійне зростання податкової бази. Виходить, що згідно з положеннями податкового обліку основні засоби ніби не зношуються та їх залишкова вартість не зменшується, а навпаки, збільшується, що суперечить економічній теорії. Тоді як відповідно до балансу залишкова вартість основних засобів весь час зменшується з усіх груп основних засобів. Через це перевищення податкової бази над залишковою вартістю основних засобів у балансі може бути досить значним, що обчислюється мільйонами гривень. Наприклад, на більшості вугільних шахт такі розбіжності, тобто різниці, складають 3-4 млн грн. При цьому тимчасова різниця складе від 750 тис. грн до 1 млн грн. Така різниця навіть теоретично не може бути анульована та весь час зростатиме. Не менш абсурдною є ситуація під час визначення різниць ремонту. Теоретичні дослідження показують, що в бухгалтерському обліку витрати на ремонт завжди перевищуватимуть його податкову базу, що видно з такої формули:

$$\Delta Z_{n.k.pj} = Z_{n.k.pj}^{\Phi} - [0,1\Phi_{OAj} + H_{Aj}(Z_{n.k.pj}^{\Phi} - 0,1\Phi_{OAj})]$$

$$\Delta Z_{n.k.pj} = (Z_{n.k.pj}^{\Phi} - 0,1\Phi_{OAj})(1 - H_{Aj})$$

де $\Delta Z_{n.k.pj}$ - перевищення витрат на поточний, середній і капітальний ремонт у бухгалтерському обліку порівняно з їх податковою базою, грн;

$Z_{n.k.pj}^{\Phi}$ - фактичні витрати на поточний, середній і капітальний ремонт 1-ої групи основних засобів, що відображені в бухгалтерському обліку, грн;

Φ_{oa} - фактична балансова вартість активної частини основних коштів, грн,

$[0,1\Phi_{OAj} + H_{Aj}(Z_{n.k.pj}^{\Phi} - 0,1\Phi_{OAj})]$ - витрати, пов'язані з ремонтом у податковій базі, грн.

загальне перевищення витрат на ремонт техніки в бухгалтерському обліку порівняно з податковою базою в перетвореному вигляді представлено виразом

$$\Delta Z_{n.k.pj} = \sum_{j=1}^m (Z_{n.k.pj}^{\Phi} - 0,1\Phi_{oa})(1 - H_{Aj}),$$

де m - кількість груп основних засобів, щодо яких застосовуються різні норми амортизації.

Розрахунки за цією формулою показують, що витрати на ремонт в бухгалтерському обліку весь час зростають і вони ніколи не можуть бути повністю амортизовані. Це свідчить про те, що тут різницю не можна анулювати. Отже, вона є постійною, а не тимчасовою, як доводить С.Голов, посилаючись на те, що ці витрати в податковій базі капіталізуються. Такий висновок був би правильним, якби капіталізації піддавалися які-небудь постійні витрати, дія яких поширювалася б на якийсь певний період часу в майбутньому. Але як можна капіталізувати витрати з поточного ремонту, якщо їх дія завершується минулим періодом. Це свідчить про те, що автори закону про оподаткування прибутку, як і стандарту ПСБО 17 «Податок на прибуток», а також опублікованих статей з цього питання [1,2,5,6] не розуміють механізму відтворювального процесу основних засобів. Відповідно до теорії відтворення основних засобів поточний і середній ремонт техніки має безперервний характер, зростає залежно від її зносу, а тому не може бути віднесений до поданого процесу. Тобто його не можна капіталізувати. Це вказує на те, що витрати на поточний і середній ремонт не слід включати в податкову базу основних засобів. У той же час капітальний ремонт має циклічний характер, дія якого поширюється на певний відрізок часу, що часто перевищує 1-2 роки. Такий ремонт належить до відтворювального процесу техніки та ніяк не може бути віднесений до поточних витрат, як це зроблено в бухгалтерському обліку (ПСБО 17 «Податок на прибуток»). Ігнорування викладених основоположних принципів теорії відтворення завжди призводитиме до таких помилок з негативними наслідками, які ми маємо на практиці.

При цьому необхідно знати, що на практиці існує два способи відтворення техніки: повний і частковий. При першому способі зношена техніка замінюється на таку ж нову, а при другому вона піддається капітальному ремонту [3]. Оскільки основним джерелом покриття капітального ремонту є частина амортизації, яка підлягає поверненню після закінчення терміну його дії, то вартість такого ремонту не може бути віднесена на збільшення первинної вартості основних засобів. Тобто вартість капітального ремонту повинна бути віднесена до зменшення вартості зносу основних засобів на підставі проведення: дебет рахунку 13 «Знос основних засобів»; кредит рахунку 15 «Капітальні інвестиції» в сумі вартості капітального ремонту.

Виходить, що на суму виконаного капітального ремонту зменшується його знос [4]. Таке наукове обґрунтування капітального ремонту вказує на те, що він ніяк не може бути включений як до збільшення вартості основних засобів, у тому числі й у податковій базі, так і до поточних витрат підприємства. До

того ж слід зазначити, що при податковому методі нарахування зносу, який сьогодні застосовується, навіть якщо не враховувати суму вартості ремонту, підприємство ніколи не досягне повної амортизації основних засобів, оскільки вона розраховується за заниженою нормою та за їх залишковою вартістю. Період повної амортизації основних засобів при такому методі, як показують розрахунки, складає більше 50 років. Якщо визначити тепер середню норму амортизації щодо первинної вартості основних засобів, то вона складе близько 2%. Природно, жодна техніка не зможе витратити такого періоду заміни її та буде достроково ліквідована. Саме застосування єдиного податкового методу амортизації на промислових підприємствах з 1995 р повністю позбавило їх амортизаційного фонду, що був основним джерелом заміни зношеної техніки на таку ж нову. Унаслідок цього підприємства перейшли на частковий спосіб відшкодування вартості техніки шляхом проведення її багаторазового капітального ремонту'. У результаті це привело до значного розширення ремонтної служби підприємства, прискореного зростання витрат на всі види ремонту та швидкого збільшення собівартості продукції, що випускається, з усіх елементів. Досить сказати, що за період з 1995 р. по 2004 р. через це собівартість продукції, що випускається на промислових підприємствах, особливо у вугільній промисловості, зросла більше ніж в 1,5 разу. Це також стало основною причиною перетворення раніше прибуткових підприємств у збиткові. Вплив відтворювального процесу на собівартість продукції, що випускається, досліджено в роботі [3]. Багато учених навіть не припускали й дотепер не усвідомили, що прийнятий закон про оподаткування прибутку, в якому порушені основні принципи відтворювального процесу, спричинить такі руйнівні наслідки.

Для того, щоб різниці основних засобів були тимчасовими, необхідно виконати дві умови: по-перше, первинна вартість їх у податковій базі та балансі має бути однаковою; по-друге, залишкова вартість техніки повинна розраховуватися за єдиною методикою як різниця між первинною її вартістю та зносом. Такі різниці визначатимуться лише відмінностями в нормах амортизації. Тільки за таких умов тимчасові різниці можуть бути анульовані в подальших періодах.

Не можна погодитися також з визначенням податкової бази безоплатно одержаних активів, тобто основних засобів виробничого призначення. На наш погляд, не мають радії ті автори, які відносять безоплатно одержані активи як до тимчасових, так і до постійних різниць, не помічаючи при цьому порушення основних принципів оподаткування прибутку. Суть помилки тут полягає в мовчазному визнанні подвійного оподаткування безоплатно одержаних основних коштів. Відповідно до ПСБО 17 «Податок на прибуток» в податковій базі безкоштовно одержані основні кошти за повного їх вартістю відносяться до валових доходів і на цю суму нараховується податок на прибуток. У бухгалтерському ж обліку в розмірі зносу основних засобів формуються витрати, що відображається в дебеті рахунків 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати» в кореспонденції з кредитом рахунка 13 «Знос основних засобів», і доходи з кредиту рахунка 745 «Дохід від безоплатно одержаних активів» в кореспонденції з дебетом рахунка 424 «Безоплатно одержані необоротні активи» (також у розмірі їх зносу). Як видно з наведених вище про- водень, витрати завжди будуть дорівнювати доходам. А в чому ж полягає реальний фінансовий результат від використання безоплатно одержаних основних коштів? Він може виявлятися тільки у виробничому процесі, тобто під час випуску товарної продукції за допомогою цих активів, яка зрештою буде реалізована. Природно, що під час реалізації продукції з'являються як доходи, так і витрати. Одночасно ці ж доходи і витрати заносять і в податкову базу. Таким чином, податок на прибуток від безкоштовно одержаних основних коштів нараховується двічі: один раз на всю суму цих активів, а другий - на прибуток, одержаний від їх використання в процесі виробництва. Податок на прибуток, що в результаті нараховується, у податковій базі (НП_{н.б.}) представлений виразом:

$$\text{НП}_{\text{н.б.}} = \text{НП}_{\text{к}}(S_{\text{ба}}^{\phi} + S_{\text{ба}}^{\phi} P),$$

де $\text{НП}_{\text{к}}$ - (0,25) переведений у коефіцієнт встановлений процент податку на прибуток;

$S_{\text{ба}}^{\phi}$ - фактична вартість безоплатно одержаних основних коштів, грн;

P- середній рівень рентабельності використання основних засобів, що склався на підприємстві у звітному періоді у вигляді коефіцієнта.

Податок на прибуток у бухгалтерській базі представлений таким виразом:

$$\text{НП}_{\text{б.}} = \text{НП}_{\text{к}} S_{\text{ба}}^{\phi} P.$$

Звідси перевищення податку на прибуток у податковій базі порівняно з бухгалтерською виглядає таким чином:

$$\Delta \text{НП} = \text{НП}_{\text{к}}(S_{\text{ба}}^{\phi} + S_{\text{ба}}^{\phi} P) - \text{НП}_{\text{к}} S_{\text{ба}}^{\phi} P.$$

У наведеному вигляді таке перевищення має вигляд:

$$\Delta \text{НП} = \text{НП}_{\text{к}} S_{\text{ба}}^{\phi}.$$

Наявність такої різниці підтверджує суть подвійного оподаткування безоплатно одержаних основних коштів.

Не можна погодитися також з різницею в частині доходів щодо операцій з фінансовими інвестиціями, які обліковуються методом участі в капіталі. У податковій базі цих доходів немає, а

в бухгалтерському обліку вони виникають на основі застосування стандарту П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції», відповідно до якого дебет рахунка 14 «Довгострокові фінансові інвестиції» відображається в кореспонденції з кредитом рахунка 72 «Дохід від участі в капіталі» в сумі частки від прибутку, отриманого підприємством, що інвестується, за вирахуванням нарахованих дивідендів. Таким чином, в обліку виникає постійна різниця. Розглядаючи суми кредиту рахунку 72 «Дохід від участі в капіталі» щодо довгострокових фінансових інвестицій, слід зазначити, що вони не можуть бути використані як платіжний ресурс, оскільки не підкріплені над ходженням коштів у поточному періоді та, швидше, мають капітальний характер, а тому не можуть вважатися доходами. Фінансові інвестиції стануть доходами лише тоді, коли вони будуть реалізовані та підкріплені надходженням коштів, тобто коли стануть платіжними ресурсами. У зв'язку з цим зростання фінансових інвестицій, тобто їх капіталізацію слід відносити до збільшення іншого додаткового капіталу та відображати таким доведенням: дебет рахунка 14 «Довгострокові фінансові інвестиції»; кредит рахунка Ц «Інший додатковий капітал». А дохід після їх реалізації записують у вигляді проведення: кредит рахунка 741 «Дохід від реалізації фінансових інвестицій»; дебет рахунка Ц «Розрахунки з іншими дебіторами»; кредит рахунка 377 «Розрахунки з іншими дебіторами»; дебет рахунка 311 «Поточні рахунки в банках в національній валюті». Такий підхід виключить необхідність в обліку різниці довгострокових фінансових інвестицій. Що стосується решти постійних різниць, які виявляються в бухгалтерському обліку та, згідно із законом про оподаткування прибутку, не повинні належати до скориговані валових витрат, то вони цілком можуть відображатися в регістрах аналітичного обліку.

Тепер про необхідність обліку тимчасових різниць і їх оподаткування. Наскільки правомірно нараховувати податок на тимчасові різниці? тимчасові різниці одержаних авансів і основних засобів можуть бути досить значними, обчислюватися мільйонами гривень і мати довгостроковий характер. Оже, нараховуючи податок на ці різниці, держава ніби бере у підприємства на час відшкодування відстрочених податкових активів безпроцентний кредит або навмисно створює дебіторську заборгованість. Особливе це стосується підприємств з тривалим виробничим циклом, коли аванси повертаються через тривалий інтервал часу. Оподаткувавши, держава виводить з обороту підприємства великі суми коштів, яких воно гостро потребує. Через це підприємства потрапляють у скрутне фінансове становище, оскільки вони, через відсутність на поточних рахунках необхідних коштів, мусять брати кредити у банків з високою процентною ставкою. Хто повинен відшкодувати підприємствам завданий таким чином економічний збиток? На це питання у наших керівників податкових і фінансових служб немає поки відповіді. Але, дотримуючись економічної логіки, слід зазначити, що ця акція держави є неправомірною, тобто необґрунтованою. Держава в усіх випадках має бути зацікавлена в підтримці підприємств, щоб вони ефективно працювали та мали більше прибутку. Тоді й надходження до бюджету зростуть від податків. На наш погляд, якщо держава саме не допомагає, то не повинна й перешкоджати отриманню неоподатковуваних податком авансів. Особливе це стосується малорентабельних підприємств. Отже, виходячи з вищевикладеного, вважаємо за доцільне скасувати оподаткування тимчасових різниць. Це буде економічно вигідним кроком як для підприємства, так і держави. Що стосується самого закону про оподаткування прибутку, то необхідно переглянути розрахунки податкової бази основних засобів, повністю виключивши з неї витрати на всі види ремонту. При цьому податкова величина основних засобів має розраховуватися за тією ж методикою, що й у бухгалтерському обліку. Що стосується норм амортизації, то в податковій базі їх необхідно встановити на оптимальному рівні за галузями промисловості, що забезпечує своєчасність заміни зношеної техніки на нову, орієнтуючись на світовий рівень періоду заміни техніки, який становить 5-7 років. Для цього такі норми необхідно розробити та затвердити.

Капітальний ремонт слід віднести до капітальних інвестицій і враховувати його під час зменшення зносу основних засобів, про що зазначалося раніше. Одночасно його необхідно виключити з поточного ремонту в бухгалтерському обліку.

На підставі вищевикладеного необхідно також скасувати існуючий порядок оподаткування безоплатно одержаних основних коштів виробничого призначення. Оподатковувати необхідно отримані фінансові результати від їх використання.

Викладені пропозиції, якщо вони будуть прийняті, допоможуть усунути основні суперечності в обліку податку на прибуток.

Список літератури

1. Про оподаткування прибутку підприємств: Закон України від 22.05.97 №283/97-ВР (зі змін, та доп.).
2. Податок на прибуток: Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17, затверджено наказом Міністерства України від 28.12.2000 №353 (зі змін, та доп.).
3. Гавриленко В.А. Экономический анализ производственной и финансовой деятельности промышленных предприятий: Учеб. пособие. - Севастополь: Вебер, 2003. -321с.

4. Гавриленко В.А. Удосконалення нормативно-законодавчої бази щодо обліку основних засобів / В.А.Гавриленко, Л.О.Леонова // Экономика и право. - 2003. - №3(7). - С.11-16.
5. Голов С. «Научное» строительство учёта налоговых разниц // Бухгалтерия: учёт и отчётность. - 2004. - №39 (610). - С.88-95.
6. Ловінська Л. Облік податкових різниць у системі реєстрів журнальної форми/Л.Ловінська, Е.Білоусова // Бухгалтерський облік і аудит. - 2004. - №4. - С.7-25

