

7. Михайлова О. Модели и инструментальные средства формирования маркетинговой политики на основе мобильных технологий : дис. ... канд. экон. наук / О. Михайлова. – М., 2011. – 129 с.
8. Холланд Г. Мобильный маркетинг / Г. Холланд, Кр. Баммель – М. : Вершина, 2006. – 208 с.
9. Аудитория интернета в Украине: динамика, мобильный интернет, старые и новые пользователи [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.academia.edu/5789181/>.
10. Количество мобильных интернет-пользователей в Украине превысило 24,4 млн [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://delo.ua/tech/kolichestvo-mobilnyh-internet-polzovatelej-v-ukraine-prevysilo-231732/?updated_new=1409849888.
11. Мазуренко В. Развитие мобильного маркетингу в Україні / В.П. Мазуренко, Н.О. Матвієнко. – Маркетинг і менеджмент інновацій, 2011. – № 4, Т. II. [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://mmi.fem.sumdu.edu.ua/sites/default/files/mmi2011_4_2_24_29.pdf.
12. Мобильных телефонов в Украине в 2,5 раза больше, чем стационарных [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://economics.lb.ua/business/2013/03/26/194204_mobilnih-telefonov_ukraine_25.html.

УДК 657.37:336.226.1(045)

Дзюба О.М.
*кандидат економічних наук,
доцент кафедри бухгалтерського обліку
Вінницького торговельно-економічного інституту
Київського національного торговельно-економічного університету*

МІЖНАРОДНИЙ ДОСВІД ВІДОБРАЖЕННЯ В ОБЛІКУ ІНФОРМАЦІЇ ПРО ПРИБУТОК ПІДПРИЄМСТВА

У статті узагальнено міжнародний досвід відображення інформації про формування та використання прибутку в обліку підприємства. Розглянуто особливості та проблеми, які виникають при складанні звітності стосовно відображення прибутку. Значна увага приділена відображенню інформації про прибуток у відповідності до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та звітності.

Ключові слова: прибуток, формування прибутку, підприємство, міжнародний стандарт, звітність, податок на прибуток.

Дзюба О.Н. МЕЖДУНАРОДНЫЙ ОПЫТ ОТОБРАЖЕНИЯ В УЧЕТЕ ИНФОРМАЦИИ О ПРИБЫЛИ ПРЕДПРИЯТИЯ

В статье обобщен международный опыт отображения информации о формировании и использовании прибыли в учете предприятия. Рассмотрены особенности и проблемы, возникающие при составлении отчетности относительно отображения прибыли. Значительное внимание уделено отображению информации о прибыли в соответствии с международными стандартами бухгалтерского учета и отчетности.

Ключевые слова: прибыль, формирование прибыли, предприятие, международный стандарт, отчетность, налог на прибыль.

Dziuba O.N. INTERNATIONAL EXPERIENCE OF RECORDING INFORMATION ON THE PROFITS OF THE ENTERPRISE

The paper summarizes the international experience display information about the formation and use of profits in the account of the company. The features and problems that arise in the preparation of statements concerning the entity profits. Much attention is paid to display information about the income in accordance with international accounting standards and reporting.

Keywords: income, income formation, enterprise, international standard, accounting, income tax.

Постановка проблеми. Прибуток є головним показником діяльності підприємства, що відображає ефективність його діяльності, надає інформацію для прийняття управлінських рішень та дозволяє прогнозувати результати. Інформація стосовно прибутку підприємства знаходить своє відображення у фінансовій та податковій звітності. Необхідність побудови узгодженого підходу національної практики узагальнення інформації про формування та використання прибутку у бухгалтерському обліку та звітності з міжнародним досвідом з урахуванням потреб різних користувачів обумовлює актуальність проведеного дослідження.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми теоретичних і методичних підходів гармонізації міжнародного та вітчизняного досвіду узагальнення інформації про формування та використання прибутку підприємства у звітності досліджували провідні вчені, зокрема П.Й. Агамас, І.А. Бланк, Ф.Ф. Бутинець, Е.С. Гейер, С.Ф. Голов, Л.В. Гуцаленко, С.О. Кузнецова, С.В. Кучер, Я.В. Лебедзевич, В.О. Озеран, І.А. Панченко, М.В. Патарідзе-Вишинська, Н.І. Петренко, Є.І. Свідерський.

Постановка завдання. Однак недостатність теоретичної бази і практичних аспектів гармонізації ме-

тодології формування та використання прибутку та узагальнення інформації про нього у звітності за національними стандартами та у відповідності до міжнародного досвіду зумовили необхідність подальшого дослідження.

Метою статті є дослідження міжнародного досвіду відображення в обліку інформації про формування та використання прибутку підприємства з урахуванням норм діючого облікового законодавства.

Виклад основного матеріалу. Враховуючи міжнародну практику, у зарубіжних системах обліку прибуток є складовою власного капіталу, що відображає ефективність його використання та ефективність діяльності підприємства в цілому.

У зарубіжних країнах виділяють та використовують три основні методи визначення фінансового результату діяльності підприємства. Для розрахунку фінансового результату за кожним методом з представлених методів передбачені певні моделі у планах рахунків бухгалтерського обліку, які, у свою чергу, пов'язані зі структурою фінансових звітів щодо результатів діяльності підприємства (табл. 1) [1].

За першим методом, фінансовий результат обчислюється шляхом вираховування з вартості акти-

Таблиця 1

Визначення фінансового результату в урахуванням міжнародного досвіду

Види обліку	Тип модуля у планах рахунків	Класи бухгалтерських рахунків	Метод визначення фінансового результату	Звітність
Фінансовий облік	Балансовий	«Необоротні активи», «Запаси», «Капітал», «Довгострокові зобов'язання», «Поточні зобов'язання», «Забезпечення»	1. Результат = Актив - Капітал - Зобов'язання. 2. Зміна вартості чистих активів на початку і наприкінці звітного періоду	Фінансова звітність (бухгалтерський баланс)
	Витрати - випуск	«Витрати за елементами», «Витрати за видами діяльності», (Франція), «Витрати за функціями підприємства» (США, Канада, Великобританія), «Доходи (за видами діяльності або функціями підприємства)»	Результат = Доходи - Витрати	Фінансова звітність (звіт про фінансові результати)
Управлінський облік	Відображення результату фінансового обліку	«Фінансовий результат за центрами відповідальності», «Аналітичний фінансовий результат»	Відображений результат фінансового обліку деталізується, перегрупується відповідно до мети аналізу ефективності діяльності	Внутрішня звітність за даними управлінського обліку

вів власного капіталу і зобов'язань, тобто як різниця суми залишків активних і пасивних рахунків. Це можливо тому, що всі рахунки доходів і витрат не мають залишків на дату складання балансу. Другий метод спирається на формулу балансу: актив дорівнює сумі власного капіталу і зобов'язань. Третій – визначає фінансовий результат як зміну вартості чистих активів на початок і кінець звітного періоду [1].

Детальніше зупинимося на формуванні фінансового результату у Франції, в якій фінансові результати визначаються за кожним із окремих видів діяльності підприємства шляхом зіставлення витрат із випуском та продажем.

За допомогою методу визначення фінансового результату «витрати – випуск» знижується трудомісткість та підвищується ефективність бухгалтерських робіт. Особливості визначення фінансового результату методом «витрати-випуск» полягають у наступному: точне визначення новоствореної вартості за даними фінансової бухгалтерії; визначення фінансового результату без обчислення фактичної собівартості виготовленої та реалізованої продукції; розроблення матриці «витрати-випуск» і на її основі визначення новоствореної вартості.

У Франції процедура розрахунку оподаткованого прибутку на основі даних фінансового обліку чітко регламентована (табл. 2). Для визначення податкових зобов'язань підприємства складають спеціальні таблиці коригувань бухгалтерського прибутку.

Таблиця 2

Чотирихкратний принцип відображення господарських операцій на рахунках

Класи рахунків	Результат діяльності
класи 1-5	± результат, що витікає зі змін майнового стану фірми
класи 6-8	± результат, що визначається співвідношенням витрат та випуску
клас 9, рахунок 90	± результат, що визначається у процесі відображення витрат з фінансової до управлінської бухгалтерії
клас 9, рахунки 92-98	± результат, визначений по відповідних центрах відповідальності

Таким чином, у зарубіжних країнах відображення доходів відбувається відповідно до власних нормативних документів, але обов'язково суму доходу можна достовірно визначити та очікується надхо-

дження майбутніх економічних вигод. Відображення витрат обумовлюється тим, яку систему обліку використовує підприємство, які витрати включають до собівартості. Кінцевий фінансовий результат загалом розраховується шляхом віднімання від отриманих доходів понесені витрати.

Аналіз взаємодії системи бухгалтерського обліку і оподаткування у різних країнах показує, що існує дві моделі їх співіснування, тобто два підходи до визначення та відображення об'єкта оподаткування – прибутку підприємства. У першій моделі система бухгалтерського обліку знаходиться під безпосереднім впливом оподаткування. У другій моделі бухгалтерський та податковий облік є двома самостійними системами, що мають різні цілі [2]. Тож країни стосовно застосування моделей бухгалтерського та податкового обліку можна умовно поділити на дві групи.

У країнах з високим взаємозв'язком бухгалтерський та податковий облік фактично співпадають, національні стандарти обліку підпорядковані правилам податкового законодавства, і об'єкт оподаткування податком на прибуток розраховується за бухгалтерськими даними. При цьому для складання звітності за МСФЗ необхідно вести окремий облік. Такий підхід зручний для цілей оподаткування, але компаніям, що мають зарубіжних інвесторів, додається труднощі.

Така концепція взаємозв'язку бухгалтерського обліку та оподаткування відображає правило: сума балансового прибутку повинна дорівнювати величині оподаткування. Її характерна особливість: будь-який фінансовий звіт повинен бути складений в інтересах державних податкових органів. Бухгалтер веде поточний облік, обчислює фінансові результати, які є базою оподаткування, і, відповідно, відображає зобов'язання перед бюджетом [3].

У країнах з низьким взаємозв'язком сума прибутку принципово відрізняється від суми, що оподатковується. Адже будь-який фінансовий звіт складається в інтересах власників. Тож причиною поділу обліку на бухгалтерський і податковий є необхідність формування інформації для різноманітних груп користувачів.

У цих країнах обліковий прибуток, який наводять у звіті про фінансові результати (прибутки і збитки), визначається на основі принципу нарахувань згідно із принципами бухгалтерського обліку. Прибуток для цілей оподаткування обраховується на основі ді-

ючого податкового законодавства та наводиться у податковій декларації. В обліку відображаються тільки тимчасові податкові різниці як тимчасові розбіжності в оцінках активів і зобов'язань підприємства в бухгалтерському обліку й оподаткуванні. Втім, не дивлячись на те, що в податковому законодавстві країн, що використовують англо-американську систему обліку, закладено два види обліку (податковий та бухгалтерський облік), на практиці прибуток до оподаткування розраховується на підставі даних бухгалтерського обліку [3].

У теорії і практиці розрізняють два види різниць між обліковим і податковим прибутком: тимчасові і постійні. Для визначення і обліку податкових різниць в різних країнах застосовуються різні методи (табл. 3).

Таблиця 3

Методи обліку відстрочених податків [4]

Назва методу	Характеристика методу
Метод відстрочення	Суму відстрочених податків на прибуток розраховують як добуток різниці між обліковим і податковим прибутком і діючої ставки податку на прибуток
Метод зобов'язання за звітом про прибуток	Грунтується на часових різницях. Відстрочений податок розраховується як добуток діючої ставки податку на прибуток і суми часових різниць. При цьому враховується коригування у зв'язку зі зміною ставки податку і запровадженням нових податків
Метод зобов'язання за балансом	Передбачає визначення тимчасових податкових різниць шляхом множення різниці між податковою і обліковою базою оцінки статей балансу (активів і зобов'язань) на передбачувану ставку податку на прибуток

Метод відстрочення полягає у тому, що при порівнянні бухгалтерського та податкового прибутку поточного періоду встановлюються тимчасові різниці, за якими нараховуються відстрочені податкові зобов'язання й активи. Вони нараховуються виходячи з діючої в поточному періоді ставки податку та являють собою суми податку на прибуток, «переплачені» або «заощаджені» у поточному періоді, тобто не залежать від майбутніх ставок.

При методі зобов'язань за кожним активом і зобов'язанням визначається різниця між їх балансовою та податковою вартістю, і за ними нараховуються відстрочені податкові зобов'язання й активи. Тим самим визначається майбутній обов'язок зі сплати податку на прибуток на підставі припущення про майбутні доходи та витрати підприємства. При цьому використовуються такі ставки податку на прибуток, які будуть діяти у майбутньому періоді, тоді, коли тимчасова різниця буде відшкодованою [5].

Поєднати фінансовий та податковий баланси має на меті МСБО 12 «Податки на прибуток», який базується на балансовому підході. Він містить правила розрахунку часових та постійних різниць між бухгалтерським та податковим обліком, а також відстрочених податкових активів і зобов'язань, які з'являються під час порівняння двох балансів.

МСБО 12 визначає розкриття витрат із податку на прибуток – суми поточного та відстроченого податків, нарахованих у звітному періоді у Звіті про прибутки та збитки.

Витрати з відстроченого податку на прибуток дорівнюють: кредитове сальдо на кінець періоду – кредитове сальдо на початок.

Зобов'язання за відстроченим податком (кредитове сальдо рахунку «Зобов'язання за відстроченим по-

датком на прибуток») дорівнює: тимчасова різниця Ч ставка податку на прибуток.

Відображення у фінансовому обліку податкових активів та зобов'язань відповідно до МСБО 12 наведено у таблиці 4.

Таблиця 4

Відображення у фінансовому обліку податкових активів і зобов'язань

Об'єкт фінансового обліку	Назва рахунку (дебет)	Назва рахунку (кредит)
Поточний податок на прибуток	Прибутки та збитки	Розрахунки за податком на прибуток
Відстрочене податкове зобов'язання	Прибутки та збитки	Відстрочене податкове зобов'язання
Відстрочений податковий актив	Відстрочений податковий актив	Прибутки та збитки

Маємо, що сума поточного податку зменшує фінансовий прибуток підприємства і відображується як зобов'язання перед бюджетом. Сума відстрочених податків впливає на величину прибутку, але не змінює стану розрахунків з бюджетом [5].

Отже, зв'язок між бухгалтерським прибутком і сумою податків до сплати у бюджет відображається у Звіті про прибутки та збитки оподатковуваними різницями.

Постійна облікова практика розрахунку тимчасових податкових різниць передбачає визначення фінансового результату за даними фінансового обліку з наступним коригуванням для розрахунку прибутку до оподаткування.

Для пояснень різниці між прибутком для цілей бухгалтерського обліку і задекларованою величиною прибутку з метою оподаткування у США введено спеціальний додаток «Узгодження чистого прибутку (збитків)» до форми «Податкова декларація з прибутку підприємства». Головна мета цього додатку – забезпечити узгодженість і стандартизацію інформації про різниці між бухгалтерським та оподатковуваним прибутком. Його повинні заповнювати публічні компанії, загальна вартість активів яких дорівнює або перевищує 10 млн доларів.

Додаток цієї форми складається з трьох розділів: розділ I – «Фінансова інформація та чистий прибуток до узгодження»; розділ II – «Узгодження чистого прибутку, відображеного у Звіті про прибутки корпорації, з оподатковуваним прибутком в податковій декларації»; розділ III – «Узгодження чистого прибутку, відображеного у Звіті про прибутки корпорації, з оподатковуваним прибутком в податковій декларації – елементи витрат / вирахувань». Отже, у розділах II і III додатку відображається узгодження «бухгалтерського» і «податкового» прибутку [6].

Звіт про прибутки та збитки відображає інформацію про доходи та витрати підприємства за звітний період. Особливості побудови звіту про прибутки та збитки в різних країнах наведено у таблиці 5.

Відповідно до МСБО 1 «Подання фінансової звітності», в звіті про прибутки та збитки повинні знайти відображення такі показники, як дохід; результати операційної діяльності; фінансові витрати; частина прибутків та збитків асоційованих компаній, що обліковується за методом участі в капіталі; податкові витрати; прибутки від звичайної діяльності; екстраординарні статті; частка меншості; чистий прибуток або збиток за період [8].

Таблиця 5

Звіт про прибутки та збитки [7]

Країна	Звіт про прибутки та збитки
Італія	Будується за вертикальною формою, в основу класифікації статей покладено принцип економічного змісту, а не напряму витрачання коштів
Молдова	Звіт складається за вертикальною формою та передбачає групування доходів та витрат від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності, а також з виділенням надзвичайного результату. Принципи побудови та подання звіту аналогічні українським вимогам
Нідерланди	Затверджено чотири стандартні форми звіту про прибутки та збитки відповідно до вимог 4-ї Директиви ЄС
Німеччина	Надається у вертикальній формі, в одному з двох форматів – витратному чи функціональному. Традиційним для Німеччини є витратний формат, орієнтований на характеристику виробництва
Португалія	Форма звіту про прибутки та збитки – горизонтальна. Має вигляд двох колонок: витрати та збитки - зліва, виручка та доходи – справа. Надається з детальною розбивкою статей
США	Показує, як змінюється капітал акціонерів компанії під впливом доходів та витрат, здійснених в поточному періоді. Складаються двома способами: одноступеневим та багатоступеневим
Франція	Складається за індивідуальними рахунками у вертикальній і в горизонтальній формі та відображає витрати залежно від їх природи
Швейцарія	Конкретна форма подання інформації не обумовлена. Звіт може бути представлений вертикально або горизонтально, доходи і витрати можуть класифікуватись за характером або за функціональною ознакою, але обов'язково повинні бути наведені дані за попередній період

Висновки. Отже, згідно з досвідом зарубіжних країн, бухгалтерський облік базується на принципах зі стандартів бухгалтерського обліку, а принципи побудови податкової системи регламентуються відповідними нормативними актами. Тож взаємодія систем податкового та бухгалтерського обліку варіює від помірної до сильної залежності. При цьому специфічні правила податкового обліку призводять до виникнення бухгалтерсько-податкових різниць, але це є економічно обґрунтованим.

Проаналізувавши особливості визначення прибутку в інших країнах, можна сказати, що надзвичайно важливо для українських підприємств практикувати визначення фінансового результату різними методами, а не лише методом «витрати-випуск». Наприклад, розрахунок прибутку як приросту чистих активів або як різниці суми залишків активних і пасивних рахунків можливий в концепції прибутку як приросту власного капіталу.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Патарідзе-Вишинська М. В. Визначення та облік фінансового результату: вітчизняний і зарубіжний досвід / М. В. Патарідзе-Вишинська // Вісник Житомир. державного університету ім. І. Франка. Економіка. Управління. Інновації. Електронне наукове фахове видання. – 2010. – № 2(4). – Режим доступу : http://www.nbu.gov.ua/e-journals/eui/2010_2/10pmvzdz.pdf.
2. Волинець Ю. С. Підходи щодо узгодження податкового обліку з обліком за міжнародними стандартами / Ю. С. Волинець, С. В. Присяжнюк // Проблеми обліку, контролю та аналізу в економіці України: тези доповідей V студентської наукової конференції (зі статусом міжнародної). Ч. 1, Львів, 18-19 жовтня 2012 р. / Нац. ун-т «Львівська політехніка». – Львів : В-во Львівської політехніки, 2012. – С. 39-41.
3. Озеран А. В. Шляхи адаптації нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку та звітності до вимог податкового законодавства України / А. В. Озеран // Вісник Львівської комерційної академії. Сер. економічна. – 2011. – Вип. 38. – С. 206-211.
4. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку : монографія. – К. : Центр учбової літератури, 2007. – 522 с.
5. Гейер Е. С. Концептуальні підходи щодо формування інформації про податки на прибуток за міжнародними стандартами фінансової звітності / Е. С. Гейер // Вісник Донецького національного університету економіки і торгівлі ім. М. Туган-Барановського. Сер. Економічні науки. – 2009. – № 4. – С. 175-183.
6. Озеран В. О. Відображення інформації про податкові різниці у звітності підприємства: світовий та вітчизняний досвід / В. О. Озеран, А. В. Озеран // Сучасні проблеми економіки і менеджменту : тези доповідей міжнар. науково-практ. конф., Львів, 10-12 листопада 2011 р. / Нац. ун-т «Львівська політехніка». – Львів : Вид-во Львівської політехніки, 2011. – С. 480-481.
7. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах : навч. посіб. / Ф. Ф. Бутинець, Л. Л. Горецька. – Житомир : ПП «Рута», 2003. – 544 с.
8. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансової звітності».