

## Прийняття і застосування спільної консолідованої бази оподаткування в контексті загальноєвропейської перспективи

Висвітлено основні напрями дослідження, проведеного спеціалістами Світового банку, в якому з'ясовано питання взаємозалежності податкової та фінансової звітності з позиції загальноєвропейської перспективи і в контексті міжнародних стандартів фінансової звітності. Подано рекомендації та пропозиції для вдосконалення Податкового кодексу України з огляду на прагнення держави стати членом Євросоюзу.

**Ключові слова:** *спільні стандарти фінансової звітності, спільні стандарти аудиту, консолідована база оподаткування, податкова звітність, принципи оподаткування.*

У теперішній час розроблені та впроваджуються спільні міжнародні стандарти фінансової звітності (далі – МСФЗ) та міжнародні стандарти аудиту (далі – МСА), але відсутні спільні міжнародні стандарти податкового обліку, не здійснюється податкова консолідація. Останню ускладнює те, що МСФЗ постійно змінюються і доповнюються, а крім того, не всі вони відповідають принципам податкового обліку. Провідні спеціалісти Європейського парламенту та Ради Європи працюють над вирішенням стратегічних питань розробки консолідованої бази оподаткування в Європейському Союзі, зближення податкової політики та моделей оподаткування у ЄС. Податкова політика України, враховуючи зовнішньоекономічну політику поступової інтеграції до ЄС, повинна також базуватися на загальноєвропейських принципах.

Метою статті є аналіз взаємозалежності фінансової та податкової звітності з позиції загальноєвропейської перспективи і в контексті міжнародних стандартів фінансової звітності з можливим подальшим урахуванням результатів цього дослідження для вдосконалення Податкового кодексу України.

У червні 2000 року Єврокомісія прийняла звернення під назвою “Стратегія фінансової звітності ЄС: шлях до вдосконалення” [1], в якому запропонувала зобов'язати усі компанії ЄС, зареєстровані на регульованому ринку (тобто компанії, що здійснюють торговельну діяльність на публічному ринку), щонайпізніше з 2005 року складати зведені розрахунки відповідно до міжнародних стандартів із фінансового обліку. Єдина система стандартів уможливить порівняння показників ефективності та залучення капіталу компаній, а також посилить захист інвесторів. Додатково Єврокомісія вказала на необхідність створення відповідної інфраструктури для забезпечення однакового застосування стандартів у всіх країнах-членах. У зверненні та-

кож містився заклик до вдосконалення директив у цій галузі та зазначалося, що стандарти будуть впроваджуватися у правове поле ЄС шляхом затвердження на рівні Спільноти.

Після цього звернення були опубліковані Правила Європейського Парламенту і Ради про застосування Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, що містять вимогу до компаній зі списку, включно з банками та страховими компаніями, з початку 2005 року складати зведені рахунки відповідно до зазначених стандартів [2]. Ці Правила впроваджуються з метою ліквідації перешкод, що гальмують розвиток транскордонної торгівлі цінними паперами, завдяки більшій надійності та прозорості, а також зіставності зведених рахунків в економічному просторі ЄС. Це, у свою чергу, підвищить ефективність ринку, знизить вартість збільшення капіталу для компаній і насамкінець активізує конкуренцію та стимулюватиме економічне зростання. Річні звіти компаній, що перераховані у списку Правил, і надалі будуть регулюватися національним законодавством. Країни-члени також мають можливість поширити вимоги Правил на компанії, що не зареєстровані на публічному ринку, і на підготовку ними річних фінансових звітів.

У статті 3 Правил вказуються три умови, які необхідно виконати, щоб затвердити та прийняти міжнародні стандарти з фінансового обліку у кожній із країн [2]:

1. Стандарт не повинен суперечити принципу правдивої та справедливої оцінки, який містять директиви 4 і 7 у галузі корпоративного права. Тому якщо рахунки, складені відповідно до директив, правдиво та справедливо оцінюють фінансовий стан компаній, то й рахунки, складені за стандартами кожної з країн-членів, повинні відповідати цій вимозі.

2. Стандарт повинен відкривати доступ до європейських громадських благ, тобто компаніям на-

## МІЖНАРОДНІ ПРОЕКТИ ТА ДОСВІД

дається простір для змагання за фінансові ресурси та світові ринки капіталу.

3. Стандарти повинні відповідати критеріям зрозумілості, відповідності, надійності та зіставності фінансової інформації, що потрібна для прийняття економічних рішень і оцінки керівництва.

Для забезпечення виконання зазначених умов спеціалісти Світового банку провели дослідження, в якому з'ясували взаємозалежність податкової (звітності про податок на прибуток) та фінансовою звітності [3]. Досліджувалося вісім країн – Бельгія,

Данія, Естонія, Франція, Німеччина, Люксембург, Польща, Нідерланди – за такими напрямками:

- оцінка бази оподаткування;
- узгодження (взаємозалежність) податкової та фінансової звітності;
- можливість упровадження МСФЗ у галузі оподаткування;
- дозвіл на складання річної звітності згідно з Правилами [2].

Основні результати дослідження наведено в табл. 1.

Таблиця 1

### Аналіз можливості використання МСФЗ для формування спільної консолідованої бази оподаткування у країнах – членах ЄС

| Країна     | Основа для розрахунку бази оподаткування   | Узгодження / взаємозалежність податкового та фінансового обліку  | Можливості впровадження МСФЗ у галузі оподаткування  | Дозвіл суб'єктам господарювання на складання річної звітності згідно з Правилами [2]                              |
|------------|--|--|--|---|
| Бельгія    | Фінансова звітність, що складається за бельгійськими стандартами бухгалтерського обліку      | Податковий облік залежить від бухгалтерського. Дозволяються певні коригування між "фінансовим" прибутком та "прибутком до оподаткування"   | Обмежені. Не дозволяється представляти річну звітність за МСФЗ   | Не дозволяється нікому, бо нині бельгійські стандарти бухгалтерського обліку не гармонізовані з МСФЗ              |
| Данія      | Податкова звітність, що складається за датськими правилами оподаткування                     | Податковий облік незалежний від бухгалтерського  | Обмежені, оскільки податкова звітність не залежить від фінансової  | Дозволяється всім суб'єктам господарювання  |
| Естонія    | Дивіденди  | Унікальна система, оскільки базою оподаткування є не прибуток, а дивіденди   | Обмежені, оскільки сума податку нараховується на дивіденди   | Дозволяється всім суб'єктам господарювання  |
| Франція    | Фінансова звітність, що складається згідно з французькими стандартами бухгалтерського обліку | Податковий облік залежить від бухгалтерського. Правила оподаткування у Франції відповідають принципам бухгалтерського та наближаються до МСФЗ, тому МСФЗ впливають на податкові розрахунки   | Обмежені. Правила [2] прямо не впливають, бо не дозволяється їх застосовувати до податкової звітності. При наблизненні французьких стандартів до МСФЗ виникає вплив, проте він є контрольованим та вимірюваним | Не дозволяється нікому  |
| Німеччина  | Фінансова звітність, що складається за німецькими стандартами бухгалтерського обліку         | Податковий облік залежить від бухгалтерського обліку. Принципи бухгалтерського обліку відповідають правилам оподаткування  | Обмежені, оскільки нині німецькі стандарти бухгалтерського обліку не гармонізовані з МСФЗ  | Дозволяється всім суб'єктам господарювання  |
| Люксембург | Податкова звітність, що складається за люксембурзькими податковими правилами                 | Бухгалтерський облік залежить від податкового. Принципи бухгалтерського обліку відповідають вимогам податкового обліку. Оподатковуваний прибуток подібний до бухгалтерського, що дозволяє проводити певні коригування між "фінансовим" і "оподатковуваним" прибутком | Обмежені через вимогу узгодження з податковим обліком  | Дозволяється лістинговим компаніям та нелістинговим банкам, якщо МСФЗ застосовуються неконсолідованими компаніями |
| Польща     | Податкова звітність, що складається за польськими податковими правилами                      | Податковий облік не залежить від бухгалтерського. Фінансова звітність не залежить від правил оподаткування. Узгодження оподаткованого прибутку з фінансовим є обов'язковою приміткою до річної фінансової звітності  | Обмежені, оскільки податкова звітність не залежить від фінансової звітності  | Дозволяється лістинговим компаніям. Нині польські стандарти бухгалтерського обліку не гармонізовані з МСФЗ        |
| Нідерланди | Податкова звітність, що складається за податковими правилами Нідерландів                     | Податковий облік не залежить від бухгалтерського   | Обмежені, оскільки податкова звітність не залежить від фінансової звітності  | Дозволяється всім суб'єктам господарювання  |

Дослідження проводилося з метою отримання матеріалів для вирішення стратегічних питань, а саме:

1. Розробка консолідованої бази оподаткування в Європейському Союзі.

2. Зближення податкової політики у частині побудови моделей оподаткування в ЄС.

3. Забезпечення залежності між фінансовою та податковою звітністю.

4. Забезпечення сумісності МСФЗ із вимогами до звітності про податок на прибуток.

Крім цього, було проведено дослідження щодо визначення взаємозалежності податкового та бухгалтерського обліку в ЄС, впливу впровадження МСФЗ, а також можливих рішень.

У минулому загальною тенденцією була залежність бухгалтерського обліку від податкового. За результатами дослідження, нині існують три види співвідношення між бухгалтерським та податковим обліком:

1) незалежність або низька залежність (наприклад, Данія, Нідерланди). При цьому:

- бухгалтерський облік відокремлений від податкового;
- розрахунок бази оподаткування здійснюється без прив'язки до фінансового результату;
- існує потреба в системі правил для розрахунку бази оподаткування.

2) залежність податкового обліку від бухгалтерського, тобто податковий облік будується на основі бухгалтерського (більшість країн, наприклад Австрія, Бельгія, Німеччина, Франція, Іспанія, Італія, Велика Британія). Вона характеризується тим, що:

- фінансовий результат є точкою відліку для розрахунку бази оподаткування;
- наявні додатні та від'ємні коригування фінансового результату;
- існує ризик “податкового забруднення” бухгалтерського обліку.

3) залежність бухгалтерського обліку від податкового, тобто бухгалтерський облік будується на основі податкового (наприклад, Греція).

Для узгодження податкового обліку з обліком за МСФЗ фахівці розглядають два підходи.

Підхід 1: розробка бази оподаткування на основі МСФЗ. Чистий прибуток відповідно до фінансової звітності, тобто згідно з МСФЗ, має коригуватися за податковими правилами для потреб оподаткування (формування бази оподаткування). При цьому виникає необхідність створення системи податкових коригувань. До проблем, що зумовлені застосуванням цього рішення, доцільно віднести такі:

- а) потрібно забагато коригувань у податковому та бухгалтерському обліках у зв'язку з відмінностями між ними;
- б) існує ризик “податкового забруднення” фінансової звітності на основі МСФЗ;
- в) існує потреба в постійному та безпосередньому оновленні правил коригування податкового обліку згідно зі змінами в МСФЗ.

Підхід 2: повна незалежність бази оподаткування від звітності за МСФЗ.

Переваги цього підходу:

- а) стабільний набір правил для розрахунку бази оподаткування;
- б) відсутня прив'язка до фінансової звітності;

в) МСФЗ не впливають на податковий облік;

г) немає потреби в окремому наборі правил для розрахунку активів та зобов'язань (податковий баланс), наприклад:

- активи та пасиви оцінюються за податковою вартістю (зазвичай, первісна вартість мінус нарахована амортизація);
- оподатковувані прибутки та збитки на капітал обчислюються з урахуванням податкової оцінки;
- різниці між податковою та бухгалтерською оцінкою активів і пасивів є базою нарахування очікуваних або відстрочених податків в обліку за МСФЗ як активів або зобов'язань.

Таким чином, цей варіант вимагає:

- 1) вирішення питання щодо оподаткування дивідендів, тобто у проекті системи оподаткування дивідендів має бути враховано те, що дохід, який розподіляється у вигляді дивідендів, уже оподатковувався;
- 2) відрахування з цієї різниці відстрочених податків в обліку за МСФЗ (чиста різниця);
- 3) наявності правила, за яким у разі розподілу такої чистої різниці податок на прибуток стягується з розподіленої суми;
- 4) розрахунку валової різниці між власним капіталом за оцінкою МСФЗ та податковою оцінкою (податковий баланс).

Головна дирекція з питань оподаткування та митного союзу Єврокомісії досліджувала можливість розгляду МСФЗ як потенційного стартового майданчика для формування правил податкового обліку, зокрема впровадження загальної основи для оподаткування у країнах Європейського Союзу. Мова йде про спільну консолідовану базу оподаткування підприємств, і в цьому понятті “спільна” позначає однакову базу оподаткування в кожній країні – члені ЄС; “консолідована” – що податкові бази всіх груп компаній об'єднані і після ліквідації трансакцій усередині груп розподілені; база оподаткування стосується підприємств. Підкреслимо, що йдеться саме про базу, а не ставку оподаткування.

З упровадженням новоприйнятого Податкового кодексу взаємозалежність податкової і фінансової звітності в Україні набуває унікального характеру. По-перше, фінансова звітність складається відповідно до МСФЗ. По-друге, деякі правила оподаткування відповідають принципам бухгалтерського обліку. Мова йде, в першу чергу, про принцип нарахування та відповідності доходів і витрат, за яким для визначення фінансового результату звітного періоду зіставляють доходи такого періоду з витратами, що були здійснені для отримання згаданих доходів. При цьому доходи і витрати відображаються у бухгалтерському обліку в момент їх виникнення, незалежно від часу надходження та сплати грошей. Відповідно, суми отриманих авансів за товари (роботи, послуги) більше не потра-

пляють у дохід платника, а сплачені передоплати – у витрати. У деяких випадках Податковий кодекс України посилається на чинні Положення (стандарт) бухгалтерського обліку, але повного поєднання бухгалтерського обліку з податковим немає. Відмінностей між цими двома видами обліку багато і часом вони дуже суттєві, навіть існує поняття “податкові різниці”. І по-третє, податкова звітність є незалежною від фінансової звітності. В Україні існує два види обліку: податковий і бухгалтерський.

З огляду на прагнення нашої країни бути членом Європейського Союзу, науковцям і практикам при вдосконаленні Податкового кодексу України доцільно враховувати дослідження, що проводять-

ся Єврокомісією, Світовим банком та ЄФБ у країнах – членах ЄС, стосовно впровадження МСФЗ і МСА, а також питань щодо спільних стандартів податкового обліку та спільної консолідованої бази оподаткування прибутку підприємств. Ці питання охоплюють загальні принципи оподаткування (загальні економічні принципи та принципи податкового обліку), традиційні структурні елементи бази оподаткування, додаткові елементи формування спільної консолідованої бази оподаткування (метод консолідації, механізм розподілу, правила проти схем “оптимізації”), а також застосування спільної консолідованої бази оподаткування.

### Список використаних джерел

1. Communication from The Commission to The Council and The European Parliament. EU Financial Reporting Strategy: the way forward [Electronic resource] / Commission of The European Communities COM(2000) 359 final. – Access mode :  
<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2000:0359:FIN:EN:PDF>
2. Правила (ЄС) № 1606/2002 Європейського Парламенту і Ради про застосування Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (IAS) [Електронний ресурс]. – Режим доступу :  
[http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=994\\_404](http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=994_404)
3. Gielen F. The Relationship between Corporate Income Tax Reporting and Financial Reporting [Electronic resource] / A Pan-European Perspective in the Context of Adoption of IFRS, (Vienna, 14–16 March, 2006). – Access mode :  
[http://siteresources.worldbank.org/EXTECAREPARIS/Resources/1869768-1144787091213/Frederic\\_Gielen\\_Presentation\\_IFRS\\_and\\_Taxation.ppt](http://siteresources.worldbank.org/EXTECAREPARIS/Resources/1869768-1144787091213/Frederic_Gielen_Presentation_IFRS_and_Taxation.ppt)



***Вітаємо з ювілеєм!***

***Ломаку***

***Сергія Павловича,***

завідувача сектору з питань запобігання та протидії корупції Держкомстату.

Бажаємо здоров'я, незмінних успіхів,  
реалізації всіх планів і починань!

*Рада засновників та редколегія журналу  
“Статистика України”*

