

МІНІСТЕРСТВО ДОХОДІВ І ЗБОРІВ УКРАЇНИ
НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ДЕРЖАВНОЇ ПОДАТКОВОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ
НАУКОВО-ДОСЛІДНИЙ ІНСТИТУТ
ФІНАНСОВОГО ПРАВА

**ГАРМОНІЗАЦІЯ ПОДАТКОВОГО
ТА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ
В КОНТЕКСТІ ОПОДАТКУВАННЯ
ПРИБУТКУ ПІДПРИЄМСТВ В УКРАЇНІ**

Монографія

Київ • Алерта • 2013

УДК 336.225.6: 336.226.12:657
ББК 65.052.202
Г 20

*Рекомендовано до друку Вченою радою
Науково-дослідного інституту фінансового права
(протокол № 5 від 26 грудня 2013 року)*

Рецензенти:

В. Л. Андрущенко – д.е.н., професор, в.о. завідувача кафедри податків та оподаткування Національного університету державної податкової служби України;

А. В. Лісовий – д.е.н., професор, завідувач кафедри аудиту та економічного аналізу Національного університету державної податкової служби України;

В. І. Проніна – завідувач відділу податків і зборів Асоціації платників податків України.

Автори:

Огороднікова І. І. (3.1, 3.3), **Серебрянський Д. М.** (загальна редакція, вступ, висновки, 1.2, 2.1, 2.3), **Смірнова О. М.** (2.3, 2.4, 3.1, 3.2), **Стадник М. В.** (1.3, 2.2, 3.4), **Турянський Ю. І.** (1.1, 1.3).

Г20 Гармонізація податкового та бухгалтерського обліку в контексті оподаткування прибутку підприємств в Україні: монографія / [Огороднікова І. І., Серебрянський Д. М., Смірнова О. М., Стадник М. В. Турянський Ю. І.]; за заг. ред. Д. М. Серебрянського. – К.: Алерта, 2013. – 366 с.

ISBN 978-617-566-270-4

Досліджено теоретичні аспекти обліку фінансових результатів діяльності підприємства у системі бухгалтерського обліку та для цілей оподаткування податком на прибуток підприємств. Проаналізовано фіскально-адміністративні аспекти щодо податку на прибуток підприємств в Україні. На основі практичних прикладів систематизовано основні відмінності у визначенні податкового та облікового прибутку відповідно до норм Податкового кодексу України та Положень (Стандартів) бухгалтерського обліку, в т. ч. в частині нарахування амортизації. Розраховано відстрочений податок на прибуток. Здійснено аналіз зарубіжного досвіду моделей співвідношення бухгалтерського та податкового обліку з податку на прибуток з акцентом на Німеччині та США. Визначено напрями гармонізації податкового та бухгалтерського обліку з податку на прибуток підприємств в Україні та оцінено вплив новачій на доходи бюджету країни (у частині амортизації) та на норми, що закріплюють відповідальність за правопорушення у сфері оподаткування.

Видання розраховане на науковців, практиків, викладачів, студентів, магістрантів, аспірантів, працівників міністерств та відомств, які цікавляться питанням обліку податку на прибуток та фінансових результатів діяльності у площині бухгалтерії.

УДК 336.225.6: 336.226.12:657
ББК 65.052.202

ISBN 978-617-566-270-4

© НДІ фінансового права, 2013
© Видавництво «Алерта», 2013.

MINISTRY OF REVENUE AND DUTIES OF UKRAINE
NATIONAL UNIVERSITY OF STATE
TAX SERVICE OF UKRAINE
RESEARCH INSTITUTE OF FINANCIAL LAW

HARMONIZATION OF FISCAL AND FINANCIAL ACCOUNTING OF CORPORATE INCOME TAX IN UKRAINE

Monograph

Kyiv • Alerta • 2013

Зміст

ВСТУП	8
-------------	---

РОЗДІЛ I

ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА У СИСТЕМІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ І ДЛЯ ЦІЛЕЙ ОПОДАТКУВАННЯ ТА КОНЦЕПТУАЛЬНІ ОСНОВИ ЇХ ГАРМОНІЗАЦІЇ

1.1. Економічна сутність доходів, витрат і фінансових результатів: історична ретроспектива та сучасні теорії	12
1.2. Зміст податкового прибутку та етапи його оподаткування в історії незалежної України	30
1.3. Відмінності податкового та бухгалтерського обліку з податку на прибуток та концептуальні основи їх гармонізації	55

РОЗДІЛ II

АНАЛІЗ СУЧАСНИХ ТЕНДЕНЦІЙ ПОДАТКОВОГО ТА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В КОНТЕКСТІ ОПОДАТКУВАННЯ ПРИБУТКУ ПІДПРИЄМСТВ В УКРАЇНІ

2.1. Фіскальна ефективність податку на прибуток підприємств в Україні	84
2.2. Оцінка структури, обсягів та особливостей обліку пільг з податку на прибуток підприємств	102
2.3. Аналіз методологічних аспектів гармонізації податкового та бухгалтерського обліку щодо податку на прибуток підприємств ..	126
2.4. Систематизація відмінностей у нарахуванні амортизації відповідно до норм ПКУ та П(С)БО	158

РОЗДІЛ III

НАПРЯМИ ГАРМОНІЗАЦІЇ ПОДАТКОВОГО ТА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ З ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК ПІДПРИЄМСТВ

3.1. Міжнародний досвід гармонізації податкового та бухгалтерського обліку з податку на прибуток підприємств	201
3.2. Напрями реформування підходу до визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств	219

Зміст

3.3. Напрями удосконалення норм, що закріплюють відповідальність за правопорушення у сфері оподаткування в межах реформування підходу до визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств	230
3.4. Оцінка впливу податкових ініціатив на інтереси учасників податкових відносин	258

ВИСНОВКИ	276
----------------	-----

ЛІТЕРАТУРА	282
------------------	-----

ДОДАТКИ	301
---------------	-----

ДОДАТОК А	301
ДОДАТОК Б	307
ДОДАТОК В	316
ДОДАТОК Г	320
ДОДАТОК Д	322
ДОДАТОК Ж	331
ДОДАТОК И	335
ДОДАТОК К	338
ДОДАТОК Л	339
ДОДАТОК М	347
ДОДАТОК Н	351
ДОДАТОК П	356

Contents

INTRODUCTION.....	8
-------------------	---

CHAPTER 1

THEORETICAL ASPECTS OF ACCOUNTING OF FINANCE RESULTS FOR ACCOUNTING AND TAX PURPOSES AND CONCEPTUAL BASIS OF THEIR HARMONIZATION

1.1. Economic essence of revenues, expenditures and finance results: historical retrospective and contemporary theories.....	12
1.2. Content of taxable profit and its taxing phases in the history of independent Ukraine.....	30
1.3. Differences between fiscal and financial accounting of corporate income tax and conceptual basis of their harmonization.....	55

CHAPTER 2

ANALYSIS OF CURRENT TENDENCIES OF FISCAL AND FINANCIAL ACCOUNTING OF CORPORATE INCOME TAX IN UKRAINE

2.1 Fiscal efficiency of corporate income tax in Ukraine.....	84
2.2. Evaluation of structure, amount and characteristics of accounting of corporate income tax allowances.....	102
2.3. Analysis of methodological aspects of fiscal and financial accounting of corporate income tax.....	126
2.4. Systematization of differences in amortization according to Tax Code of Ukraine and Ukrainian Accounting standards.....	158

CHAPTER 3

DIRECTIONS OF HARMONIZATION OF FISCAL AND FINANCIAL ACCOUNTING OF CORPORATE INCOME TAX

3.1. International experience of harmonization of fiscal and financial accounting of corporate income tax.....	201
3.2. Lines of reforming approach to determining of object of taxation of corporate income tax.....	219
3.3. Ways of improvement of norms that fix responsibility for offenses in the field of taxation under the reforming of approach to determining of object of taxation of corporate income tax.....	230

Contents

3.4. Evaluation of impact of tax initiatives on interests of tax relations' participants.....	258
CONCLUSIONS.....	276
APPENDICIES.....	282
REFERENCES.....	301

ВСТУП

Податок на прибуток підприємств є одним з вагомих фіскальних регуляторів як доходів суб'єктів національної економіки, так і стану розвитку певних економічних процесів: нагромадження капіталу, інвестицій, підприємницької активності, сукупного споживання тощо. Саме цей податок не лише мобілізує фінансові ресурси держави, а й суттєво впливає на різні види господарської діяльності.

В Україні дослідженням теоретичних основ економічної сутності податку на прибуток та його ролі у формуванні доходів бюджету, проблематиці адміністрування та напрямам її розв'язання, методології розрахунку об'єкта оподаткування та параметрам елементів податку тощо присвячено багато наукових праць, але пошук оптимальної конструкції податку на прибуток підприємств триває.

Ці процеси є об'єктивними, ураховуючи, що світова економіка на початку 2013 року не пододала стагнацію. Провідні економічні центри демонструють нестабільне зростання або залишаються у стані рецесії. При цьому конкурентна боротьба на світових ринках стає дедалі жорсткішою. За таких умов для того, щоб забезпечити усталений соціально-економічний розвиток, Україні необхідно активізувати пошук внутрішніх резервів, прискорити модернізацію виробництва, підвищити його конкурентоспроможність. Держава має продовжувати стратегію реформ, спрямованих на модернізацію всіх сфер суспільного життя¹.

Основою нової хвилі українських реформ стала Програма економічних реформ на 2010–2014 роки «Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава». Логіка Програми побудована з огляду на проголошені Україною євроінтеграційні орієнтири та цілі досягнення економічної стабільності й розвитку.

Цілями Програми поміж інших передбачено реформування податкової системи для поліпшення бізнес-середовища та стабілізації державних фінансів шляхом вирішення таких проблем, як:

- значна витрата часу й коштів суб'єктів підприємницької діяльності на ведення податкового обліку й сплату податків;
- неефективна й надмірно витратна для держави й бізнесу система адміністрування податків і зборів, що неспроможна забезпечити повноцінне наповнення державного бюджету

¹ Про внутрішнє та зовнішнє становище України в 2013 році: Щорічне послання Президента України до Верховної Ради України. – К.: НІСД, 2013. – 576 с. – С. 18.

- зниження частки тіньової економіки з одночасним дотриманням балансу прав податкових органів і платників податків;
- нестабільність і непередбачуваність податкової системи, що призводить до високих податкових ризиків для бізнесу й обмежує можливість середньо- і довгострокового планування;
- високий рівень ухиляння від податків і нерівномірне податкове навантаження на підприємства різного розміру й окремі галузі економіки;
- невиконання податковою системою функції згладжування соціальної нерівності².

Податок на прибуток підприємств є невід'ємною складовою сучасної податкової системи, а методологія формування та обліку фінансового результату за звітний період з метою оподаткування є одним з індикаторів стану її розвитку.

Тому у Національному плані дій на 2013 рік щодо впровадження Програми були поставлені завдання зменшення втрат часу і коштів суб'єктів підприємницької діяльності на ведення податкового обліку та сплату податків, спрощення адміністративних процедур для платників податків, зокрема:

- п. 95.2. Внесення на розгляд Верховної Ради України проекту Закону України про внесення змін до Податкового кодексу України щодо визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств шляхом коригування фінансового результату, розрахованого за правилами бухгалтерського обліку;
- п. 104.1. Внесення на розгляд Верховної Ради України проекту Закону України про забезпечення уніфікації/спрощення процедур підготовки звітності, обов'язковості подання якої до міністерств, інших центральних органів виконавчої влади та фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування встановлено законодавством³.

Як видно з поставлених завдань, мова йде про реформування підходу до визначення об'єкта оподаткування, викладеного у розділі III «Податок на прибуток підприємств» чинної редакції Кодексу. Актуальність даного

² Програма економічних реформ на 2010–2014 роки «Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.president.gov.ua/docs/Programa_reform_FINAL_1.pdf. – С. 10.

³ Про Національний план дій на 2013 рік щодо впровадження Програми економічних реформ на 2010–2014 рр. «Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава»: Указ Президента України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/128/2013>

кроку зумовлена форматом співвідношенням бухгалтерського та податкового обліку даного податку в Україні. Сьогодні фінансовий результат до оподаткування (прибуток/збиток) розраховується суб'єктами господарювання окремо за правилами бухгалтерського обліку для визначення розміру приросту капіталу та за правилами податкового – для розрахунку належної для сплати суми податку на прибуток. І хоча можна заперечувати існування податкового обліку з погляду науки, проте неможливо ігнорувати його з погляду практики. Оскільки існує різниця між оцінкою і критеріями визнання доходів, витрат, активів, зобов'язань за національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку або міжнародними стандартами фінансової звітності та доходами і витратами, визначеними згідно з розділом III Кодексу.

Зауважимо, що з прийняттям Кодексу ці два види обліку суттєво наблизилися, а в багатьох моментах стали майже ідентичними. Але проблемне коло питань залишається ще досить значним. Мається на увазі, що обмеження або особливі умови, що закріплює податкове законодавство, не дають можливості скористатися показником фінансового результату до оподаткування, наведеному у Звіті про фінансові результати (форма 2), з метою визначення належної до сплати суми податку на прибуток підприємств. Продовжує існувати розрив між ефективною та нормативною ставками з податку на прибуток підприємств, що свідчить, що перелік розбіжностей між податковим та бухгалтерським обліком з податку є досить об'ємним. За приблизними підрахунками – близько 40 у порядку визнання доходів і витрат, не враховуючи нюансів оподаткування операцій особливого виду та розрахунку амортизації. Тому платникам податку доводиться визначати різні величини окремо для цілей складання фінансової звітності та окремо для цілей оподаткування.

У сукупності це призводить до непродуктивних витрат ресурсів і у процесі розрахунку податку, і під час його адміністрування та погіршує імідж країни у міжнародних рейтингах. Проте відмова від норм податкового законодавства, що встановлюють особливі умови або обмеження у визнанні певних операцій, неможлива в принципі. Це як мінімум суперечить світовій практиці, а як максимум несе загрозу виконання дохідної частини бюджету.

Виходом із ситуації, що склалася, є гармонізація податкового та бухгалтерського обліку в контексті оподаткування прибутку підприємств. Кроки в цьому напрямі є бажаною реальністю не лише для державних діячів, науковців та фахівців у сфері оподаткування, але й для багатьох практиків України, які стикаються з необхідністю

у подвійному обліку у своїй щоденній праці. Це конкретна реальність для ряду країн світу. Безумовно, що сліпе копіювання зарубіжного досвіду є недоцільним, але напрацювання механізму такої гармонізації в Україні є актуальним завданням.

Зазначимо, що в цілому у світі прийнято виділяти дві концепції співвідношення бухгалтерського та податкового обліку стосовно оподаткування прибутку: англо-американську (англосаксонську) та європейську (континентальну).

Англо-американська концепція (США, Австралія, Канада, Великобританія і ряд інших країн) передбачає паралельний розрахунок балансового та оподаткованого прибутку при одночасному існуванні між ними стійкого і контрольованого зв'язку. Наприклад, у США це досягається за рахунок законодавчо закріпленого обов'язку розрахунку постійних та тимчасових різниць між бухгалтерським та податковим обліком, які деталізуються у відповідних додатках до декларації з податку на прибуток корпорацій.

В рамках європейської концепції (Німеччина, Франція, Швеція, Бельгія, Іспанія, Італія, Швейцарія тощо) податковий облік як самостійний вид майже відсутній. За основу береться облікова система, яка найбільш повно, універсально та достовірно задовольняє вимоги основних користувачів фінансової інформації, і вже на її основі визначається об'єкт оподаткування податком на прибуток відповідно до особливих умов (обмежень), встановлених податковим законодавством. Це дозволяє відмовитися від необхідності у веденні окремих розрахунків доходів і витрат для цілей оподаткування. Рух України у цьому напрямі відповідає кращій європейській практиці.

Вітчизняна концепція розрахунку об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств шляхом збільшення/зменшення визначеного у фінансовій звітності фінансового результату до оподаткування звітного періоду, що розрахований за правилами бухгалтерського обліку та фінансової звітності, на суми податкових коригувань, являє собою принципово новий підхід до порівняно зі всіма представленими до цього часу в Україні. Його реалізація дасть можливість уніфікувати та спростити звітність з податку на прибуток шляхом її побудови на основі даних фінансової звітності, зокрема Звіту про фінансові результати. Упровадження концепції на практиці, забезпечуючи виконання цілей Програми, приведе до підвищення ефективності адміністрування податку, зменшення часу на ведення обліку та формування звітності. Обґрунтуємо це у межах нашого дослідження.

РОЗДІЛ I

ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА У СИСТЕМІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ І ДЛЯ ЦІЛЕЙ ОПОДАТКУВАННЯ ТА КОНЦЕПТУАЛЬНІ ОСНОВИ ЇХ ГАРМОНІЗАЦІЇ

1.1. ЕКОНОМІЧНА СУТНІСТЬ ДОХОДІВ, ВИТРАТ І ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ: ІСТОРИЧНА РЕТРОСПЕКТИВА ТА СУЧАСНІ ТЕОРІЇ

Ефективність діяльності будь-якого підприємства, незалежно від його організаційно-правової форми, галузевої належності, масштабів діяльності тощо, значною мірою залежить від ефективності організації та налагодження інформаційних потоків з метою задоволення запитів внутрішніх та зовнішніх користувачів. У світлі цього трактування сутності доходів, витрат і фінансових результатів є важливою науковою проблемою. Ці поняття залишаються у центрі уваги вчених у сфері філософії, економічної теорії, мікроекономіки, макроекономіки, фінансів, менеджменту, бухгалтерського обліку та містять багато суперечностей, що зумовлює актуальність їх перманентного дослідження⁴.

⁴ Прохар Н. В. Облік доходів, витрат і фінансових результатів: проблеми теорії та практики: [монографія] / Н. В. Прохар, Ю. О. Ночовна. – Полтава: РВВ ПУЕТ, 2011. – 257 с. – С. 22.

1.1. Економічна сутність доходів, витрат і фінансових результатів...

Розпочнемо із аналізу економічної сутності доходів у системі бухгалтерського обліку. Це поняття було і є предметом широких дискусій серед представників різних економічних шкіл і течій, трактування якої в загальноекономічній літературі так чи інакше зводиться до таких двох визначень⁵:

- 1) доходи – це грошові або інші надходження (П. І. Юхименко, П. М. Леоненко, Р. М. Пушкар, Н. П. Тарнавська, В. С. Загорський, О. Д. Вовчак, І. Г. Благун, І. Р. Чуй, Л. Г. Мельник, О. І. Корінцева, І. М. Бойчук, П. С. Харів, М. І. Хопчан, Ю. В. Піча);
- 2) доходи – це виручка (виторг) від реалізації (О. І. Ястремський, О. Г. Грищенко, В. С. Сухарський).

Проте у практичній площині наведені визначення є дискусійними з таких міркувань. З одного боку, виручка (виторг) від реалізації – це хоча і вагома, але лише окрема складова доходів сучасного підприємства. Оскільки існують ще відсотки та одержані дивіденди, доходи від участі у капіталі інших підприємств, отримані штрафи, пені, неустойки, благодійні внески, спонсорська допомога тощо. З іншого боку, трактування сутності доходів як надходжень грошових коштів чи матеріальних цінностей не відповідає принципу нарахування, який застосовується в бухгалтерському обліку. Адже доходи визнаються не у момент надходження грошових коштів від контрагентів, а в момент реалізації товарів, робіт, послуг, тобто відвантаження та передачі права власності на активи. До того ж не всі надходження грошових коштів чи матеріальних цінностей визнаються в бухгалтерському обліку доходами.

Отже, поняття «дохід» є досить складним та неоднозначним. Це свого часу визнав один із світових авторитетів у цій сфері – відомий англійський економіст Джон Річард Хікс, який зазначав, що багато вчених викликали один в одного (та й у самих себе) певне замішання, приймаючи різні визначення доходу, що були досить суперечливими та не цілком задовільними⁶.

Тому, на нашу думку, доцільно проаналізувати, як його сутність розкривається у документах нормативного-методологічного характеру, зокрема Міжнародних стандартах фінансової звітності

⁵ Дерій В. А. Витрати і доходи підприємств у системі обліку та контролю: [монографія] / В. А. Дерій. – Тернопіль: ТНЕУ «Економічна думка», 2009. – 272 с. – С. 136.

⁶ Кізіма Т. О. Доходи домогосподарств: інтерпретація сутності та проблеми детінізації / Т. О. Кізіма // Актуальні проблеми розвитку економіки регіону: наук. зб. Прикарпатського НУ ім. Василя Стефаника. – Івано-Франківськ, 2009. – Вип. V. – 390 с. – С. 274–280.

та бухгалтерського обліку (далі – МСФЗ, МСБО) та Положеннях (Стандартах) бухгалтерського обліку (далі – П(С)БО) України. Проте спочатку коротко охарактеризуємо відмінності між ними.

Відзначимо, що МСФЗ належать до англосаксонської традиції фінансового обліку та характеризуються як стандарти, що ґрунтуються на принципах (principles based standards), на відміну, наприклад, від прийнятої у США системи GAAP – стандарти, що ґрунтуються на правилах (rules based standards). Це означає, що МСФЗ не деталізують всі процедури та етапи фінансового обліку, надаючи перевагу довірі до професійної самостійності бухгалтерів, службовому сумлінню та особистим професійним судженням. Наведемо їх перелік у табл. А.1 Додатка А.

МСБО були розроблені з метою гармонізації стандартів бухгалтерського обліку і облікових політик, які застосовуються в різних країнах, а також для досягнення можливості порівняння різних підприємств. Систематизуємо їх у табл. А.2 Додатка А. А П(С)БО визначають принципи та методи ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні, що не суперечать МСФЗ. Станом на 19.07.2013 р. затверджено 2 Національних положення (стандарти) бухгалтерського обліку (далі – НП(С)БО) та 29 Положень (стандартів) бухгалтерського обліку (див. табл. А.3 Додатка А).

Між П(С)БО та МСФЗ наявні суттєві відмінності (див. табл. А.4 Додатка А), які можна пояснити насамперед незбігом принципів ведення цих систем обліку (див. табл. А.5, А.6 Додатка А).

Стиль викладення норм МСБО відрізняється від стилю нормативного документа, до якого звикли українські бухгалтери. П(С)БО охоплюють більшість діючих МСБО, але не копіюють їх. Деякі національні стандарти (наприклад, П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції», П(С)БО 16 «Витрати» і т.д.) об'єднують положення кількох МСБО, проте з іншого боку, є національні стандарти, які не мають аналогічного міжнародного стандарту⁷.

Однак в сучасних умовах господарювання, коли активніше посилюються інтеграційні економічні процеси, більше уваги приділяється питанням складання прозорої і достовірної фінансової звітності вітчизняними суб'єктами господарювання, яка б задовольняла вимоги закордонних бізнес-партнерів підприємств і містила правдиву,

⁷ Хілл Б. Порівняння національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку України з міжнародними стандартами бухгалтерського обліку / Б. Хілл // Програма фінансового навчання. Проект USAID «Розвиток ринків капіталу» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: msfz.minfin.gov.ua/.../bhill_compare_ua_acc_int_acc_march2010_ua

зрозумілу та доступну інформацію. Поглиблення та розвиток ринкових відносин зумовлює необхідність у наближенні правил складання фінансової звітності в Україні до МСФЗ. Ураховуючи це, розпорядженням Кабінету Міністрів України (далі – КМУ) від 24.10.2007 р. за № 911-р було ухвалено Стратегію застосування МСФЗ в Україні з метою удосконалення системи бухгалтерського обліку в Україні з урахуванням вимог міжнародних стандартів та законодавства Європейського Союзу. А у 2011 р. між Міністерством фінансів України (далі – МФУ, Мінфін) та Національним банком України (далі – НБУ) був укладений Меморандум про взаємодію, співробітництво та координацію дій щодо запровадження в Україні МСФЗ⁸, що згодом був підтриманий та підписаний Проектом USAID «Розвиток фінансового сектору», Федерацією професійних бухгалтерів та аудиторів України, Академією фінансового управління, Федерацією аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України, Спілкою податкових консультантів України, Радою незалежних бухгалтерів та аудиторів, Українською асоціацією сертифікованих бухгалтерів та аудиторів, Союзом аудиторів України та рядом інших компаній і освітніх установ.

Також застосування МСФЗ з 01.01.2013 р. (разом з ПАТ, банками та страховиками) стало обов'язковим для підприємств, що здійснюють господарську діяльність у сферах:

- надання фінансових послуг, крім страхування та пенсійного забезпечення (за винятком діяльності з управління активами, дату переходу на МСФЗ яких було перенесено на 01.01.2014 р. згідно з постановою КМУ від 16.01.2013 р. № 29⁹);
- недержавного пенсійного забезпечення.

З 01.01.2014 р. застосування МСФЗ стало обов'язковим для кредитних спілок – такі вимоги встановлено п. 2 Порядку надання фінансової звітності, затвердженого постановою КМУ від 28.02.2000 р. за № 419¹⁰.

⁸ Меморандум про взаємодію, співробітництво та координацію дій щодо запровадження в Україні МСФЗ: Міністерство фінансів України, Національний банк України: від 10.06.2011 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/n0016201-11>

⁹ Про внесення змін до Порядку подання фінансової звітності: Постанова Кабінету Міністрів України: від 16.01.2013 р. № 29 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/29-2013-%D0%BF>

¹⁰ Порядок подання фінансової звітності: Постанова Кабінету Міністрів України: від 28.02.2000 р. № 419 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/419-2000-%D0%BF>

Отже, сьогодні МСФЗ є найперспективнішою системою обліку масового застосування, введення та використання підприємствами різних країн світу. Принципи, закладені в порядок формування звітності згідно з МСФЗ, роблять її більш адекватною і здатною відображати істинний майновий стан організації. Це підтверджує необхідність і корисність процесу впровадження МСФЗ для всіх секторів економіки України. Однак реформа бухгалтерського обліку неможлива без серйозних коректив у законодавстві, передусім у податковому. Це пояснюється тим, що на сьогодні український бухгалтерський облік відіграє другорядну роль порівняно з податковим, при цьому між ними наявні суттєві розбіжності, що детально аналізуватимуться далі. Існування різних підходів до визначення мети та результатів господарської діяльності підприємства створює неоднозначне трактування одних і тих самих економічних термінів: «вигода», «активи», «прибуток», «витрати» та «доходи діяльності» тощо. Проте основним недоліком є необхідність у паралельному розрахунку результатів діяльності окремо для цілей складання фінансової звітності та для цілей оподаткування.

У зв'язку з цим одночасно з наближенням процесу складання фінансової звітності до Міжнародних стандартів, на нашу думку, насамперед необхідні конструктивні зміни в методології визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств. Податковий прибуток має базуватися на відкоригованому, відповідно до обмежень та особливих умов, що встановлюватиме податкове законодавство, показнику фінансового результату до оподаткування, сформованому в системі бухгалтерського обліку і відображеному у Звіті про фінансові результати (форма 2). Такий підхід дозволить спростити складання податкової звітності та сприятиме підвищенню ефективності контролю за платежами до державного бюджету. Спробуємо обґрунтувати це. З цією метою повернемося до аналізу визначення сутності доходу у документах нормативно-методологічного характеру.

Трактування поняття «дохід», подане у п. 5 П(С)БО 15 «Дохід» та п. 3 розділу І НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», полягає в збільшенні економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшенні зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків

власників)^{11, 12}. Проте дане визначення доходу піддається критиці науковців як не зовсім коректне¹³.

Більш узагальнене визначення доходів містить МСБО 18 «Дохід» (п. 7), а саме: «валове надходження економічних вигод протягом певного періоду, яке виникає в ході звичайної діяльності підприємства, коли власний капітал зростає в результаті цього надходження, а не в результаті внесків учасників капіталу»¹⁴.

Проте головна відмінність між МСБО і П(С)БО щодо доходу полягає у скороченій формі останнього. Тобто під час складання національних стандартів деякі аспекти були повністю не розкриті, а саме:

1. П(С)БО 15, на відміну від МСБО 18, не визнає доходом суми попередньої оплати, авансів у рахунок оплати продукції, суми завдатку під заставу або в погашення позики (якщо це передбачено відповідним договором), надходження від первинного розміщення цінних паперів.
2. У національних стандартах оцінка моменту, на який підприємство передає покупцеві істотні ризики та винагороди від володіння певним активом, вимагає детального вивчення обставин операцій для впевненості в передачі ризику.
3. Національні стандарти не задовольняють критерії визнання доходу після доставки товарів клієнту.
4. П(С)БО 15 не регламентує ситуацію отримання готівки від реалізації до того, як здійснюється доставка товару або виконання послуг.
5. Проблема невідповідності П(С)БО 15 до МСБО 18 проявляється у ситуації, коли товари продано з гарантією та ін.¹⁵

¹¹ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід»: затв. наказом Міністерства фінансів України: від 29.11.1999 р. № 290 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99/print1370326239541384>

¹² Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: затв. наказом Міністерства фінансів України: від 07.02.2013 р. № 73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13/print1370326239541384>

¹³ Камінська Т.Г. Взаємозв'язок доходів і витрат як категорій оціночних характеристик руху капіталу в обліку / Т.Г. Камінська // Науковий вісник НУБіП України: зб. наук. праць. – К.: Вид-во НУБіП України, 2010. – Вип. 154. – Ч. 3.

¹⁴ Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 18 «Дохід» // IASB; Стандарт, Міжнародний документ: від 01.01.2012 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_025/print1370586716551230

¹⁵ Зеленська О. Г. Економічна суть доходів основної діяльності промислового підприємства / О.Г. Панченкова, Ю.В. Зеленська // Науковий вісник НЛТУ України. – 2011. – Вип. 21.10 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/chem_biol/nvnltu/21_10/239_Pan.pdf

Доходи включаються до складу об'єктів облікового процесу за принципом нарахування та відповідності доходів і витрат, відповідно до якого для визначення фінансового результату звітного періоду варто зіставити доходи звітного періоду з витратами, які були здійснені для отримання цих доходів.

Виходячи з принципу обачності в бухгалтерському обліку, доходи, достовірну оцінку яких визначити неможливо, у звітності не відображаються (див. рис. 1.1).

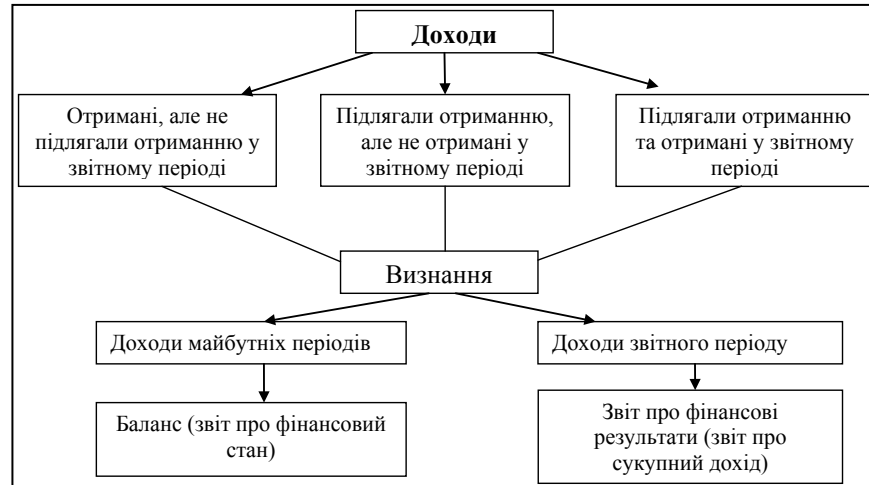


Рис. 1.1. Визначення та відображення доходів у фінансовій звітності*

*Джерело: *Примак Т. О. Економіка підприємства: навч. посібник / Т. О. Примак. – К: Вікар, 2006. – 219 с. – С. 126.*

Є відмінності і у класифікації доходів (див. табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Класифікація доходів у бухгалтерському обліку*

НП(С)БО 1	П(С)БО 15	Інструкція 291
–	Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	Доходи від реалізації (рах. 70)
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	–

Продовження табл. 1.1

НП(С)БО 1	П(С)БО 15	Інструкція 291
Інші операційні доходи	Інші операційні доходи	Інший операційний дохід (рах. 71)
Дохід від участі в капіталі	Фінансові доходи	Дохід від участі в капіталі (рах. 72)
Інші фінансові доходи		Інші фінансові доходи (рах. 73)
Інші доходи	Інші доходи	Інші доходи (рах. 74)

*Джерело: складено на основі нормативно-правових актів бухгалтерського обліку.

Виходячи з інформації, наведеної в табл. 1.1, можна помітити, що класифікація доходів у чинних П(С)БО певною мірою не збігається. Це пов'язано насамперед зі спрямованістю НП(С)БО 1 на складання фінансової звітності, а П(С)БО 15 – на загальні методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи підприємства. Разом з тим два нормативних документи мають однакове юридичне значення, а тому, на нашу думку, наявність відмінностей є недоцільною.

Щодо податкового законодавства, то згідно з підп. 14.1.56 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України (далі – ПКУ) під доходом розуміється «загальна сума доходу платника податку від усіх видів діяльності, отриманого (нарахованого) протягом звітного періоду у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах як на території України, її континентальному шельфі у виключно (морській) економічній зоні, так і за їх межами»¹⁶. На наш погляд, недоцільним є тлумачення невідомого поняття через його застосування у самому визначенні: «доходи – загальна сума доходу...».

Відмінним порівнянно з бухгалтерським обліком є і поділ доходів:

- дохід від операційної діяльності;
- інші доходи.

З іншого боку з прийняттям ПКУ у принципі визнання доходу відбулися суттєві зміни, що наблизили податковий облік до бухгалтерського. Зокрема, з 01.04.2011 р. також застосовується принцип нарахування та відповідності доходів і витрат.

Отже, доходи та їх визначення в бухгалтерському та податковому

¹⁶ Податковий кодекс України: від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

обліку суттєво відрізняються, як і їх класифікація, що створює додаткові труднощі при формуванні інформації у фінансовій та податковій звітності.

Перейдемо до аналізу поняття «витрати». Серед вчених-економістів досягнуто певного консенсусу щодо трактування сутності витрат як вартості ресурсів, використаних підприємством для здійснення господарської діяльності. Так, Г.Н. Клишко, В.П. Нестеренко та Л.О. Канищенко вважають, що витрати – це обсяг використаних ресурсів підприємства у грошовому вимірі для здійснення господарської діяльності¹⁷.

А.М. Турило, Ю.Б. Кравчук, А.А. Турило під витратами розуміють вартісне вираження абсолютної величини застосовано-споживаних ресурсів, необхідних для здійснення виробничо-господарської діяльності підприємства і досягнення ним поставленої мети¹⁸. І.А. Бланк розтлумачує витрати як виражені в грошовій формі ресурси, які підприємство використало у процесі здійснення господарської діяльності¹⁹. На думку М.І. Трубочкіної, витратами є матеріальні, трудові, фінансові, природні, інформаційні та інші види ресурсів у вартісному виразі.

Проте продовжуються дискусії щодо розмежування понять «витрати» і «затрати». Відзначимо, що затрати – найбільш невизначене слово у бухгалтерському обліку, яке часто вживається в різних смислових значеннях. Національне законодавство трактує лише поняття «витрати». Так, у п. 3 НП(С)БО 1 під витратами розуміється «зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками)». До того ж існує П(С)БО 16 «Витрати», що повністю присвячено особливостям визнання та складу витрат у бухгалтерському обліку.

Беручи до уваги той факт, що під час розробки національних П(С)БО, як і російських Положень бухгалтерського обліку (далі – ПБУ), багато чого було запозичено із МСФЗ, зокрема і визначення витрат. Вважаємо, що англійський термін «expenses», який фігурує в МСФЗ,

¹⁷ Клишко Г.М. Основи економічної теорії: політекономічний аспект: навч. посібник / Г.Н. Клишко, В.П. Нестеренко, Л.О. Канищенко. – К.: Вища школа. – Знання, 1997. – 743 с. – С. 428.

¹⁸ Турило А.М. Управління витратами підприємства: навч. посібник / А.М. Турило, Ю.Б. Кравчук, А.А. Турило. – К.: Центр навчальної літератури, 2010. – 120 с. – С. 65.

¹⁹ Бланк И.А. Управление прибылью / И.А. Бланк. – К.: Ника-центр, 2007. – 768 с. – С. 384.

відповідає українському «витрати» та російському «расходы», що вживаються в П(С)БО та ПБО відповідно²⁰.

Підходи до трактування поняття «витрати» в національних та зарубіжних стандартах з бухгалтерського обліку наведено в табл. 1.2.

Таблиця 1.2

Визначення поняття «витрати» в національних та зарубіжних стандартах бухгалтерського обліку*

№ з/п	Стандарт	Визначення
1	п. 3 НП(С)БО 1	зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками)
2	п. 6 П(С)БО 16	або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені
3	п. 2 ПБУ 10/99	зменшення економічних вигід у результаті вибуття активів (грошових коштів, іншого майна) і (або) виникнення зобов'язань, що призводять до зменшення капіталу цієї організації, за винятком зменшення внесків за рішенням учасників (власників майна)
4	IFRS	зменшення економічних вигід протягом звітного періоду, що відбувається у формі відпливу або виснаження активів, або збільшення суми зобов'язань і резервів, що виражається в зменшенні капіталу, не пов'язаного з його розподілом між власниками
5	GAAP	фактичні або передбачувані відпливи грошових коштів або їх еквівалентів, які виникли або виникнуть в результаті основної діяльності компанії

*Джерело: Пилипенко А.А. Формування обліково-аналітичного забезпечення управління витратами підприємств та їх об'єднань: [монографія] / А.А. Пилипенко, І.П. Дзьобко, О.В. Писарчук; за заг. ред. Пилипенко А.А. – Х.: Вид. ХНЕУ, 2011. – 344 с.

Законодавці не розв'язали проблему трактування понять і в Господарському кодексі України (далі – ГКУ). Так, тлумачення понять

²⁰ Пилипенко А.А. Формування обліково-аналітичного забезпечення управління витратами підприємств та їх об'єднань: [монографія] / А.А. Пилипенко, І.П. Дзьобко, О.В. Писарчук; за заг. ред. Пилипенко А.А. – Х.: Вид. ХНЕУ, 2011. – 344 с.

«затрати»/ «витрати» не наводиться, обмежуючись лише визначенням терміна «збитки», яке ототожнюється з втратами та певними витратами. Так, збитки це:

- втрати, яких особа зазнала у зв'язку зі знищенням або пошкодженням речі, а також витрати, які особа зробила або має зробити для відновлення свого порушеного права – згідно з п. 2 ст. 22 Цивільного кодексу України (далі – ЦКУ)²¹;
- витрати, зроблені управненою стороною, втрата або пошкодження її майна, а також не одержані нею доходи, які управнена сторона одержала б у разі належного виконання зобов'язання або додержання правил здійснення господарської діяльності другою стороною згідно з п. 2 ст. 224 ГКУ²².

Отже, має місце певна неузгодженість визначень. Як зазначає М.І. Скрипник²³, термін «затрати» стосується будь-якого використання ресурсів, в тому числі на придбання активів, в той час як термін «витрати» – використання тільки тих ресурсів, які при визначенні прибутку господарюючого суб'єкта за цей період ставляться у відповідність доходам. На думку автора, використання в економічній літературі поряд з термінами «витрати» і «затрати» таких, як «видатки», «втрати», «збитки», є неправомірним, оскільки останні належать до фінансових результатів діяльності та означають: втрати – зменшення активу в результаті непередбачених обставин (тільки в результаті фактів-подій), збитки – перевищення декапіталізованих витрат над доходами.

Автор Л.В. Івченко²⁴ зазначає про відмінність поняття витрат в бухгалтерському розумінні від витрат в економічному тлумаченні. Так, під економічними витратами розуміють «затрати втрачених можливостей», тобто суму грошей, яку можна отримати при найбільш вигідному зі всіх можливих альтернативних варіантів використання ресурсів. Отже, економічні витрати будь-якого ресурсу, обраного для виробництва продукції, дорівнюють його вартості при найкращому

²¹ Цивільний кодекс України: від 16.01.2003 р. № 435-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/435-15>

²² Господарський кодекс України: від 16.01.2003 р. № 436-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/436-15>

²³ Скрипник М.І. Затрати і витрати: проблема трактування понять / М.І. Скрипник [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/ptmbo/2009_1/stat26.pdf

²⁴ Івченко Л.В. Економічна сутність витрат підприємства понять / Л.В. Івченко [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.rusnauka.com/11_NPRT_2007/Economics/22418.doc.htm

зі всіх можливих варіантів використання. Розуміння економічних витрат зумовлено обмеженістю ресурсів порівняно з кількістю варіантів їх використання.

На думку О.В. Грищенко²⁵, під затратами потрібно розуміти явні (фактичні) витрати підприємства, тобто вартісні оцінки ресурсів, використаних організацією в процесі своєї діяльності. Тоді як витратами організації визнається вартість використаних ресурсів, які повністю витрачені протягом певного періоду для отримання доходу. Такий підхід називається відповідністю витрат і доходів. Як наслідок, в бухгалтерському обліку всі доходи повинні співвідноситися з витратами на їх отримання.

Відповідно до позиції Т.М. Одинцової²⁶, з облікового погляду затрати та витрати є споживанням ресурсів у процесі господарської діяльності. Проте затрати є більш загальним поняттям, оскільки містять витрати, охоплюючи ще ряд об'єктів обліку (зокрема, закупівлю запасів, інвестиції тощо).

Узагальнимо схему відображення затрат і витрат у фінансовій звітності (див. рис. 1.2).

Отже, головною причиною розмежування понять затрат і витрат є дія принципу періодичності в бухгалтерському обліку. Затрати, які здійснює підприємство, можуть стати витратами в періоді виникнення або в подальших періодах, в той час як витрати, що визнаються в певному періоді, є частиною затрат і передбачають рух ресурсів підприємства, що зменшує його прибуток у даному періоді.

²⁵ Грищенко О.В. Понятие терминов «издержки», «затраты», «расходы», «себестоимость» / О.В. Грищенко [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.aup.ru/books/m166/2_1.htm. 3

²⁶ Одинцова Т.М. Признание и отражение в системе финансового и управленческого учета затрат и расходов предприятия / Т.М. Одинцова [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/natural/vsntu/2008_2009/92-SevNTU/92-30.pdf

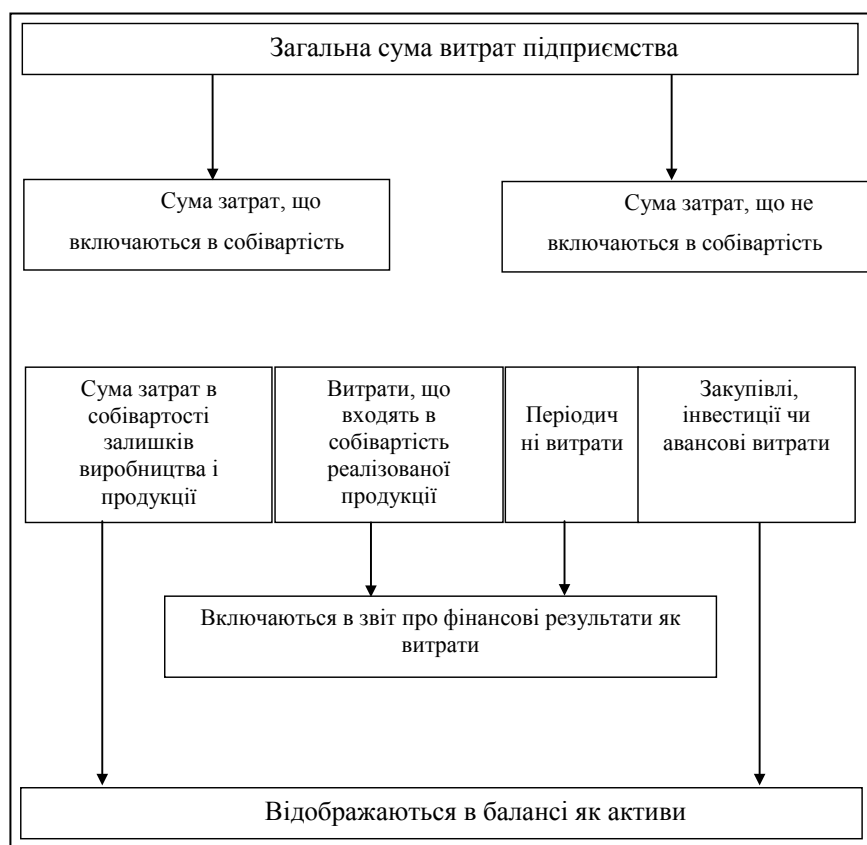


Рис. 1.2. Схема відображення затрат і витрат у бухгалтерській звітності*

*Джерело: Грищенко О.В. Поняття термінів «издержки», «затраты», «расходы», «себестоимость» / О.В. Грищенко [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.aup.ru/books/m166/2_1.htm. 3

В податковому законодавстві згідно з підп. 14.1.27 п 14.1. ст. 14 ПКУ таке поняття, як «затрати», не використовується, а витрати – це сума будь-яких витрат платника податку у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, здійснюваних для провадження господарської діяльності платника податку, у результаті яких відбувається зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збіль-

шення зобов'язань, внаслідок чого відбувається зменшення власного капіталу (крім змін капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власником)²⁷. Тобто на перший погляд ПКУ за своїм змістом щодо визнання витрат майже дублює П(С)БО, однак у ПКУ це визначення більш розширене за рахунок відображення виміру витрат.

Класифікація витрат у системі бухгалтерського та податкового обліку також є різною, що буде продемонстровано у розділі II.

Не існує в економічній науці і єдиного трактування поняття «фінансові результати». Полеміка протягом десятиліть значною мірою розгорталася навколо сутності, форм та джерел формування результатів діяльності, методики їх визначення. У цілому можна виділити три основні концепції розуміння фінансового результату²⁸:

- 1) семантична;
- 2) синтаксична;
- 3) прагматична.

Особливість семантичної концепції трактування фінансового результату полягає в тому, що за величиною даного показника оцінюють ефективність господарської діяльності підприємства. Доцільність семантичного підходу є очевидною при проведенні аналізу та оцінки діяльності підприємства. У межах цієї концепції передбачається наближення показників фінансового результату, розрахованих за бухгалтерським та економічним варіантами.

При синтаксичному підході до поняття «фінансовий результат» досліджують його структуру та особливості формування. Значна увага приділяється показникам фінансових результатів за видами господарської діяльності підприємства (операційної, інвестиційної, фінансової), особливостям їхнього формування та відображення у фінансовій звітності підприємства. Дана концепція може характеризуватися іншою назвою – «операційна», яка передбачає, що фінансовий результат виступає узагальнюючим показником сукупності фактів (операцій) господарської діяльності підприємства.

Прагматична концепція пов'язана з процесами прогнозування майбутнього значення показника фінансового результату, а отже, резуль-

²⁷ Податковий кодекс України: від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

²⁸ Пікало В. Ф. Концептуальні підходи до оцінки фінансового результату в системі статистики підприємств / В. Ф. Пікало // Статистика України. – 2006. – № 4. – С. 28–33.

тативності господарської діяльності підприємства у цілому. Можливість використання цього підходу є важливою під час процесів оцінки та прогнозування прибутковості підприємства, нейтралізації негативних впливів різноманітних ризиків на величину фінансового результату. У межах цієї концепції відбувається розробка стратегічних напрямів розвитку підприємства та процес прийняття управлінських рішень контрагентами (кредиторами, інвесторами) суб'єкта господарювання.

У міжнародній практиці можна виділити три основні підходи до визначення величини фінансового результату діяльності підприємства²⁹:

- 1) фінансовий результат (*financial result*), як зміна величини чистих активів підприємства протягом звітного періоду (1.1). Розмір чистих активів (*net assets*) визначається як вартісна оцінка сукупного майна підприємства за вирахуванням загальної суми його заборгованості та додаткових внесків власників.

$$\Phi P = \Delta \text{ЧА} = (\text{ЧА}_1 - \text{ЧА}_0) \quad (1.1)$$

де ΦP – фінансовий результат;

$\Delta \text{ЧА}$ – зміна величини чистих активів;

$\text{ЧА}_0, \text{ЧА}_1$ – величина чистих активів на початок та на кінець звітного періоду відповідно;

- 2) фінансовий результат виступає як різниця між величиною доходів і витрат діяльності підприємства (1.2):

$$\Phi P = D - B \quad (1.2)$$

де D – доходи діяльності підприємства;

B – витрати діяльності підприємства;

- 3) фінансовий результат трактується, як зміна величини власного капіталу підприємства впродовж звітного періоду (1.3):

$$\Phi P = \Delta BK = (BK_1 - BK_0) \quad (1.3)$$

де ΔBK – зміна розміру власного капіталу;

BK_0, BK_1 – величина власного капіталу на початок та на кінець звітного періоду відповідно.

Ми переконані, що вказані методичні підходи до визначення величини фінансових результатів переважно виходять із змістовної сутності концепції капіталу і збереження капіталу, які містяться в Концептуальній основі фінансової звітності³⁰, а саме:

²⁹ Скалюк Р. Концепції фінансового результату діяльності промислового підприємства: міжнародна практика та вітчизняні реалії / Р. Скалюк // Галицький економічний вісник. – 2010. – № 3 (28). – С. 18–25.

³⁰ Концептуальна основа фінансової звітності: ASB, Стандарт, Міжнародний документ: від 01.09.2010 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_009

1. Концепція фінансового капіталу (капітал – інвестовані кошти або інвестована купівельна спроможність), за якою «капітал є синонімом чистих активів або власного капіталу підприємства». Відповідно до концепції збереження фінансового капіталу позитивний фінансовий результат (прибуток) вважається заробленим, якщо фінансова (або грошова) величина чистих активів на кінець періоду перевищує фінансову (або грошову) величину чистих активів на початок періоду після вилучення будь-яких виплат власникам або внесків власників впродовж даного періоду.

2. Концепція фізичного капіталу (капітал – виробнича потужність) капітал трактують у вигляді продуктивності підприємства, яка базується, наприклад, на одиницях продукції за день.

За концепцією збереження фізичного капіталу позитивний фінансовий результат буде мати місце за умови, що «фізична виробнича потужність (або продуктивність) підприємства (або ресурси чи кошти, необхідні для досягнення такої потужності) на кінець періоду перевищує фізичну виробничу потужність на початок періоду» після вирахування будь-яких виплат власникам та внесків власників впродовж даного періоду. Відповідно до цієї концепції позитивний фінансовий результат відображає зростання капіталу за певний період.

Концептуальна основа розглядає поняття позитивного фінансового результату як залишкову суму «після вирахування витрат (що включає збереження капіталу в разі необхідності) з доходу». Зазначимо, що залишкова сума перевищення витрат над доходами визнається негативним фінансовим результатом (чистим збитком).

Досвід міжнародної практики бухгалтерського обліку передбачає два головні методи визначення фінансового результату діяльності підприємства³¹:

- 1) балансовий метод – визначення фінансового результату на підставі основного балансового рівняння, за яким величина активу підприємства відповідає сумі власного капіталу (статутний, резервний, додатковий капітал, прибуток минулих років) та зобов'язань суб'єкта господарювання. Згідно з цим показник фінансового результату буде відображати зміну вартості чистих активів протягом звітного періоду;
- 2) метод «витрати – випуск» (в основу покладено модель В. Леонтьєва) – розрахунок фінансового результату здійсню-

³¹ Ловінська Л. Г. Концепція фінансового результату у системі бухгалтерського обліку підприємства / Л. Г. Ловінська // Фінанси України. – 2003. – № 1. – С. 58–65.

ється шляхом зіставлення доходів та витрат діяльності підприємства, з наступними коригуванням цієї різниці на суму зміни залишків запасів та вартості незавершеного будівництва впродовж звітного періоду.

Саме цей метод отримав найбільше поширення у діяльності підприємств, в т.ч. у вітчизняних реаліях відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Так, у п. 6 Положення зазначається, що «... для визначення фінансового результату звітного періоду слід зіставити доходи звітного періоду з витратами, які були здійснені для отримання цих доходів. При цьому доходи і витрати відображаються в обліку і звітності у момент їх виникнення, незалежно від часу надходження і сплати грошей»³².

Систематизуємо основні підходи та методи розрахунку показника фінансового результату господарської діяльності підприємства відповідно до наявного досвіду міжнародної практики (див. рис. 1.3).



Рис. 1.3. Порядок розрахунку показника фінансового результату*

*Джерело: Скалюк Р. Концепції фінансового результату діяльності промислового підприємства: міжнародна практика та вітчизняні реалії / Р. Скалюк // Галицький економічний вісник. – 2010. – № 3 (28). – С.18–25.

³² Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: затв. наказом Міністерства фінансів України: від 07.02.2013 р. № 73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13/print1370326239541384>

Отже, хоча вітчизняній практиці визначення фінансового результату діяльності підприємства переважно притаманним є метод «витрати-випуск», вважаємо, що недоцільно нехтувати можливістю використання балансового методу для розрахунку цього показника в аналітичних цілях. Варто зауважити, що фінансовий результат – це прибуток або збиток суб'єкта господарювання, що визначається як різниця між сукупними доходами та витратами підприємства. При позитивному результаті він є додатковою вартістю, виступає одним із джерел фінансування подальшого розвитку та поточної діяльності підприємства.

З метою окреслення алгоритму визначення фінансового результату в Україні у системі бухгалтерського обліку наведемо постатейний аналіз Звіту про фінансовий результат (про сукупний дохід) (форма 2), не беручи до уваги деякі додаткові статті, що стосуються вузького кола підприємств (див. табл. Б.1 Додатка Б). Відзначимо, що під час його складання необхідно орієнтуватися на Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності³³ та Методичні рекомендації з перевірки порівнянності показників фінансової звітності³⁴. А строки подання фінансової звітності наведено у табл. Б.2 Додатка Б.

Одночасно структура декларації з податку на прибуток підприємств є іншою (див. табл. В.1 Додатка В). Навіть поверховий аналіз даних документів дозволяє зробити висновок про масштаби відмінностей між податковим та бухгалтерським обліком при визначенні фінансового результату діяльності. У зв'язку з цим їх гармонізація в контексті оподаткування прибутку підприємств становить значну наукову і практичну цінність.

³³ Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності: затв. наказом Міністерства фінансів України: від 28.03.2013 р. № 433 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1023.3060.0>

³⁴ Методичні рекомендації з перевірки порівнянності показників фінансової звітності: затв. наказом Міністерства фінансів України: від 11.04.2013 р. № 476 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MF13022.html

1.2. ЗМІСТ ПОДАТКОВОГО ПРИБУТКУ ТА ЕТАПИ ЙОГО ОПОДАТКУВАННЯ В ІСТОРІЇ НЕЗАЛЕЖНОЇ УКРАЇНИ

Прибуток є основним фінансовим джерелом розвитку підприємства, науково-технічного вдосконалення його матеріальної бази і продукції, всіх форм інвестування. Він слугує джерелом сплати податків. З урахуванням значення прибутку вся діяльність підприємства спрямована на його зростання. Зокрема, відповідно до ст. 42 глави 4 ГКУ підприємництво – це самостійна, ініціативна, систематична, на власний ризик господарська діяльність, що здійснюється суб'єктами господарювання (підприємцями) з метою досягнення економічних і соціальних результатів та одержання прибутку³⁵.

З метою більшої предметності та ясності в розумінні складного процесу вилучення у бюджет частини прибутку господарюючих суб'єктів у вигляді податку доцільно коротко розглянути економічний зміст поняття «прибуток» та генезис його в економічній теорії. Це певною мірою внесе ясність у сучасне розуміння прибутку як об'єкта оподаткування, роль податку на прибуток у досягненні макроекономічної стабілізації та створенні відповідних умов для стійкого економічного розвитку країни.

До початку ХХ ст. у західній економічній думці була відсутня самостійна теорія прибутку. Теорії, які претендують на подібний зміст (наприклад, у Е. Бем-Баверка), характеризували, як правило, суто проблеми походження відсотка. При такому підході прибуток за вирахуванням відсотка (або підприємницький дохід) трактувався як плата за кваліфіковану працю (тобто просто як різновид заробітної плати). Так, наприклад, Дж. С. Міль зазначав, що прибуток розраховується шляхом віднімання від доходів компанії витрат на закупівлю необхідних товарів і послуг, а також виплачуваної персоналу заробітної плати³⁶.

Відомий історик економічної думки М. Блауг писав «... класична теорія прибутку від підприємницької діяльності стосується того, що

³⁵ Господарський кодекс України: від 16.01.2003 р. № 436-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/436-15>

³⁶ Каратаев Н. К. История экономических учений / Н. К. Каратаев. – М.: Изд-во соц.-эконом. лит-ры, 1963. – 550 с. – С. 92.

ми могли б тепер назвати «чистою» відсотковою ставкою, тобто відсотком за неризикованими довгостроковими облігаціями. Це не означає, що економісти-класики не спромоглися відрізнити норму прибутку від ринкової відсоткової ставки, однак у тривалій рівновазі обидві відсоткові ставки з великою точністю дорівнюють одна одній, а тому в своїй теорії вартості і розподілу економісти нехтували цією відмінністю»³⁷.

Відсутність самостійної теорії прибутку не була випадковою. Це зумовлювалося перш за все тим, що всі інші доходи пояснювалися виходячи з принципу витрат тих або інших виробничих ресурсів (безпосередньо або опосередковано через категорії «жертв» власників цих ресурсів). Згідно з цим підходом зі сфери аналізу повністю випадали проблеми ефективності використання і розподілу виробничих ресурсів, органічно пов'язані з функціонуванням ринкової економіки.

Ідеї, висунуті американським економістом Дж. Б. Кларком у роботі «Розподіл багатства»³⁸ (1899 р.), внесли суттєві корективи в погляди щодо необхідності у формуванні самостійної теорії прибутку. На думку Кларка, трактування походження і формування основних доходів належить до гіпотетичного стану економіки, визначаючи їх як статику. У цьому випадку відсутній технічний прогрес і інші фактори, здатні внести будь-які елементи ризику і невизначеності у виробництво (зростання капіталу і населення, зміна розмірів і організації виробництва, зміна потреб). В умовах реального динамічного розвитку економіки, при якому діють всі або більшість вказаних факторів, включається ринковий механізм ефективності, що викликає серед іншого оптимізацію доходів. Відповідно до теорії науковця відповідь на питання про походження прибутку можна дати шляхом виявлення подібних елементів та їх джерел в умовах динаміки.

Лише у ХХ ст. починає формуватися самостійна теорія прибутку, яка містить три головні джерела його походження:

- послідовне введення в економічний процес технічних, комерційних і організаційних інновацій;
- винагороду за передбачений і непередбачений ризик;

³⁷ Блауг М. Економічна теорія в ретроспективі / Блауг М.; пер. з англ. І. Дзюби. – К.: Вид-во Соломії Павличко «Основи», 2001. – 670 с. – С. 101.

³⁸ Дж. Бейтс Кларк. Розподіл багатства / Дж. Бейтс Кларк. – М, 1980–546 с. – С. 326–328.

– існування монополії – обмеженої конкуренції у різних її видах.

Таким чином, суспільне визнання в той час отримала теорія прибутку Й. Шумпетера. У своїй праці «Теорія економічного розвитку» він розробив теорію прибутку як результату здійснення нововведень. У науковій концепції Й. Шумпетера вперше вводяться поняття новатора, винахідника, який здійснює впровадження нових поєднань різних факторів виробництва, тобто інновацій. При цьому інновації розглядалися ним як зміни в комерційній та фінансовій діяльності, тобто відкриття нових ринків збуту та освоєння нових джерел сировини, створення нового продукту, а також революційні зміни в організації та технології виробництва. Зважаючи на це, прибуток, на думку Й. Шумпетера, є винагородою за підприємницьку діяльність, тобто це «вартісний вираз того, що створює або впроваджує підприємець».

Іншу теорію прибутку розвиває Ф. Найт, який пов'язує походження прибутку також із підприємницькою діяльністю, але з іншим її аспектом, а саме – з фактором підприємницького ризику. У своїй теорії він виділяє два види ризику: ризик, який може бути розрахований та від якого можна застрахуватися, і непередбачуваний ризик, який не підлягає розрахунку (невизначеність). На думку Ф. Найта, невизначеність і прибуток – це нерозривно пов'язані поняття. Таким чином, відповідно до його концепції, прибуток є винагородою підприємця за прийняття рішень в умовах невизначеності.

Необхідно зазначити, що певна частина економістів зближують і навіть поєднують теорії походження прибутку Ф. Найта та Й. Шумпетера. Оскільки, по суті, здійснюється розподіл ризику на дві складові: невизначений ризик та ризик від нововведень. Їх ідеї лягли в основу теорії прибутку, отримавши підтримку більшості економістів.

У країнах з розвинутою ринковою економікою прибуток не пов'язують з витратами тільки живої праці. Так, П. Самуельсон визначає прибуток як «надзвичайно різносторонню категорію». Він вважає, що джерелом прибутку є дохід від факторів виробництва, винагорода за підприємницьку діяльність та впровадження технічних нововведень. До прибутку також відносять розбіжність між очікуваним та фактичним доходом у зв'язку з невизначеністю (ризиком), монопольний дохід тощо.

У 1985 році французьким економістом А. Бабо у праці «Прибуток» узагальнено існуючі погляди на зміст даної категорії. Він зазначає, що

«прибуток являє собою різницю, відхилення, залишок». Дослідники розглядають прибуток як «дещо», що міститься у виручці від продажу. При цьому істотні суперечки виникають при спробі встановити, з яких компонентів складається це «дещо». Необхідно зазначити, що зауваження А. Бабо про сперечання дослідників указує на те, що питання щодо джерел прибутку все ще залишається відкритим та дискусійним.

Сучасні західні економісти визначають прибуток категорією добробуту, тобто ступенем поліпшення добробуту господарюючого суб'єкта за даний період. Так, на думку Дж. Хікса «мета визначення прибутку на практиці полягає в тому, щоб дати людям уявлення про суму, яку вони можуть витратити на споживання, не стаючи біднішими. Згідно з цією ідеєю прибуток тієї чи іншої людини потрібно визначати як максимальну суму, яку вона може витратити протягом тижня за умови, що її добробут до кінця даного тижня не зменшиться порівняно з початком».

Інший погляд на прибуток мають фахівці американського інституту бухгалтерів, які стверджують, що «прибуток... є величиною, яка одержується шляхом віднімання з доходів або виручки собівартості реалізованої продукції, інших витрат та збитків...». Фахівці Американського інституту присяжних бухгалтерів вважають, що «чистий прибуток (чистий збиток) – це перевищення (дефіцит) доходів над витратами за звітний період...».

На сучасному етапі розвитку економіки прибуток від господарської діяльності також трактується більшістю економістів як перевищення доходів над витратами³⁹.

На нашу думку, крапку в аналізі проблем обґрунтування прибутку ставити ще зарано, адже ми переконані, що в найближчому майбутньому з'являться більш сучасні концепції з трактування поняття «прибуток», адаптовані до нових умов господарювання⁴⁰.

Щодо сучасних визначень «прибутку», то широковживаними є визначення згідно з п. 3 НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати.

³⁹ Висока О. С. Економічна сутність прибутку та концепції його формування / О. С. Висока // Наукові праці КНТУ. Економічні науки, 2010, вип. 17 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.kntu.kr.ua/doc/zb_17_ekon/stat_17/44.pdf

⁴⁰ Серебрянський Д. М. Оподаткування прибутку підприємств та його вплив на інвестиційну діяльність в ринкових умовах: дис. ... канд. екон. наук: 08.04.01 / Серебрянський Д. М. – Ірпінь, 2006. – 200 с.

Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (Концептуальна основа, п. 4.60) тлумачать прибуток як залишкову суму після вирахування витрат (що включає коригування збереження капіталу в разі необхідності) з доходу, а також як будь-яку величину, що перевищує суму, необхідну для збереження капіталу на початок періоду.

Трактування прибутку є і в ГКУ (ст. 142). Так, прибуток (дохід) суб'єкта господарювання є показником фінансових результатів його господарської діяльності, що визначається шляхом зменшення суми валового доходу суб'єкта господарювання за певний період на суму валових витрат та суму амортизаційних відрахувань⁴¹.

У сучасній фінансовій науці розрізняють прибуток економічний, бухгалтерський та оподатковуваний (податковий). Ці три види прибутку мають цілий ряд суперечностей, неточностей в їх обчисленні. Дискусії з приводу того, який прибуток оподатковувати, відбуваються і сьогодні. Розглянемо їх сутність.

Економічний прибуток – це загальна виручка від реалізації за вирахуванням всіх сукупних витрат. Він має виключно обмежене прикладне значення. Оскільки для практичного використання прибутку в процесі управління підприємством важливо правильно кількісно визначити його величину.

Через такі причини на практиці використовується концепція бухгалтерського прибутку, який може бути розрахований двома різними методами з ідентичним результатом:

- 1) як виручка від продажу мінус документально підтверджені витрати (операційні, фінансові, надзвичайні);
- 2) як зміна чистих активів за вирахуванням нових надходжень капіталу, переоцінки і розподілу чистих активів⁴². Тому саме бухгалтерський прибуток виступає основою для складання публічної фінансової звітності і розрахунку прибутку до оподаткування.

Оподатковуваний (податковий) прибуток – це величина, яка зазначається в податковій декларації підприємства та розраховується на основі податкового обліку, який, у свою чергу, базується на даних бухгалтерського обліку.

⁴¹ Господарський кодекс України: від 16.01.2003 р. № 436-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/436-15>

⁴² *Ткач В. И.* Международная система учета и отчетности / В.И. Ткач, М.В. Ткач. – М.: Финансы и статистика, 1991. – 160 с. – С. 60–61.

Ще на початку ХХ ст., професор П. Гензель відзначав «... выявление промышленных доходов также нелегкое дело, и точный учет накладных расходов, списаний по амортизации и т.п. представляет не малые затруднения: фиску здесь нередко приходится прибегать к известным условностям и предписывать определенные «нормы» (например, по допустимому проценту списания по амортизации и т.д.; отсюда и понятие «податной прибыли» в отличии от «коммерческой прибыли»)»⁴³.

Розглянемо визначення податкового прибутку у документах нормативно-методологічного характеру щодо бухгалтерського обліку (див. табл. 1.3).

Таблиця 1.3

Визначення поняття «податковий прибуток» в національних та зарубіжних стандартах бухгалтерського обліку*^{44 45 46}

№ з/п	Стандарт	Визначення
1	п. 2 П(С)БО 17	сума прибутку, визначена за податковим законодавством об'єктом оподаткування за звітний період ⁴⁴
2	п. 3 П(С)БО 27	сума прибутку, визначена за податковим законодавством об'єктом оподаткування за звітний період ⁴⁵
3	п. 5 МСБО 12	прибуток за період, визначений відповідно до правил, установлених податковими органами, згідно з якими податки на прибуток підлягають сплаті ⁴⁶

* Джерело: складено на основі національних та зарубіжних стандартів бухгалтерського обліку.

Як бачимо з табл. 1.3, трактування податкового прибутку є ідентичним як у національних, так і в міжнародних стандартах бухгалтерського обліку, хоча по факту він визначається відповідно до особливостей податкового законодавства кожної конкретної країни.

⁴³ *Гензель П. П.* Прямые налоги: очерк теории и практики / П. П. Гензель. – Ленинград: фин. издат. НКФ СССР, 1927. – 108 с. – С. 48.

⁴⁴ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток»: затв. наказом Міністерства фінансів України : від 28.12.2000 р. № 353 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0047-01>

⁴⁵ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 27 «Податкові різниці»: затв. наказом Міністерства фінансів України : від 25.01.2011 р. № 27 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0212-11/print1374223420464904>

⁴⁶ Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 12 «Податки на прибуток» // IASB; Стандарт, Міжнародний документ : від 01.01.2012 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_012/print1371727563303852

Після формування прибутку відбувається його розподіл, який потрібно розглядати в трьох напрямках – розподіл між державою, власниками підприємства і працівниками. Для підвищення ефективності діяльності підприємств важливо, щоб при розподілі прибутку була досягнута оптимальність у задоволенні інтересів держави, підприємства, акціонерів і працівників. Зважаючи на це, держава зацікавлена у вилученні максимального податку на прибуток у бюджет. Суб'єкти господарювання, навпаки, прагнуть використати максимально можливу суму прибутку на розширене виробництво та виплату дивідендів. Працівники зацікавлені у підвищенні заробітної плати, збільшенні матеріального стимулювання та їх соціального розвитку. Тому основним завданням держави та суб'єктів господарювання є вироблення оптимальних пропорцій такого розподілу з максимальною гармонізацією інтересів названих вище суб'єктів.

Оскільки ми розглядаємо саме оподаткування прибутку підприємств, то розподільчий процес будемо розглядати в аспекті розподілу прибутку між підприємством і державою. Такий процес умовно можна поділити на первинний та вторинний. Первинний – це розподіл загального прибутку до оподаткування між державою та підприємством. Важливий вплив на такий розподіл має податкова політика вилучення частини прибутку в бюджет у вигляді податку. Це реалізується регулюванням кількості податків, сплачених за рахунок прибутку, визначенням об'єкта, ставок оподаткування, порядку надання пільг.

Вторинний розподіл характеризується використанням прибутку після його оподаткування, який залишається в розпорядженні підприємства. На цьому етапі створюються за рахунок прибутку різноманітні фонди (резервні, страхові). Зауважимо, що і на цьому етапі податкове законодавство не залишається в стороні, наприклад, оподаткування дивідендів, стимулювання формування різноманітних резервних фондів та ін.⁴⁷

Метою політики розподілу прибутку, що залишається в розпорядженні підприємства, є оптимізація пропорцій між капіталізованою та спожитою його частинами з врахуванням забезпечення реалізації стратегії розвитку підприємства, підвищення його ефективності та зростання ринкової вартості. У цьому напрямі важливе місце посідає порядок оподаткування прибутку підприємства. Якщо

⁴⁷ *Серебрянський Д. М.* Оцінка ефективності адміністрування податків в Україні / Д. М. Серебрянський, Ю. Д. Гусак // Науковий вісник Буковинського державного фінансово-економічного університету. Економічні науки: збірник наукових праць. – Чернівці, 2013. – Вип. 1 (24). – С. 76–91.

передбачаються пільги на реінвестування прибутку, то це створює передумови стимулювання використання прибутку на капіталізацію підприємства, в іншому випадку – до підвищення ролі споживання капіталу. Саме тому центральною проблемою розподілу прибутку є його розподіл між підприємством і бюджетом. Розподільча функція фінансів у цьому випадку проявляється найбільш чітко. Від того, наскільки ефективний такий механізм, буде залежати кінцевий результат діяльності підприємств, а у підсумку – соціально-економічний розвиток держави. Зважаючи на це, досить активно досліджується проблема визначення сутності та способу розрахунку даного податку⁴⁸. В Україні за період незалежності мали місце різноманітні підходи. Коротко окреслимо їх (див. табл. 1.4).

Таблиця 1.4

Історичні етапи оподаткування прибутку підприємств в Україні*

Періоди	Нормативний документ	Об'єкт оподаткування	Ставка
1991 р.	Закон УРСР «Про систему оподаткування» від 25.06.1991р.	Прибуток	35%
1992 р.	ЗУ «Про оподаткування доходів підприємств та організацій» від 21.02.1992 р.	Валовий дохід	18%
1993 р. (I квартал)	Декрет КМУ «Про податок на прибуток підприємств та організацій» від 26.12.1992 р.	Прибуток	30%
1993 р. (II квартал)	ЗУ «Про оподаткування доходів підприємств та організацій» від 21.02.1992 р.	Валовий дохід	30%
1995 р.	ЗУ «Про оподаткування прибутку підприємств» від 28.12.1994 р. № 334/94-ВР	Прибуток = виручка від реалізації – собівартість	30%
1997 р.	ЗУ «Про оподаткування прибутку підприємств» від 22.05.1997 р. № 283/97-ВР	Прибуток = валовий дохід – валові витрати – амортизація	30%
2004 р.	ЗУ «Про внесення змін до Закону України «Про оподаткування прибутку»» від 24.12. 2002 р. № 349-IV	Прибуток = валовий дохід – валові витрати – амортизація	25%

⁴⁸ *Серебрянський Д. М.* Сутність податку на прибуток: ретроспективний аналіз та сучасна думка / Д. М. Серебрянський // Економіка розвитку. – Вісник Харківського національного економічного університету. – 2005. – № 4 (36). – С. 25–26.

Продовження табл. 1.4

Періоди	Нормативний документ	Об'єкт оподаткування	Ставка
3 01.04.2011 р.	ПКУ від 02.12.2010р. № 2755-VI, із змінами та доповненнями	Прибуток = доходи звітного періоду собівартість – ін. витрати звітного податкового періоду	23%
3 01.01.2012 р.			21%
3 01.01.2013 р.			19%
3 01.01.2014 р.			18%
3 01.01.2015 р.			17%
3 01.01.2016 р.			16%

* Джерело: Мілевська О. М., Піхотіна А. О. Бухгалтерський і податковий облік податку на прибуток / О. М. Мілевська, А. О. Піхотіна // Економічні науки. – К., 2012 – № 9 (33). – С. 37–42.

З табл. 1.4 видно, що еволюція прибуткового оподаткування в Україні пройшла значний період, протягом якого змінювалися і регламентуючі нормативно-правові документи і об'єкт оподаткування податком на прибуток підприємств. Значно зменшилася і ставка податку (з 35 до 16% протягом 25 років).

Починаючи з 1991 р. основною складовою об'єкта оподаткування був прибуток від реалізації, який розраховувався як різниця між виручкою та витратами. Така система мала суттєвий недолік, оскільки собівартість формувалася протягом періоду споживання ресурсів у виробництві. Від часу їх закупки до часу споживання проходив певний період. За цей період підприємство зазнавало збитків, пов'язаних з інфляційним зростанням цін на продукцію. Недосконалою була і структура ЗУРСР «Про систему оподаткування», зокрема, досить громіздким був другий розділ, у якому описувалися конкретні податкові механізми.

З 1992 р. на зміну згаданому вище Закону набував чинності ЗУ «Про оподаткування доходів підприємств і організацій», що ознаменував появу нового механізму нарахування податку на доходи.

Проте в умовах пошуку оптимальних податкових важелів постала проблема переходу до оподаткування прибутку замість оподаткування доходу підприємства. Кінець 1992 – початок 1993 р. характеризувався дискусіями щодо перспектив подальшого розвитку податкової системи. Було сформовано три основні концепції, перша з яких передбачала оподаткування оплачених обсягів реалізації за звітний період. При цьому передбачалася диференціація ставок залежно від сфери та виду діяльності. В основу другої та третьої концепцій було

покладено введення податку на прибуток із застосуванням єдиної ставки 30–35%⁴⁹.

З кінця 1992 р. в Україні в системі оподаткування розпочалися зміни відповідно до другої концепції. Основним серед прямих податків було визнано податок на прибуток підприємств. Це означало більш прогресивний характер оподаткування, але новий податок не мав належного фіскального ефекту. Виникла проблема зведення державного бюджету без збільшення дефіциту. У зв'язку з цим з другого кварталу 1993 р. ЗУ «Про Державний бюджет України на 1993 рік» була відновлена дія ЗУ «Про оподаткування доходів підприємств та організацій». Тобто основним важелем подолання дефіциту бюджету було обрано посилення податкового тиску.⁵⁰

Головна помилка української влади 1992–1994 рр. полягала у тому, що на країну з перехідною, по суті, плановою економікою було перенесено сучасну європейську (яку провідні економісти вважають навіть складнішою за американську) систему оподаткування.

Ситуація ще більш загострилася після 1 січня 1995 року. Функціонування податку на прибуток регламентувалося значною кількістю (близько 1 500) нормативно-правових актів та інструктивних документів. У 1997 р. механізм оподаткування прибутку в Україні був кардинально змінений відповідно до ЗУ «Про оподаткування прибутку підприємств» від 22.05.1997 р., ознаками якого були⁵¹:

- перехід до правила «першої події» при визначенні оподаткованого прибутку;
- впорядкованість складу валових витрат підприємств;
- застосування єдиної ставки оподаткування для всіх видів господарських операцій;
- перехід до глобального способу оподаткування;
- застосування спеціальних умов оподаткування прибутку, отриманого від деяких операцій особливого виду;
- скорочення пільг.

⁴⁹ Іванов Ю. Б. Система оподаткування в схемах і таблицях: навч. посібник / Ю. Б. Іванов. – Харків: ІНЖЕК, 2004. – 416 с. – С. 164–168.

⁵⁰ Ткаченко Н. М. Податкові системи країн світу та України. Облік і звітність: навч.-метод. посібник / Н. М. Ткаченко, Т. М. Горова, Н. О. Ільєнко. – К.: Алерта, 2004. – 554 с. – С. 8–17.

⁵¹ Про оподаткування прибутку підприємств: Закон України (повна втрата чинності 01.01.2013 підстава 2755-17) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/283/97-вр>

На цьому тенденція реформування підходів до оподаткування прибутку підприємств призупинилася майже на десять років – до моменту прийняття ПКУ, найбільш очікуваною новацією якого стало зближення податкового та бухгалтерського обліку щодо податку на прибуток. З одного боку, це дозволило зменшити витрати на ведення податкового обліку. З іншого – перекрити найбільш поширені схеми мінімізації оподаткування. Проте не лише ця новація стала революційною. Серед основних нововведень, які було запроваджено ПКУ у частині оподаткування прибутку підприємств з 01.04.2011 р., можна виділити такі⁵²:

1. Зменшення номінальної ставки податку. Щоправда, ураховуючи значний дефіцит бюджету, в остаточному варіанті кодексу для перших етапів було закладено менш стрімку динаміку зниження, ніж було спочатку задекларовано. Перший варіант ПКУ передбачав різке зниження ставки у 2011 р. – відразу на 5 відсоткових пунктів. За розрахунками Національного інституту стратегічних досліджень, за умови збереження фінансових показників господарської діяльності на рівні 2010 р., Державний бюджет України у 2011 р. втратив би 8 млрд грн⁵³.

Менш стрімке зниження податку можна назвати цілком прагматичним і обґрунтованим. У 2011 р. ставка зменшилася лише на 2 відсоткові пункти.

У кінцевому підсумку було передбачено зниження ставки податку на прибуток з 01.01.2014 р. до 16%, внаслідок чого Україна повинна мати одну з найнижчих номінальних ставок. Однак Проект бюджету на 2014 рік формується, виходячи із ставки податку на прибуток на рівні 18%. Оскільки одномоментне зниження ставок з 01.01.2014 р. до 17% для ПДВ і до 16% податку на прибуток – це недоотримання бюджетом близько 25 млрд грн⁵⁴.

2. Зближення бухгалтерського та податкового обліку шляхом відмови від таких понять, як «скоригований валовий дохід» та «валові

⁵² Смірнова О. М. Гармонізація податкового та бухгалтерського обліку в контексті оподаткування прибутку підприємств як пріоритет у діяльності Міністерства доходів і зборів / О. М. Смірнова // Гармонізація оподаткування в умовах глобалізаційних та інтеграційних процесів: зб. тез доповідей III Міжнар. наук.-практ. конференції, 12–13 квітня 2013 р.: в 2 ч. / Держ. подат. служба України; Нац. унів. ДПС України. – Ірпінь: ВЦ НУДПСУ, 2013. – С. 166–167.

⁵³ Інформація за даними сайту Національного інституту стратегічних досліджень при Президенті України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.niss.gov.ua/>

⁵⁴ Проект бюджету 2014 / Новини // Інформаційне агентство «УНІАН» [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.unian.ua/news/603729-glava-minfinu-proekt-byudjetu-2014-formuetsya-z-urahuvannyam-vikonannya-vimogi-mvf.html>

витрати» та вилучення амортизаційних відрахувань з формули визначення бази оподаткування.

3. Зміна методу визнання доходів та витрат шляхом застосування методу нарахувань.

4. Розширення бази оподаткування за рахунок заборони віднесення окремих витрат до таких, що враховуються при визначенні бази оподаткування податку на прибуток підприємств.

5. Зміна правил визначення амортизаційних відрахувань, збільшення норми амортизації, а для груп «машини та обладнання» і «транспортні засоби» – можливість застосування методу прискореного зменшення залишкової вартості.

6. Чітке окреслення механізму визначення та розрахунку звичайних цін.

7. Переведення на загальну систему оподаткування страхових організацій.

Зупинимось більш детально на характеристиці основних елементів податку на прибуток підприємств, що регламентується розділом III ПКУ, а саме:

- платники податку (ст. 133 ПКУ);
- об'єкт оподаткування (ст. 134 ПКУ);
- база оподаткування (ст. 149 ПКУ);
- ставки податку (ст. 151 ПКУ);
- порядок визначення доходів та витрат та їх склад (ст. 135–143 ПКУ);
- порядок обчислення податку (ст. 152 ПКУ).
- Платники податку на прибуток поділяються на три категорії:
- резиденти (у визначенні відповідно до підп. 14.1.213 п. 14.1 ст. 14 ПКУ);
- нерезиденти (у визначенні відповідно до підп. 14.1.122 п. 14.1 ст. 14 ПКУ);
- інші платники (див. рис. 1.4).



Рис. 1.4. Класифікація платників податку на прибуток підприємств*

*Джерело: складено на основі Податкового кодексу України.

Об'єктом оподаткування податком на прибуток є:

- прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначається шляхом зменшення суми доходів звітного періоду на собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг та суму інших витрат звітного податкового періоду;
- дохід (прибуток) нерезидента, що підлягає оподаткуванню, з джерелом походження з України.

Податковою базою податку на прибуток визнається грошове вираження прибутку як об'єкта оподаткування.

Ставки податку на прибуток є різними для різних категорій платників (див. табл. Г.1 Додатка Г). Як видно з Додатка Г, найбільшу диференціацію ставок передбачено для операцій з нерезидентами.

Відповідно до п. 152.9 ст. 152 ПКУ при розрахунку податку на прибуток використовуються такі податкові періоди:

1.2. Зміст податкового прибутку та етапи його оподаткування...

- календарні квартали;
- півріччя;
- три квартали;
- рік.

Проте базовим податковим (звітним) періодом для цілей оподаткування є календарний квартал або календарний рік у разі сплати щомісячних авансових внесків, у порядку, визначеному п. 57.1 ст. 57 ПКУ. Так, платники податку на прибуток (крім новостворених, виробників сільськогосподарської продукції, неприбуткових установ (організацій) та платників податків, у яких доходи, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування, за останній річний звітний податковий період не перевищують 10 млн грн) щомісяця сплачують авансовий внесок з податку на прибуток у порядку і в строки, які встановлені для місячного податкового періоду, у розмірі не менше 1/12 нарахованої до сплати суми податку за попередній звітний (податковий) рік без подання податкової декларації.

У складі річної податкової декларації платником податку подається розрахунок щомісячних авансових внесків, які мають сплачуватися у наступні дванадцять місяців. Визначена в розрахунку сума авансових внесків вважається узгодженою сумою грошових зобов'язань. При цьому дванадцятимісячний період для сплати авансових внесків у 2013 р. визначався починаючи з березня 2013 року по лютий 2014 року включно.

Платник податку на прибуток подає разом з відповідною податковою декларацією квартальну або річну фінансову звітність (крім малих підприємств) у порядку, передбаченому для подання податкової декларації.

Платники податку, які зареєстровані протягом звітного (податкового) року (новостворені), сплачують податок на прибуток на підставі річної податкової декларації за період діяльності у звітному (податковому) році без подання податкової декларації за звітні (податкові) періоди (календарний квартал, півріччя та дев'ять місяців) та не сплачують авансового внеску.

Платники податку, у яких доходи, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування, за останній річний звітний (податковий) період не перевищують 10 млн грн, та неприбуткові установи (організації) сплачують податок на прибуток на підставі податкової декларації, яку подають до контролюючих органів за звітний (податковий) рік і не сплачують авансових внесків.

У разі якщо платник податку, який сплачує авансовий внесок, за підсумками першого кварталу звітного (податкового) року не отримав прибуток або отримав збиток, він має право подати податкову декларацію та фінансову звітність за перший квартал. Такий платник податку авансових внесків у другому-четвертому кварталах звітного (податкового) року не здійснює, а податкові зобов'язання визначає на підставі податкової декларації за підсумками першого півріччя, трьох кварталів та за рік, яка подається до контролюючого органу.

У разі якщо особа ставить на облік органом державної податкової служби як платник податку в середині податкового періоду, перший звітний податковий період розпочинається з дати, на яку припадає початок такого обліку, і закінчується останнім календарним днем наступного податкового періоду. Якщо платник податку ліквідується (у тому числі до закінчення першого звітного податкового періоду), останнім податковим періодом вважається період, на який припадає дата такої ліквідації⁵⁵.

Відповідно до п. 152.1 ст. 151 ПКУ податок на прибуток нараховується платником самостійно за базовою ставкою (п. 151.1 ст. 151 ПКУ) від податкової бази, тобто грошового вираження прибутку як об'єкта оподаткування (див. рис. 1.5).



Рис. 1.5. Порядок обчислення податку на прибуток*

*Джерело: складено на основі Податкового кодексу України.

⁵⁵ *Серебрянський Д. М.* До питання спрощення процедури визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств / Д. М. Серебрянський // Проблеми та перспективи функціонування економіки України в умовах забезпечення сталого розвитку: матеріали Всеукр. наук.-практ. конф. (Рівне, 21 березня 2013 року) / ВНЗ «Відкритий міжнародний університет розвитку людини «Україна». – Рівне: Алерта, 2013. – С. 319–323.

Деякі особливості передбачено при розрахунку податку на прибуток за операціями особливого виду. Згідно з ст. 153 ПКУ до таких операцій належать:

- оподаткування операцій з розрахунками в іноземній валюті;
- оподаткування операцій з пов'язаними особами;
- оподаткування дивідендів;
- оподаткування операцій з борговими вимогами та зобов'язаннями;
- оподаткування операцій з відступлення права вимоги;
- оподаткування операцій з відчуження заставного майна;
- оподаткування операцій лізингу (оренди);
- оподаткування операцій з торгівлі цінними паперами, деривативами та іншими корпоративними правами;
- оподаткування діяльності за договорами управління майном;
- оподаткування спільної діяльності на території України без створення юридичної особи;
- оподаткування під час реорганізації юридичних осіб.

Доходи визначаються на підставі первинних документів, що підтверджують отримання платником податку доходів, обов'язковість ведення і зберігання яких передбачено правилами ведення бухгалтерського обліку та нормами ПКУ. Суми, відображені у складі доходів платника податку, не підлягають повторному включенню до складу його доходів.

Доходи, що враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування, входять до доходів звітного періоду, та складаються з:

- доходу від операційної діяльності;
- інших доходів.

Схематично класифікацію доходів для цілей оподаткування податком на прибуток підприємств можна подати таким чином (див. рис. 1.6).

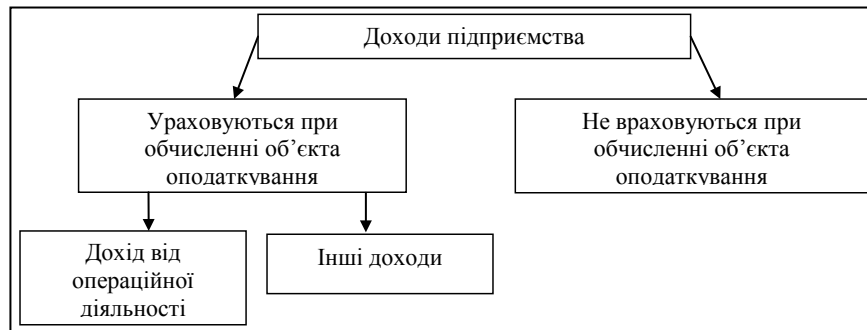


Рис. 1.6. Класифікація доходів підприємства для цілей оподаткування*

*Джерело: складено на основі Податкового кодексу України.

Дохід від операційної діяльності визнається в розмірі договірної (контрактної) вартості, але не менше ніж сума компенсації, отримана в будь-якій формі, в тому числі при зменшенні зобов'язань, та включає:

- 1) дохід від реалізації товарів, виконаних робіт, наданих послуг, у тому числі винагороди комісіонера (повіреного, агента тощо);
- 2) дохід банківських установ (детально у дослідженні не аналізується, оскільки це виходить за його межі).

Інші доходи охоплюють:

- доходи у вигляді дивідендів, отриманих від нерезидентів, процентів, роялті, від володіння борговими вимогами;
- доходи від операцій оренди/лізингу;
- суми штрафів та/або неустойки чи пені, фактично отримані за рішенням сторін договору або відповідних державних органів, суду;
- вартість товарів, робіт, послуг, безоплатно отриманих платником податку у звітному періоді, визначена на рівні не нижче звичайної ціни, суми безповоротної фінансової допомоги, отриманої платником податку у звітному податковому періоді, безнадійної кредиторської заборгованості, крім випадків, коли операції з надання/отримання безповоротної фінансової допомоги проводяться між платником податку та його відокремленими підрозділами, які не мають статусу юридичної особи;

- суми поворотної фінансової допомоги, отриманої платником податку у звітному податковому періоді, що залишаються неповерненими на кінець такого звітного періоду, від осіб, які не є платниками цього податку (в тому числі нерезидентів), або осіб, які мають пільги з податку на прибуток, в тому числі право застосовувати ставки податку нижчі, ніж базова;
 - суми невикористаної частини коштів, що повертаються зі страхових резервів;
 - суми заборгованості, що підлягають включенню до доходів;
 - фактично отримані суми державного мита, попередньо сплаченого позивачем, що повертаються на його користь за рішенням суду;
 - суми акцизного податку, сплаченого/нарахованого покупцями/покупцям підакцизних товарів (за їх рахунок) на користь платника такого акцизного податку, уповноваженого вносити його до бюджету, та рентної плати, а також суми збору у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну, теплову енергію та природний газ;
 - суми дотацій, субсидій, капітальних інвестицій із фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування або бюджетів, отримані платником податку;
 - доходи, не враховані при обчисленні доходу періодів, що передують звітному, та виявлені у звітному податковому періоді;
 - дохід від реалізації необоротних матеріальних активів, майнових комплексів, оборотних активів;
 - інші доходи платника податку за звітний податковий період.
- Для визначення об'єкта оподаткування не враховуються такі доходи:
- сума попередньої оплати та авансів, отримана в рахунок оплати товарів, виконаних робіт, наданих послуг;
 - суми податку на додану вартість, отримані/нараховані платником податку на додану вартість, нарахованого на вартість продажу товарів, виконаних робіт, наданих послуг, за винятком випадків, коли підприємство-продавець не є платником податку на додану вартість;
 - суми коштів або вартість майна, отримані платником податку як компенсація (відшкодування) за примусове відчуження

- державою іншого майна платника податку у випадках, передбачених законом;
- суми коштів або вартість майна, отримані платником податку за рішенням суду або в результаті задоволення претензій у порядку, встановленому законом, як компенсація прямих витрат або збитків, понесених таким платником податку в результаті порушення його прав та інтересів, що охороняються законом, якщо вони не були віднесені таким платником податку до складу витрат або відшкодовані за рахунок коштів страхових резервів;
 - суми коштів у частині надміру сплачених податків та зборів, що повертаються або мають бути повернені платнику податку з бюджетів, якщо такі суми не були включені до складу витрат;
 - кошти або вартість майна, що надходять комісіонеру (повіреному, агенту тощо) в межах договорів комісії, доручення, консигнації та інших аналогічних цивільно-правових договорів;
 - основна сума отриманих кредитів, позик та інших доходів, що визначені нормами цього розділу, які не враховуються для визначення об'єкта оподаткування;
 - інші доходи згідно з ст. 136 ПКУ.

Аналогічним чином, але більш детально класифікуються і витрати підприємств, що враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування:

- витрати операційної діяльності;
- інші витрати (див. рис. 1.7).

Витрати, які враховуються при визначенні об'єкта оподаткування, визнаються на підставі первинних документів, що підтверджують здійснення платником податку витрат, обов'язковість ведення і зберігання яких передбачено правилами ведення бухгалтерського обліку, та нормами ПКУ.

Платник податку для визначення об'єкта оподаткування має право на врахування витрат, підтверджених документами, що складені нерезидентами відповідно до правил інших країн.

Собівартість виготовлених та реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг складається з витрат, прямо пов'язаних з виробництвом таких товарів, виконанням робіт, наданням послуг (див. рис. 1.8).

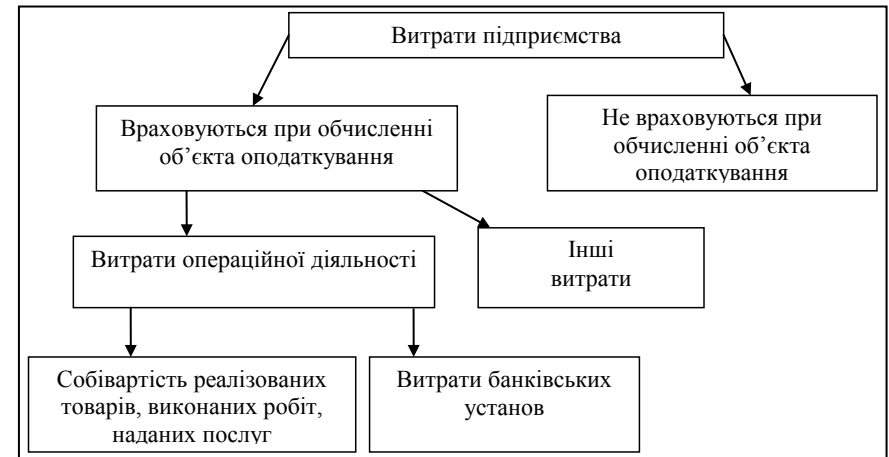


Рис. 1.7. Класифікація витрат підприємства для цілей оподаткування*

*Джерело: складено на основі Податкового кодексу України.

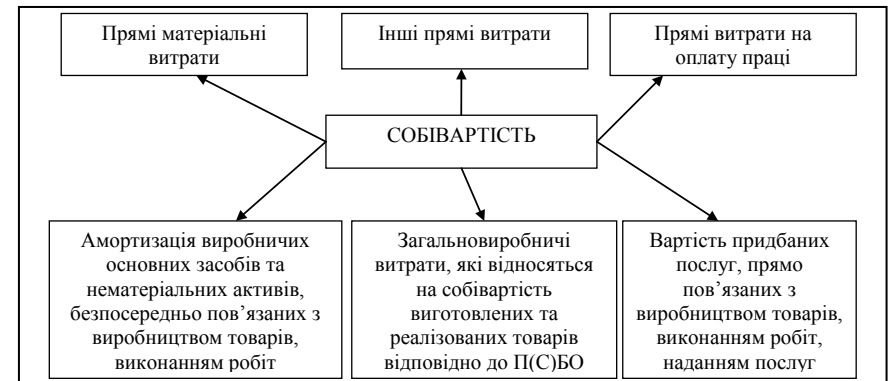


Рис. 1.8 Складові собівартості товарів, робіт, послуг*

*Джерело: складено на основі Податкового кодексу України.

Витрати, які формують собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт і наданих послуг, визнаються витратами того звітного періоду, у якому визнано доходи від реалізації таких товарів, виконаних робіт і наданих послуг. Собівартість придбаних та реалізованих товарів формується відповідно до ціни їх придбання з ураху-

ванням ввізного мита і витрат на доставку та доведення до стану, придатного для продажу.

Інші витрати, що враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування, визнаються витратами того звітного періоду, в якому вони були здійснені та мають такі складові (див. рис. 1.9):

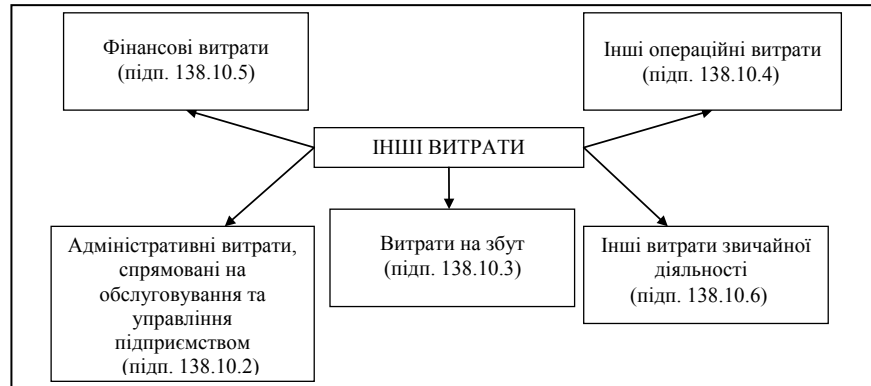


Рис. 1.9. Складові інших витрат для цілей оподаткування податком на прибуток*

*Джерело: складено на основі Податкового кодексу України.

При цьому при визначенні оподаткованого прибутку не враховуються такі витрати:

- витрати, не пов'язані з провадженням господарської діяльності, а саме витрати на організацію та проведення прийомів, презентацій, свят, розваг та відпочинку, придбання та розповсюдження подарунків (крім благодійних внесків та пожертвувань неприбутковим організаціям);
- платежі платника податку в сумі вартості товару на користь комітента, принципала тощо за договорами комісії, агентськими договорами та іншими аналогічними договорами, перераховані платником на виконання цих договорів;
- суми попередньої (авансової) оплати товарів, робіт, послуг;
- витрати на погашення основної суми отриманих позик, кредитів (крім повернення поворотної фінансової допомоги, включеної до складу доходів);
- витрати на придбання, виготовлення, будівництво, реконструкцію, модернізацію та інше поліпшення основних засобів

та витрати, пов'язані з видобутком корисних копалин, а також з придбанням (виготовленням) нематеріальних активів, які підлягають амортизації;

- дивіденди;
- витрати, не підтвержені відповідними розрахунковими, платіжними та іншими первинними документами, обов'язковість ведення і зберігання яких передбачена правилами ведення бухгалтерського обліку та нарахування податку.
- інші витрати згідно зі ст. 139 ПКУ.

Суттєво змінено і нарахування амортизації, яку враховують у складі витрат залежно від об'єкта амортизації (див. рис. 1.10).

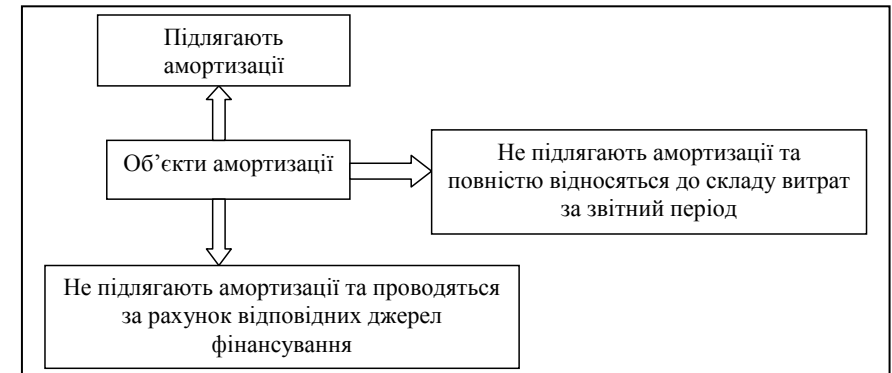


Рис. 1.10. Класифікація об'єктів з метою амортизації*

*Джерело: складено на основі Податкового кодексу України.

Отже, відповідно до п. 144.1 ст. 144 ПКУ амортизації підлягають:

- витрати на придбання основних засобів, нематеріальних активів та довгострокових біологічних активів для використання в господарській діяльності;
- витрати на самостійне виготовлення основних засобів вирощування довгострокових біологічних активів для використання в господарській діяльності, в тому числі витрати на оплату заробітної плати працівникам, які були зайняті на виготовленні таких основних засобів;
- витрати на проведення ремонту, реконструкції, модернізації та інших видів поліпшення основних засобів, що перевищують

- 10 відсотків сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів, що підлягають амортизації, на початок звітного року;
- витрати на капітальне поліпшення землі, не пов'язане з будівництвом, а саме іригацію, осушення та інше подібне капітальне поліпшення землі;
 - капітальні інвестиції, отримані платником податку з бюджету, у вигляді цільового фінансування на придбання (створення) об'єкта інвестування основного засобу, нематеріального активу) за умови визнання доходів пропорційно сумі нарахованої амортизації по такому об'єкту відповідно до положень підп. 137.2.1 п. 137.2 ст. 137 ПКУ;
 - сума переоцінки вартості основних засобів, проведеної відповідно до ст. 146 ПКУ;
 - вартість безоплатно отриманих об'єктів енергопостачання, газо- і теплозабезпечення, водопостачання, каналізаційних мереж, побудованих споживачами на вимогу спеціалізованих експлуатуючих підприємств згідно з технічними умовами на приєднання до вказаних мереж або об'єктів;
 - вартість основних засобів, визначена на рівні звичайної ціни, отриманих у концесію відповідно до ЗУ «Про особливості передачі в оренду чи концесію об'єктів централізованого водо-, теплопостачання і водовідведення, що перебувають у комунальній власності».

При цьому амортизуються виключно ті основні засоби, які використовуються у господарській діяльності.

Відповідно до п. 144.2 ст. 142 ПКУ не підлягають амортизації та повністю відносяться до складу витрат за звітний період витрати платника податку на:

- утримання основних засобів, що перебувають на консервації;
- ліквідацію основних засобів;
- придбання (виготовлення) сценічно-постановочних предметів вартістю до 5 тис. грн театральнo-видовищними підприємствами – платниками податку;
- витрати на виробництво національного фільму та придбання майнових прав інтелектуальної власності на національний фільм.

Згідно з п. 146.2 ст. 146 ПКУ амортизація об'єкта основних засобів нараховується протягом строку корисного використання

(експлуатації) об'єкта, установленого платником податку, але не менше мінімально допустимого строку, встановленого п. 145.1 ст. 145 ПКУ, щомісяця, починаючи з місяця, що настає за місяцем введення об'єкта основних засобів в експлуатацію і зупиняється на період його реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання, консервації та інших видів поліпшення та консервації (див. табл. Д.1 Додатка Д).

Нарахування амортизації в цілях оподаткування здійснюється підприємством за методом, визначеним наказом про облікову політику з метою складання фінансової звітності, та може переглядатися в разі зміни очікуваного способу отримання економічних вигод від його використання. Нарахування амортизації за новим методом починається з місяця, наступного за місяцем прийняття рішення про зміну методу амортизації.

Щодо методів для нарахування амортизації, то відповідно до п. 26 П(С)БО 7 амортизація основних засобів (крім інших необоротних матеріальних активів) нараховується із застосуванням таких методів (див. табл. Д.2 Додатка Д)⁵⁶:

- 1) прямолінійного, за яким річна сума амортизації визначається діленням вартості, яка амортизується, на строк корисного використання об'єкта основних засобів;
- 2) зменшення залишкової вартості, за яким річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації. Річна норма амортизації (у відсотках) обчислюється як різниця між одиницею та результатом кореня ступеня кількості років корисного використання об'єкта з результату від ділення ліквідаційної вартості об'єкта на його первісну вартість;
- 3) прискореного зменшення залишкової вартості, за яким річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації, яка обчислюється, виходячи із строку корисного використання об'єкта, і подвоюється;

⁵⁶ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»: затв. наказом Міністерства фінансів України: від 27.04.2000 р. № 92 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>

- 4) кумулятивного, за яким річна сума амортизації визначається як добуток вартості, яка амортизується, та кумулятивного коефіцієнта. Кумулятивний коефіцієнт розраховується діленням кількості років, що залишаються до кінця строку корисного використання об'єкта основних засобів, на суму кількості років його корисного використання;
- 5) виробничого, за яким місячна сума амортизації визначається як добуток фактичного місячного обсягу продукції (робіт, послуг) та виробничої ставки амортизації. Виробнича ставка амортизації обчислюється діленням вартості, яка амортизується, на загальний обсяг продукції (робіт, послуг), який підприємство очікує виробити (виконати) з використанням об'єкта основних засобів.

Отже, у зв'язку з прийняттям ПКУ механізм розрахунку податку на прибуток суттєво змінено, проте закладена ідея максимального зближення бухгалтерського і податкового обліку повноцінно не реалізована, що буде підтверджено далі на основі конкретних прикладів. Можна стверджувати, що концептуальні принципи обчислення бухгалтерського і податкового прибутку однакові лише у межах принципу обчислення фінансового результату. У той час як відносно критеріїв і часу визнання доходів і витрат, методів їх оцінки є істотні відмінності.

У зв'язку з цим сьогодні досить актуальним кроком є реформування підходу до визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств. Це завдання поставлене у Національному плані дій на 2013 рік щодо впровадження Програми економічних реформ на 2010–2014 рр. «Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава», зокрема:

- внесення змін щодо визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств шляхом коригування фінансового результату, розрахованого за правилами бухгалтерського обліку (п. 95.2);
- забезпечення уніфікації/спрощення процедур підготовки звітності для платників податків (104.1)⁵⁷.

⁵⁷ Про Національний план дій на 2013 рік щодо впровадження Програми економічних реформ на 2010–2014 рр. «Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава»: Указ Президента України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/128/2013>

Його виконання забезпечуватиме суттєве спрощення податкового обліку, уніфікацію і скорочення форм податкової звітності й зменшення часу на ведення обліку та формування звітності, а також підвищуватиме вимоги до порядку ведення бухгалтерського обліку суб'єктами підприємницької діяльності України.

1.3. ВІДМІННОСТІ ПОДАТКОВОГО ТА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ З ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК ТА КОНЦЕПТУАЛЬНІ ОСНОВИ ЇХ ГАРМОНІЗАЦІЇ

Правильність та своєчасність відображення податкових операцій у податковій звітності є однією з основних умов ефективної діяльності підприємств, урахуваючи доволі жорстку систему фінансових санкцій за порушення податкового законодавства в здійсненні обліку належних до сплати податків і зборів. Процес відображення інформації про зобов'язання підприємства з податків і зборів перед бюджетами різних рівнів та здійснення контролю за їх сплатою прийнято називати податковим обліком.

Проте нормативного визначення поняття «податковий облік» в Україні немає. Триває дискусія і в науковій площині. Так, у Фінансовому словнику податковий облік визначається як комплексний облік податкових надходжень і платежів зареєстрованих і незареєстрованих платників в органах податкової інспекції⁵⁸.

Окремі автори, наприклад О. М. Мінаєва⁵⁹, вважають за необхідне розмежовувати широке та вузьке значення податкового обліку. Широке значення охоплює процес фіксації майна платника податків, здійснюваних ним господарських операцій і їх результатів, тоді як вузьке значення податкового обліку припускає використання спеціалізованої облікової системи, яка використовується винятково з метою оподаткування для визначення суми податку або збору.

⁵⁸ Загородній А. Г. Фінансовий словник / А. Г. Загородній, Г. Л. Вознюк, Т. С. Смовженко. – К.: Товариство «Знання», КОО, 2000. – 608 с. – С. 362.

⁵⁹ Мінаєва О. М. Правове регулювання податкового обліку в Україні / О. М. Мінаєва // Науковий вісник національної академії ДПС України. – 2004. – № 25. – С. 241–246.

В.Г. Швець⁶⁰ розглядає податковий облік як складову частину бухгалтерського обліку. Деякі автори виділяють навіть бухгалтерський податковий облік. Опоненти, у свою чергу, стверджують, що, незважаючи на допоміжну функцію податкового обліку в системі управління суб'єктом господарювання, який забезпечує фіскальні інтереси держави, професійні бухгалтери більшу частину робочого часу витрачають саме на ведення цього виду обліку.

Крім того, вагоме значення податкового обліку для практики господарювання підтримується і чинною системою відповідальності за виявлені податковими органами порушення. Деякі фахівці, наприклад, І.Є. Соколовська-Гончаренко, визначає іншу категорію – «податкове рахівництво»⁶¹.

ПКУ, оперуючи поняттями «податковий облік» та «правила податкового обліку», не розкриває їх сутності. Не визначені предмет, метод податного обліку, його методичні прийоми, інформаційне забезпечення. Мабуть, більш правильно було б говорити про облік податків в системі бухгалтерського обліку, а не про податковий облік.

Про відсутність податкового обліку як самостійного виду обліку свідчить і зміст п. 2 ст. 3 ЗУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», де зазначено, що податкова звітність (як власне статистична та інші види звітності) ґрунтується на даних бухгалтерського обліку⁶². Отже, ззовні виходить цілісна система, що слугує одночасно протилежним цілям різних користувачів і залишається цілісною завдяки зовнішнім факторам (нормативним приписам), а не внутрішній єдності.

На нашу думку, можна заперечувати існування податкового обліку з погляду науки, проте неможливо ігнорувати його на практиці, оскільки податковий облік, по суті, є сукупністю правил визначення об'єкта оподаткування і процесів розрахунку податку (збору), що підлягає сплаті до бюджету.

Визначення бухгалтерського обліку як науки та навчальної дисципліни є більш зрозумілими, хоч і існує безліч різних думок (див. табл. 1.5).

Таблиця 1.5

Підходи до визначення бухгалтерського обліку

№ з/п	Джерело	Визначення бухгалтерського обліку
1	Економічна енциклопедія ⁶³	складова управління економічними процесами та об'єктами, зміст якої полягає у збиранні, накопиченні інформації та відображенні її в облікових відомостях
2	Юридичний словник ⁶⁴	впорядкована система збору, реєстрації та узагальнення інформації (в грошовому виразі) про майно, зобов'язання організацій та їх рух шляхом суцільного, безперервного та документального обліку всіх господарських операцій
3	Великий енциклопедичний словник ⁶⁵	один з видів господарського обліку; засноване на документах безперервне взаємопов'язане відображення засобів та господарських операцій у грошовій формі
4	Словник Ожегова ⁶⁶	встановлення наявності, кількості будь-чого шляхом підрахунків
5	Бізнес-словник ⁶⁷	здійснюване на основі господарської документації суцільне, безперервне та взаємопов'язане відображення господарської діяльності підприємства у вартісному вимірі
6	Бухгалтерський словник	упорядкована система збору, реєстрації та узагальнення інформації у грошовому виразі про майно, зобов'язання організацій та їх руху шляхом суцільного, безперервного та документального обліку усіх господарських операцій
7	Мюллер Г., Гернон Х., Мит Г. ⁶⁸	фінансовий центр управлінської інформаційної системи, який дає як управлінському апарату, так і зовнішнім користувачам повну картину господарської діяльності підприємства
8	Сопко В. В. ⁶⁹	система безперервного, суцільного і взаємопов'язаного спостереження за створенням (і грошовим вираженням) суспільного продукту і пов'язаними з ним процесами обміну, розподілу та перерозподілу, за наявністю і рухом майна господарства, його майновими відносинами

⁶³ Економічна енциклопедія [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://slovopedia.org.ua/38/53406/382326.html>>ОБЛІК

⁶⁴ Юридичний словник [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.vseslova.ru/index.php?dictionary=law&word=buhgalterskiy_uchet

⁶⁵ Великий енциклопедичний словник [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.vseslova.ru/index.php?dictionary=bes&word=buhgalterskiy_uchet

⁶⁰ Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку / В.Г. Швець. – К.: Знання, 2006. – 525 с. – С. 153.

⁶¹ Соколовська-Гончаренко І.Є. Сутність податкового рахівництва і його роль у забезпеченні ефективності оподаткування / І.Є. Соколовська-Гончаренко // Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право). – 2010. – № 2 (49) – С. 101.

⁶² Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України: від 16.07.1999 р. № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

Продовження табл. 1.5

№ з/п	Джерело	Визначення бухгалтерського обліку
9	Ткаченко Н. М. ⁷⁰	процесс выявления, измерения, регистрации, накопления, обобщения, хранения и передачи информации о деятельности предприятия внешним и внутренним пользователям для принятия решений

Дані табл. 1.5 вказують на наявність різних підходів до визначення поняття «бухгалтерський облік», але всі вони зводяться до одного, що бухгалтерський облік є системою накопичення, реєстрації, обробки, зберігання та передачі інформації про фінансово-майновий стан підприємства її зовнішнім та внутрішнім користувачам⁷¹. Методично бухгалтерський облік поділяють на фінансовий та управлінський. Спробуємо порівняти ці види обліків (див. табл. 1.6).

Таблиця 1.6

Порівняльна характеристика фінансового, управлінського та податкового обліку фінансового результату діяльності підприємства*

Ознака	Фінансовий облік	Управлінський облік	Податковий облік
Мета	Надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої й неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства	Підготовка інформації для планування, контролю та прийняття рішень на різних рівнях управління підприємства	Визначення суми податків (зборів) та контроль за їх сплатою

Продовження табл. 1.6

Ознака	Фінансовий облік	Управлінський облік	Податковий облік
Суб'єкт регламентації	Міністерство фінансів України	Посадові особи підприємства	Міністерство доходів і зборів України
Головні користувачі	Менеджери і зовнішні користувачі	Менеджери різних рівнів управління	Посадові особи підприємства та держава в особі представників Міністерства доходів і зборів
Вимірники	Єдиний грошовий вимірник	Різні вимірники	Єдиний грошовий вимірник
Форми звітності	Ф. 1 «Баланс» Ф. 2 «Звіт про фінансові результати» Ф. 3 «Звіт про рух грошових коштів» Ф. 4 «Звіт про власний капітал» Ф. 5 «Примітки до річної фінансової звітності»	Звіти про виконання кошторисів, звіти про окремі види діяльності тощо	Податкова декларація з податку на прибуток підприємства (інша податкова звітність)
Періодичність складання звітів	Регулярно	Змішаний інтервал	Регулярно

*Джерело: Сердюк В. М. Податковий облік: навч. посібник // В. М. Сердюк. – К.: Центр навчальної літератури, 2010. – 312 с. – С. 13–14.

З табл. 1.6 чітко простежується тісний взаємозв'язок податкового обліку з фінансовим, адже вони оперують одними і тими самими первинними документами, фіксують тотожні дані і факти господарської діяльності, здійснюються бухгалтерами, однак мають різну мету та суб'єктів регламентації.

Відповідно до ст. 3 ЗУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» метою ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства. А згідно з ст. 11 на основі даних бухгалтерського обліку підпри-

⁶⁶ Словник Ожегова [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.edudic.ru/oje/56404>

⁶⁷ Бізнес-словник [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.edudic.ru/biz/13205>

⁶⁸ Мюллер Г, Гернон Х., Мит Г. Учет: международная перспектива / Мюллер Г, Гернон Х., Мит Г. пер. с англ. – М.: Финансы и статистика, 1996. – 136 с. – С. 11.

⁶⁹ Сопко В. В. Бухгалтерський облік капіталу підприємства (власності, пасивів): навч. посібник. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 312 с. – С. 9.

⁷⁰ Ткаченко Н. М. Бухгалтерский финансовый учет, налогообложение и отчетность: [учебник] / Ткаченко Н. М. – К.: Алерта, 2008. – 1012 с. – С. 9.

⁷¹ Кучер С. В. Податковий облік чи податкові розрахунки: дискусійні питання / С. В. Кучер // ВІСНИК ЖДТУ. № 3 (53) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://archive.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum%20/Vzhdtu_econ/2010_3_1/23.pdf

емства зобов'язані складати фінансову звітність⁷². Завдання податкового обліку – формування повної та достовірної інформації з метою оподаткування господарських операцій та контролю за правильністю розрахунку, повнотою та своєчасністю сплати податків до бюджету.

Це зумовлює появу значних відмінностей між показниками податкової та фінансової звітності, вимагаючи нераціональних втрат часу для всіх учасників податкових відносин. Наприклад, щодо доходів (див. табл. 1.7).

Таблиця 1.7

Співвідношення доходів у податковому та бухгалтерському обліку*

Вид доходу згідно з Планом рахунків		Визначення в ПКУ	Стаття ПКУ
Інший операційний дохід	Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю	Не визнається	–
	Дохід від купівлі-продажу іноземної валюти	Доходами визнається позитивна курсова різниця	Ст. 153.1.4
Дохід від участі в капіталі	Дохід від реалізації інших оборотних активів	Визнається	У складі операційних доходів
	Дохід від операційної оренди активів	Визнається	Ст. 135.5.2
	Дохід від операційної курсової різниці	Визнається	Ст. 153.1.4
	Одержані штрафи, пені неустойки	Визнається	Ст. 135.5.3
	Відшкодування раніше списаних активів	Визнається	
	Дохід від списання кредиторської заборгованості	Визнається	Ст. 135.5.4
	Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів	Визнається	Ст. 135.5.4

⁷² Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України: від 16.07.1999 р. № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

Продовження табл. 1.7

Вид доходу згідно з Планом рахунків		Визначення в ПКУ	Стаття ПКУ
Дохід від участі в капіталі	Інші доходи від операційної діяльності (безповоротна фінансова допомога, від роялті, відсотки отримані на залишки коштів, доходи від операцій з тарою та ін.)	Визнаються	Ст. 135.5.4, 135.5.2
	Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства	Визнається	
	Дохід від спільної діяльності	Визнається	Ст. 153.14
	Дохід від інвестицій в дочірні підприємства	Визнається	
Інші фінансові доходи	Дивіденди одержані	Доходами визнаються дивіденди від нерезидентів	Ст. 135.5.1
	Відсотки одержані	Визнається	Ст. 135.5.2
	Інші доходи від фінансових операцій	Визнається	
	Інші доходи	Дохід від реалізації фінансових інвестицій	Визнається
	Дохід від відновлення корисності активів	Не визнається	
	Дохід від неопераційної курсової різниці	Визнається	Ст. 153.1.4
	Дохід від безоплатно одержаних активів	Визнається	Ст. 136.1.21

*Джерело: Жураковська І. В. *Склад бухгалтерських доходів і витрат в податковому обліку* [Електронний ресурс] / Жураковська І. В. – Ресурс доступу: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/ekfor/2012_1/56.pdf

Як видно з табл. 1.7, більшість доходів, що визнається в бухгалтерському обліку, визнається і в податковому, на противагу витратам. Порівняємо склад витрат відповідно до податкової та фінансової звітності (див. табл. 1.8).

Таблиця 1.8

Співвідношення бухгалтерських і податкових статей витрат*

Стаття витрат згідно з ПКУ	Рядок декларації	Рядок звіту про фінансові результати
Собівартість придбаних (виготовлених) та реалізованих товарів (робіт, послуг)	05.1	2050
Адміністративні витрати	06.1	2130
Витрати на збут	06.2	2150
Фінансові витрати	06.3	–
Інші витрати звичайної діяльності та інші операційні витрати	06.4 ІВ	2180

*Джерело: складено на основі звітних документів у податковому та бухгалтерському обліку.

Як видно з даних табл. 1.8, рядки є майже тотожними. Проте однакові назви не означають зіставність таких витрат і можливість їх прямого перенесення, оскільки перед включенням у податкову декларацію всі витрати потребують детального аналізу з урахуванням обмежень, встановлених ПКУ (див. табл. 1.9).

Таблиця 1.9

Окремі обмеження ПКУ щодо права включення до складу витрат*

№ п/п	Види витрат	Обмеження у віднесенні до податкових витрат	
		Стаття ПКУ	Суть обмеження
1	2	3	4
1	Витрати на управління виробництвом	138.8.5 (а)	Включаються тільки внески на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (ст. 143 ПКУ)
2	Амортизація основних засобів загальновиробничого (цехового дільничного лінійного призначення)	138.8.5 (б)	З урахуванням обмежень ст.ст. 144, 145, 146, 148 ПКУ

Продовження табл. 1.9

1	2	3	4
3	Витрати на утримання експлуатацію та ремонт страхування основних засобів інших необоротних активів загальновиробничого призначення	138.8.5 (г)	Включаються витрати на ремонт, що не перевищують 10% сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів на початок року. Крім того, можливість включення до складу витрат залежить від статусу підрядника (п. п. 146.11, 146.12 ст. 146 ПКУ)
4	Витрати на охорону праці, техніку безпеки, понесені згідно з законодавством	138.8.5 (є)	Обмежено перелік відповідно до Постанови КМУ «Про затвердження переліку заходів та засобів з охорони праці, витрати на здійснення та придбання яких включаються до витрат» від 27.06.2003 р. № 994
5	Нестачі та псування незавершеного виробництва нестачі і втрати від псування матеріальних цінностей у цехах і матеріальних цінностей у цехах	138.8.5 (и)	Включаються у межах норм природного убутку згідно із затвердженими центральними органами влади та погодженими Міністерством фінансів України нормативами
6	Оплата простой		Не включаються до податкових витрат
7	Вартість товарів (робіт послуг), придбаних у нерезидентів, що мають офшорний статус	161.2	Включаються в обсязі 85% вартості товарів (робіт, послуг)
8	Витрати, понесенні (нараховані) у зв'язку із придбанням у нерезидента послуг (робіт) з консалтингу, маркетингу, реклами	абз. 1, 139.1.13	Включаються в обсязі, що не перевищує 4% доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) (за вирахуванням ПДВ та акцизного податку) за рік, що передує звітному

Продовження табл. 1.9

1	2	3	4
9	Витрати, понесені (нараховані) у звітному періоді у зв'язку з придбанням у нерезидента послуг (робіт) з консалтингу, маркетингу, реклами у випадку, якщо особа, на користь якої здійснюються відповідні платежі, є нерезидентом, що має офшорний статус	абз. 2, 139.1.13	Не включаються до податкових витрат
10	Кошти, перераховані об'єднанням осіб, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи	138.10.6 (в)	10% оподаткованого прибутку попереднього року
11	Витрати на благодійність	138.10.6 (а)	4% оподаткованого прибутку попереднього року

*Джерело: складено на основі Податкового кодексу України.

Як видно з табл. 1.9, відмінності є досить суттєвими, що провокує необхідність у розрахунку двох окремих величин витрат для цілей оподаткування і для цілей складання фінансової звітності. Також є витрати подвійного призначення та додаткові обмеження, встановлені постановами КМУ. Деякі витрати відрізняються і у частині групи витрат (див. табл. 1.10).

Таблиця 1.10

Основні відмінності у складі витрат за ПКУ та П(С)БО 16 «Витрати»

№ з/п	Стаття адміністративних витрат згідно з П(С)БО 16	ПКУ	
		стаття	Сутність відмінності
1	Організаційні витрати	138.10.6 (ж)	Визнаються у складі інших витрат звичайної діяльності
2	Податки, збори та ін. передбачені законодавством обов'язкові платежі	139.1.6, 139.1.10, 139.1.11	Визнаються у складі інших операційних витрат

*Джерело: складено на основі П(С)БО 16 та Податкового кодексу України.

У ПКУ передбачено власний, відмінний від облікового, підхід щодо визнання причетності витрат до господарської (операційної) діяльності. У таблиці 1.11 проаналізовано перелік інших операційних витрат та інших витрат згідно з П(С)БО 16 та можливість їх віднесення до податкових згідно з ПКУ.

Таблиця 1.11

Зіставність інших операційних витрат та інших витрат звичайної діяльності згідно з П(С)БО 16 та ПКУ*

№ з/п	Склад витрат згідно з П(С)БО 16	Визнання в ПКУ	Ст. ПКУ
1	2	3	4
Інші операційні витрати (п. 20 П(С)БО 16 «Витрати»)			
1	Витрати на дослідження та розробки відповідно до П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»	Визнаються	Ст. 140.1.2
2	Собівартість реалізованих виробничих запасів, яка для цілей бухгалтерського обліку складається з їх облікової вартості та витрат, пов'язаних з їх реалізацією	Прямої заборони немає	–
3	Сума безнадійної дебіторської заборгованості та відрахування до резерву сумнівних боргів	Визнаються	Ст. 138.10.6 (г) – у складі інших витрат звичайної діяльності
4	Втрати від операційної курсової різниці (тобто від зміни курсу валюти за операціями, активами і зобов'язаннями, що пов'язані з операційною діяльністю підприємства)	Визнаються	Ст. 138.10.4 (а) – у складі інших операційних витрат
5	Нестачі й втрати від псування цінностей	Визнаються	Ст. 138.8.5 (и) – у складі інших загальнопромислових витрат
6	Визнані штрафи, пеня, неустойка	Не визнаються	Ст. 139.1.11
7	Витрати на утримання об'єктів соціально-культурного призначення	Визнаються	Ст. 138.10.6 – у складі інших витрат звичайної діяльності
8	Інші витрати операційної діяльності (наприклад, благодійна допомога)	Визнаються	Ст. 138.5.3 – у складі інших витрат

Продовження табл. 1.11

1	2	3	4
Інші витрати (п. 29 П(С)БО 16)			
9	Собівартість реалізованих фінансових інвестицій (балансова вартість та витрати, пов'язані з реалізацією фінансових інвестицій)	Визнаються	Ст. 153.8
10	Втрати від безоплатної передачі необоротних активів	Визнаються	Ст. 146.13
11	Сума уцінки необоротних активів і фінансових інвестицій	Не визнаються	Ст. 152.10
12	Витрати на ліквідацію необоротних активів (розбирання, демонтаж тощо)	Визнаються	144.2
13	Залишкова вартість ліквідованих (списаних) необоротних активів	Визнаються	146.16

*Джерело: складено на основі П(С)БО 16 та Податкового кодексу України.

Як показують дані табл. 11, бухгалтерський склад інших операційних та інших витрат відрізняється від систематизації у ПКУ, що, на нашу думку, викликає труднощі при складанні звітності з податку на прибуток, усунення яких можливе шляхом зміни методології визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств.

Порівнюємо далі елементи податкової та фінансової звітності щодо результатів діяльності суб'єктів господарювання (див. табл. 1.12).

Таблиця 1.12

Порівняння елементів податкової та фінансової звітності щодо результатів діяльності*

Елементи звітності	Податкова декларація з податку на прибуток	Звіт про фінансові результати
1	2	3
Дохід від операційної діяльності (дохід від реалізації товарів (робіт, послуг))	+	-
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	-	+
Собівартість придбаних (виготовлених) та реалізованих продукції (товарів, робіт, послуг)	+	+

Продовження табл. 1.12

1	2	3
Інші операційні доходи	-	+
Адміністративні витрати	+	+
Витрати на збут	+	+
Інші операційні витрати	-	+
Інші доходи	+	+
Дохід від участі в капіталі	-	+
Інші фінансові доходи	-	+
Фінансові витрати	+	-
Проценти, що включаються до витрат	+	-
Втрати від участі в капіталі	-	+
Інші витрати звичайної діяльності та інші операційні витрати	+	-
Інші витрати	+	+
Від'ємне значення об'єкта оподаткування попереднього звітного (податкового року)	+	-
Усього елементів	10	11

*Джерело: складено на основі податкової та фінансової звітності.

Так, з табл. 1.12 видно, що декларацією з податку на прибуток передбачено розкриття інформації в розрізі десяти показників, тоді як Звітом про фінансові результати – одинадцяти. Здавалося б, майже однакова сумарна кількість елементів у звітності може бути показником ідентичності. Проте, якщо розглянути кожен елемент окремо, то можна побачити, що більшість з тих, що зустрічається у податковій звітності, відсутня у фінансовій і навпаки. Зокрема, для цілей оподаткування операційними доходами вважаються лише доходи від основної діяльності, тоді як у бухгалтерському обліку це поняття значно ширше і включає також доходи від іншої операційної діяльності (дохід від операцій з оперативного лізингу; суми штрафів, пені, неустойки; дохід від реалізації необоротних матеріальних та оборотних активів та інші). Аналогічна ситуація спостерігається і з визнанням витрат від операційної діяльності. Крім того, у податковій декларації у складі витрат виділяється збиток попереднього року, який є результатом діяльності, та не відповідає сутнісній характеристиці поняття «витрати».

Зважаючи на це, подання фінансової звітності разом з декларацією з податку на прибуток (вимога, яка передбачена ПКУ) є недостатньо

ефективним кроком з позиції податкового контролю через неузгодженість підходів до складу показників звітності. Удосконалення податкової декларації з податку на прибуток повинне здійснюватися шляхом визначення її показників на основі показників фінансової звітності, тобто податкового прибутку на основі облікового. Це дозволить спростити порядок формування податкової звітності, підвищить економічність та прозорість процедур формування декларації. Адже в сучасних умовах на більшості підприємств при складанні податкової звітності проводяться додаткові процедури групування, систематизації та узагальнення інформації, що створює нераціональне навантаження на персонал.

Відзначимо, що у сучасних умовах законодавцем передбачена можливість узгодження облікового та податкового прибутків. Так, П(С)БО 17 «Податок на прибуток» визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати, доходи, активи і зобов'язання з податку на прибуток та її розкриття у фінансовій звітності. Основне положення П(С)БО 17 полягає в тому, що у фінансовій звітності податок на прибуток, розрахований за правилами бухгалтерського обліку, відображається як витрати (дохід) з податку на прибуток. Відповідно до п. 3 П(С)БО 17 обліковий прибуток (збиток) – сума прибутку (збитку) до оподаткування, визначена в бухгалтерському обліку та відображена у Звіті про фінансові результати за звітний період, а податковий прибуток (збиток) – сума прибутку (збитку), визначена за податковим законодавством об'єктом оподаткування за звітний період⁷³.

Таким чином, мета визнання облікового прибутку як прибутку до оподаткування при складанні фінансової звітності полягає в усуненні впливу різниць при визначенні облікового та податкового прибутку на фінансовий результат діяльності підприємства у звітному періоді.

Дані різниці поділяються на дві групи. Першу групу становлять постійні різниці, які не змінюються протягом тривалого часу. Вони пов'язані з розрахунком податку на прибуток, що сплачується до бюджету, і переважно залежить від встановлених ПКУ правил визначення об'єкта оподаткування. Якщо ці правила зміняться,

⁷³ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток»: затв. наказом Міністерства фінансів України від 28.12.2000 р. № 353 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0047-01>

постійні різниці можуть стати тимчасовими чи навпаки, а деякі можуть просто зникнути.

Другу групу становлять тимчасові різниці – це суми, які беруть участь у формуванні бухгалтерського прибутку в одному звітному періоді, а податкового – в іншому (і навпаки). Тобто є доходи і витрати, бухгалтерський і податковий облік яких відрізняється тільки за часом їх відображення.

Податок, нарахований для сплати до бюджету в одному звітному періоді, може відноситися до витрат (доходу) з податку на прибуток в іншому. У зв'язку з цим вплив різниць, які в майбутніх періодах сторнуються, зменшуючи податковий прибуток майбутніх періодів, у балансі відображається як відстрочений податковий актив (далі – ВПА).

Ситуація, коли податковий прибуток менший за обліковий прибуток у звітному періоді, виникає внаслідок різниці, що підлягає оподаткуванню. У майбутніх періодах ця різниця сторнується і тим самим включається до бази обкладання податком на прибуток. У балансі вплив цієї різниці на податок на прибуток обліковується як відстрочене податкове зобов'язання (далі – ВПЗ).

ВПА та ВПЗ об'єднані під загальною назвою – відстрочений податок на прибуток (далі – ВПП). Таким чином, визначивши вид різниці, можна безпомилково сказати, що з'явиться в обліку – ВПА чи ВПЗ, а це – запорука правильного визначення витрат (доходу) з податку на прибуток⁷⁴.

Але, на жаль, навіть найбільш консервативні українські бухгалтери перейняли проблематику відображення в бухгалтерському обліку податково-бухгалтерських розбіжностей тільки на тринадцятому році існування П(С)БО 17. Достатньо просто переглянути оприлюднені звіти вітчизняних компаній, щоб переконатися у тому, що багато з них або взагалі ігнорують правила сімнадцятого стандарту, або виконують їх лише фрагментарно⁷⁵.

Насамперед зазначимо, що не тільки вітчизняні бухгалтери мають труднощі з відображенням у фінансовій звітності відстрочених податків. Проблема ця – міжнародна. Так, провідні американські фінансові аналітики визнають питання звітного відстрочення податку

⁷⁴ Алієв Т. Жертвам П(С)БО 17 / Т. Алієв // Бізнес-консультант. – 2005. – № 12 (32) – С. 24.

⁷⁵ Чалий І. Відстрочені податки: тим, хто запізнився / І. Чалий // Бухгалтерія. – 2013. – № 24–25 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.buhgalteria.com.ua/Hit.html?id=3246>.

на прибуток «одними з найбільш складних та суперечливих, а також найбільш істотних»⁷⁶.

«Використання різних методів у фінансовому та податковому обліку призводить до утворення відхилень оподаткованого прибутку від звітного двох типів: постійних та епізодичних (тимчасових). При цьому виникає проблема, що потрібно включати до звітності тільки ті податки, які виплачуються за цей звітний період, чи нараховані, виходячи з показника фінансового звітного прибутку. Більшість бухгалтерів дотримуються другого підходу, отже, виступають прихильниками розподілу податків між звітними періодами»⁷⁷. Проте сприйняття системи податкового відстрочення не таке вже й однозначне. Не раз на адресу облікових алгоритмів податкового відстрочення лунають досить скептичні зауваження:

«Цей підхід призводить до того, що у звітності показуються суми податкових витрат, які фактично не були понесені, і не показуються суми податків, сплачених до бюджетів з метою приховання реального стану справ. Здається, деякі менеджери не хочуть, щоб хто-небудь, особливо ЗМІ, знали, скільки податків вони насправді платять»⁷⁸.

Необхідність у використанні ВПА, як правило, виправдовується тим, що «у звітності компаній багатьох країн зв'язок між сумою податків, сплачених за певний період, і прибутком, відображеним у Звіті про фінансові результати, не завжди буде очевидним»⁷⁹.

Якщо при аналізі статей відстрочених податків виходити зі згаданого зв'язку суми податку з прибутком, то насамперед доведеться констатувати, що чим значніші суми ВПА і ВПЗ, тим більше розбіжностей між бухгалтерськими принципами і нормами податкового законодавства.

Наскільки очевидним не було б таке припущення, але в українській практиці ВПЗ часто дає збій, оскільки у балансах більшості українських підприємств указаних статей просто немає. Відмінності між методами обчислення бухгалтерського та податкового

⁷⁶ Бернстайн Л. А. Аналіз фінансової звітності / Л. А. Бернстайн – М.: Фінанси і статистика, 2002. – 182 с. – С. 84.

⁷⁷ Хендріксен Е. Теорія бухгалтерського обліку / Е. Хендріксен, М. Ф. Ван Бреда. – М.: Фінанси і статистика, 2000. – 458 с. – С. 283.

⁷⁸ Paul B. W. Miller; Paul R. Bahnson. Quality Financial Reporting. – McGraw-Hill, 2002. – P. 71.

⁷⁹ Александер Д. Міжнародні стандарти фінансової звітності: від теорії до практики / Д. Александер, А. Бриттон, Е. Йориссен. – М.: Вершина, 2005. – С. 384. – С. 145.

прибутку в Україні є значними, тому чимало бухгалтерів ігнорують процедури, покликані пов'язати ці дані у фінансовій та податковій звітності.

Можемо припустити, що на рівні бухгалтерської підсвідомості спрацьовує офіційно не визнане у нашій країні правило співвідношення вигод і затрат: «Вигоди, отримані від інформації, повинні перевищувати витрати на її надання»⁸⁰. Іншими словами: бухгалтер, розуміючи, скільки затрат часу потрібно для повноцінного виконання всіх вимог П(С)БО 17, робить висновок, що користь від досягнутих результатів може бути меншою ніж втрати часу та зусиль. Але, на нашу думку, така позиція є неправильною, урахувавши те, що у 2011 р. український податковий облік у фундаментальних питаннях повернувся до загальноприйнятих економічних поглядів чинної бухгалтерської стандартизації, а кількість відмінностей між податковими та бухгалтерськими правилами різко скоротилася⁸⁰.

Обґрунтуємо наш висновок. Як вже зазначалося у п. 1.2 цього розділу, є два методи визначення фінансового результату: метод «доходи-витрати» і балансовий метод.

Перший метод:

- концентрується на аналізі оборотів за рахунками;
- базується на показниках звіту про фінансові результати;
- орієнтується на аналізі того, що вже відбулося у звітному періоді.

Другий метод:

- розглядає оборотне сальдо за рахунками;
- базується на показниках балансу;
- орієнтується на податкові перспективи, які очікують підприємство в майбутньому.

В ідеалі обидва методи повинні приводити до однакових результатів. Однак, на жаль, це відбувається далеко не завжди. У системі МСФЗ перший метод не дозволений до застосування, і підприємства зобов'язані застосовувати тільки другий. В Україні з 2013 р. одночасно діють два методи. Перший – регламентований ПКУ та ПБО 27, а другий – визначений П(С)БО 17. Проблеми паралельної дії двох різних методів багато в чому зумовлені різним термінологічним апаратом. Скажімо, другий метод взагалі не ідентифікує таку

⁸⁰ Чалий І. Відстрочені податки: тим, хто запізнився / І. Чалий // Бухгалтерія. – 2013. – № 24–25 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.buhgalteria.com.ua/Hit.html?id=3246>

категорію, як постійна податкова різниця, тоді як при використанні першого – це поняття є одним з ключових.

Така більш глибока деталізація згаданих методів зумовлює проблеми на практиці. Наприклад, з позицій першого методу дооцінка основних засобів, не визнана в податковому обліку, проявляється як постійна податкова різниця при амортизації дооцінених активів. А другий метод змушує відразу з усієї суми дооцінки визнавати тимчасову податкову різницю вже у звіті за той період, в якому було проведено дооцінку⁸¹.

Вважаємо, що після завершення 2013 р., коли два методи «накладуться один на один» в річних звітах українських підприємств, ми можемо стати свідками певних цікавих курйозів⁸².

Пропонуємо розглянути загальну схему розрахунку відстрочених податків у діючій моделі бухгалтерії. Якщо підприємство, яке є платником податку на прибуток, не виконувало приписи П(С)БО 17, то, очевидно, з погляду бухгалтерської стандартизації, це може бути розцінено тільки як помилка. Помилки виправляються за алгоритмом, визначеним у П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах». У зв'язку з цим підприємства зобов'язані не тільки виправити звітні показники поточного періоду, але і повторно відобразити відповідну порівняльну інформацію у фінансовій звітності (п. 5 П(С)БО 6). Це означає, що виправляти доведеться звітні дані щонайменше за попередній звітний період. Показники попередніх звітних періодів, коригування яких зачіпає прибуток, повинні виправлятися через відповідні зміни сальдо нерозподіленого прибутку на початок року (п. 4 П(С)БО 6).

Це коригування відобразиться в рядку 4010 Звіту про власний капітал (форма № 4). У примітках до річного фінансового звіту має бути наведена вся інформація про зміст помилки та процедуру її виправлення (п. 20 П(С)БО 6)⁸³.

Проілюструємо коригування на прикладі 1.1.

⁸¹ Чалый И. Отсроченные налоги: переоценка основных средств / И. Чалый // Бухгалтерия. – 2013. – № 12. – С. 70–72.

⁸² Чалый И. Відстрочені податки: тим, хто запізнився / І. Чалый // Бухгалтерия. – 2013. – № 24–25 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.buhgalteria.com.ua/Hit.html?id=3246>.

⁸³ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах»: затв. наказом Міністерства фінансів України: від 28.05.1999 р. № 137 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0392-99>

Приклад 1.1

Підприємство складає фінансовий звіт за 2013 рік. Сальдо рахунків 17 і 54 нульове. У попередніх звітних періодах П(С)БО 17 не застосовувалося. Мета – визначити відстрочені податки і включити в систему обліку відповідні показники.

Спочатку складається попередній баланс станом на 31.12.2013 р. До аналізу залучається і раніше складений баланс на 31.12.2012 р. У процесі аналізу бухгалтер, використовуючи методу П(С)БО 17, виявляє такі балансові залишки, які втілюють у собі тимчасові податкові різниці:

- дооцінену вартість фінансової інвестиції, відображену за дебетом рахунка 35 «Поточні фінансові інвестиції» за справедливою вартістю (у податковому обліку відображена фактична історична вартість цієї інвестиції);
- суму заборгованості, відображену за дебетом рахунка 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками» за операціями продажу робіт (послуг), що визнається у податковому обліку за касовим методом;
- суму забезпечення відпускних, відображену як кредитове сальдо рахунка 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів»⁸⁴.

Суми бухгалтерсько-податкових розбіжностей за даними статтями зведені в таблицю, яка формує показники відстрочених податків – ВПА і ВПЗ (див. табл. 1.13).

Крім того, у 2013 р. оподатковуваний прибуток підприємства був зменшений на суму збитків, понесених у попередніх звітних періодах. Перенесені на 2013 р. збитки становили 70 тис. грн. З цієї сумою бухгалтеру потрібно бути гранично уважним, оскільки трактувати її зміст можна по-різному.

З погляду П(С)БО 17 збиток, який у майбутніх періодах може зменшити оподатковуваний прибуток, може бути основою для визначення ВПА. Сам собою він не є тимчасовою податковою різницею, але ВПА по цій сумі може нараховуватися. Це встановлено в самому визначенні ВПА (п. 3 П(С)БО 17).

⁸⁴ Чалый И. Відстрочені податки: тим, хто запізнився / І. Чалый // Бухгалтерия. – 2013. – № 24–25 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.buhgalteria.com.ua/Hit.html?id=3246>.

Таблиця 1.13

Показники відстрочених податків*

Стаття	Станом на 31.12.2012 р., тис. грн			Станом на 31.12.2013 р., тис. грн		
	податкова база	сальдо рахунка	ставка податку	податкова база	сальдо рахунку	ставка податку
Поточні фінансові інвестиції (рахунок 35)	140	180	16 *	140	170	16
Дебіторська заборгованість за роботи, послуги (рахунок 36)	0	500	19	0	300	16
Поточні забезпечення (14) (рахунок 47)	0	130	19	0	110	16
Разом	x	x	x	x	x	x
			(76,7)			(35,2)
			(95)			(48)
			(6,4)			(4,8) *

* У наміри керівництва не входить реалізація фінансової інвестиції до 2014 р.

* Джерело: Чалий І. Відстрочені податки: тим, хто запізнився / І. Чалий // Бухгалтерія. – 2013. – № 24–25 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.buhgalteria.com.ua/Hit.html?id=3246>

1.3. Відмінності податкового та бухгалтерського обліку з податку...

Однак нарахування ВПА по збитку, що переноситься на майбутні періоди, можна визнати лише в тому випадку, якщо підприємство очікує в майбутньому отримати прибуток у сумі, достатній для покриття збитку (п. 8 П(С)БО 17). Якщо настільки оптимістичних очікувань у керівництва немає, то ВПА по збитку не повинен визнаватися.

У зв'язку з цим, якщо на кінець 2012 р. менеджмент підприємства вважав, що достатній прибуток у наступних періодах не буде отримано, не можна назвати помилкою відсутність у балансі на 31.12.2012 р. ВПА з суми накопиченого збитку. У наведеному прикладі бухгалтер, складаючи звіт за 2013 рік, вже знає, що в 2013 р. збиток був «використаний» у сумі 70 тис. грн. Тому потрібно виправити помилку, пов'язану з невідображенням ВПА станом на 31.12.2012 р. у сумі 13,3 тис. грн (70 тис. грн x 19%).

Отже, станом на 31.12.2012 р. в обліку повинні бути відображені:

- ВПА, обумовлений поточними забезпеченнями і збитком у сумі 38 тис. грн (24,7 тис. грн + 13,3 тис. грн);
- ВПЗ з фінансових інвестицій та дебіторської заборгованості в сумі 101,4 тис. грн (6,4 тис. грн + 95 тис. грн).

Також потрібно зробити такі корегуючі проводки:

- відображення ВПА – Дт 17 Кт 44 на суму 38 тис. грн;
- відображення ВПЗ – Дт 44 Кт 54 на суму 101,4 тис. грн.

У повторному порівняльному балансі на 31.12.2012 р., згідно з п.17 П(С)БО 17 буде відображено згорнуте сальдо за статтею ВПЗ у сумі 63,4 тис. грн (101,4 тис. грн – 38 тис. грн).

Саме ця сума буде міститися у гр. 3 «На початок звітного періоду» по рядку 1500 Балансу (Звіту про фінансовий стан) за формою № 1 на 31.12.2013 р.

Коригування нерозподіленого прибутку на початок звітного року в сумі 63,4 тис. грн буде відображена у Звіті про власний капітал за 2013 (форма № 4) за рядком 4010.

Складаючи баланс на 31.12.2013 р., потрібно нараховувати відстрочені податки, виходячи з відкоригованих сальдо рахунків 17 і 54.

Станом на кінець 2013 року в обліку повинні бути зафіксовані:

- ВПА – за поточними забезпеченням у сумі 17,6 тис. грн;
- ВПЗ – з фінансових інвестицій та дебіторської заборгованості в сумі 52,8 тис. грн (4,8 тис. грн + 48 тис. грн).

Це означає, що початкове сальдо ВПА потрібно зменшити на 20,4 тис. грн (38 тис. грн – 17,6 тис. грн), а початкове сальдо ВПЗ – на 48,6 тис. грн (101,4 тис. грн – 52,8 тис. грн).

Нараховуючи ці показники, бухгалтеру потрібно відобразити такі проводки:

- відображення ВПА – Дт 98 Кт 17 на суму 20,4 тис. грн;
- відображення ВПЗ – Дт 54 Кт 98 на суму 48,6 тис. грн.

Згорнуте сальдо відстрочених податків становить 35,2 тис. грн (52,8 тис. грн – 17,6 тис. грн).

Ця сума буде відображена у Балансі (Звіті про фінансовий стан) за формою № 1 на 31.12.2013 р. у гр. 4 «На кінець звітного періоду» за рядком 1500.

Відзначимо, що сума податкового збитку, яка згідно з П(С)БО 17 була визнана підставою для відображення ВПА на кінець 2012 р., у звіті за 2013 може бути віднесена до постійних податкових різниць. Принаймні саме так інтерпретують зміст збитків попередніх періодів коментатори ПКУ⁸⁵.

Отже, як видно з цього прикладу, розрахунок ВПА та ВПЗ є не складною, але досить відповідальною та трудомісткою справою, необхідність виконання якої пов'язана з існуванням окремо бухгалтерського та податкового обліку⁸⁶. Підтвердимо це схематично. Так, чинний алгоритм визначення податкового прибутку виглядає так (див. рис. 1.11):

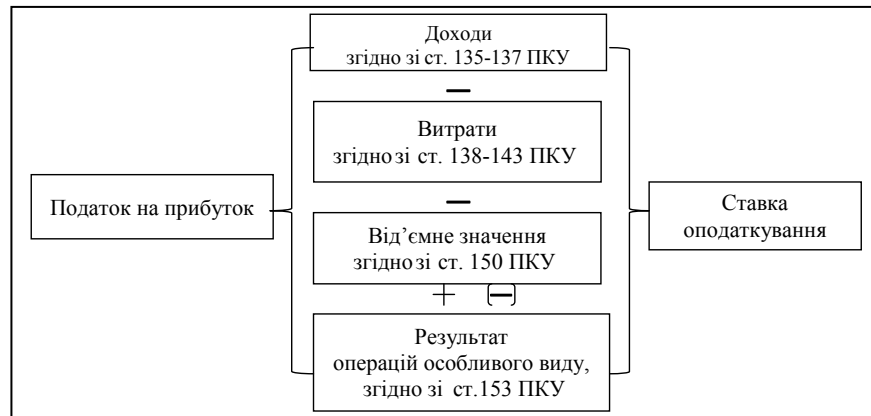


Рис. 1.11. Діюча схема визначення податку на прибуток підприємств*

*Джерело: складено на основі Податкового кодексу України.

⁸⁵ Чалий І. Відстрочені податки: тим, хто запізнився / І. Чалий // Бухгалтерія. – 2013. – № 24–25 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.buhgalteria.com.ua/Hit.html?id=3246>.

⁸⁶ Чалий І. Відстрочення податку за П(С)БО 17: треба чи ні? / І. Чалий // Дебет-Кредит. – 2006. – № 36 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dtkt.com.ua/show/1cid02694.html>

На противагу схемі на рис. 1.11, обліковий прибуток формується так чином (див. рис. 1.12).

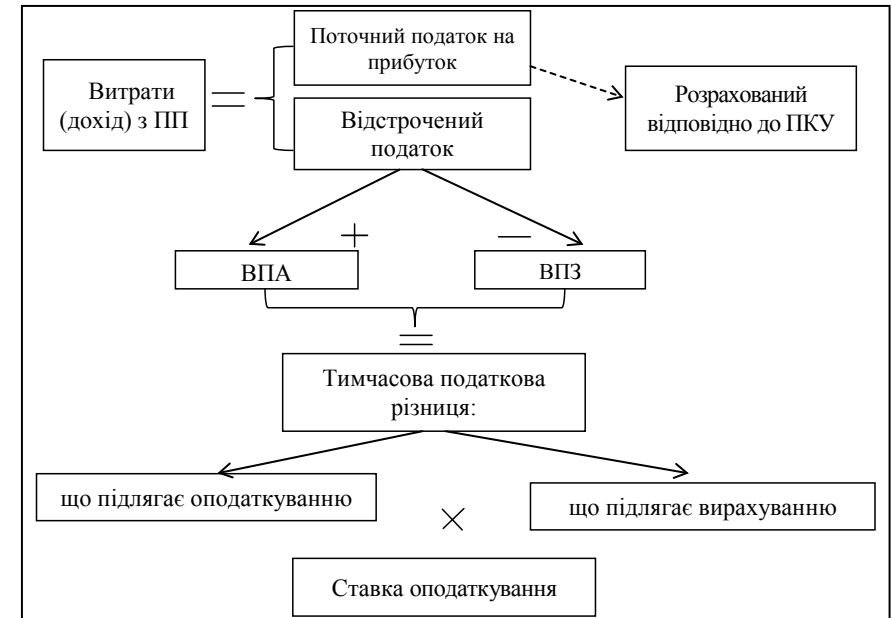


Рис. 1.12. Обліковий податок на прибуток*

*Джерело: Rogoznii С. А. Сучасні тенденції оподаткування прибутку підприємств в Україні та міжнародні стандарти / С. А. Rogoznii. – Севастополь, 2013. – 28 с.

Як видно з наведених вище рисунків, розрив між методами обчислення податкового та облікового прибутку є значним, а розрахунок зв'язку у вигляді ВПА/ВПЗ (так званих «містків») між ними часто на практиці просто не здійснюється.

Резюмуючи, можна стверджувати, що податковий облік має право на існування поряд із бухгалтерським, але відмінності між ними, на жаль, все ще залишаються досить значними, що призводить до втрат часу як у платників податку під час його розрахунку, так і у представників Міністерства доходів і зборів України при його адмініструванні. Це підтверджує доцільність гармонізації податкового та бухгалтерського обліку в контексті оподаткування прибутку підприємств.

Необхідність саме у гармонізації, а не, наприклад, уніфікації, пояснюється змістовним трактуванням поняття «гармонізація».

Так, у Великому тлумачному словнику сучасної української мови за редакцією В. Бусела слово «гармонізація» розглядається у трьох значеннях⁸⁷:

- 1) створення акордного супроводу до якої-небудь мелодії;
- 2) музичний твір, створений на основі запозиченої мелодії;
- 3) приведення у стан відповідності, злагодженості, збільшення гармонійності.

Варто зазначити, що гармонізація – слово іноземного походження, про що свідчить його наявність у словниках іншомовних слів. У згаданих словниках значення поняття «гармонізація» відповідає першим двом із наведених тлумачень⁸⁸. У зв'язку з цим можемо зробити висновок, що в сучасній українській мові досліджуване поняття набуло якісно нового змісту. Воно полягає у характеристиці не лише музичної сфери, а й позначає процес досягнення відповідності та злагодженості будь-якої іншої системи⁸⁹. Тому саме третє з наведених визначень слова «гармонізація» відповідає характеристиці досліджуваної проблематики.

Вивчення етимології слова «гармонізація» спонукає нас звернутися до поняття «гармонія», від якого походить це слово. Так, під поняттям «гармонія» (яке, у свою чергу, походить від грецького *ἁρμονία* – злагодженість) розуміють струнку узгодженість частин єдиного цілого, єдність, злагодженість, поєднання елементів, властивостей, явищ⁹⁰. Додамо, що *ἁρμονία* від грецького *ἄρμα* – колісниця або упряжка.

Узагальнивши викладене, вважаємо, що тлумачення етимологічного ряду грецьких слів *ἄρμα* (колісниця) – *ἁρμονία* (злагодженість) та сучасного поняття «гармонізація» передбачає наявність певних частин, елементів, структури, які мають бути у чіткому взаємозв'язку та поєднанні між собою. Однак поняття «гармонізація» більше характеризує процес приведення згаданих елементів у злагоджений між собою стан, виконуючи ряд завдань (див. рис. 1.13).

⁸⁷ Великий тлумачний словник сучасної української мови / [уклад. і гол. ред. В. Т. Бусел]. – К.: Ірпінь: ВТФ «Перун», 2009. – 1736 с. – С. 223.

⁸⁸ Словник іншомовних слів / [за ред. О. С. Мельничука]. – 2-ге вид., виправлене і доповнене. – К.: Головна редакція української радянської енциклопедії, 1985. – 968 с. – С. 169.

⁸⁹ Крисоватий А. І. Домінанти гармонізації оподаткування: національні та міжнародні вектори / А. І. Крисоватий, В. А. Валігура. – Т.: Підручники і посібники, 2010. – 248 с. – С. 23.

⁹⁰ Социологический энциклопедический словарь (на русском, английском, немецком, французском и чешском языках) / [редактор-координатор – Г. В. Осипов]. – М.: Издательская группа «ИНФРА-М – НОРМА», 1998. – 488 с. – С. 50.

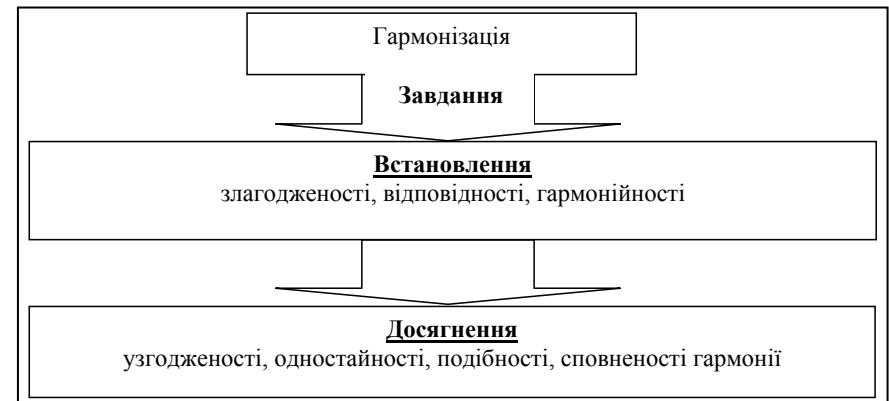


Рис. 1.13. Завдання гармонізації*

* Джерело: Крисоватий А. І., Валігура В. А. Домінанти гармонізації оподаткування: національні та міжнародні вектори / А. І. Крисоватий, В. А. Валігура. – Т.: Підручники і посібники, 2010. – с. 248. – С. 25.

Характеризуючи поняття «гармонізація» в економічній сфері, відзначимо, що в економічній енциклопедії С. В. Мочерний навіть визначення гармонізації економічних процесів як взаємного узгодження, координації, уніфікації, зведення цих процесів до єдиної системи⁹¹. Оскільки оподаткування є процесом, то цілком логічно і ймовірно поширення поняття гармонізації на сферу оподаткування.

Ширшу дефініцію досліджуваного поняття подано в Сучасному економічному словнику⁹². Його автори під гармонізацією економічних процесів, відносин, товарів, податків розуміють взаємне узгодження, зведення в систему, уніфікацію, координацію, впорядкування, забезпечення взаємної відповідності.

Детальне дослідження сутності гармонізації оподаткування було проведено у роботі авторів⁹³. Скористаємося ним для цілей нашого дослідження у значенні процесу приведення у стан відповідності, злагодженості, збільшення гармонійності. Погоджуємось із позицією науковців, що бажана з погляду гармонізації оподаткування матері-

⁹¹ Економічна енциклопедія: у 3 т. / [редкол. С. В. Мочерний (відпов. ред.) та ін.]. – К.: Видавничий центр «Академія», 2000. – Т. 1. – 864 с. – С. 227.

⁹² Райзберг Б. А. Современный экономический словарь / Райзберг Б. А., Лозовський Л. М., Стародубцева Е. Б. – М.: ИНФРА-М, 1996. – 496 с. – С. 58.

⁹³ Крисоватий А. І. Домінанти гармонізації оподаткування: національні та міжнародні вектори / А. І. Крисоватий, В. А. Валігура. – Т.: Підручники і посібники, 2010. – С. 248.

альна дійсність – це ситуація, за якої будуть якомога краще узгоджені інтереси всіх суб'єктів оподаткування. Своєю чергою способами досягнення такої ситуації є зміна механізму справляння окремих податків.

Нагадаємо, що облік – це процес виявлення, виміру, накопичення та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам. У випадку з бухгалтерським обліком такими користувачами є власники та інвестори підприємства, а з податковим – посадові особи підприємства та Міністерства доходів і зборів України. Отже, досягнення гармонізації податкового та бухгалтерського обліку в контексті оподаткування прибутку підприємств можливе за рахунок зміни підходу до визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств на основі показника фінансового результату до оподаткування звітного періоду, що розрахований за правилами бухгалтерського обліку.

Оскільки процес даної гармонізації виходить сьогодні за межі національних кордонів, ми стверджуємо, що має бути відповідність внутрішнім та зовнішнім інтересам держави у сфері оподаткування та обліку. До внутрішніх суб'єктів оподаткування, між якими потрібно забезпечити злагодженість інтересів, ми відносимо державу та платника податку, а до зовнішніх – міждержавні інтеграційні угруповання або інші держави.

Проаналізувавши визначення поняття «гармонізації» в цілому, а також частково в економічній сфері, ми лише підтвердили раціональність його використання у контексті нашого дослідження. Оскільки відмова від необхідності у паралельному веденні бухгалтерського та податкового обліку з податку на прибуток підприємств дозволить суттєво підвищити ефективність його адміністрування.

Варто зауважити, що недосконалість податкового законодавства українські підприємці визнали найважливішою проблемою для ведення бізнесу. Зокрема, цікавими є відповіді респондентів на запитання про чинники, які негативно впливають на авторитет Міністерства доходів і зборів України⁹⁴:

- недосконалість та нестабільність податкового законодавства (37% опитаних);
- часті зміни в законодавстві (17%);

⁹⁴ Офіційний сайт Міністерства доходів і зборів України // Розділ «Вивчення громадської думки» [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://tv.minrd.gov.ua/diialnist/vzaem-z-gromadskist/>

- неоднозначне тлумачення норм податкового законодавства (6%);
- високі ставки податків (9%);
- великі штрафні санкції (6%).

Як бачимо, найбільша кількість респондентів указала саме на недосконалість податкового законодавства та його часту зміну. На нашу думку, саме до цієї підгрупи можна віднести необхідність у паралельному бухгалтерському та податковому обліку з податку на прибуток підприємств.

Важливо, що Міністерство доходів і зборів України конструктивно реагує на критику у свою адресу, розміщуючи на сайті обгрунтовані відповіді на оприлюднену в ЗМІ проблематику.

У сукупності дії Міністерства створюють атмосферу позитивної податкової культури у відносинах платників та податківців як рівноправних партнерів. У результаті партнери формують і реалізують спільну мету наповнення державної казни своєчасно й у повному обсязі через якісне сервісне обслуговування кожного платника (див. рис. 1.14).

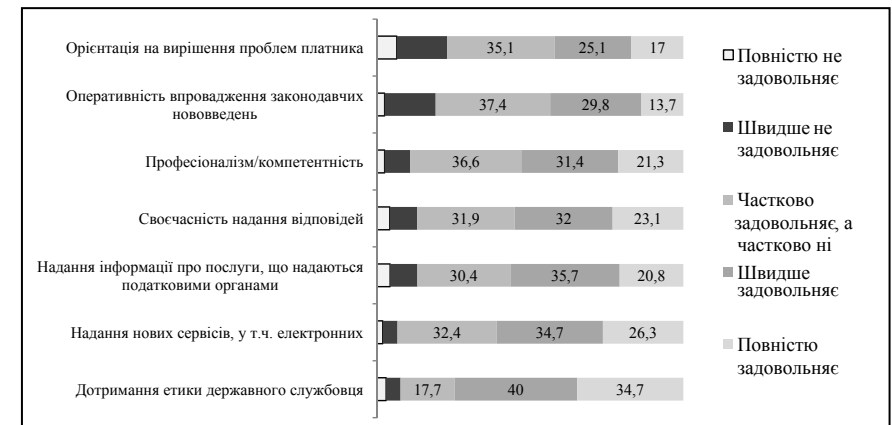


Рис. 1.14. Задоволеність роботою співробітників податкової служби*

*Джерело складено на основі даних Міністерства доходів і зборів України.

Зроблений нами висновок підтверджують дані, зображені на рис. 1.14, оскільки більшість платників задоволена роботою

співробітників податкової служби, зокрема щодо дотримання етики державного службовця – 74,7% респондентів⁹⁵.

Однак для досягнення мети щодо спрощення податкового обліку та зменшення часу на формування звітності необхідно зробити більш конструктивні кроки, а саме переглянути методологію визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств, взявши за основу показник фінансового результату до оподаткування звітного періоду, скоригований на обмеження або особливі умови, які встановлюватиме податкове законодавство.

Отже, за результатами дослідження було доведено, що трактування сутності доходів, витрат і фінансових результатів є важливою як науковою, так і прикладною проблемою. Ці поняття залишаються у центрі уваги багатьох вчених у сфері економічної теорії, мікро/макроекономіки, фінансів, оподаткування та бухгалтерського обліку, а тому характеризуються різноманітним підходом та інтерпретаціями. Це саме стосується податкового та бухгалтерського обліку. Так, нормативного визначення податкового обліку в Україні немає, але навколо нього точиться наукова дискусія. У зв'язку з цим деякі вчені вважають тлумачення податкового обліку як окремого виду обліку методологічно неправильним.

Однак можна заперечувати існування податкового обліку з погляду науки, проте неможливо ігнорувати його з погляду практики. Оскільки прибуток, який відображається у Звіті про фінансові результати, і прибуток, який відображається у податковій декларації, у цілому відрізняється за методикою розрахунку.

Відмінність цих показників є об'єктивною. Хоча вони стосуються одного й того самого господарського процесу, є результатом здійснення одних і тих самих операцій, сформовані на підставі одних і тих самих первинних документів.

Однак бухгалтерський прибуток обчислюється шляхом зіставлення доходів і витрат, визначених відповідно до стандартів бухгалтерського обліку. Податковий прибуток визначається шляхом зіставлення доходів і витрат, визначених відповідно до розділу III ПКУ, оскільки норми податкового законодавства встановлюють особливі умови або обмеження у визнанні певних операцій. А повне їх скасування

може мати негативні наслідки для наповнення бюджету країни, адже податок на прибуток є бюджетоутворюючим.

Проте поставлене завдання максимального наближення податкового та бухгалтерського обліку є абсолютно реальним для виконання. Перші кроки в цьому напрямі було зроблено із прийняттям ПКУ, але проблемне коло питань залишається досить значним, оскільки перелік розбіжностей між податковим та бухгалтерським обліком з податку на прибуток підприємств є досить об'ємним. За приблизними підрахунками – близько 40 у порядку визнання доходів і витрат, не враховуючи нюансів оподаткування операцій особливого виду та розрахунку амортизації.

Не викликає сумнівів, що такий стан речей негативно впливає на ефективність адміністрування податку. Це підтверджує актуальність реформування підходу до методології визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств.

⁹⁵ Оцінка діяльності органів митної та податкової служби суб'єктами підприємницької діяльності // Хвильове опитування у травні 2013 р. керівного складу американських, європейських та українських підприємств-інвесторів [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.minrd.gov.ua.

РОЗДІЛ II

АНАЛІЗ СУЧАСНИХ ТЕНДЕНЦІЙ ПОДАТКОВОГО ТА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В КОНТЕКСТІ ОПОДАТКУВАННЯ ПРИБУТКУ ПІДПРИЄМСТВ В УКРАЇНІ

2.1. ФІСКАЛЬНА ЕФЕКТИВНІСТЬ ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК ПІДПРИЄМСТВ В УКРАЇНІ

Податок на прибуток підприємств є одним з чотирьох основних бюджетоутворюючих податків поряд з податком на додану вартість, податком на доходи фізичних осіб та акцизним податком. І хоча протягом останніх років його частка у ВВП та доходах Зведеного бюджету перманентно коливається у незначному діапазоні, останніми роками спостерігається тенденція до її зниження (див. рис. 2.1).

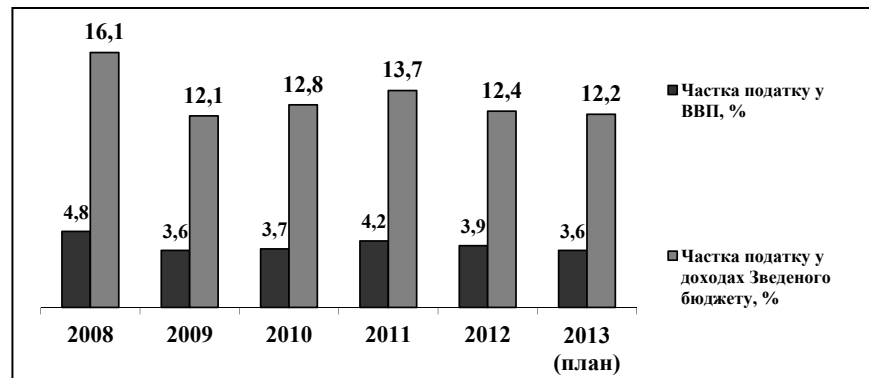


Рис. 2.1. Динаміка частки податку на прибуток у ВВП та у доходах Зведеного бюджету України, %*

*Джерело: складено на основі даних Рахункової палати України та Міністерства фінансів України.

2.1. Фіскальна ефективність податку на прибуток підприємств в Україні

Продемонстроване на рис. 2.1 падіння частки податку у 2012–2013 рр. до рівня посткризового 2009 р. можна спробувати пояснити зниженням ставки податку на 11 відсоткових пунктів за період з 1995 по 2013 р. (див. табл. 1.4 у розділі I). Така ситуація повністю відповідає європейським тенденціям, що ми оцінюємо позитивно (див. рис. 2.2).

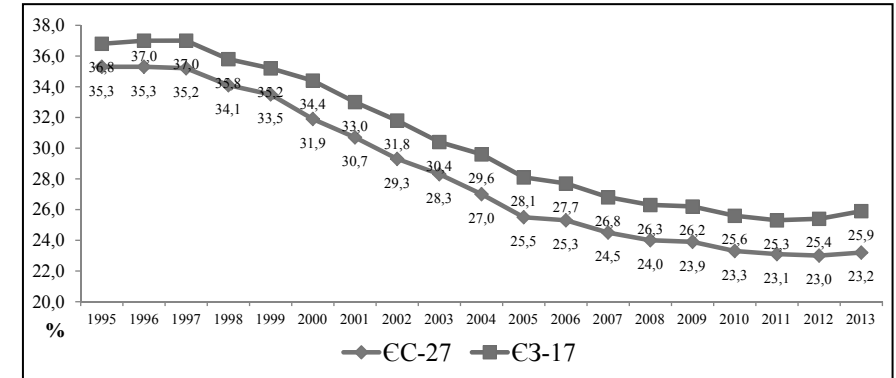


Рис. 2.2. Ставки податку на доходи корпорацій у 1995–2013 рр., %*

*Джерело: складено на основі даних Eurostat: Taxation trends in the European Union.

Зокрема, як видно з рис 2.2, за період з 1995 по 2013 р. середня ставка з податку на прибуток по країнах ЄС-27 скоротилася майже на 12 відсоткових пунктів. Інформацію у розрізі країн наведено у табл. Ж.1 Додатка Ж.

З іншого боку, частка податку у ВВП для більшості країн майже не знизилася або знизилася незначним чином. З даних, наведених у табл. Ж.2 Додатка Ж, видно, що за 11 років найбільше зниження частки податку на прибуток корпорацій у ВВП відбулося у таких країнах, як Фінляндія, Мальта, Нідерланди, Ісландія та Греція.

Проте частка податку у ВВП, що дорівнює (перевищує) 4% аналогічно Україні, переважно має місце у країнах із елементами офшорних юрисдикцій (Мальта, Люксембург, Кіпр та Ісландія). Наприклад, на Кіпрі зареєстровано приблизно 320 тис. компаній, що є значним показником для країни з населенням близько одного мільйона осіб⁹⁶.

⁹⁶ У кіпрській «податковій гавані» з'являються конкуренти // Кореспондент [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ua.korrespondent.net/business/taxes/1536131-u-kiprs-koyi-podatkovoyi-gavani-z'yavlyayutsya-konkurenti>

Одночасно фінансова криза у Республіці Кіпр у березні 2013 р., що призвела до паралічу банківської системи країни та створила загрозу дефолту країни, підтверджує нераціональність орієнтації виключно на кількісні показники розвитку підприємств. Ці висновки підтверджуються темпами зростання податку на прибуток підприємств порівняно з іншими бюджетоутворюючими податками (див. табл. 2.1).

Таблиця 2.1

**Динаміка податкових надходжень
до Зведеного бюджету України у 2008–2013 рр.***

(млрд грн)

Податок		2008	2009	2010	2011	2012	2013 (план)
Податок на доходи фізичних осіб		45,90	44,49	51,03	60,22	68,09	дані відсутні
Податок на прибуток		47,45	32,57	39,97	54,74	55,35	56,64
Податок на додану вартість	з вироблених в Україні товарів	45,02	45,93	53,64	76,18	82,69	100,60
	з ввезених на територію України товарів	81,01	73,16	73,35	96,02	101,60	112,82
Акцизний податок	з вироблених в Україні підакцизних товарів	10,13	17,59	23,02	25,19	27,42	30,72
	з ввезених на митну територію України підакцизних товарів	2,55	3,69	4,60	7,82	9,77	10,03

*Джерело: складено на основі даних Міністерства доходів і зборів України.

Як видно з табл. 2.1, починаючи з 2009 р. спостерігалось скорочення податкових надходжень до Зведеного бюджету України порівняно із 2008 р., однак зі значним позитивним стрибком у 2011 р. та впевненим зростанням протягом 2012–2013 рр. І хоча у 2009 р. податкові надходження з основних бюджетоутворюючих податків зменшилися, найбільше скоротилися надходження з податку на прибуток (з 47,45 млрд грн у 2008 р. до 32,57 млрд грн у 2009 р., при цьому темп зростання становив 68,6%). Таке різке падіння надходжень ми пов'язуємо з наслідками фінансово-економічної кризи і несприятливими економічними умовами, що її супроводжували. Але в цілому за даними табл. 2.1 можна зробити висновок, що надходження з податку на прибуток посідають третє місце після ПДВ та податку на доходи фізичних осіб. Тому аналіз фінансової ефектив-

ності податку на прибуток становить основу для визначення найефективніших шляхів зростання доходів держави для ефективного виконання нею її функцій. Одночасно динамічний розвиток економіки України потребує постійного приведення структури податкової системи у відповідність до економічних умов. Значна частка податку на прибуток підприємств у ВВП свідчить про високе податкове навантаження на капітал, який, будучи мобільним завдяки глобалізаційним процесам, може перемішуватися у більш привабливі з погляду юрисдикції. Тому виникає потреба у пошуку оптимального інструментарію податкової політики, зокрема щодо оподаткування капіталу, який би відповідав рівню розвитку економічної системи, етапу нагромадження капіталу та його розподілу між економічними агентами⁹⁷.

З метою вирішення цих завдань проаналізуємо фактори, які впливають на фіскальну ефективність податку на прибуток, користуючись наявними даними. З цією метою визначимо основні показники, що будуть наскрізно використовуватися нами у подальших розрахунках та порівняннях (див. табл. 2.2).

Таблиця 2.2

Динаміка надходжень з податку на прибуток та пов'язаних з ними показників у 2008–2013 рр.*

(млрд грн)

Рік	Номінальний ВВП	Податкові надходження	Фінансовий результат до оподаткування прибуткових підприємств ¹	Податок на прибуток		Ставка, %
				план	факт	
2008	948,05	167,88	193,67	42,15	47,45	25
2009	913,35	148,93	143,71	42,33	32,57	25
2010	1082,57	183,30	189,64	40,11	39,97	25
2011	1302,08	261,61	255,55	47,56	54,74	25/23
2012	1408,89	274,72	248,04	58,24	55,35	21
2013 (план)	1576,00	300,78	–	56,64	–	19

*Джерело: розраховано на основі даних Рахункової палати України та Міністерства фінансів України.

¹Дані наведено без урахування результатів діяльності банків і бюджетних установ.

⁹⁷ Серебрянський Д. М. Реформування системи оподаткування України: pro & contra / Д. М. Серебрянський [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://gazeta.dt.ua/ECONOMICS/reformuvannya_sistemi_opodatkovannya_ukrayini_pro_contra.html

У таблиці 2.2 подано також прогнозу суму надходжень з податку на прибуток на 2013 р. згідно із Законом України «Про державний бюджет України на 2013 рік»⁹⁸, на розмір якої позитивно впливає ряд факторів, а саме:

- продовження економічних реформ відповідно до Програми економічних реформ на 2010–2014 рр. «Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава»⁹⁹;
- створення умов та додаткових стимулів для економічного зростання, підвищення технологічного рівня виробничого потенціалу розвитку, в т. ч. завдяки Державній програмі активізації розвитку економіки на 2013–2014 рр.¹⁰⁰, ЗУ «Про стимулювання інвестиційної діяльності у пріоритетних галузях економіки з метою створення нових робочих місць»¹⁰¹ та «Про внесення змін до розділу XX «Перехідні положення» ПКУ щодо особливостей оподаткування суб'єктів господарювання, які реалізують інвестиційні проекти у пріоритетних галузях економіки»¹⁰²;
- активізація виробництва з боку внутрішньо орієнтованих галузей;
- зростання внутрішнього попиту;
- стабілізації діяльності банківської системи, відновлення кредитних потоків в усі сектори економіки країни;
- зменшення податкового тиску на платників за рахунок зниження ставки податку на прибуток та ін.

⁹⁸ Про державний бюджет України на 2013 рік: Закон України: від 06.12.2012 р. № 5515-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/5515-17>

⁹⁹ Про Національний план дій на 2013 рік щодо впровадження Програми економічних реформ на 2010–2014 рр. «Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава»: Указ Президента України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/128/2013>

¹⁰⁰ Державна програма активізації розвитку економіки на 2013–2014 рр.: затв. Постановою Кабінету Міністрів України від 27.02.2013 р. № 187 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.kmu.gov.ua/control/publish/article?art_id=246247059

¹⁰¹ Про стимулювання інвестиційної діяльності у пріоритетних галузях економіки з метою створення нових робочих місць: Закон України: від 06.09.2012 р. № 5205-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/5205-17>

¹⁰² Про внесення змін до розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України щодо особливостей оподаткування суб'єктів господарювання, які реалізують інвестиційні проекти у пріоритетних галузях економіки: Закон України: від 06.09.2012 р. № 5211-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/5211-17>

Однак, як видно з табл. 2.2, запланована у 2013 р. величина надходжень з податку на прибуток на 2,75% менша ніж у 2012 р., хоча у 2013 р. очікується приріст ВВП. Причиною цього, на нашу думку, стало:

- зниження ставки податку з 21% у 2012 році до 19% у 2013 році, а для суб'єктів індустрії програмної продукції – до 5%;
- запровадження, починаючи з 2013 року, сплати щомісячних авансових внесків з податку на прибуток у розмірі 1/12 нарахованої до сплати суми податку за попередній звітний рік;
- продовження дії податкових канікул для новостворених та малих підприємств;
- продовження дії галузевих пільг, зокрема для підприємств легкої, суднобудівної та літакобудівної промисловості, підприємств з надання готельних послуг, підприємств машинобудування для агропромислового комплексу та інших;
- вплив динаміки сум надміру сплаченого податку тощо.

Переконані, разом з переліченими вище факторами, які безпосередньо пов'язані з порядком адміністрування податку, на зменшення прогнозного показника надходжень з податку на прибуток негативно вплинула і загальна макроекономічна ситуація у країні, а саме:

- незначне зростання реального ВВП в 2012 р. – приріст становив лише 0,2%, замість запланованих 3,9%;
- зменшення обсягів промислового виробництва. Так, індекс виробництва промислової продукції становив 98,2% порівняно з 107,6% у 2011 р.;
- дефіцит державного бюджету в розмірі 53,5 млрд грн, або 137,7% граничного розміру, встановленого ЗУ «Про державний бюджет на 2012 рік»¹⁰³;
- перевищення обсягів запозичень над погашенням порівняно з 2011 р. на 19,1%. Також у 2013 р. країна повинна буде сплатити за зовнішніми зобов'язаннями близько 9 млрд доларів США, у т.ч. 6 млрд доларів США – за кредитами МВФ. До кінця 2013 р., як зазначається в Програмі управління державним боргом, затвердженої наказом Міністерства фінансів України № 277 від 21.02.2013 р.¹⁰⁴, очікуваний обсяг державного боргу

¹⁰³ Про державний бюджет України на 2012 рік: Закон України: від 22.12.2011 р. № 5513-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/4282-17>

¹⁰⁴ Програма управління державним боргом: затв. наказом Міністерства фінансів України № 277 від 21.02.2013 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=366222&cat_id=289710

(прямого) становитиме 483,32 млн грн, тобто приблизно 30,6% від ВВП;

- негативне торговельне сальдо. Так, різниця між вартістю ввезених і експортованих товарів/послуг сягнула 9% ВВП, що вище, ніж показник кризового 2008-го (8% ВВП);
- енергозалежність країни і нестабільна ситуація на світових ринках металургії і хімічного виробництва тощо.

Таким чином, прогресивні новації, відповідно до логіки Програми економічних реформ на 2010–2014 рр. «Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава», та непроста макроекономічна ситуація у сукупності вплинули на прогнозний обсяг надходжень з податку на прибуток у 2013 р. та темпи приросту прибутку прибуткових підприємств (див. рис. 2.3).

З рисунка 2.3 видно, що найменший приріст прибутку прибуткових підприємств до попереднього періоду спостерігався у 2009 р., тобто у пік фінансово-економічної кризи. На надходження податку на прибуток підприємств вплинуло задеклароване суб'єктами підприємницької діяльності від'ємне значення об'єкта оподаткування за підсумками 2009 р. у сумі 49,4 млрд грн.

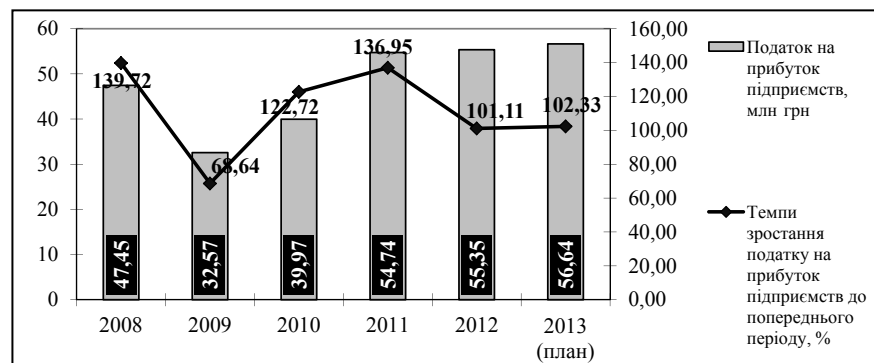


Рис. 2.3. Динаміка надходжень податку на прибуток підприємств до державного бюджету за 2008–2013 рр.*

*Джерело: розраховано на основі даних Міністерства фінансів України та Державного комітету статистики України.

У 2010–2012 рр. спостерігався незначний темп приросту прибутку прибуткових підприємств, що можна пояснити насамперед

2.1. Фіскальна ефективність податку на прибуток підприємств в Україні

зменшенням ставки податку, проте стабільність у сплаті податку на прибуток указує на те, що підприємства України поступово покращують економічні показники діяльності після фінансової кризи 2008–2009 рр. Також спрацьовує стимулюючий ефект новацій, який у довгостроковій перспективі повинен стати основним каталізатором соціально-економічного розвитку та підвищення інвестиційної привабливості країни.

Проте у короткостроковому періоді є певні труднощі – зокрема плани державного бюджету за доходами, за підсумками 9 місяців 2013 р., не виконані на 4,5%, або на 11,7 млрд грн (див. табл. 2.3).

З даних, наведених у табл. 2.3, видно, що за 9 місяців 2013 р. надходження з податку на прибуток підприємств відстають від закладених у бюджет показників, хоча й не настільки критично, як щодо ПДВ та акцизного податку.

Таблиця 2.3

Статті державного бюджету, план надходжень за якими не виконано за 9 місяців 2013 р.*

(млрд грн)

	Факт	Відхилення від плану, млрд грн	Відхилення від плану, %
Податок на прибуток	42,2	- 1,1	-2,6
Частка чистого прибутку ¹	1,2	-1,1	-47,8
ПДВ із ввезених на територію України товарів	72,3	-7,1	-8,9
ПДВ з вироблених в Україні товарів	63,6	-5,3	-7,7
Акцизний податок з вироблених в Україні під-акцизних товарів	20,8	-1,9	-8,6
Акцизний податок з ввезених на митну територію України підакцизних товарів	4,8	-1,4	-23,0
Премії за угодами ²	0,2	-1,3	-86,7
Заборгованість ПЕК	0,2	-1,2	-84,3
Імпортне мито	9,7	-1,0	-9,6

¹ державних чи комунальних підприємств, яка перераховується до бюджету;

² неподаткові надходження від інших міністерств і відомств.

*Джерело: Марчак Д. Почему не выполняется госбюджет-2013 / Д. Марчак // Forbes Україна [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://forbes.ua/nation/1359236-pochemu-ne-vypolnyaetsya-gosbyudzh-2013>

Ураховуючи зазначене, для цілей нашого дослідження важливим показником виступає податкове навантаження, що характеризує сукупний вплив податку на прибуток на економіку країни загалом чи на окремих суб'єктів господарювання, тобто фактично є показником ефективності податкової політики. Розрахуємо за загальноприйнятими методами ряд показників, що дозволить оцінити вплив податку на прибуток на економічний розвиток як його платників та країни в цілому (див. табл. 2.4)¹⁰⁵:

- 1) рівень податкового навантаження з податку на прибуток на економіку, як співвідношення податкових надходжень з податку на прибуток до ВВП:

$$P_{nn} = \text{ППП} / \text{ВВП}, \quad (2.1)$$

де P_{nn} – рівень податкового навантаження на економіку;

ППП – податок на прибуток;

ВВП – валовий внутрішній продукт;

- 2) коефіцієнт податкового навантаження, як співвідношення податкових надходжень з податку на прибуток до фінансового результату прибуткових підприємств:

$$K_{nn} = \text{ППП} / \text{ФР}, \quad (2.2)$$

де K_{nn} – коефіцієнт податкового навантаження;

ППП – податок на прибуток;

ФР – фінансовий результат прибуткових підприємств.

- 3) еластичність фіскального навантаження – вплив податку на прибуток на економічне зростання і доходи бюджету. Показник фіксує, на скільки відсотків зміниться величина сукупного податкового навантаження із зміною ставки податку на прибуток:

$$E = q / s, \quad (2.3)$$

де E – еластичність фіскального навантаження;

q – частка податку на прибуток у ВВП;

s – базова ставка податку на прибуток.

Динаміка податкового навантаження з податку на прибуток підприємств у 2008–2012 рр.*

Рік	Рівень податкового навантаження, %	Коефіцієнт податкового навантаження	Еластичність фіскального навантаження
2008	4,89	0,25	0,19
2009	3,56	0,23	0,14
2010	3,69	0,21	0,15
2011	4,20	0,22	0,18
2012	3,93	0,22	0,19

* Джерело: складено на основі даних Державного комітету статистики України, Міністерства доходів і зборів України та Рахункової палати України.

За розрахунками, наведеними у табл. 2.4, можна зробити висновок, що рівень податкового навантаження податку на прибуток найвищим був у 2008 та 2011 р. Проте коефіцієнт податкового навантаження показує, що у 2008 та 2009 р. він сягнув найвищих позначок. Це пояснюється тим, що світова фінансова криза вплинула на результати фінансово-господарської діяльності суб'єктів підприємницької діяльності України. Прийняття уніфікованого ПКУ не зменшило даний коефіцієнт податкового навантаження, а, навпаки, його збільшило, незважаючи навіть на ряд кардинальних змін в оподаткуванні прибутку підприємств. Також зауважимо, що подальше поступове зменшення ставки податку стало причиною зменшення рівня податкового навантаження на суб'єктів господарювання (3,93% у 2012 р. проти 4,20% у 2011 р.)¹⁰⁶.

Беручи до уваги оцінку еластичності фіскального навантаження з податку на прибуток підприємств, можемо стверджувати, що податок має значний фіскальний характер. Це свідчить про досить високу залежність доходів державного бюджету від сплати податку на прибуток. У зв'язку з цим вважаємо, що для компенсації втрат бюджету від зменшення ставки податку доцільно або розширити базу оподаткування, або скоротити перелік пільг з податку.

Виходячи з цього, проаналізуємо надходження з податку на прибуток за кодами бюджетної класифікації та визначимо, які категорії підприємств демонструють найбільш динамічні показники розвитку (див. табл. 2.5).

¹⁰⁶ Стадник М. В. Tax burden of income tax in Ukraine // Податки – теорія та практика: збірник матеріалів XVI Міжнародної наукової конференції (Чеська Республіка, м. Брно, 13–14 вересня 2013) – ISBN 978–80–87482–14–8

¹⁰⁵ Балацкій Е. В. Оценка влияния фискальных инструментов на экономический рост / [Электронный ресурс] / Балацкій Е. В. – Режим доступа: <http://www.iet.ru/>

Таблиця 2.5

Темпи зростання надходжень з податку на прибуток підприємств у розрізі кодів бюджетної класифікації у 2010–2012 рр.*

(млн грн)

Код бюджетної класифікації	Показники	2011	2012	Темп приросту, %
1	2	3	4	5
11020000	Податок на прибуток підприємств	54 739,44	55 349,75	101,1 ↑
11020100	Податок на прибуток підприємств і організацій, що перебувають у державній власності	8 091,29	10 611,48	131,1 ↑
11020300	Податок на прибуток підприємств, створених за участю іноземних інвесторів	9 107,39	8 985,41	98,7 ↓
11020400	Податок на прибуток від казино, відеосалонів, гральних автоматів, концертно-видовищних заходів	0,08	0,05	62,5 ↓
1020500	Податок на прибуток іноземних юридичних осіб	1 678,17	1 649,91	98,3 ↓
11020600	Податок на прибуток банківських організацій, включаючи філіали аналогічних організацій, розташованих на території України	843,20	884,74	104,9 ↑
11020700	Податок на прибуток страхових організацій, включаючи філіали аналогічних організацій, розташованих на території України	591,64	748,17	126,5 ↑
11020900	Податок на прибуток організацій і підприємств споживчої кооперації, кооперативів та громадських об'єднань	72,86	75,96	104,3 ↑
11021000	Податок на прибуток приватних підприємств	34 307,84	31 005,25	90,4 ↓
11021100	Інші платники податку на прибуток	7,53	5,88	78,1 ↓

Продовження табл. 2.5

1	2	3	4	5
11021500	Податок на прибуток, одержаний за рахунок знижувального коефіцієнта 0,8 до норм амортизації	0,99	0,22	22,2 ↓
11021600	Податок на прибуток фінансових установ, включаючи філіали аналогічних організацій, розташованих на території України, за винятком страхових організацій	38,46	50,17	130,4 ↑
11022200	Надходження від сплати податкового боргу, реструктуризованих за договорами податкових зобов'язань, які виникли у зв'язку із застосуванням статті 10 Закону України «Про заходи, спрямовані на забезпечення сталого функціонування підприємств паливно-енергетичного комплексу»	дані відсутні	1 332,53	дані відсутні

*Джерело: складено на основі даних Міністерства фінансів України.

Дані, наведені у табл. 2.5, свідчать, проте що відповідно до класифікації доходів бюджету лідерами у 2011–2012 рр. передбачувано були:

- приватні підприємці (34 307,84 та 31 005,25 млн грн відповідно);
- підприємства, що перебувають у державній власності (8 091,29 та 10 611,48 млн грн);
- підприємства, створені за участю іноземних інвесторів (9 107,39 та 8 985,41 млн грн).

Однак, зауважимо, що в більшості випадків спостерігається тенденція до зменшення темпів їх приросту в середньому на 5–6%.

Цікаво, що найменше надходжень з податку на прибуток за цією класифікацією у досліджуваному періоді надійшло від казино, відеосалонів, гральних автоматів та концертно-видовищних заходів (0,08 та 0,05 млн грн відповідно). Хоча, на нашу думку, віднести цю галузь до малоприбуткової важко.

У галузевому розрізі зростання надходжень з податку на прибуток виглядає так (див. табл. 2.6):

Таблиця 2.6

**Темпи приросту податку на прибуток у розрізі галузей
у I півріччі 2011–2012 рр.***

(млн грн)

Галузь	січень-червень		Відхилення (+/-)	Темп зростання, %
	2011	2012		
Виробництво деревини	42,4	71,9	29,5	169,7
Целюлозно-паперова промисловість	167,8	230,4	62,5	137,3
Виробництво ін. неметалевих мінеральних виробів	161,3	210,4	49,1	130,4
Виробництво електричного та електронного устаткування	352	425,6	73,6	120,9
Сільське господарство, мисливство та лісове господарство	131,2	146,6	15,4	111,7
Будівництво	473,6	503,5	29,9	106,3
Хімічна та нафтохімічна промисловість	513,8	537,0	23,2	104,5

*Джерело: розраховано на основі даних Міністерства доходів і зборів України.

З таблиці 2.6 видно, що галузями, які демонструють розвиток і відповідно забезпечують приріст надходжень з податку на прибуток підприємств, є підприємства хімічної та нафтохімічної промисловості. Так, у I півріччі 2012 р. підприємства даного сегмента сплатили 537,0 млн грн податку на прибуток проти 513,8 млн грн за аналогічний період попереднього року. Порівняно з 2011 р. вони збільшили надходження на 4,5%, або на 23,2 млн грн. Найбільший темп приросту належить підприємствам, що виробляють деревину, – порівняно з 2011 р. вони збільшили свої відрахування на 69,7%, або на 29,5 млн грн. Підприємства саме цієї галузі продемонстрували і один з найвищих відсотків прибутковості у розрізі фінансових результатів великих та середніх підприємств до оподаткування за видами промислової діяльності у 2012 р. (див. табл. И.1 Додатка И).

Проте не потрібно забувати про незадовільний стан підприємств в Україні. Так, на сьогодні статистика збиткових підприємств бажає кращого (див. табл. 2.7).

Таблиця 2.7

Фінансові результати до оподаткування з розподілом на великі, середні та малі підприємства за регіонами*

(млн грн)

Показник	Категорія підприємств	Фінансовий результат			% у загальній кількості підприємств		
		2010	2011	2012	2010	2011	2012
Підприємства, які одержали прибуток	Україна	189 640,8	255 545,9	248 035,9	59,0	65,1	64,5
	великі	17 278,4	131 043,5	96 928,6	68,3	69,2	70,0
	середні	87 592,4	87 526,8	111 313,2	63,4	66,3	66,2
	малі	27 770,0	36 975,6	39 794,1	58,6	65,0	64,4
Підприємства, які одержали збиток	Україна	135 235,1	136 940,3	172 365,7	41,0	34,9	35,5
	великі	45 807,3	38 471,4	59 746,4	31,7	30,8	30,0
	середні	46 010,7	56 436,0	63 571,2	36,6	33,7	33,8
	малі	43 417,1	42 032,9	49 048,1	41,4	35,0	35,6
Фінансові результати до оподаткування	Україна	54 405,7	118 605,6	75 670,2	–	–	–
	великі	28 471,1	92 572,1	37 182,2	–	–	–
	середні	41 581,7	31 090,8	47 742,0	–	–	–
	малі	-15 647,1	-5 057,3	-9 254,0	–	–	–

*Джерело: складено на основі даних Державного комітету статистики України.

Із даних табл. 2.7 видно, що переважно збитковими є середні та малі підприємства із рівнем збитковості у 33,8 та 35,6% відповідно. Ми вважаємо дану ситуацію несприятливою, оскільки левова частка сплаченого до бюджету податку на прибуток підприємств належить саме середнім підприємствам. Проте позитивною є тенденція до зменшення їх кількості – у 2012 р. збиткові підприємства становили 35,5% проти 41% у 2010 р. У світлі цього Розпорядження КМУ «Про схвалення Концепції загальнодержавної програми розвитку малого і середнього підприємництва на 2014–2024 рр.»¹⁰⁷ є надзвичайно актуальним і затребуваним для подальшого розвитку підприємництва в Україні.

¹⁰⁷ Про схвалення Концепції загальнодержавної програми розвитку малого і середнього підприємництва на 2014–2024 рр.: Розпорядження Кабінету Міністрів України: від 28.08.2013 р. № 641-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/641-2013-%D1%80>

Викликають занепокоєння й очікування підприємств різних видів діяльності щодо перспектив їх ділової активності у III кварталі 2013 р. (див. табл. 2.8).

Таблиця 2.8

Очікування підприємств щодо перспектив розвитку ділової активності у III кварталі 2013 р.*

Критерії	Промис- ловість	С/г	Будівни- цтво	Транспортні підприємства	Торгові під- приємства
Поточний фінансово-економічний стан					
добрий	8	19	5	9	19
задовільний	65	72	56	52	54
поганий	27	9	39	29	27
Фінансово-економічний стан підприємств у III кв. 2013 р. порівняно з II кв. 2013 р.					
покращиться	28	31	34	35	38
не зміниться	59	59	55	54	51
погіршиться	12	10	11	11	11

*Джерело: складено на основі даних Державного комітету статистики України.

Як видно з табл. 2.8, прогнози посадових осіб є досить песимістичними, але поточний фінансовий стан респонденти оцінюють в основному задовільно. Респонденти позитивно оцінюють перспективи розвитку своїх підприємств у наступні 12 місяців за всіма напрямками ділової активності, однак знизили оцінки порівняно з попереднім кварталом, насамперед щодо фінансово-економічного стану своїх підприємств та щодо обсягів реалізації виробленої продукції, що зумовило зменшення індексу ділових очікувань (ІДО) до 114,4% порівняно зі 118,7% у I кварталі 2013 р. (див. табл. И. 2 Додатка И).

ІДО перевищує середній рівень у респондентів сільськогосподарських підприємств (124,8%), підприємств енерго- та водопостачання (121,9%), будівництва (117,7%) та переробної промисловості (117,5%), у великих підприємств (116,8%)¹⁰⁸.

У світлі цього стратегія реформ, спрямованих на модернізацію всіх сфер суспільного життя, повинна реалізовуватися й далі. Як зазначається у щорічному Посланні Президента України до Верховної Ради України «Про внутрішнє та зовнішнє становище України в 2013 році», «світова економіка на початку 2013 р. не пододала стагнацію. Провідні економічні центри демонструють нестабільне зростання або залишаються у стані рецесії. Глобальний попит на ключові товари українського експорту

також залишатиметься низьким. При цьому конкурентна боротьба на світових ринках стає дедалі жорсткішою. За таких умов для того щоб забезпечити усталений соціально-економічний розвиток, Україні необхідно активізувати пошук внутрішніх резервів, прискорити модернізацію виробництва, підвищити його конкурентоспроможність»¹⁰⁹.

У зв'язку з цим для досягнення пріоритетів державної політики, спрямованих на поліпшення бізнес-середовища в Україні, Президентом України поставлено завдання подальшого реформування регуляторної сфери в напрямі забезпечення ефективного правозастосування прийнятих нормативно-правових актів на тлі зменшення кількості та тривалості адміністративних процедур, що стане основою і стимулом для підприємницької діяльності у країні та підвищення конкурентоспроможності підприємництва на зовнішньому і внутрішньому ринках, інтенсифікації інвестиційно-інноваційної діяльності та створення нових робочих місць.

Зокрема, в Україні вже спостерігається тенденція до скорочення розриву між ефективною ставкою з податку на прибуток підприємств (співвідношення податкових надходжень і бази оподаткування) та нормативною (ставки, яка зазначена у нормативно-правових документах, що регулюють адміністрування податку на прибуток в Україні) (див. рис. 2.4).

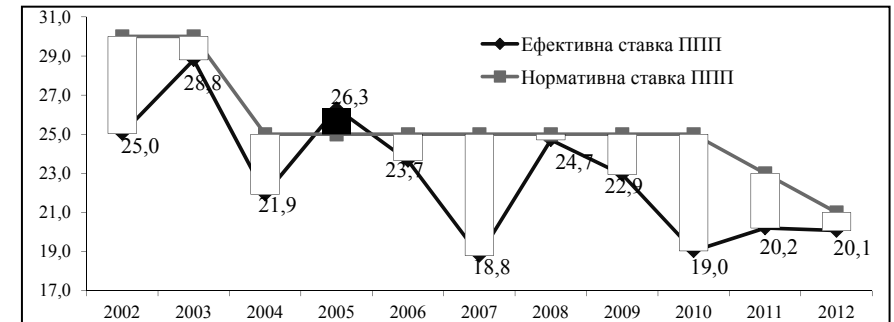


Рис. 2.4. Динаміка ефективної та нормативної ставки податку на прибуток підприємств в Україні*

*Джерело: Серебрянський Д. М. *Необхідність та передумови реформування підходів до визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток* / Д. М. Серебрянський // *Реформування підходів до визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток: збірник наукових праць за матеріалами Науково-практичного круглого столу, 11 липня 2013 року* / НДІ фінансового права. – К.: Алерта, 2013. – 120 с. – С. 93–96.

¹⁰⁹ Про внутрішнє та зовнішнє становище України в 2013 році: Щорічне послання Президента України до Верховної Ради України. – К.: НІСД, 2013. – 576 с.

¹⁰⁸ Ділові очікування підприємств України // Національний банк України, 2013. – 31 с.

Позитивна різниця між нормативною та ефективною ставкою може обґрунтуватися розміром звільнень від оподаткування прибутку (податкових пільг), розміром недоплат, правил амортизації, темпів інфляції. Чим більша така позитивна різниця – тим більше прибутку звільняється від оподаткування. Від’ємна різниця між даними ставками демонструє, що національна економіка сплатила податку більше, ніж це регламентовано законодавством. Така ситуація, наприклад, у 2005 році може обґрунтуватися скасуванням з 31.03.2005 р. пільг для ВЕЗ та ТПР. У 2011–2012 рр. спостерігається тенденція до наближення даних ставок, що свідчить про підвищення ефективності оподаткування прибутку підприємств.

Але реальний стан речей, на жаль, ще далекий від оптимального. Ці висновки підтверджуються позиціями України у рейтингу конкурентоспроможності Всесвітнього економічного форуму, які протягом 2009–2014 рр. залишаються досить низькими, не маючи стабільної тенденції до покращання (див. табл. 2.9).

Таблиця 2.9

Показники України у рейтингах конкурентоспроможності 2009–2014 рр.*

Показник	2009–2010	2010–2011	2011–2012	2012–2013	2013–2014
Ефективність витрачання бюджетних коштів	114	131	125	128	143
Економіка ренти	115	129	126	117	122
Інтенсивність конкуренції на внутрішньому ринку	111	118	120	104	106
Витрати на інноваційні дослідження	68	69	75	104	112
Загальна кількість країн у рейтингу	133	139	142	144	148

*Джерело: *The Global competitiveness Report 2009/2010, 2010/2011, 2011/2012, 2012/2013, 2013/2014 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.weforum.org/reports>*

Ми розуміємо, що не можна довіряти даним рейтингів повністю, оскільки кожен з них може мати як об’єктивні, так і суб’єктивні недоліки. Однак з рівнозначною часткою помилки для всіх країн дослідження має і реальну оцінку ситуації, причому в порівняльних умовах.

З іншого боку, у рейтингу «*Doing Business*», підготовленому Світовим банком та Міжнародною фінансовою корпорацією, Україна

значно покращила свої позиції – у 2014 р. країна піднялася на 28 пунктів (з 140-го місця на 112-те). Однак також відомо, що Президентом України поставлене завдання входження країни у найближчій перспективі у топ-100 країн даного рейтингу.

Проте, як заявляє одна зі співавторів доповіді «*Doing Business*» групи Світового банку у Вашингтоні Тіа Трамбік, «щоб поліпшити позиції України в рейтингу «*Doing Business*» за показником «оподаткування», потрібні більш значні реформи, спрямовані на зниження адміністративного навантаження, ніж зниження ставок податку на прибуток або ПДВ. Це пояснюється тим, що при розрахунку сумарної податкової ставки в рейтингу не враховується значення ПДВ, бо його навантаження перекладається здебільшого на кінцевих споживачів.

А усереднена ставка податку на прибуток в Україні і так достатньо низька, і за вирахуванням усіх амортизаційних та інших відрахувань у середньому компанія витрачає лише близько 11% свого прибутку на виплату відповідного податку. Одночасно 107 інших країн також імплементували загалом майже 200 реформ у сферах відкриття бізнесу і сплати податків. Це означає, що конкуренція стає все жорсткішою, а перед Україною стоїть безліч викликів, бо країна залишається в останній чверті рейтингу за 6 з 10 його індикаторів¹¹⁰.

Проте річ не в рейтингах, а в реальній необхідності у підвищенні інвестиційної привабливості країни, що може бути досягнуто за рахунок підвищення ефективності адміністрування податку. І насамперед шляхом реформування підходу до визначення об’єкта оподаткування податком на прибуток підприємств, зокрема з метою зміцнення податкового потенціалу країни та підвищення ефективності адміністрування податків.

Спробуємо оцінити методологічні аспекти гармонізації податкового та бухгалтерського обліку щодо податку на прибуток підприємств.

¹¹⁰ *Doing Business 2013 // World Bank [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.doingbusiness.org/reports/global-reports/doing-business-2013>*

2.2. ОЦІНКА СТРУКТУРИ, ОБСЯГІВ ТА ОСОБЛИВОСТЕЙ ОБЛІКУ ПІЛЬГ З ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК ПІДПРИЄМСТВ

З метою поглиблення аналізу фіскальної ефективності податку на прибуток підприємств досить цікавим завданням виступає дослідження пільг з податку на прибуток та їх кореляції зі втратами бюджету з урахуванням висновків, зроблених науковцями на основі аналізу стану системи пільгового оподаткування в Україні у дослідженні «Бюджетна підтримка та податкове стимулювання національної економіки України» (за загальною редакцією Л. Л. Тарангул)¹¹¹.

Зауважимо, що питання надання пільг є досить дискусійними. Серед науковців не досягнуто консенсусу щодо сутності поняття «податкові пільги», ознак, що їм притаманні, методології розрахунку, їх впливу на економічний розвиток тощо.

Ураховуючи це, скористаємося для цілей нашого дослідження методикою Міністерства доходів і зборів України, оскільки з метою належної організації справляння податку на прибуток та забезпечення однакового підходу до порядку визначення втрат бюджету від застосування податкових пільг було доведено Методичні рекомендації щодо визначення втрат бюджету від застосування пільг з податку на прибуток (далі – Рекомендації)¹¹². Відповідно до Рекомендацій, зокрема розділу 2 «Механізм визначення пільг з податку на прибуток та втрат бюджету», під податковими пільгами розуміються суми звільнень від оподаткування прибутку, у т.ч. звільнення від оподаткування доходу неприбуткових установ та організацій. А до втрат бюджету призводять ті податкові пільги, які мають безпосередній зв'язок з особливістю формування доходів та витрат платника, а також прибутку нерезидентів з урахуванням положень міжнародних договорів України. Проаналізуємо ці показники у динаміці (див. табл. 2.10).

¹¹¹ Бюджетна підтримка та податкове стимулювання національної економіки України: [монографія] / за заг. ред. Л. Л. Тарангул // Національний університет ДПС України. – Ірпінь, К.: Фенікс, 2012. – 532 с. – С. 209–229.

¹¹² Методичні рекомендації щодо визначення втрат бюджету від застосування пільг з податку на прибуток: лист «Про пільги з податку на прибуток»: від 06.06.2012 р. № 15709/7/15-1217 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/gna/3072-15709.html>

На основі даних таблиці 2.10 можна зробити висновок, що із прийняттям ПКУ за 9 місяців 2011 р. кількість отриманих платниками пільг з податку на прибуток збільшилася у 4 рази, а темп приросту втрат бюджету становив 635,35% при прирості надходжень з податку на прибуток у 136,95%. Очевидно, що це не могло не вплинути на обсяги надходжень з податку. Проте аналогічний підхід продовжив мати місце у 2012 р. І хоча темп приросту суми наданих пільг з 2012 по 2011 р. становив 45,61%, втрати бюджету внаслідок надання пільг з податку залишилися на рівні 2011 р.¹¹³ Про це вченими і практиками було неодноразово наголошено на науково-комунікативних заходах.

Таблиця 2.10

Сума пільг з податку на прибуток підприємств та втрат бюджету від їх надання*

(млн грн)

Рік	Кількість пільговиків, осіб	Кількість отриманих пільг, осіб	Сума наданих пільг з податку на прибуток	Втрати бюджету внаслідок пільгового оподаткування
2010	1 525	1 574	26 991,14	2 097,54
2011	5 469	6 381	47 559,71	15 409,59
2012	4 334	4 974	25 868,41	15 108,78

* Джерело: складено на основі даних Державного комітету статистики України та Міністерства доходів і зборів України.

Однак проведена нами деталізація ознак розподілу пільг дає підстави сформулювати дещо інші висновки (див. табл. 2.11).

Таблиця 2.11

Динаміка суми пільг, які формують основну частину пільг, що не є втратами бюджету*

(млн грн)

Код пільги	Зміст пільги	Сума пільг		
		2010	2011	2012
1	2	3	4	5
11020044 ¹	Від'ємне значення об'єкта оподаткування	2 329,90	8 462,22	

¹¹³ Смірнова О. To the question of effectiveness of granting statutory tax benefits of income tax in Ukraine. In: «Збірник рефератів та абстрактів з 16 міжнародної наукової конференції «Податки – теорія та практика 2013», Брно, Чеська Республіка, 13–14 вересня 2013, ISBN 978–80–87482–14–8

Продовження табл. 2.11

1	2	3	4	5
11020045 ¹	Від'ємний фінансовий результат при продажі ЦП та деривативів	4 151,11	4 412,90	
11020064	Страхові резерви банківських установ	10 004,25	10 956,54	1 945,50
11020193– 11020205	Пільги, пов'язані зі звільненням доходів неприбуткових організацій: у т.ч. міжнародна технічна допомога	6 801,90	6 310,77	5 924,00
11020236 ²	Міжнародна технічна допомога відповідно до міжнародних договорів	56,99	668,14	643,36
Сума		23 344,15	30 815,84	8 514,19
Питома вага у загальній сумі,%		86,49	64,78	32,91

¹ До 01.04. 2011 р.² З 01.04.2011 р.

* Джерело: складено на основі даних Міністерства доходів і зборів України.

Як видно з табл. 2.11, основну частину пільг, що не є втратами бюджету, формують чотири пільги. При цьому їх обсяг поступово зменшується (страхові резерви банків – майже у 10 разів), а деякі пільги, як виявилось за результатами їх аналізу, змінюють ознаку групування (див. табл. 2.12).

Таблиця 2.12

Динаміка суми пільг, які формують основну частину пільг, які є втратами бюджету*

(млн грн)

Код пільги	Зміст пільги	Сума пільг		
		2010	2011	2012
1	2	3	4	5
11020255 ²	Від'ємне значення об'єкта оподаткування		9 425,57	4 547,64
11020284	Від'ємний фінансовий результат при продажі ЦП та корпоративних прав		–	3 816,69
11020025	Прибуток, отриманий згідно з міжнародними договорами України	1 605,47	3 085,63	3 274,64

Продовження табл. 2.12

1	2	3	4	5
11020032 ¹	Міжнародна технічна допомога відповідно до міжнародних договорів	2,92	10,49	
11020091 ¹	Міжнародна технічна допомога (Чорнобильський фонд «Укриття»)	25,59	3,27	
11020262 ²			33,65	18,89
Сума		1 633,98	12 558,61	11 657,86
Питома вага у загальній сумі,%		77,90	81,53	77,16

¹ До 01.04. 2011 р.² З 01.04.2011 р.

* Джерело: складено на основі даних Міністерства доходів і зборів України.

З даних табл. 2.12 видно, що зміна ознаки групування для перших двох пільг (від'ємне значення об'єкта оподаткування податком на прибуток і негативний фінансовий результат при продажу цінних паперів та корпоративних прав) і стало причиною таких надстрімких приростів. Фактично, дані по цих пільгах за перший квартал 2011 р. при формуванні річної звітності щодо сум наданих пільг потрапили в загальну суму пільг, які не є втратами бюджету, а за 3 квартали 2011 р. – в суму пільг, які призводять до втрат. Це пов'язано з тим, що до прийняття ПКУ дані пільги визначалися як такі, що не призводять до втрат бюджету. Однак з 01.04.2011 р. ситуація змінилася, і дані пільги змінюють ознаку. Саме це і спричинило стрімке зростання втрат бюджету внаслідок надання пільг з податку на прибуток підприємств у 2011 р., порівняно із 2010 р., у 7,35 разів.

Отже, при формуванні висновків щодо обсягів наданих пільг насамперед потрібно у довгостроковому періоді проаналізувати ознаку їх групування та випадки її зміни. Проте на практиці зробити це непросто.

Допомогти в цьому можуть довідники податкових пільг, які регулярно (як правило, щоквартально) доводяться до відома платників відповідними листами Міністерства доходів і зборів та розміщуються на сайті відомства. Дані довідники використовуються платниками при заповненні Звіту про суми податкових пільг за формою, затвердженою постановою КМУ від 27.12.2010 р. за № 1233.

Відзначимо, що обов'язкова звітність підприємств про суми отриманих пільг була введена на виконання Постанови ВРУ від

12.07.1996 р. № 327 «Про структуру бюджетної класифікації України» з метою створення єдиної інформаційної системи. У зв'язку з цим, починаючи зі звіту за I квартал 1997 року, Державна податкова адміністрація впровадила форму державної статистичної звітності № 1-ПП «Про суми отриманих пільг з оподаткування в розрізі окремих видів податків і пільг щодо кожного виду податку» (квартальна, річна). Тобто з моменту проголошення незалежності країни і до моменту введення звітності для підприємств про отримані податкові пільги пройшло 6 років.

Станом на 01.10.2013 р. платники податку на прибуток та податкові органи використовують Довідник № 68/1 податкових пільг, що є втратами доходів бюджету, та Довідник № 68/2 інших податкових пільг, дані яких використовуються платниками при заповненні звіту про суми отриманих податкових пільг. Однак таку структуру довідник мав не одразу, пройшовши досить складний шлях трансформацій.

З одного боку, перманентні зміни структури Довідника з метою удосконалення можна визнати позитивним фактом, але, переконані, доцільно було б паралельно оприлюднити методичку, на підставі якої дані зміни проведено.

Нашу думку, потрібно систематизувати та уніфікувати довідники, які видаються приблизно 4 рази на рік в один Довідник із розмежуванням пільг на ті, які скасовано, прийнято і прийнято на заміну старим. А також встановити та закріпити у нормативно-правових актах підстави, згідно з якими та чи інша пільга змінює ознаку групування і переноситься з одного довідника в інший (наприклад, з Довідника податкових пільг, що є втратами доходів бюджету до Довідника інших податкових пільг і навпаки). Це дозволить отримувати статистичний масив даних для аналізу у довгостроковому періоді і не потребуватиме значних ресурсних витрат на проведення інвентаризації ознак пільг у розрізі років, сприяючи формуванню обґрунтованих висновків щодо динаміки обсягів наданих пільг.

Однак спробуємо на основі наявних даних оцінити можливість компенсації втрат бюджету внаслідок надання податкових пільг з податку на прибуток, порівнявши їх з темпами зростання обсягу коштів, трансформованих суб'єктами підприємницької діяльності у капітальні інвестиції і спрямованих на інноваційну діяльність (див. табл. 2.13).

Перспективи компенсації втрат бюджету внаслідок пільг з податку на прибуток підприємств*

(млн грн)

Показник	2009	2010	2011	2012
Втрати бюджету внаслідок надання податкових пільг	2 023,95	2 097,54	15 404,59	15 108,78
Темп зростання,%	–	103,6	734,4	98,1
Сума наданих пільг	30 653,06	26 991,14	47 559,71	25 868,41
Темп зростання,%	–	88,1	176,2	54,4
Обсяг капітальних інвестицій,	192 878,02	189 060,64	259 932,28	263 727,71
Темп зростання,%	–	98,1	137,5	101,5
Обсяг ресурсів, що спрямовані на інноваційну діяльність (за вирахуванням коштів держбюджету)	7 949,90	8 045,58	14 333,89	11 480,65
Темп, зростання,%	–	101,2	178,2	80,1

*Джерело: складено на основі даних Державного комітету статистики України та Міністерства доходів і зборів України.

Дані, наведені у табл. 2.13, дають змогу зробити висновок, що співвідношення розмірів втрат бюджету внаслідок пільгового оподаткування та обсягів капітальних інвестицій і ресурсів, що спрямовані на інновації, не демонструють чіткої взаємозалежності.

Так, динаміка втрат бюджету внаслідок пільгового оподаткування є зростаючою (виняток мав місце 2012 р., де обсяг втрат залишався майже на рівні 2011 р., зменшившись усього на 1,9%).

При цьому темп приросту обсягів капітальних інвестицій становив 1,5%, а вкладені в інновації кошти суб'єктів господарювання зменшилися на 19,9%.

У регіональному розрізі розподіл капітальних інвестицій виглядає майже аналогічно (див. табл. 2.14).

Таблиця 2.14

Розподіл капітальних інвестицій за адміністративно-територіальним поділом у 2009–2012 рр.*

(млн грн)

№ з/п	Регіони	Освоєно (використано) капітальних інвестицій у фактичних цінах			
		2009	2010	2011	2012
1	Ар Крим	7044,4	8278,2	18048,8	17576,8
2	Вінницька	3333,6	4391,4	6621,5	4901,0
3	Волинська	2844,2	2017,0	2685,0	3180,2
4	Дніпропетровська	15898,5	15751,6	22264,7	20456,2
5	Донецька	16790,2	15324,3	27340,2	30068,8
6	Житомирська	3499,5	3947,3	5516,4	2539,2
7	Закарпатська	2429,3	2489,1	3351,5	2518,8
8	Запорізька	5890,0	8700,5	7367,7	6261,7
9	Івано-Франківська	4311,0	5135,8	4415,3	4976,6
10	Київська	12208,8	12622,7	19195,5	19375,8
11	Кіровоградська	3303,4	2852,2	5133,0	4376,7
12	Луганська	5646,3	6233,3	7765,9	7839,4
13	Львівська	8382,2	9646,0	12956,7	9992,5
14	Миколаївська	4909,4	4351,0	4822,0	4166,4
15	Одеська	12772,2	9886,0	9960,4	13230,3
16	Полтавська	9395,3	9278,1	11874,9	10190,5
17	Рівненська	3263,5	2715,9	3277,4	2671,6
18	Сумська	2786,7	2893,5	3493,2	2695,7
19	Тернопільська	1667,0	2427,8	2673,6	3159,9
20	Харківська	10446,9	9849,9	14867,1	13516,1
21	Херсонська	2653,7	2173,6	3246,0	2287,9
22	Хмельницька	4080,5	3424,3	4530,7	3282,6
23	Черкаська	3616,3	3385,1	3753,2	3373,4
24	Чернівецька	3040,8	2210,8	2486,7	2131,2
25	Чернігівська	2153,1	2289,2	3047,8	2470,2
26	м. Київ	38751,5	34919,1	47169,3	64552,0
27	м. Севастополь	1759,7	1866,9	2067,8	1936,2
УКРАЇНА		192 878,0	189 060,6	259 932,3	263 727,7

* Джерело: побудовано на основі даних Державного комітету статистики України.

Як видно з даних, наведених у табл. 2.14, сума використаних капітальних інвестицій у фактичних цінах по Україні у 2012 р.,

у порівняно з 2011 р., має мінімальний приріст – 1,4%. Якщо детально розглянути розподіл капітальних інвестицій у 2009–2012 рр. за областями, то переважно спостерігається спад обсягів освоєння, а загальний приріст забезпечено за рахунок міста Києва та переважно Донецької та Одеської областей.

Така ситуація, на нашу думку, є свідченням використання суб'єктами господарювання вивільнених коштів не на розвиток виробництва, а на задоволення поточних матеріальних потреб, що фактично є нераціональним «проїданням» бюджетних коштів. Іншими словами, це прояв «економічної ренти», коли вигода отримується не в конкурентних умовах, а завдяки доступу до державних ресурсів. Тому ми переконані, що актуальним завданням є інвентаризація податкових пільг для виявлення таких, що не мають належної кінцевої ефективності з метою відмови від них.

Проілюструємо, як це завдання може бути реалізовано, проаналізувавши шляхом випадкового вибору такі пільги з податку на прибуток, як:

- 1) пільги, що не приводять до втрат бюджету:
 - 11020260 – (сума пільги у 2012 р. – 14,80 млн грн) – звільнення від оподаткування прибутку підприємств, отриманого від продажу на митній території України продуктів дитячого харчування власного виробництва, спрямований на збільшення обсягів виробництва та зменшення роздрібних цін таких продуктів (п. 154.2 ст. 154 ПКУ);
 - 11020267 – (сума пільги у 2012 р. 16,65 млн грн) – звільнення від оподаткування прибутку дошкільних та загальноосвітніх навчальних закладів недержавної форми власності, отриманий від надання освітніх послуг (п. 154.7 ст. 154 ПКУ);
- 2) пільги, що приводять до втрат бюджету:
 - 11020268 – (сума пільги у 2012 р. – 974,97 млн грн) – звільнення від оподаткування прибутку підприємств енергетичної галузі в межах витрат, передбачених інвестиційними програмами, схваленими Національною комісією регулювання електроенергетики України, на капітальні вкладення з будівництва (реконструкції, модернізації) міждержавних, магістральних та розподільчих (локальних) електричних мереж та/або сум, спрямованих на повернення кредитів, які використані для фінансування вказаних вище цілей (п. 154.8 ст. 154 ПКУ);

- 11020290 – (сума пільги у 2012 р. 8,58 млн грн) – звільнення від оподаткування прибутку суб'єктів господарювання водо-, теплопостачання та водовідведення в межах витрат, передбачених інвестиційними програмами, погодженими органом місцевого самоврядування (п. 154.9 ст. 154 ПКУ).

Дослідимо стан розвитку даних видів економічної діяльності. Так, сьогодні лише 1/5 частина українського ринку дитячого харчування складається з продуктів власного виробництва. Більша частина імпортується з-за кордону. Однак, починаючи з 2012 року, дана галузь економіки почала стрімко розвиватися: обсяг вітчизняних капітальних інвестицій становив 260 млн грн, а зростання виробництва – 25%. У зв'язку з цим можна стверджувати, що за рахунок надання податкових пільг з податку на прибуток, виробництво дитячого харчування в Україні поступово розвивається: виробники стали більш зацікавленими у модернізації потужностей і відкритті нових об'єктів. Відповідно, розширюється асортимент дитячого харчування, нарощуються обсяги його виробництва. За перше півріччя 2013 р. виробництво дитячого харчування сягнуло майже 16 тис. тонн, тобто виросло на 36%, порівняно з аналогічним періодом 2012 р.¹¹⁴

Вважаємо, що пільга, надана виробникам дитячого харчування згідно з п. 154.2 ст. 154 ПКУ, є результативною, адже дозволяє не тільки нарощувати виробництво, збільшуючи частку продуктів власного виробництва, а й впроваджувати нові технології.

А ось питання щодо звільнення від оподаткування прибутку всіх без винятку вищих навчальних закладів недержавної форми власті відповідно до п. 154.7 ст. 154 ПКУ видається дискусійним з огляду на таке.

З одного боку, потрібно враховувати той факт, що функціонування навчального закладу, заснованого на приватній формі власності, на ринку освітніх послуг за своєю сутністю є підприємницькою діяльністю, яка згідно зі ст. 42 ГКУ¹¹⁵ кваліфікується як самостійна, ініціативна, систематична, на власний ризик господарська діяльність, що здійснюється суб'єктами господарювання (підприємцями) з метою досягнення економічних і соціальних результатів та одержання прибутку. Саме останній критерій є визначальним при прийнятті

¹¹⁴ Казакова Н. В. Україні лише 20% продуктів дитячого харчування власного виробництва [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.unn.com.ua/uk/news/549983-v-ukrayinilishe-20proc-produktiv-dityachogo-harchuvannya-vlasnogo-virobnitstva>

¹¹⁵ Господарський кодекс України: від 16.01.2003 р. № 436-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/436-15>

рішення майбутнім власником приватного навчального закладу щодо виходу на ринок освітніх послуг. Якщо метою створення державного чи комунального закладу освіти є надання освітніх послуг в обсягах і межах, визначених Конституцією України та законами України, то кінцева мета створення приватних навчальних закладів полягає в одержанні прибутку через надання освітніх послуг, де останні виступають як засіб досягнення цієї основної мети. У цьому власне й полягає принципова різниця між державними і комунальними та приватними закладами освіти.

З огляду на це, надання приватним навчальним закладам податкових преференцій (насамперед у частині повного звільнення від сплати податку на прибуток підприємств) з одночасним збереженням їх права визначати розмір плати за навчання, а отже, і свого можливого прибутку, виглядає як створення більш сприятливих умов для окремих суб'єктів підприємницької діяльності.

З іншого боку, завдяки існуванню вищих навчальних закладів приватної форми власності надано доступ широким верствам населення до реалізації їх конституційного права на освіту. Водночас усі акредитовані Державною акредитаційною комісією вищі начальні заклади (незалежно від форми власності) видають дипломи державно зразка, але при цьому мають нетотожні способи фінансування і форми оподаткування. І ця проблема, безумовно, потребує глибокого вивчення та законодавчого врегулювання.

На нашу думку, нелогічно звільняти від оподаткування прибуток всі без винятку приватні вищі навчальні заклади і, зокрема, ті, які мають низьку якість підготовки фахівців або не є затребуваними. Так, за інформацією Міністерства науки і освіти України у 2012 р. у країні діяло 185 ліцензованих вищих навчальних закладів приватної форми власності, із них: 41 – університет, 9 – академій, 71 – інститут, 64 – коледжі, технікуми, училища. Проте не всі вони належно зарекомендували себе в освітньому середовищі. Наприклад, за інформацією того самого Міністерства науки і освіти України, у 2013 році 5 українських вищих навчальних закладів не отримали жодної вступної заяви від бажаючих навчатися, а тому логічно виникає питання доцільності надання податкових пільг таким навчальним закладам¹¹⁶. Крім того,

¹¹⁶ Балога В. Висновок на проект Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України» щодо надання пільг вищим навчальним закладам і науковим установам [Електронний ресурс]. – Режим доступу: w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc34?id...

державна підтримка вищих навчальних закладів приватної форми власності може здійснюватися не тільки шляхом надання податкових пільг, а й, наприклад, шляхом бюджетного фінансування підготовки обдарованих студентів, або тих спеціальностей, які є пріоритетними для розвитку держави, або оплати придбання підручників, розвитку матеріально-технічної бази тощо.

Розглянемо далі пільги, які надаються підприємствам паливно-енергетичного комплексу та суб'єктам господарювання водо-, теплопостачання та водовідведення згідно з п. 154.8 та 154.9 ст. 154 ПКУ.

Так, у 2012 р. до Державної цільової економічної програми енергоефективності і розвитку сфери виробництва енергоносіїв з відновлюваних джерел енергії та альтернативних видів палива на 2010–2015 роки були внесені зміни, а саме¹¹⁷:

- стимулювання населення до впровадження енергоефективного обладнання шляхом компенсації процентів у визначеному розмірі за користування кредитами, отриманими позичальниками у фінансових установах;
- стимулювання промислових підприємств до проведення модернізації котельень, упровадження енергоефективного обладнання, технологій, матеріалів і проведення відповідних робіт шляхом компенсації частини вартості проектів;
- проведення санації об'єктів соціальної сфери, які повністю утримуються за рахунок коштів місцевих бюджетів;
- бюджетна підтримка (окремі рядки у бюджеті):
 - 1) державна підтримка заходів з енергозбереження через механізм здешевлення кредитів (Державне агентство з енергоефективності та енергозбереження в Україні – 6 млн грн у 2013 р.);
 - 2) субвенція з державного бюджету місцевим бюджетам на капітальний ремонт систем централізованого водопостачання та водовідведення (Міністерство регіонального розвитку, будівництва та житлово-комунального господарства України – 440 млн грн у 2013 р.);
 - 3) субвенція з державного бюджету місцевим бюджетам на надання пільг та житлових субсидій населенню на оплату електроенергії, природного газу, послуг тепло-, водопоста-

¹¹⁷ Про затвердження Державної цільової економічної програми енергоефективності і розвитку сфери виробництва енергоносіїв з відновлюваних джерел енергії та альтернативних видів палива на 2010–2015 роки: Постанова Кабінету Міністрів України: від 01.03.2010 р. № 243 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/243-2010-%D0%BF>

чання і водовідведення, квартирної плати (утримання будинків і споруд та прибудинкових територій), вивезення побутового сміття та рідких нечистот (МФУ – 7,4 млрд грн у 2013 р.).

Зміни у програмі внесені на підтримку «виробника» енергії, в основному підприємств комунальної енергетики, а ті, що спрямовані на «споживача», не працюють через відсутність видатків на реалізацію зазначеної програми у державному бюджеті.

Інші механізми не дають належного ефекту через обмеженість їх застосування. Зокрема, у частині компенсації кредитних ставок суб'єктам господарювання, за весь час існування механізму його було застосовано лише щодо 3 проектів. У частині компенсації кредитних ставок населенню, то інформація щодо застосування таких механізмів на сьогодні відсутня.

Таким чином, існуючий принцип підтримки «виробника», фактично спрямований на збільшення виробництва енергії, а не на досягнення головної декларованої мети державної політики – підвищення ефективності використання паливно-енергетичних ресурсів і посилення конкурентоспроможності національної економіки¹¹⁸.

На основі сказаного вище вважаємо за доцільне розглянути можливість скасування пільг з податку на прибуток, що надаються даним суб'єктам господарювання, оскільки вони і так мають значну державну підтримку у вигляді дотацій та субвенцій з державного бюджету. З відміною цих пільг втрати бюджету зменшаться в середньому на 983,55 млн грн (за основу взято показники 2012 р.)

Ураховуючи результати проведеного аналізу та думки вітчизняних науковців, зокрема А.М. Соколовської¹¹⁹, вважаємо, що податкові пільги з податку на прибуток потребують більш ширшого коригування, оскільки включають не лише податкові пільги, а й такі (умовно названі нами «звільнення від оподаткування»), що є нормативними вимогами справляння того чи іншого податку. До найвагоміших серед них можна зарахувати такі:

- перенесення податкових збитків (від'ємне значення об'єкта оподаткування) на подальші чи попередні податкові періоди. Згідно з концепцією ринкового доходу, податком на прибуток повинен обкладатися нетто-дохід, тобто дохід за вирахуванням

¹¹⁸ *Суходоля О. М.* Щодо пріоритетів реалізації державної політики енергоефективності: аналітична записка / О. М. Суходоля // Національний інститут стратегічних досліджень при Президенті України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.niss.gov.ua/articles/1271/>.

¹¹⁹ *Соколовська А. М.* Проблеми моніторингу ефективності надання податкових пільг в Україні / А. М. Соколовська // Фінанси України. – 2011. – № 3. – С. 42–53.

витрат, пов'язаних із його отриманням. При цьому нетто-дохід є сумою доходів, одержаних у певному податковому періоді, за вирахуванням збитків, перенесених із інших податкових періодів. Право на їх перенесення надається з метою забезпечення рівномірного оподаткування доходів, отриманих упродовж певного часу, тобто є способом їх розподілу в часі. Зазначене стало підставою для твердження, що вирахування збитків – це не податковий привілей (отже, не пільга), а правовий інститут принципу нетто, що діє між періодами. Трамбування права переносити збитки не як податкового привілею, а як правила оподаткування прибутку впливає також із теорії прибутку як плати за ризик. Оскільки раціональна податкова система не повинна ставити підприємця, котрий ризикує, у не вигідне становище порівняно з тим, який не ризикує, то в ідеалі збитки від основної діяльності фірми мають розглядатися симетрично з прибутками. Іншими словами, якщо прибуткова фірма сплачує податки, то збиткова фірма повинна отримати повернення податків;

- звільнення від оподаткування податком на прибуток операцій, передбачене міжнародними угодами. Природа таких звільнень трактується неоднозначно. На думку ряду вчених, не можна вважати пільгами звільнення, передбачені міжнародним фіскальними (податковими) угодами країни. До таких угод належать передусім угоди про уникнення подвійного оподаткування, а до звільнень, що не є пільгами, – звільнення, спрямовані на запобігання подвійному оподаткуванню.

Звільнення від оподаткування, передбачені іншими міжнародними договорами, наприклад про надання міжнародної технічної допомоги, здебільшого кваліфікуються як податкові пільги (Міністерством доходів і зборів України вони розглядаються у складі як наданих податкових пільг, так і втрат бюджету внаслідок їх надання). І хоча такий підхід ніяк не обґрунтовується, пояснити його можна тим, що зазначені звільнення продиктовані не внутрішньою логікою справляння того чи іншого податку, а зовнішніми чинниками, отже, не є правовим інститутом реалізації сутності податку й наукових принципів його справляння.

Аргументом проти кваліфікації зазначених звільнень як пільг може бути те, що звільнення від оподаткування майна, яке надходить

у вигляді міжнародної технічної допомоги, що надається на безкоштовній і безповоротній основі, є не інструментом реалізації волі й свідомого наміру держави підтримати тих чи інших суб'єктів господарювання, а інструментом реалізації волі іншої сторони договору.

Оскільки звільнення від оподаткування є умовою надання міжнародної допомоги (при цьому згоду на такі звільнення сторона-одержувач дала, підписавши договір і ратифікувавши його), подальше внесення таких звільнень до норм законів із питань оподаткування є не правом, а обов'язком цієї сторони. З не обов'язкового, факультативного елемента податку такі звільнення перетворюються на його обов'язковий елемент, правила оподаткування, зумовлені зовнішніми, не залежними від держави, чинниками – необхідністю дотримання норм міжнародного права.

На відміну від зазначених звільнень, які ми пропонуємо не включати до складу податкових пільг, а отже, і до складу втрат бюджету, наша позиція щодо кваліфікації віднесення на витрати частини внесків у страхові резерви, що формуються банківськими й небанківськими фінансовими установами, відрізняється від позиції Міністерства доходів і зборів України, що розглядає цю норму як таку, що не призводить до втрат бюджету.

На наш погляд, формування страхових резервів банківських і небанківських фінансових установ за рахунок збільшення витрат та, відповідно, зменшення оподаткованого прибутку є не нормативною вимогою оподаткування доходу від кредитного портфеля банку, а податковою пільгою, що призводить до втрат бюджету.

Хоча створення страхових резервів – необхідна умова нормального функціонування фінансових установ, діяльність яких пов'язана зі значними ризиками, формування таких резервів за рахунок прибутку до оподаткування не є нормативною вимогою оптимального оподаткування, оскільки не усуває деформацій, що виникають при оподаткуванні доходів від кредитного портфеля. По-перше, воно не забезпечує точного оподаткування економічного доходу (відповідно до принципів оптимального оподаткування, оподатковуваний дохід від кредитного портфеля банку повинен у міру можливості максимально наближатися до економічного доходу). По-друге, метод резервів породжує ще один вид деформацій. Оскільки зменшення оподаткованого доходу на суму внесків до резервного фонду відбувається до того, як позика переходить у розряд безнадійної, такий метод сприяє фінансовим ризикам.

Менш деформуючим вважається метод списання, адже він передбачає віднесення сум безнадійної заборгованості на витрати кредитора тільки після появи незаперечних доказів безнадійної заборгованості. Тому в ряді країн формування страхових резервів відбувається за рахунок прибутку після його оподаткування¹²⁰.

Також вважаємо, що податкові пільги доцільніше було б надавати на чітко обумовлений період – від 3 до 5 років, тоді як більшість пільг в Україні надаються на термін від 10 років та без реально обґрунтованих та очікуваних результатів. Це може стимулювати не модернізацію бізнесу, а навпаки, його технологічну відсталість. Така допомога, на нашу думку, породжує стримувальний ефект і, замість стимулювання розвитку бізнесу, вкорінює його неефективність. Перегляд пільг на предмет їх ефективності в Україні пропонував і МВФ.

Підтвердимо наші висновки шляхом розрахунку економічної ефективності надання пільг з податку на прибуток (див. табл. 2.15).

Таблиця 2.15

Економічна ефективність надання податкових пільг*

(млрд грн)

Показник	2010	2011	2012
1	2	3	4
ВВП у фактичних цінах, млн грн	1 082,57	1 302,08	1 408,89
Обсяг пільг з податку на прибуток, млн грн	26,99	47,56	25,87
Інвестиції в основний капітал, млрд грн	189,06	259,93	263,73
Коефіцієнт зростання ВВП	1,19	1,20	1,08
Коефіцієнт зростання пільг з податку на прибуток	0,88	1,76	0,54
Коефіцієнт зростання інвестицій у основний капітал	0,98	1,37	1,01
Обсяг ВВП на кожну гривню наданих пільг, грн	40,11	27,38	54,46
Обсяг інвестицій у основний капітал на кожну гривню наданих пільг, грн	7,01	5,47	10,19
Коефіцієнт економічної ефективності системи податкових пільг (за ВВП)	1,35	0,68	2,00
Коефіцієнт економічної ефективності системи податкових пільг (за інвестиціями)	1,11	0,78	1,87

* Джерело: Соколовська А. М. Проблеми моніторингу ефективності надання податкових пільг в Україні / А. М. Соколовська // Фінанси України. – 2011. – № 3. – С. 42–53, а також даних Міністерства фінансів України та Міністерства доходів і зборів України.

¹²⁰ Соколовська А. М. Проблеми моніторингу ефективності надання податкових пільг в Україні / А. М. Соколовська // Фінанси України. – 2011. – № 3. – С. 42–53.

За результатами розрахунків, наведених у табл. 2.15, можемо зробити висновок, що з прийняттям ПКУ у 2011 р. та на тлі зростання ВВП протягом досліджуваного періоду спостерігається тенденція до зменшення обсягу ВВП на одну гривню податкових пільг з податку на прибуток (на 12,73 грн, або 31,74%). Дане зменшення може бути зумовлене зростанням обсягу податкових пільг у 1,76 разу в умовах зростання ВВП лише у 1,20 разу. Проте за період 2011–2012 рр. відповідний показник зріс із 27,38 до 54,46 грн. Аналогічними тенденціями характеризувалася динаміка обсягу інвестицій в основний капітал на кожну гривню наданих пільг. Вона відрізняється лише нижчими темпами падіння зазначеного показника у 2011 р., відповідно до 2010 р., на 1,54 грн (21,97%). Що стосується коефіцієнта ефективності системи пільг з податку на прибуток, то його рівень у цей період засвідчує неефективність таких пільг, оскільки є меншим за одиницю.

Крім економічної ефективності податкових пільг предметом моніторингу є їх фіскальна ефективність, яку ми спробуємо оцінити за допомогою показника, що являє собою відношення коефіцієнта зростання податкових надходжень до бюджету до коефіцієнта зростання обсягу податкових пільг (у ролі знаменника може використовуватися також коефіцієнт зростання втрат бюджету від надання податкових пільг). Результати розрахунку фіскальної ефективності надання податкових пільг з податку на прибуток в Україні наведені в табл. 2.16.

Таблиця 2.16

Фіскальна ефективність надання податкових пільг в Україні*

Коефіцієнт	2010	2011	2012
Зростання надходжень податку на прибуток підприємств	1,43	1,37	1,01
Зростання пільг з податку на прибуток	0,88	1,76	0,54
Зростання втрат бюджету від надання податкових пільг	1,05	7,35	0,98
Фіскальна ефективність пільг з податку на прибуток, що не є втратами бюджету	1,63	0,78	1,87
Фіскальна ефективність пільг з податку на прибуток, що є втратами бюджету	1,36	0,19	1,03

* Джерело: складено на основі даних Міністерства фінансів України та Міністерства доходів і зборів України.

Згідно з даними, поданими у табл. 2.16, у 2010 і 2012 рр. коефіцієнт зростання надходжень з податку на прибуток перевищував коефі-

цієнт зростання податкових пільг та втрат бюджету від надання пільг, тому коефіцієнт фіскальної ефективності системи пільгового оподаткування в цілому був більшим за одиницю. Найвищою фіскальною ефективністю характеризувався надання пільг з податку на прибуток у 2012 р., коли було скасовано ряд податкових пільг, що існували у 2011 році до набрання чинності розділу III «Податок на прибуток» ПКУ.

Саме з прийняттям ПКУ унаслідок заміни пільг, які втратили чинність з 01.04.2011 р., або запровадження нових коефіцієнт фіскальної ефективності став меншим за одиницю: 0,78 та 0,19 відповідно. Це підтверджує висновок щодо доцільності перегляду податкових пільг з податку на прибуток, особливо в частині тих, які призводять до втрат бюджету.

Визначимо залежність податкових пільг та втрат бюджету від їх надання від податкових надходжень з податку на прибуток за допомогою кореляційного аналізу.

При кореляційному зв'язку під впливом змін багатьох факторів, частина з яких невідома, змінюється середня величина результативної ознаки. Кореляційно-регресійний аналіз полягає в аналізі статистичної моделі у вигляді рівняння регресії. Рівняння регресії – це рівняння кореляційного зв'язку, яке наближено, але досить точно, виражає залежність результативної ознаки від однієї чи декількох факторних ознак.

Рівняння регресії характеризує зміну середнього значення результативної ознаки у від зміни факторної ознаки x , і у випадку лінійної залежності описується таким чином¹²¹:

$$\hat{y}_x = a_0 + a_1 x \quad (2.4)$$

де \hat{y}_x – згладжене середнє значення результативної ознаки;

a_0 – параметр рівняння, дорівнює значенню у при $x=0$;

a_1 – параметр рівняння, коефіцієнт регресії, що вказує на те, наскільки зміниться результативна ознака y при зміні факторної ознаки x на одиницю.

Параметри рівняння зв'язку визначають за способом найменших квадратів складеної та розв'язаної системи двох рівнянь з двома невідомими:

$$\sum \begin{cases} y = na_0 + a_1 \sum x \\ xy = a_0 \sum x + a_1 \sum x^2 \end{cases} \text{ звідси} \quad (2.5)$$

¹²¹ Гудзь П.В. Кореляційно-регресійний аналіз впливу податкових пільг на бюджетні надходження у промисловому регіоні / П.В. Гудзь // Економічний форум. – 2012. – № 1 – С. 8–20.

$$a_0 \begin{cases} = \frac{\sum x^2 \sum y - \sum x \sum xy}{n \sum x^2 - \sum x \sum x} \\ a_1 = \frac{n \sum xy - \sum x \sum y}{n \sum x^2 - \sum x \sum x} \end{cases}$$

де n – кількість одиниць у порівнюваних рядах.

Для економічної інтерпретації лінійних і нелінійних зв'язків між двома досліджуваними явищами часто використовують розраховані за рівняннями регресії коефіцієнти еластичності. Коефіцієнт еластичності показує, на скільки відсотків зміниться в середньому результативна ознака у при зміні факторної ознаки x на 1%. Відповідно до лінійної залежності коефіцієнт еластичності визначається за формулою:

$$\varepsilon = a_1 \frac{\bar{x}}{\bar{y}} \quad (2.6)$$

де ε – коефіцієнт еластичності.

Для визначення щільності кореляційного зв'язку потрібно обчислити дисперсію відхилень y і x , тобто залишкову дисперсію, яка зумовлена впливом усіх факторів, крім x . Різниця між загальною і залишковою дисперсіями дає теоретичну (факторну) дисперсію, яка вимірює варіацію, зумовлену фактором x . На зіставленні цієї різниці із загальною дисперсією побудовано індекс кореляції, або теоретичне кореляційне відношення:

$$R = \sqrt{\frac{\sigma_y^2}{\sigma_{заг}^2}} \quad (2.7)$$

де σ_y^2 – факторна дисперсія;

$\sigma_{заг}^2$ – загальна дисперсія.

Коефіцієнт детермінації R^2 характеризує ту частину варіації, результативна ознака y якої відповідає лінійному рівнянню регресії. Для визначення напрямку зв'язку використовують лінійний коефіцієнт кореляції:

$$r = a_1 \frac{\sigma_x}{\sigma_y}. \quad (2.8)$$

Аналіз кореляційного зв'язку між податком на прибуток та сумами наданих пільг і втратами бюджету відповідно дозволяє стверджувати:

а) між сумою сплаченого податку та наданими пільгами лінійний зв'язок відсутній, оскільки $r = 0,3119$, однак це не говорить про відсутність зв'язку взагалі. Ми можемо припустити, що між даними змінними існує нелінійний зв'язок, який потребує побудови досить складної моделі, а також попередньої лінеаризації;

б) між сумою сплаченого податку та втратами бюджету від надання пільг існує щільний лінійний зв'язок з $r = 0,9251$.

Спробуємо побудувати модель залежності надходжень податку на прибуток від втрат бюджету від надання податкових пільг на основі даних табл. 2.17, розрахувавши першочергово рівняння регресійної залежності втрат (y) від розміру надходжень податку (x).

Таблиця 2.17

Динаміка податкових надходжень з податку на прибуток і втрат бюджету внаслідок надання пільг*

(млрд грн)

Рік	Надходження з податку на прибуток	Втрати бюджету внаслідок надання пільг з податку на прибуток
2007	33,96	1,06
2008	47,45	15,76
2009	32,57	1,99
2010	39,97	2,10
2011	54,74	15,41
2012	55,35	15,11

*Джерело: складено на основі даних Міністерства доходів і зборів України.

Проведення розрахунків на базі рівняння регресії (2.4) дозволило отримати показники регресійної залежності (див. табл. 2.18):

$$\hat{y}_x = -21,93 + 0,69x. \quad (2.09)$$

Таблиця 2.18

Визначення показників регресійної залежності втрат бюджету внаслідок надання пільг від надходжень з податку на прибуток*

Рік	x^2	xy	y^2	$\hat{y}_x = -21,93 + 0,69x$
2007	1 153,28	1,12	35,99	1,50
2008	2 251,50	248,38	747,81	10,81
2009	1 060,81	3,96	64,81	0,54
2010	1 597,60	4,41	83,94	5,65
2011	2 996,47	237,47	843,54	15,84
2012	3 063,62	228,31	836,34	16,26

*Джерело: складено на основі проведеного кореляційно-регресійного аналізу.

За допомогою рівняння можна також спрогнозувати втрати бюджету від надання податкових пільг залежно від податкових надходжень з податку на прибуток (див. рис. 2.5).

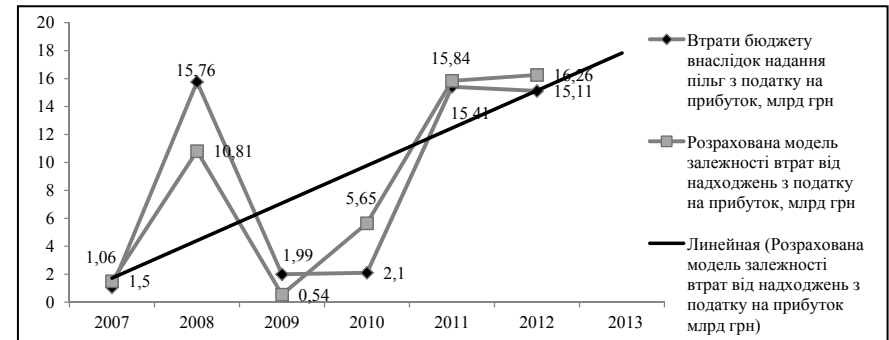


Рис. 2.5. Модель залежності втрат бюджету внаслідок надання податкових пільг від надходжень податку на прибуток*

*Джерело: складено на основі проведеного кореляційно-регресійного аналізу.

З рис. 2.5 видно, що залежність втрат бюджету від надання податкових пільг від надходжень з податку на прибуток відповідно до побудованої моделі не має суттєвих відхилень від реальної картини (винятками є 2008 та 2010 рр. – кризовий та післякризовий роки). Згідно із моделлю, за умови стабільності економіки країни та відсутності кардинальних змін у податковому законодавстві, прогнозний показник втрат бюджету у 2013 р. може зрости приблизно до 18 млрд грн, або на 19%, порівняно із 2012 р.

Коефіцієнт еластичності, розрахований за формулою 2.6, дорівнює 3,54. Це показує, що при зміні надходжень з податку на прибуток на 1%, втрати бюджету від надання пільг з податку на прибуток змінюються в середньому на 3,54%. Тобто втрати бюджету зростають більш швидкими темпами, ніж надходження з податку на прибуток. Зокрема, якщо взяти за базу 2012 рік та екстраполювати дані з метою прогнозування, урахувавши коефіцієнт еластичності, то можна припустити, що при зростанні надходжень з податку на прибуток з 55,35 до 55,90 млрд грн, втрати бюджету зростуть в середньому з 15,11 до 15,64 млрд грн.

Отже, коефіцієнт регресії показує, що при зміні надходжень з податку на прибуток на 1 грн втрати бюджету зростуть на 0,69 грн, і, навпаки, збільшення суми втрат від надання пільг з податку на прибуток на 1 грн означатиме збільшення надходжень з податку на 1,23 грн. Здійснені розрахунки підтверджують доцільність критичного перегляду переліку податкових пільг з податку на прибуток з метою скорочення.

Розглянемо далі особливості обліку пільг. Насамперед нагадаємо, що для платників податку на прибуток – пільговиків вимогу про ведення «окремого» обліку пільгової діяльності прямо передбачено п. 152.11 ст. 152 ПКУ. Так, згідно з цим пунктом, платники податку, прибуток (дохід) яких повністю та/або частково звільняється від оподаткування, повинні вести окремий облік «пільгових» доходів/прибутку (пільгової діяльності) у порядку, обумовленому цим пунктом. У декларації з податку на прибуток результати такого обліку відображають у спеціальному Додатку ПЗ, у рядку 09 якого при цьому виводять отриманий об'єкт оподаткування від пільгової діяльності – прибуток або збиток.

Крім того, «пільгові» платники податку на прибуток також повинні подавати (п. 30.6 ст. 30 ПКУ) Звіт про суми податкових пільг, у якому показувати несплачену внаслідок застосування пільги суму податку на прибуток.

Для окремих категорій пільговиків (які користуються пільгами згідно з п. 15–19 підрозд. 4 розд. XX «Перехідні положення» ПКУ) також передбачено додаткову форму «пільгової» звітності – Звіт про використання платниками податку на прибуток підприємств вивільнених коштів (форму затверджено наказом МФУ від 21.12.2011 р. № 1685). Мова йде про таких платників, як:

- виробники біопалива;

- виробники одночасно електричної й теплової енергії та/або теплової енергії з використанням біологічних видів палива;
- виробники техніки, пристроїв, устаткування, визначені ст. 7 ЗУ «Про альтернативні види палива», для виготовлення та реконструкції технічних і транспортних засобів, у тому числі самохідних с/г машин та енергетичних установок, що споживають біопаливо;
- готелі категорій «три», «чотири» і «п'ять зірок», що відповідають певним критеріям;
- підприємства легкої промисловості, крім тих, що виготовляють продукцію на давальницькій сировині;
- підприємства електроенергетики, суднобудування, літакобудування, машинобудування для агропромислового комплексу;
- видавництва, видавничі організації, підприємства поліграфії, що одержують прибуток від діяльності з виготовлення на території України книжкової продукції, крім продукції еротичного характеру;
- суб'єкти кінематографії (виробники національних фільмів).

Таким чином, подавати Звіт про використання вивільнених коштів повинні виключно пільговіки, пільги зі сплати податку на прибуток для яких установлені п. 15, 17–19 підрозд. 4 розд. XX «Перехідні положення» ПКУ. А от інших пільговиків (наприклад, зі ст. 154 ПКУ платників, які сплачують податок на прибуток згідно з п. 154.6 ст. 154 ПКУ за ставкою 0%, а також «особливих» платників податків – страховиків (ст. 156 ПКУ), неприбуткових організацій (ст. 157 ПКУ) та підприємств, що впроваджують ефективні технології (ст. 158 ПКУ)), вимоги щодо подання Звіту не стосуються¹²².

Відстеження цільового використання вивільнених «пільгових» коштів у бухгалтерському обліку відбувається на спеціальному субрахунку 481 «Кошти, вивільнені від оподаткування», що відкривається до рахунку 48 «Цільове фінансування і цільові надходження». Так, за Кт 481 відображають суму вивільнених від оподаткування коштів у зв'язку із застосуванням пільг, а за Дт 481 – їх використання на реалізацію заходів цільового характеру. Також зауважимо, що згідно з п. 17

¹²² Солошенко Л. Користуюся пільгами з податку на прибуток – подасмо звіт про використання вивільнених коштів / Л. Солошенко // Податки та бухгалтерський облік. – 2012. – № 32 (1529). – С. 27–28.

П(С)БО 15¹²³ вивільнені від оподаткування у зв'язку з наданням пільг з податку на прибуток «пільгові» кошти визнаються в бухгалтерському обліку доходом протягом тих періодів, в яких було понесено витрати, пов'язані з виконанням умов цільового фінансування.

Спеціальні правила, схожі на бухгалтерські, встановлено в абз. 4 п. 21 підрозд. 4 розд. XX «Перехідні положення» ПКУ¹²⁴ і у податковому обліку: цільове «використання» вивільнених коштів у податковому обліку платників-пільговиків визначається одночасним відображенням витрат та доходів.

Приклад 2.1

Припустимо, вивільнені кошти платник-пільговик спрямовує на погашення кредиту (наприклад, його частини в розмірі 10 000 грн) та сплату за ним процентів (у сумі 3 000 грн). Як відомо, за правилами ПКУ, основна сума кредиту не впливає на податковий облік та в ньому не відображається, тобто кредит при отриманні не включається до доходів (підп. 136.1.20 п. 136.1 ст. 136 та підп. 153.4.1 п. 153.4 ст. 153 ПКУ), а при поверненні – до витрат (підп. 139.1.4 п. 139.1 ст. 139 та підп. 153.4.2 п. 153.4 ст. 153 ПКУ), тоді як проценти за кредитом входять до складу податкових витрат платника податків (є іншими фінансовими витратами діяльності, підп. 138.5.2, 138.10.5, ст. 138 ПКУ). Отже, у цьому випадку за основною (і невитратною в податковому обліку) сумою кредиту, що погашається (10 000 грн), платнику-пільговику одночасні доходи також показувати не потрібно. А от при включенні до витрат (3 000 грн) нарахованих процентів (що погашаються за рахунок вивільнених коштів), дотримуючись положень п. 21 підрозд. 4 розд. XX «Перехідні положення» ПКУ, одночасно доведеться відобразити в такій самій сумі (3 000 грн) і доходи¹²⁵. При цьому, незважаючи на невключення до витрат і доходів самої суми кредиту (та включення тільки процентів), використаною за цільовим призначенням у цьому випадку потрібно вважати всю суму спрямованих на погашення кредиту вивільнених коштів у розмірі 13 000 грн (10 000 грн + 3 000 грн). Тому саме її в цьому випадку і необхідно

¹²³ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід»: затв. наказом Міністерства фінансів України: від 29.11.1999 р. № 290 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99/print1370326239541384>

¹²⁴ Податковий кодекс України: від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

¹²⁵ *Солошенко Л.* Користуємося пільгами з податку на прибуток – подаємо звіт про використання вивільнених коштів // *Л. Солошенко // Податки та бухгалтерський облік.* – 2012. – № 32 (1529). – С. 24–31.

вказати в рядку 2 Звіту про використання платником податку на прибуток підприємств вивільнених коштів (далі – Звіт)¹²⁶.

По-третє, витрати в податковому обліку (до моменту відображення яких прив'язані і доходи), як відомо, виникають за правилами п. 138.4, 138.5 ст. 138 ПКУ. Тому, незважаючи на те що витрати з одночасними доходами за правилами ПКУ можуть виникати і пізніше, використаними за цільовим призначенням вивільнені кошти (Дт 481) можуть вважатися безпосередньо в періоді придбання за їх рахунок тих чи інших матеріальних ресурсів. Це потрібно враховувати при заповненні рядка 2 Звіту та показуючи відповідно в ньому використану (витрачену) на ті чи інші цілі суму вивільнених коштів (тобто орієнтуючись при його заповненні насамперед на «використання» цільового фінансування, тобто обороти за Дт 481).

Більш детально облік цільового використання вивільнених коштів подано у табл. К.1 Додатка К.

Значимо, що на використання вивільнених коштів відведено граничний строк. Так, згідно з абз. 6 п. 21 підрозд. 4 розд. XX «Перехідні положення» ПКУ, вивільнені кошти має бути використано на зазначені цілі протягом 1095 днів з дати закінчення періоду, за результатами якого вони залишилися в розпорядженні платника податків. Так, наприклад, якщо прибуток від пільгової діяльності було отримано платником податків у I кварталі 2012 року, то 1095 днів відповідно закінчаться 31.03.2015 р. Отже, саме до цієї дати платнику податків і потрібно встигнути використати суму вивільнених коштів. Інакше наставатимуть наслідки у вигляді збільшення податкових зобов'язань та сплати пені¹²⁷. Можемо стверджувати, що на рівні користувачів пільгами з податку на прибуток проблем з їх обліком не виявлено.

Отже, провівши ряд досліджень для визначення структури, обсягів та особливостей обліку наданих податкових пільг з податку на прибуток на рівні держави та платника, ми переконані, що сьогодні актуальним завданням виступає перегляд наданих пільг з податку з метою скорочення та вдосконалення їх обліку з позицій податкового адміністрування і контролю.

¹²⁶ Про затвердження форми Звіту про використання платниками податку на прибуток підприємств вивільнених коштів: наказ Міністерства фінансів України: від 21.12.2011 р. № 1685 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1529-11>

¹²⁷ *Солошенко Л.* Користуємося пільгами з податку на прибуток – подаємо звіт про використання вивільнених коштів // *Л. Солошенко // Податки та бухгалтерський облік.* – 2012. – № 32 (1529). – С. 31.

2.3. АНАЛІЗ МЕТОДОЛОГІЧНИХ АСПЕКТІВ ГАРМОНІЗАЦІЇ ПОДАТКОВОГО ТА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ЩОДО ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК ПІДПРИЄМСТВ

Об'єктивною реальністю є факт, що прибуток, який відображається у звіті підприємства про фінансові результати, і прибуток, який є об'єктом оподаткування, у цілому відрізняються за методикою розрахунку. Це пов'язане з тим, що бухгалтерський прибуток обчислюється шляхом зіставлення доходів і витрат, визначених відповідно до Положень (стандартів) бухгалтерського обліку. Податковий прибуток визначається шляхом зіставлення доходів і витрат, визначених відповідно до розділу III ПКУ.

Не можна не відзначити, що з прийняттям ПКУ ці два види обліку суттєво наблизилися, а в багатьох моментах стали майже ідентичними. Але не заперечуючи позитивний результат від новацій Кодексу, проблемне коло питань залишається ще досить значним. Усе це зумовлює потребу у дослідженні основних розбіжностей між бухгалтерським та податковим обліком з метою виокремлення пропозицій з їх усунення.

Переходячи до методологічних аспектів гармонізації податкового та бухгалтерського обліку з податку на прибуток підприємств, доцільно розпочати аналіз, характеризуючи відмінності між податковою та бухгалтерською собівартістю.

Показник «виробнича собівартість продукції (робіт, послуг)» є одним із найбільш значущих економічних показників, на основі якого приймаються важливі управлінські рішення, спрямовані на підвищення ефективності діяльності підприємства і, як наслідок, посилення конкурентоспроможності виготовленої ним продукції (товарів, послуг). Із набуттям чинності розділу III ПКУ собівартість реалізованої продукції, виконаних робіт, наданих послуг безпосередньо бере участь в обчисленні об'єкта оподаткування податком на прибуток.

Визначення поняття «*витрати*» наведено в п. 3 розділу I НП(С) БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Згідно з ним такими вважаються «... зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок

його вилучення або розподілення власниками)»¹²⁸. Методологічні принципи формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття у фінансовій звітності встановлюються у П(С)БО 16 «Витрати».

Для цілей податкового обліку підп. 14.1.27 п. 14.1 ст. 14 ПКУ визначає витрати як «... суму будь-яких витрат платника податку у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, здійснюваних для провадження господарської діяльності платника податку, в результаті яких відбувається зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, внаслідок чого відбувається зменшення власного капіталу (крім змін капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власником)»¹²⁹.

Однією з істотних складових витрат є собівартість реалізованої продукції (у термінології ПКУ – виготовлених та реалізованих товарів), виконаних робіт, наданих послуг.

Згідно з п. 11 П(С)БО 16 собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), реалізованої у звітному періоді, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат і наднормативних виробничих витрат. У свою чергу, під виробничою собівартістю продукції (робіт, послуг) прийнято розуміти виражені у грошовій формі поточні витрати підприємства на її виробництво¹³⁰.

Для цілей розділу III ПКУ собівартістю реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг вважаються витрати, прямо пов'язані з виробництвом та/або придбанням реалізованих протягом звітного податкового періоду товарів, виконаних робіт, наданих послуг, що визначаються відповідно до П(С)БО, які застосовуються в частині, що не суперечить положенням зазначеного III розділу (підп. 14.1.228 п. 14.1 ст. 14 ПКУ).

Таким чином, як для бухгалтерського, так і для податкового обліку важливим є правильне обчислення виробничої собівартості продукції (робіт, послуг).

¹²⁸ Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: затв. наказом Міністерства фінансів України: від 07.02.2013 р. № 73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13/print1370326239541384>

¹²⁹ Податковий кодекс України: від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

¹³⁰ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: затв. наказом Міністерства фінансів України: від 31.12.1999 р. № 318 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>

У цілому складові бухгалтерської та податкової собівартості збігаються, однак між ними є і відмінності. Розглянемо це більш детально, оскільки саме їх наявність викликає необхідність у веденні паралельного обліку для цілей складання фінансової та податкової звітності.

Розглянемо складові бухгалтерської собівартості. У бухгалтерському обліку, відповідно до норм п. 11 П(С)БО 16 «Витрати», передбачено:

- 1) собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг), що складається з:
 - виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), реалізованої протягом звітного періоду;
 - нерозподілених постійних загальновиробничих витрат;
 - наднормативних виробничих витрат;
- 2) виробнича собівартість продукції (робіт, послуг), до якої входять:
 - прямі матеріальні витрати;
 - прямі витрати на оплату праці;
 - інші прямі витрати;
 - змінні загальновиробничі витрати;
 - постійні розподілені загальновиробничі витрати.

Виробнича собівартість продукції зменшується на справедливую вартість попутної продукції, що реалізується, та вартість попутної продукції, що використовується, в оцінці її можливого використання. За виробничою собівартістю, згідно з п. 10 П(С)БО 9, оцінюються готова продукція та незавершене виробництво, що входять до складу запасів (п. 6 П(С)БО 9)¹³¹.

Неважко помітити, що виробнича собівартість продукції (робіт, послуг) формують витрати, безпосередньо пов'язані з виробництвом продукції та зумовлені технологією та організацією виробництва, а в частині витрат на управління та обслуговування такого виробництва (накладних) тільки загальновиробничі витрати: змінні та постійні розподілені.

Ті види непрямих (накладних) витрат, що не пов'язані безпосередньо з виготовленням продукції, не входять до складу виробничої собівартості, а отже, не розподіляються на кожну одиницю об'єкта

¹³¹ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»: затв. наказом Міністерства фінансів України: від 20.10.1999 р. № 246 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>

калькулювання. До таких витрат належать адміністративні витрати, витрати на збут та інші витрати операційної діяльності підприємства.

Схематично розподіл операційних витрат підприємства між виробничою собівартістю, собівартістю реалізованої продукції та витратами періоду зображено на рис. 2.6.

Перелік витрат, що підлягають віднесенню до складу прямих витрат (тобто витрат, які може бути віднесено безпосередньо до конкретного об'єкта витрат економічно доцільним шляхом), та загальновиробничих витрат, що формують виробничу собівартість продукції (робіт, послуг), наведено в пп. 12–15 П(С)БО 16.

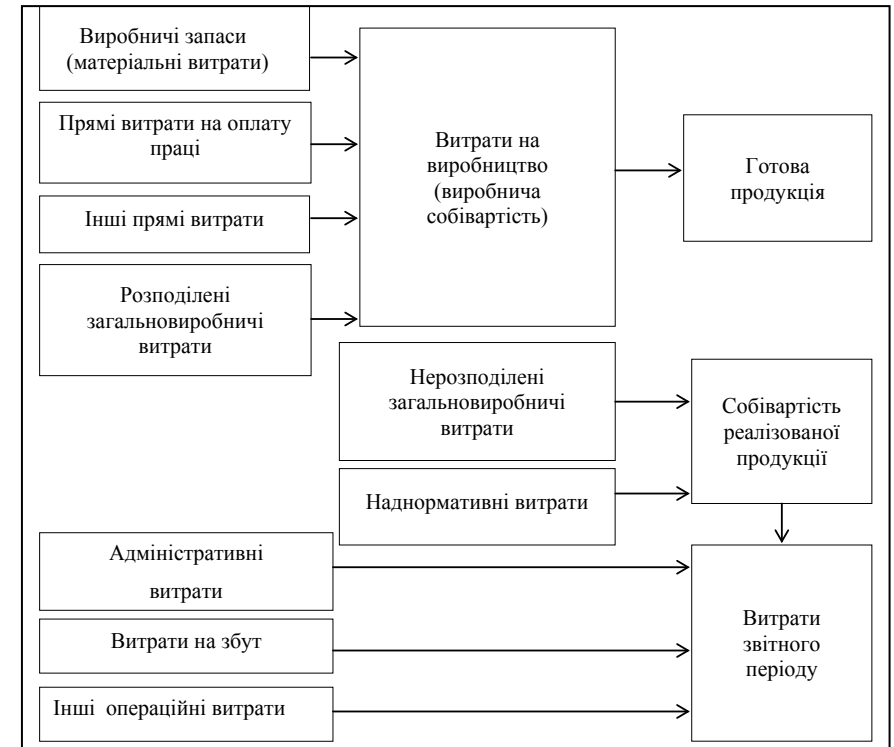


Рис. 2.6. Схема розподілу витрат підприємства*

*Джерело: складено на основі П(С)БО 9.

Так, до складу прямих матеріальних витрат входить вартість сировини та основних матеріалів, що становлять основу виготов-

люваної продукції, купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів, допоміжних та інших матеріалів, палива та енергії, які може бути безпосередньо віднесено до конкретного об'єкта витрат на підставі первинних документів (лімітно-забірних карток, вимог на матеріали, накладних та інших документів) (Дт 23 – Кт 20, 22, 63). Отже, вартість тих запасів, що використовуються не для виробництва продукції, робіт і послуг, а для інших цілей (капітальне будівництво, адміністративні потреби), до складу виробничої собівартості не входить.

Прямі матеріальні витрати зменшуються на вартість поворотних відходів, отриманих у процесі виробництва, що оцінюються за справедливою вартістю, якщо їх призначено для реалізації, або за вартістю їх можливого використання при застосуванні на самому підприємстві (Дт 20 – Кт 23).

До складу прямих витрат на оплату праці входить заробітна плата та інші виплати працівникам, зайнятим у виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг, які може бути безпосередньо віднесено до конкретного об'єкта витрат (Дт 23 – Кт 661). Пряме віднесення до складу собівартості окремих видів (груп) продукції основної заробітної плати виробничих робітників при відрядній формі – оплати праці не викликає труднощів, оскільки здійснюється на підставі первинних документів.

Однак частину основної та додаткової заробітної плати (почасова оплата праці робітників, які беруть участь у технологічних процесах щодо виготовлення продукції, різні види доплат, надбавок тощо) неможливо відносити на собівартість конкретних виробів безпосередньо за даними первинних документів. Тому фактично нараховану суму такої заробітної плати включають до складу загальновиробничих (накладних) витрат, а потім розподіляють між окремими видами продукції (робіт, послуг) пропорційно прийнятій на цьому підприємстві базі розподілу.

Примірний склад інших прямих витрат, що формують виробничу собівартість, наведено в п. 14 П(С)БО 16. До них може бути зараховано всі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат (Дт 23 – Кт 13, 24, 37, 651, 63, 68):

- відрахування на соціальні заходи;
- плата за оренду земельних та майнових паїв;
- амортизація;
- втрати від браку, що складаються з вартості остаточно забракованої з технологічних причин

- продукції (виробів, вузлів, напівфабрикатів), зменшеної на її справедливую вартість, і витрат на виправлення такого технічно неминучого браку.

Крім перелічених вище витрат, виробничу собівартість продукції (робіт, послуг) формують також змінні та постійні розподілені загальновиробничі витрати (Дт 23 – Кт 91). Вони є витратами, пов'язаними з виробництвом продукції (робіт, послуг), які не можна безпосередньо віднести до конкретного об'єкта витрат.

Згідно з п. 15 П(С)БО 16 до складу загальновиробничих витрат включаються:

- витрати на управління виробництвом (оплата праці апарату управління цехами, дільницями тощо; відрахування на соціальні заходи і медичне страхування апарату управління цехами, дільницями; витрати на оплату службових відряджень персоналу цехів, дільниць тощо);
- амортизація основних засобів загальновиробничого (цехового, дільничного, лінійного) призначення;
- амортизація нематеріальних активів загальновиробничого (цехового, дільничного, лінійного) призначення;
- витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення;
- витрати на вдосконалення технології та організації виробництва (оплата праці та відрахування на соціальні заходи працівників, зайнятих удосконаленням технології та організації виробництва, поліпшенням якості продукції, підвищенням її надійності, довговічності, інших експлуатаційних характеристик у виробничому процесі; витрати матеріалів, купівельних комплектуючих виробів та напівфабрикатів, оплата послуг сторонніх організацій тощо);
- витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень;
- витрати на обслуговування виробничого процесу (оплата праці загальновиробничого персоналу; відрахування на соціальні заходи, медичне страхування робітників та апарату управління виробництвом; витрати на здійснення технологічного контролю за виробничими процесами та паїв; якістю продукції, робіт, послуг);
- витрати на охорону праці й техніку безпеки;

- витрати на охорону навколишнього природного середовища;
- інші витрати (внутрішньозаводське переміщення матеріалів, деталей, напівфабрикатів, інструментів зі складів до цехів та готової продукції на склади; нестачі незавершеного виробництва; нестачі та втрати від псування матеріальних цінностей у цехах; оплата простоїв тощо).

Як уже згадувалося, загальновиробничі витрати поділяються на змінні та постійні. До змінних загальновиробничих витрат належать витрати на обслуговування та управління виробництвом (цехами, дільницями), що змінюються прямо пропорційно зміні обсягу діяльності. Змінні загальновиробничі витрати підлягають включенню до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) у повному обсязі шляхом розподілу на кожен об'єкт витрат з використанням вибраної бази розподілу (години праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо) виходячи з фактичної потужності звітного періоду.

До постійних загальновиробничих витрат належать витрати на обслуговування та управління виробництвом, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності. Постійні загальновиробничі витрати відносяться до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) за допомогою розподілу на кожен об'єкт витрат з використанням вибраної бази розподілу при нормальній потужності (тобто до собівартості виробництва потрапляє лише розподілена частина постійних загальновиробничих витрат).

При цьому під нормальною потужністю згідно з п. 4П(С)БО 16 розуміється очікуваний середній обсяг діяльності, який може бути досягнуто за умов звичайної діяльності підприємства протягом декількох років або операційних циклів з урахуванням запланованого обслуговування виробництва¹³². Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати не відносяться до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), не підлягають розподілу на кожен об'єкт витрат, а включаються до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) у періоді їх виникнення, тобто потрапляють до складу витрат звітного періоду. При цьому загальна сума розподілених та нерозподілених постійних загальновиробничих витрат не може перевищувати їх фактичну величину.

¹³² Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: затв. наказом Міністерства фінансів України: від 31.12.1999 р. № 318 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>

Таким чином, загальновиробничі витрати можуть бути як включені до складу виробничої собівартості продукції, робіт, послуг (змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати: Дт 23 – Кт 91), так і віднесені до собівартості реалізованої продукції, робіт, послуг (нерозподілені постійні загальновиробничі витрати: Дт 90 – Кт 91).

На окрему згадку заслуговує така складова собівартості реалізації, як наднормативні виробничі витрати, під якими мається на увазі витрачання (використання) ресурсів на виробництво понад норми, нормативи, розцінки тощо, затверджені уповноваженим органом (лист МФУ від 15.04.2005 р. № 31-04220-20-17/6687¹³³).

Виділення таких витрат до окремої групи пояснюється тим, що згідно з принципом обачності в бухгалтерському обліку мають застосовуватися такі методи оцінки, що запобігають завищенню вартості активів (у тому числі запасів) підприємства (ст. 4 ЗУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність»¹³⁴).

Відповідно до складу виробничої собівартості включаються лише ті витрати, які передбачено нормами і технологією виробництва (у межах установлених норм та нормативів).

А наднормативні витрати на виробництво продукції (робіт, послуг) є витратами звітного періоду та мають бути віднесені на собівартість не виготовленої, а реалізованої продукції (п. 11 П(С)БО 16). Причому наднормативні витрати включаються до собівартості реалізованої продукції, робіт, послуг (за рішенням керівника підприємства) тільки в тому випадку, якщо вони не пов'язані з нестачами, псуванням, нетехнологічним використанням та порушенням правил зберігання (лист МФУ від 15.04.2005 р. № 31-04220-20-17/6687).

На відміну від бухгалтерської собівартості, складові податкової є дещо іншими. За приписами п. 138.1 ст. 138 ПКУ, витрати операційної діяльності містять (разом з іншими витратами, зазначеними в п. 138.6, підп. 138.10.2–138.10.4, а також п. 138.11 ст. 138 ПКУ) собівартість виготовлених та реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг (п. 138.8 і 138.9 ст. 138 ПКУ).

Графічно схему формування витрат для цілей оподаткування подано у табл. 2.19

¹³³ Щодо наднормативних виробничих витрат: лист Міністерства фінансів України: від 15.04.2005 р. № 31-04220-20-17/6687 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1023.2014.0>

¹³⁴ Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України: від 16.07.1999 р. № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

Таблиця 2.19

Схема формування витрат відповідно до норм ПКУ*

Витрати, що враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування	Витрати операційної діяльності	Собівартість виготовлених та реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг	Прямі матеріальні витрати	
			Прямі витрати на оплату праці	
			Амортизація виробничих основних засобів та нематеріальних активів, безпосередньо пов'язаних з виробництвом товарів, виконанням робіт, наданням послуг	
			Загальновиробничі витрати, що відносяться на собівартість виготовлених та реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг відповідно до П(С)БО	
			Вартість придбаних послуг, прямо пов'язаних з виробництвом товарів, виконанням робіт, наданням послуг	
			Інші прямі витрати, у тому числі витрати з придбання електричної енергії (включаючи реактивну)	
			Собівартість придбаних та реалізованих товарів	Ціна придбання товарів
				Ввізне мито
				Витрати на доставку
				Витрати на доведення до стану, придатного для продажу
	Інші витрати	Адміністративні витрати	Витрати на збут	
			Інші операційні витрати	
			Фінансові витрати	
			Інші витрати звичайної діяльності	

* Джерело: складено на основі Податкового кодексу України.

З таблиці 2.19 видно, що у податковому обліку, як і в бухгалтерському, собівартість є складовою витрат операційної діяльності. При цьому згідно з п. 138.8 ПКУ собівартість виготовлених та реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг складається з витрат, прямо пов'язаних із виробництвом таких товарів, виконанням робіт, наданням послуг, а саме із:

- прямих матеріальних витрат (підп. 138.8.1 п. 138.8 ст. 138 ПКУ);
- прямих витрат на оплату праці (пп. 138.8.2 п. 138.8 ст. 138 ПКУ);
- амортизації виробничих основних засобів та нематеріальних активів, безпосередньо пов'язаних з виробництвом товарів, виконанням робіт, наданням послуг (правила нарахування амортизації основних засобів та нематеріальних активів регулюються ст. 144–146 ПКУ);
- загальновиробничих витрат, що відносяться на собівартість виготовлених та реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг відповідно до П(С)БО 16 (підп. 138.8.5 п. 138.8 ст. 138 ПКУ);
- вартості придбаних послуг, прямо пов'язаних з виробництвом товарів, виконанням робіт, наданням послуг;
- інших прямих витрат, у тому числі витрат на придбання електричної енергії (включаючи реактивну) (п. 138.9 ст. 138 ПКУ).

Для наочності наведемо в таблиці порівняльну характеристику складових бухгалтерської та податкової собівартості продукції (робіт, послуг) (див. табл. Л. 1 Додатка Л)¹³⁵. Наведені порівняння дають можливість сформулювати висновок, що з метою визначення податкової собівартості ПКУ оперує не поняттям «продукція», як це прийнято в бухгалтерському обліку, а використовує термін «товари», якими підп. 14.1.244 п. 14.1 ст. 14 ПКУ визначає «... матеріальні та нематеріальні активи, у тому числі земельні ділянки, земельні частки (паї), а також цінні папери та деривативи, що використовуються в будь-яких операціях, крім операцій з їх випуску (емісії) та погашення». У свою чергу, як матеріальні активи розцінюються основні засоби та оборотні активи в будь-якому вигляді (включаючи електричну, теплову та іншу енергію, газ, воду), що не є грошовими коштами, цінними паперами, деривативами та нематеріальними активами (підп. 14.1.111 п. 14.1 ст. 14 ПКУ).

¹³⁵ Вороная Н. Облік загальновиробничих витрат / Н. Вороная, А. Свіріденко, Т. Войтенко // Податки та бухгалтерський облік. – 2013. – № 6 (222). – С. 77–81.

Одночасно з цим ПКУ розмежовує «собівартість придбаних та реалізованих товарів» (п. 138.6 ст. 138 ПКУ) і «собівартість виготовлених та реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг» (п. 138.8 ст. 138 ПКУ). Бухгалтерське поняття «виробнича собівартість продукції (робіт, послуг), реалізованої протягом звітного періоду» відповідає податковій «собівартості виготовлених та реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг», оскільки собівартість виготовлення – це, беззаперечно, і є виробнича собівартість. Саме собівартість «виготовлених» формує в подальшому собівартість «реалізованих» товарів (робіт, послуг), що підтверджує також підп. 14.1.228 п. 14.1 ст. 14 ПКУ, де під «собівартістю реалізованих товарів» маються на увазі «... витрати, що прямо пов'язані з виробництвом... реалізованих протягом звітного податкового періоду товарів..., які визначаються відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку...». Крім того, за складом, окресленим у п. 138.8 ст. 138 ПКУ, податкова собівартість виготовлених та реалізованих товарів (робіт, послуг) максимально наближена до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) із п. 11 П(С)БО 16.

Тоді, якщо проводити паралель між бухгалтерською та податковою собівартістю, то при формуванні податкового показника «собівартість виготовлених та реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг» потрібно орієнтуватися на величину бухгалтерської фактичної виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), реалізованої протягом звітного періоду, безумовно, зважаючи на норми вже згаданого підп. 138.1.1 п. 138.1 ст. 138 ПКУ.

За правилами підп. 138.8.1 п. 138.8 ст. 138 ПКУ до складу прямих матеріальних витрат включається вартість сировини та основних матеріалів, що створюють основу виготовленого товару, виконаної роботи, наданої послуги, придбаних напівфабрикатів та комплектуючих виробів, допоміжних та інших матеріалів, які може бути безпосередньо віднесено до конкретного об'єкта витрат. Прямі матеріальні витрати зменшуються на вартість зворотних відходів, отриманих у процесі виробництва, що оцінюються в порядку, визначеному в П(С)БО (тут мається на увазі оцінка зворотних відходів згідно з п. 11 П(С)БО 16 за справедливою вартістю в разі їх реалізації та за ціною можливого використання при їх застосуванні на самому підприємстві).

До складу прямих витрат на оплату праці включаються заробітна плата та інші виплати робітникам, зайнятим у виробництві товарів

(виконанні робіт, наданні послуг), які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат (підп. 138.8.2 п. 138.8 ст. 138 ПКУ). Зауважимо, що склад прямих витрат на оплату праці відповідає наведеному в п. 13 П(С)БО 16, при цьому порядок їх визначення для податкових цілей викладено у ст. 142 ПКУ.

До інших прямих витрат за нормами п. 138.9 ст. 138 ПКУ належать усі інші виробничі витрати, які може бути безпосередньо віднесено до конкретного об'єкта витрат, у тому числі внески на соціальні заходи, визначені ст. 143 ПКУ, плата за оренду земельних та майнових паїв, кооперативні виплати фізичним особам – членам виробничого сільськогосподарського кооперативу, які не є підприємцями та беруть трудову участь у діяльності такого сільськогосподарського кооперативу. Також сюди відносять втрати від браку, що складаються з вартості остаточно забракованої з технологічних причин продукції (виробів, вузлів, напівфабрикатів) і витрат на виправлення такого технічно неминучого браку, при реалізації такої продукції (п. 138.7 ст. 138 ПКУ). До встановлення норм технічно неминучого браку центральними органами виконавчої влади у відповідній сфері платник податків має право самостійно визначити допустимі норми такого браку в наказі по підприємству за умови обґрунтування його розміру.

Згідно з вимогами п. 138.8 ст. 138 ПКУ податкова собівартість виготовлених та реалізованих товарів (виконаних робіт, наданих послуг) містить не тільки витрати, прямо пов'язані з виробництвом товарів (виконанням робіт, наданням послуг), а й «загальновиробничі витрати, які відносяться на собівартість виготовлених та реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку».

Інакше кажучи, ПКУ в питанні віднесення загальновиробничих витрат до податкової собівартості відсилає до профільного П(С)БО 16 (нормативного документа, що регламентує склад витрат діяльності підприємства в бухгалтерському обліку).

Отже, на сьогодні як прямі (згідно з п. 4 П(С)БО 16 «прямі витрати» – це «витрати, що можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкта витрат економічно доцільним шляхом»), так і непрямі витрати у вигляді загальновиробничих витрат (відповідно до норм Інструкції № 291 загальновиробничі витрати – це виробничі накладні витрати, тобто такі, що зумовлюються управлінням та обслу-

говуванням виробництва¹³⁶) формують податкову собівартість виготовлених та реалізованих товарів (виконаних робіт, наданих послуг).

При цьому особливо зазначимо, що за нормами п. 138.4 ст. 138 ПКУ (так само, як і в бухгалтерському обліку, згідно з п. 16 П(С)БО 16) нерозподілені постійні загальновиробничі витрати входять до складу витрат у періоді їх виникнення, а не в періоді визнання доходів від реалізації товарів, виконання робіт, надання послуг.

Також варто підкреслити, що за приписами п. 140.3 ст. 140 ПКУ «... до витрат не включається сума фактичних втрат товарів, крім втрат у межах норм природного убутку чи технічних (виробничих) втрат і витрат із розбалансування природного газу в газорозподільних мережах, що не перевищують розмір, визначений КМУ або іншим органом, визначеним законодавством України».

У свою чергу, під технологічними розуміються втрати, які зумовлені рівнем розвитку техніки та пов'язані з технологічними процесами виготовлення деталей, вузлів, виробів: недостатня керованість окремими операціями технологічного процесу; недосконалість технологічного устаткування та вимірювальної техніки; невідповідність окремих фізико-хімічних властивостей матеріалів і напівфабрикатів, що використовуються, оптимальним вимогам виробництва тощо (підп. 406 і 422 Методичних рекомендацій № 373¹³⁷). Як наслідок, до податкових витрат може бути віднесено виключно витрати виробництва і тільки в межах норм технічних (виробничих) втрат. Будь-які наднормативні виробничі витрати до складу витрат, що враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування, не включаються.

Як уже зазначалося, загалом складові бухгалтерської та податкової собівартості збігаються. Так, за нормами п. 138.8 ст. 138 ПКУ до складу податкової собівартості виготовлених та реалізованих товарів (виконаних робіт, наданих послуг) включаються ті самі витрати, що відносяться до бухгалтерської виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) згідно з п. 11 П(С)БО 16. Так само, як і в бухгалтерському обліку (п. 16 П(С)БО 16), у податковому обліку

¹³⁶ Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: затв. наказом Міністерства фінансів України: від 30.11.1999 р. № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>

¹³⁷ Про затвердження Методичних рекомендацій з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості: наказ Міністерства промислової політики України: від 09.07.2007 р. № 373 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1153.1019.0>

нерозподілені постійні загальновиробничі витрати відносяться до складу собівартості реалізованої продукції в періоді їх виникнення (п. 138.4 ст. 138 ПКУ).

Крім того, за аналогією з бухгалтерськими правилами (п. 7 П(С)БО 16) витрати, що формують собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг, визнаються витратами того звітного періоду, в якому визнано доходи від їх реалізації (п. 138.4 ст. 138 ПКУ). А от наднормативні витрати, як зазначалося, не можуть входити до складу податкових, хоча при цьому бухгалтерськими вони все-таки є.

Однак при цьому у будь-якому випадку скористатися даними бухгалтерського обліку про фактичну виробничу собівартість продукції, реалізованої протягом звітного періоду, для цілей податкового не вдасться.

Це пояснюється як їх незбігом у частині загальновиробничих витрат, так і тим, що наднормативні витрати, які входять до складу бухгалтерської собівартості, не потрапляють у витрати, що формують податкову собівартість.

Назвемо тільки окремі найпоширеніші випадки можливого незбігу бухгалтерської та податкової собівартості в частині загальновиробничих витрат¹³⁸. Зокрема, порівняно з правилами бухгалтерського обліку, у податковому обліку до складу загальновиробничих витрат не входять:

- витрати на придбання спеціалізованої літератури для інформаційного забезпечення виробничої діяльності цеху, дільниці, на передплату спеціалізованих періодичних видань тощо (п. 15.1 П(С)БО 16, підп. 1 п. 394 Методичних рекомендацій № 373). Згідно з нормами п. «в» підп. 138.10.4 п. 138.10 ст. 138 ПКУ названі витрати належать до інших операційних витрат;
- суми амортизації безоплатно отриманих об'єктів основних засобів та нематеріальних активів виробничого (цехового, дільничного, лінійного) призначення, оскільки в податковому обліку амортизації підлягають витрати на придбання основних засобів, нематеріальних активів та довгострокових біологічних активів для використання в господарській діяльності (п. 144.1 ст. 144 ПКУ);

¹³⁸ Вороная Н. Облік загальновиробничих витрат / Н. Вороная, А. Свіріденко, Т. Войтенко // Податки та бухгалтерський облік. – 2013. – № 6 (222). – С. 77–81.

- податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі, безпосередньо пов'язані з виробничим процесом та кількістю продукції, що випускається (п. 18 П(С) БО 16, підп. 12 п. 394 Методичних рекомендацій з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості за № 373). Пунктом «в» підп. 138.10.4 п. 138.10 ст. 138 ПКУ для таких витрат місце відведено у складі інших операційних витрат;
- витрати на охорону навколишнього природного середовища (п. 15.8 П(С)БО 16), тобто витрати, пов'язані з утриманням та експлуатацією фондів природоохоронного призначення, що перебувають у власності підприємства (крім витрат, які підлягають амортизації); витрати на самостійне зберігання, переробку, поховання або придбання послуг зі збирання, зберігання, перевезення, знешкодження, видалення та захоронення відходів виробничої діяльності цехів, що надаються сторонніми організаціями, з очищення стічних вод; інші витрати на збереження екологічних систем, які перебувають під негативним впливом виробничої діяльності цеху, дільниці, у межах лімітів на утворення відходів у технологічних процесах та їх розміщення (підп. 14 п. 394 Методичних рекомендацій № 373). Перелічені тут витрати зараховано в п. «є» підп. 138.10.6 п. 138.10 ст. 138 ПКУ до інших витрат звичайної діяльності.

Крім того, у складі податкових інших загальновиробничих витрат (п. «и» підп. 138.8.5 п. 138.8 ст. 138 ПКУ), на відміну від бухгалтерських (п. 15.9 П (С) БО16), прямо не зазначено витрати на оплату простоїв, а нестачі та втрати від псування матеріальних цінностей у цехах ураховуються в межах норм природного убутку (підп. 19 п. 394 Методичних рекомендацій № 373), однак нормативи при цьому мають бути затверджені центральними органами виконавчої влади та погоджено центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики.

Ще однією відмінністю у класифікації складових бухгалтерських та податкових загальновиробничих витрат на практиці може бути віднесення до перших витрат на створення забезпечень для відшкодування наступних (майбутніх) виробничих витрат, зокрема на оплату відпусток працівникам і на виконання гарантійних зобов'язань. Тим

часом питання віднесення у податковому обліку витрат у момент створення забезпечень залишається дискусійним.

Водночас відповідно до норм п. «з» підп. 138.8.5 п. 138.8 ст. 138 ПКУ в податковому обліку, на відміну від бухгалтерського, до складу загальновиробничих витрат входять суми витрат, пов'язаних із розвідкою/дорозвідкою та облаштуванням нафтових і газових родовищ (за винятком витрат на спорудження будь-яких свердловин, що використовуються для розробки нафтових і газових родовищ, здійснених з моменту зарахування таких свердловин до експлуатаційного фонду, а також інших витрат, пов'язаних з придбанням/виготовленням основних засобів, що підлягають амортизації згідно зі ст. 148 ПКУ)¹³⁹.

Узагальнену інформацію щодо розбіжностей між податковим та бухгалтерським обліком в частині загальновиробничих витрат наведено у табл. Л. 2 Додатка Л.

Як видно з наведеного вище, незважаючи на використання в ПКУ бухгалтерського поняття «загальновиробничі витрати», за фактом багатьом підприємствам потрібно розраховувати собівартість окремо для цілей складання фінансової звітності та окремо для цілей оподаткування. Це, безумовно, призводить до значних витрат часу. Відмова від окремого розрахунку податкової собівартості значно спростить порядок розрахунку об'єкта оподаткування податком на прибуток, що у підсумку призведе до суттєвого спрощення податкового обліку та зменшення часу на формування звітності з податку на прибуток підприємств.

Наступний аспект, що призводить до розбіжностей між податковим та бухгалтерським обліком, – отримання безпроцентних позик. Це пов'язане з тим, що у цілях обкладення податком на прибуток отримана сума позикових коштів розглядається як поворотна фінансова допомога з відповідним порядком оподаткування, якщо у договорі про її отримання:

- 1) як предмет договору зазначено виключно грошові кошти;
- 2) вказано на її поворотний характер (вказано строк повернення);
- 3) не передбачає компенсації за користування грошовими коштами (інакше, з позиції податкового обліку такий договір розглядатиметься як кредитний) (підп. 14.1.257 п. 14.1 ст. 14 ПКУ).

¹³⁹ Мілевська О. М. Бухгалтерський і податковий облік податку на прибуток / О. М. Мілевська, А. О. Піхотіна // Економічні науки. – 2012. – № 9 (33). – С. 37–42.

У цілому податковий облік поворотної фінансової допомоги залежить від статусу позикодавця, а також моменту повернення, який, зважаючи на встановлений з 2013 р. у п. 57.1 ст. 57 ПКУ річний звітний період з податку на прибуток набув своїх особливостей. При отриманні поворотної фінансової допомоги від особи, яка є платником податку на прибуток на загальних підставах, сума такої допомоги, що залишається неповерненою на кінець звітного періоду, не відображається у складі доходів у періоді отримання та у складі витрат у періоді повернення. Однак на суму фінансової допомоги (її частину), яку не повернено на кінець звітного періоду, умовно нараховуються проценти в розмірі облікової ставки НБУ, розрахованої за кожний день фактичного використання такої поворотної фінансової допомоги (підп. 14.1.257 п. 14.1 ст. 14 ПКУ).

Сума умовно нарахованих процентів належить до безповоротної фінансової допомоги (абз. 7 підп. 14.1.257 п. 14.1 ст. 14 ПКУ) та враховується у складі інших доходів у рядку 03 Податкової декларації з податку на прибуток підприємства та в рядку 03.10.1 додатка ІД до цієї декларації. При цьому для цілей бухгалтерського обліку умовно нараховані відсотки не нараховуються.

При операціях позики в бухгалтерському обліку підприємство, що видало позику (позикодавець), керується нормами П(С)БО 10 та відображає її суму у складі дебіторської заборгованості, а підприємство, яке отримало позику (позичальник), згідно з П(С)БО 11 включає суму отриманої позики до складу своїх зобов'язань. У свою чергу, доцільно нагадати, що за правилами, зазначеними П(С)БО, дебіторська заборгованість та зобов'язання можуть бути поточними (виникають у ході нормального операційного циклу та будуть погашені протягом 12 місяців з дати балансу) та довгостроковими (не виникають у ході нормального операційного циклу та будуть погашені після 12 місяців від дати балансу). І хоча НП(С)БО 1, що прийшло на зміну відразу п'ятьом національним стандартам (П(С)БО 1–П(С)БО 5, які містили у минулому визначення поточних та довгострокових зобов'язань), на відміну від них, тепер таких визначень не містить, принцип розмежування зобов'язань на поточні та довгострокові зберігся й залишився тим самим. Зокрема, підтверджують це положення Методичних рекомендацій № 433¹⁴⁰, а також п. 60 МСБО 1 «Подання фінансових

¹⁴⁰ Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності: затв. наказом Міністерства фінансів України: від 28.03.2013 р. № 433 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1023.3060.0>

звітів»¹⁴¹, у яких погашення протягом періоду менше/більше 12 місяців (або нормального операційного циклу) є критерієм для розподілу дебіторської заборгованості та зобов'язань на поточні та довгострокові.

Тому бухгалтерський облік поворотної фінансової допомоги, як і раніше, також залежить від строку її повернення – тобто того, якою є позика: короткостроковою чи довгостроковою. У зв'язку з цим¹⁴²:

- 1) позикодавець суму наданої поворотної фінансової допомоги, строк повернення якої:
 - не перевищує 12 місяців з моменту надання – обліковує як короткострокову дебіторську заборгованість на субрахунок 377 «Розрахунки з іншими дебіторами», відображаючи за дебетом цього субрахунку виникнення дебіторської заборгованості – видачу позики (Дт 377 – Кт 301, 311), а за кредитом – її погашення (Дт 301, 311 – Кт 377);
 - перевищує 12 місяців з моменту надання – обліковує як довгострокову дебіторську заборгованість на субрахунок 183 «Інша дебіторська заборгованість». За дебетом цього субрахунку відображається виникнення дебіторської заборгованості (Дт 183 – Кт 301, 311), а за кредитом – переведення довгострокової заборгованості у короткострокову (Дт 377 – Кт 183) з наступним її погашенням (Дт 377 – Кт 301, 311);
- 2) отримувач (позичальник) суми отриманої поворотної фінансової допомоги, строк повернення якої:
 - не перевищує 12 місяців із дня отримання – визнає поточним зобов'язанням, відображаючи на субрахунок 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» (або на спеціально відкритому для цього окремому субрахунку 607 «Інші короткострокові позики в національній валюті»). Отримання позики відображається записом Дт 301, 311 – Кт 685 (607), а погашення Дт 685 (607) – Кт 301, 311;
 - довгострокових зобов'язань до складу поточних (Дт 55 (505) – Кт 611) з подальшим погашенням (Дт 611 – Кт 301, 311).

При цьому сума поверненої позики до доходів позикодавця (підп. 6.5 П(С)БО 15), а погашеної позики – до витрат позичальника

¹⁴¹ Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансової звітності» / IASB; Стандарт, Міжнародний документ: від 01.01.2012 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_013

¹⁴² Нестеренко М. Поворотна фінансова допомога: проста складність податкового обліку // М. Нестеренко // Податки та бухгалтерський облік. – 2012. – № 87. – С. 8–18.

(підп. 9.3 П(С)БО 16), не включається (тобто в «бухгалтерських» доходах та витратах сторін операції з отримання та повернення позики не відображаються).

Що стосується умовних процентів, що нараховуються згідно з підп. 14.1.257 п. 14.1 ст. 14 ПКУ в податковому обліку на суму поворотної фінансової допомоги, отриманої від позикодавця (платника податку на прибуток), що залишається не поверненою на кінець звітного періоду, то вони в бухгалтерському обліку не відображаються.

Розглянемо це на конкретному прикладі 2.2.

Приклад 2.2

Між підприємствами (платниками податку на прибуток, які складають та подають згідно з п. 57.1 ПКУ декларацію з податку на прибуток за підсумками року) укладено договір позики, за яким 08.04.2013 р. видано довгострокову позику строком на 2 роки в сумі 50 000 грн. За домовленістю сторін отриману позику (усю суму) позичальник зобов'язався повернути після закінчення другого року користування. В обліку сторін ці операції відобразяться таким чином (див. табл. Л. 3 Додатка Л)¹⁴³.

Як видно з наведеного прикладу, обов'язок розрахунку умовно нарахованих відсотків передбачений лише у податковому обліку, що створює додаткові витрати часу для платників податку на прибуток підприємств, навіть коли розмір таких відсотків є досить незначним.

Наступні розбіжності пов'язані з відображенням операцій за договорами фінансового та оперативного лізингу.

У сучасних економічних умовах брак грошових коштів у суб'єктів господарювання – явище нерідке. Тому, не маючи у своєму розпорядженні в необхідний момент достатньої кількості фінансових ресурсів для купівлі об'єктів основних засобів, підприємства мають право укласти договір фінансового лізингу.

Розглянемо специфіку бухгалтерського обліку та оподаткування за такими договорами.

Правове регулювання договорів фінансового лізингу здійснюється відразу кількома нормативними документами. Так, у ст. 806 ЦКУ і ст. 292 ГКУ регулюються загальні положення лізингових договорів, що є різновидом договору найму (оренди) (див. табл. 2.20).

¹⁴³ Солошенко Л. Отримання та повернення позики: відображаємо в бухобліку / Л. Солошенко // Податки та бухгалтерський облік. – 2012. – № 35. – С. 40–41.

А Закон про лізинг є вже спеціальним нормативним документом, що встановлює правові засади саме фінансового лізингу¹⁴⁴.

Таблиця 2.20

Визначення лізингових операцій*

ЦКУ	ГКУ
<p>Стаття 806. Договір лізингу</p> <p>За договором лізингу одна сторона (лізингодавець) передає або зобов'язується передати другій стороні (лізингоодержувачеві) у користування майно, що належить лізингодавцю на праві власності і було набуто ним без попередньої домовленості із лізингоодержувачем (прямий лізинг), або майно, спеціально придбане лізингодавцем у продавця (постачальника) відповідно до встановлених лізингоодержувачем специфікацій та умов (непрямий лізинг), на певний строк і за встановлену плату (лізингові платежі)</p>	<p>Стаття 292. Лізинг у сфері господарювання</p> <p>Лізинг – це господарська діяльність, спрямована на інвестування власних чи залучених фінансових коштів, яка полягає в наданні за договором лізингу однією стороною (лізингодавцем) у виключне користування другій стороні (лізингоодержувачу) на визначений строк майна, що належить лізингодавцю або набувається ним у власність (господарське відання) за дорученням чи погодженням лізингоодержувача у відповідного постачальника (продавця) майна, за умови сплати лізингоодержувачем періодичних лізингових платежів. Залежно від особливостей здійснення лізингових операцій лізинг може бути двох видів – фінансовий чи оперативний.</p>

* Джерело: складено на основі Цивільного та Господарського кодексу України.

Визначення фінансового лізингу із ЗУ «Про фінансовий лізинг» аналогічне поняттю непрямого лізингу, наведеному у ст. 806 ЦКУ.

Визначення терміна «фінансовий лізинг» для цілей податкового обліку наведено в п. «б» підп. 14.1.97 п. 14.1 ст. 14 ПКУ, де він розглядається як господарська операція, що здійснюється фізичною або юридичною особою та передбачає передачу орендарю майна, що згідно з ПКУ є основним засобом та придбане або виготовлене орендодавцем, а також усіх ризиків та винагород, пов'язаних із правом користування та володіння об'єктом лізингу.

Зауважимо, що, на відміну від правового визначення фінансового лізингу, у податковому обліку це поняття охоплює не лише непрямий лізинг (що передбачає спеціальне придбання лізингодавцем об'єкта

¹⁴⁴ Про фінансовий лізинг: Закон України: від 16.12.1997 р. № 723/97-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/723/97-%D0%B2%D1%80>

лізингу відповідно до встановлених лізингоодержувачем специфікацій та умов), а і прямий лізинг (що передбачає передачу майна, придбаного лізингодавцем без попередньої домовленості з лізингоодержувачем).

Крім того, виходячи з податкового визначення фінансового лізингу, такі операції можуть здійснюватися й фізичними особами. Однак це твердження є справедливим тільки для операцій, що не відповідають правовому поняттю фінансового лізингу, встановленому ст. 13У «Про фінансовий лізинг» (наприклад, для передачі майна за прямим лізингом), оскільки суб'єктний склад лізингодавця в зазначеному нормативному документі обмежено юридичними особами.

Таким чином, операції, які згідно з ПКУ належать до фінансового лізингу, з правового погляду такими можуть не бути (справедливе і зворотне твердження).

Предметом фінансового лізингу в податковому обліку може бути лише майно, що відповідає визначенню терміна «основні засоби», наведеному в підп. 14.1.138 п. 14.1 ст. 14 ПКУ. Нагадаємо, що під основними засобами розуміються матеріальні активи, у тому числі запаси корисних копалин наданих у користування ділянок надр (крім вартості землі, незавершених капітальних інвестицій, автомобільних доріг загального користування, бібліотечних та архівних фондів, матеріальних активів, вартість яких не перевищує 2 500 грн, невиробничих основних засобів та нематеріальних активів), що призначаються платником податків для використання у власній господарській діяльності, вартість яких перевищує 2 500 грн та поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом та очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких з дати введення в експлуатацію становить більше одного року (чи операційного циклу, якщо він довший за рік)¹⁴⁵.

Крім обмежень стосовно майна, яке може бути предметом договору фінансового лізингу, п. «б» підп. 14.1.97 п. 14.1 ст. 14 ПКУ встановлює також певні критерії, додержання хоча б одного з яких дає платнику податків підстави кваліфікувати операцію в податковому обліку як операцію фінансового лізингу.

У бухгалтерському обліку операції фінансового лізингу (оренди) регулюються П(С)БО 14. Згідно з цим документом під фінансовою

¹⁴⁵ *Серебрянський Д. М.* Оцінка фіскальних і методологічних аспектів гармонізації податкового та бухгалтерського обліку щодо податку на прибуток підприємств / *Серебрянський Д. М., Смірнова О. М., Стадник М. В.* // НДІ фінансового права. – Ірпінь, 2013. – 60 с.

орендою розуміється оренда, що передбачає передачу орендарю всіх ризиків та вигод, пов'язаних з правом користування та володіння активом. При цьому п. 4 П(С)БО 14 «Оренда»¹⁴⁶ містить ряд ознак, за наявності хоча б однієї з яких оренда для цілей бухгалтерського обліку вважається фінансовою:

- орендар набуває права власності на орендований актив після закінчення строку оренди;
- орендар має можливість і намір придбати об'єкт оренди за ціною, нижчою за його справедливую вартість на дату придбання;
- строк оренди становить більшу частину строку корисного використання (експлуатації) об'єкта оренди;
- теперішня вартість мінімальних орендних платежів з початку строку оренди дорівнює або перевищує справедливую вартість об'єкта оренди;
- орендований актив має особливий характер, що дає змогу тільки орендарю використовувати його без витрат на модернізацію, модифікацію, дообладнання;
- орендар може продовжити оренду активу за плату, значно нижчу від ринкової орендної плати;
- оренду може бути припинено орендарем, який відшкодує орендодавцю його втрати від припинення оренди;
- доходи або втрати від змін справедливої вартості об'єкта оренди на кінець строку оренди належать орендарю.

Як видно, основною ознакою, за якою оренда визнається фінансовою в бухгалтерському обліку, є передача орендарю всіх ризиків та вигод, пов'язаних з правом користування та володіння активом.

При цьому у п. 7 МСБО 17 «Оренда»¹⁴⁷, який є міжнародним аналогом українського П(С)БО 14, із цього приводу уточнено, що ризики включають можливість збитків від простоїв або технічної зношеності активу, а також коливань у надходженнях унаслідок зміни економічних умов. Винагороди (вигоди) можуть бути у вигляді очікування рентабельного функціонування протягом строку економічної

¹⁴⁶ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 «Оренда»: затв. наказом Міністерства фінансів України: від 28.07.2000 р. № 181 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0487-00>

¹⁴⁷ Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 17 «Оренда» // IASB; Стандарт, Міжнародний документ: від 01.01.2012 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_018

експлуатації активу та прибутку від зростання його вартості або реалізації ліквідаційної вартості.

Крім того, потрібно враховувати, що визнання оренди фінансовою чи операційною в бухгалтерському обліку не залежить безпосередньо від того, як її класифіковано в договорі лізингу. У даному випадку лише має значення, чи дотримуються зазначені в п. 4 П(С)БО 14 критерії класифікації. У П(С)БО 14 про це прямо не йдеться, однак таке застереження міститься в п. 10 МСБО 17 «Оренда», відповідно до якого розподіл оренди на фінансову чи операційну залежить від змісту операції, а не від форми контракту.

Як видно, поняття фінансового лізингу, наведене у ПКУ, у правовому полі відрізняється від понять, наведених в інших нормативно-правових актах, чим створює розбіжності між податковим та бухгалтерським обліком з податку на прибуток. На нашу думку, доцільно внести відповідні корективи у ПКУ, що дозволить гармонізувати облік даних операцій.

Щодо договорів оперативного лізингу, то тут також є відмінності у визначенні понять. Відповідно до підп. 14.1.97 п. 14.1 ст. 14 ПКУ оперативний лізинг (оренда) – це господарська операція фізичної або юридичної особи, що передбачає передачу орендарю основного фонду, придбаного чи виготовленого орендодавцем на умовах інших, ніж передбачені фінансовим лізингом (орендою).

Причому при укладенні договору сторони мають право визначити таку операцію, як оперативний лізинг, без права подальшої зміни статусу операції до закінчення дії відповідного договору. Таким чином, незалежно від того, чи відповідає правочин ознакам фінансового лізингу, передбаченим підп. 14.1.97 п. 14.1 ст. 14 ПКУ, якщо в договорі зазначено, що для цілей оподаткування його потрібно вважати договором оперативної оренди, операції в межах такого договору розглядатимуться як оперативна оренда.

Спеціальні правила бухгалтерського обліку операцій оренди необоротних активів встановлено П(С)БО 14. Зауважимо, що цей документ не застосовується бюджетними установами, а також підприємствами, що керуються міжнародними стандартами фінансової звітності. Крім того, норми П(С)БО 14 не поширюються на:

- орендні угоди, пов'язані з розвідкою та використанням природних і подібних невідновлюваних ресурсів;
- угоди щодо використання авторських та суміжних прав;

– угоди щодо оренди цілісних майнових комплексів.

Відповідно до п. 4 П(С)БО, 14 оренда – це угода, за якою орендар набуває права користування необоротним активом за плату протягом погодженого з орендодавцем строку. Доходи від оперативної оренди у податковому обліку визнаються за спеціальними правилами. Так, відповідно до п. 137.11 ст. 137 ПКУ дата отримання доходів у вигляді орендних/лізингових платежів за майно, що передано платником податку в оренду/лізинг, – це дата нарахування таких доходів, встановлена відповідно до умов укладених договорів. Крім того, п. 153.7 ст. 153 ПКУ визначено, що орендодавець збільшує суму доходів, а орендар збільшує суму витрат на суму нарахованого лізингового платежу за наслідками податкового періоду, в якому здійснюється таке нарахування (тобто нарахування доходів орендодавцем і витрат орендарем відбувається синхронно за наслідками одного й того самого періоду). Таким чином, при укладенні договорів оперативного лізингу (оренди) в таких договорах потрібно встановити дату нарахування лізингового (орендного) платежу¹⁴⁸.

Наприклад, у договорі можна встановити, що лізинговий (орендний) платіж за кожний календарний місяць нараховується в останній календарний день цього місяця. Це відповідатиме курсу, взятому на зближення податкового обліку з бухгалтерським обліком. Тоді, ураховуючи положення укладеного договору, як у податковому, так і в бухгалтерському обліку станом на останній календарний день відповідного місяця орендодавець збільшить суму доходів від оперативного лізингу (оренди), а орендар збільшить суму лізингових (орендних) витрат.

В орендодавця доходи від операцій оренди/лізингу, визначені відповідно до п. 153.7 ст. 153 ПКУ, включаються до складу інших доходів (підп. 135.5.2 п. 135.5 ст. 135 ПКУ). Витрати, пов'язані з нарахуванням лізингового (орендного) платежу, орендар може включити в податковому обліку до складу собівартості товарів (робіт, послуг), адміністративних витрат, витрат на збут тощо залежно від мети використання орендованого обладнання.

Проте, як видно, у бухгалтерському обліку операційний лізинг може застосовуватися щодо необоротних активів, а не лише щодо основних фондів (на відміну від податкового обліку). Відповідно

¹⁴⁸ Брюховецький В. Передаємо об'єкт у фінлізинг / В. Брюховецький // Дебет-кредит. – 2012. – № 45. – С. 32–38.

до НП(С)БО 1 необоротні активи – усі активи, що не є оборотними. У свою чергу, оборотні активи – це грошові кошти та їх еквіваленти, що не обмежені у використанні, а також інші активи, призначені для реалізації чи споживання протягом операційного циклу чи протягом дванадцяти місяців з дати балансу. Отже, у бухгалтерському обліку рамки операційної оренди є ширшими за податковий облік¹⁴⁹. Тому, на нашу думку, доцільно внести корективи у визначення, наведено у ПКУ, з метою забезпечення гармонізації податкового та бухгалтерського обліку за даними операціями. На нашу думку, норми ПКУ дещо переобтяжені аспектами, які в т.ч. регулюються іншими нормативно-правовими документами, але можуть відображатися у податковому обліку на основі П(С)БО. Зокрема, витрати на забезпечення найманих працівників спеціальним одягом та продуктами харчування.

Відповідно до п. 4.1 Положення № 53¹⁵⁰ засоби індивідуального захисту (далі – ЗІЗ) видаються працівникам безплатно, є власністю підприємства, обліковуються як інвентар та підлягають обов'язковому поверненню при:

- звільненні з підприємства;
- переведенні на тому самому підприємстві на іншу роботу або інше робоче місце;
- зміні виду робіт;
- запровадженні нових технологій;
- запровадженні нових або заміні наявних знарядь праці;
- інших випадках, коли використання виданих ЗІЗ не є необхідним, а також після закінчення строків їх використання.

Видача працівникам та повернення ними ЗІЗ має обліковуватися в особистій картці обліку спеціального одягу, спеціального взуття та інших засобів індивідуального захисту (п. 4.10 Положення № 53). Відповідно до підп. 140.1.1 п. 140.1 ст. 140 ПКУ, при визначенні об'єкта оподаткування враховуються витрати платника податків на забезпечення найманих працівників ЗІЗ, які необхідні для виконання професійних обов'язків, за переліком, установленим КМУ та/або галузевими нормами. Витрати платника податку на забезпечення працівників засобами охорони праці понад встановлені норми

¹⁴⁹ Кондзелка М. Інші доходи платників податку на прибуток-2 / М. Кондзелка // Дебет-кредит. – 2012. – № 46. – С. 24–31.

¹⁵⁰ Положення про порядок забезпечення працівників спеціальним одягом, спеціальним взуттям та іншими засобами індивідуального захисту: затв. наказом Держгірпромнагляду: від 24.03.2008 р. № 53 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0446-08>

або такими, що не включено до Переліку № 994, до складу витрат не входять¹⁵¹.

Якщо ЗІЗ використовуються на підприємстві менше року, то їх відносять до запасів, обліковують на рахунок 22 «Малоцінні і швидкозношувані предмети» (далі – МШП). Аналогічно відображають у податковому обліку й операції із ЗІЗ, вартість яких не перевищує 2500 грн. Якщо ЗІЗ використовують на підприємстві понад рік, вони є об'єктами ОЗ та обліковуються на рахунок 112 «Малоцінні необоротні матеріальні активи».

Згідно з п. 27 П(С)БО 7, амортизація інших необоротних активів нараховується із застосуванням прямолінійного або виробничого методу. У податковому обліку відповідно до підп. 145.1.6 п. 145.1 ст. 145 ПКУ для амортизації МШП застосовуються такі методи:

- 1) списання 100% вартості, що амортизується, вже при відпуску спецодягу зі складу в експлуатацію;
- 2) списання 50% вартості, що амортизується, у першому місяці використання, а решта 50% – у місяці вилучення одягу зі складу активів підприємства.

Підприємство має право обрати будь-який з перерахованих методів амортизації спецодягу та закріпити свій вибір у наказі про облікову політику.

Нарахування амортизації відображають проведенням Д-т 91 – К-т 132, а списання спецодягу з балансу у момент видачі – Д-т 132 – К-т 112.

Щодо витрат на догляд та обслуговування спецодягу, то вони списуються до складу тих самих витрат, що і вартість виданого працівникам спецодягу (Д-т 91 – К-т 209, 661, 685...). Дата виникнення витрат по спецодягу буде залежати від того, до якого саме виду витрат він включається. Це, з одного боку, зближує дані бухгалтерського і податкового обліку. Розглянемо це на прикладі 2.3.

Приклад 2.3

ТОВ «А» купило спецодяг у ТОВ «Б», а саме: утеплені куртки – 10 штук за ціною 180 грн (у т.ч. ПДВ – 30 грн), черевики – 10 пар за ціною 96 грн (у т.ч. ПДВ – 16 грн) та рукавиці – 10 пар за ціною 6 грн за пару (у т.ч. ПДВ – 1 грн). Спецодяг видано працівникам. Сплачено послуги за прання спецодягу ТОВ «В» (юридичній особі – неплатникові ПДВ) 1 000 грн (без ПДВ) (див. табл. 2.21).

¹⁵¹ Перелік заходів та засобів з охорони праці, витрати на здійснення та придбання яких включаються до витрат: затв. постановою Кабінету Міністрів України від 27.06.2003 р. № 994 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/994-2003-%D0%BF>

Таблиця 2.21

Порядок відображення витрат на забезпечення працівників спеціальним одягом*

№ з/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн	Податковий облік	
		Дт	Кт		Доходи	Витрати
1.	Перераховано передоплату за спецодяг	631	311	2 820	–	–
2.	Відображено податковий кредит за передоплатою	641	644	470	–	–
3.	Отримано 10 курток бавовняних із просоченням на утепленій підкладці (строк служби 36 міс.)	112	631	1 500	–	–
4.	Отримано 10 пар черевиків утеплених (строк служби – 12 міс.)	22	631	800	–	–
5.	Отримано рукавиці 10 пар (строк служби – 2 міс.):	22	631	50	–	–
6.	Відображено ПК з ПДВ за отриманими товарами	644	631	470	–	–
7.	Видано рукавиці брезентові робітникам за накладною	91	22	50	–	50 ¹
8.	Видано черевики	91	22	800	–	800 ¹
9.	Нараховано знос (100%) на видані куртки бавовняні при передачі спецодягу з терміном носіння понад рік	91	132	1 500	–	–
10.	Видано куртки ватяні	132	112	1 500	–	1 500 ¹
11.	Отримано акт від пральні – неплатника ПДВ за послуги з прання спецодягу	91	631	1 000	–	1 000 ¹
12.	Сплачено послуги з прання спецодягу	631	311	1 000	–	–

¹Визначаються у складі собівартості реалізованої продукції на дату визнання доходів від реалізації (п. 138.4 ст. 138 ПКУ).

*Джерело: Кривенко М. Бухгалтерський та податковий облік спецодягу на підприємстві / М. Кривенко [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.buh-galter.info/459-buhgalterskiy-ta-podatkoviy-oblik-spetsodyagu-na-pidpriemstvi.html>

На нашу думку, наступним аспектом, норми щодо якого можуть бути вилучені із тексту розділу III ПКУ з метою спрощення порядку оподаткування прибутку підприємств, є витрати на відрядження працівників. А для того, щоб не створювати вакууму у цій галузі, пропонуємо закріпити порядок оподаткування сум перевищення встановлених норм щодо відшкодування, пов'язаних із службовими відрядженнями найманих працівників у розділі IV ПКУ «Податок на доходи фізичних осіб». Для підтвердження цієї тези розглянемо особливості обліку відряджень для працівників небюджетних підприємств. Насамперед зазначимо, які нормативні документи, що регламентують оподаткування відряджень найманих працівників (див. табл. 2.22).

Таблиця 2.22

Нормативні документи, якими керуються при організації та оподаткуванні відряджень

№ з/п	Норматив	Коментар
1	Податковий кодекс України	Регламентовано особливості оподаткування податком на прибуток (пп. «а» підп. 138.8.5 п. 138.8 ст. 138, пп. «б» пп. 138.10.2 та пп. «г» підп. 138.10.3 п. 138.10 ст. 138, підп. 140.1.7 п. 140.1 ст. 140)
2	ЗУ «Про Державний бюджет України на 2013»	Установлено розмір мінімальної заробітної плати на 2013 р., що застосовується для розрахунку максимального розміру добових у 2013 р., яку можна включати до складу податкових витрат і яка не включається до оподаткованого доходу працівника
3	Інструкція № 59	Інструкція є основним регламентуючим документом відносно, які виникають у зв'язку з відрядженнями працівників. Поширюється вона тільки на відрядження працівників органів державної влади, підприємств, установ та організацій, що повністю або частково фінансуються за рахунок бюджетних коштів. Для інших підприємств може застосовуватися як орієнтир, в тому числі при розробці власного положення про відрядження
4	Наказ № 996	Наказом затверджено форму Звіту про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт, та Порядок його складання

*Джерело: складено на основі чинних нормативно-правових актів України.

Відповідно до ст. 121 Кодексу законів про працю України (далі – КЗпП)¹⁵² у відрядження направляють тільки працівників підприємства. Водночас у підп. 140.1.7 п. 140.1 ст. 140 ПКУ йдеться про відрядження фізичних осіб, які перебувають у трудових відносинах із платником податку або є членами керівних органів платника податку. До останніх належать члени (фізичні особи) керівних органів, які є водночас засновниками, учасниками підприємства або виконують керівні функції на підставі цивільно-правового договору. Точний перелік осіб, яких може бути відправлено у відрядження, є досить важливим, оскільки їм повинні бути відшкодовані витрати, пов'язані зі службовими відрядженнями (див. табл. 2.23).

Таблиця 2.23

Витрати, які відшкодовуються відрядженням працівникам*

№ з/п	Згідно зі ст. 121 КЗпП	Згідно з пп. 140.1.7 п. 140.1 ст. 140 ПКУ
	У порядку і розмірах, встановлених законодавством:	Витрати на оплату:
1	добові за час перебування у відрядженні	добових витрат у розмірі, про який йдеться нижче у цій статті в розділі «Сума добових»
2	вартість проїзду до місця призначення і назад	проїзду (у тому числі перевезення багажу, бронювання транспортних квитків) як до місця відрядження і назад, так і за місцем відрядження (у тому числі на орендованому транспорті)
3	витрати з найму жилого приміщення	вартості проживання у готелях (мотелях), а також включених до таких рахунків витрат на харчування* чи побутові послуги (прання, чищення, лагодження та прасування одягу, взуття чи білизни), на найм інших жилих приміщень
4	—	телефонних розмов
5	—	оформлення закордонних паспортів
6	—	дозволів на в'їзд (виїзд)
7	—	обов'язкове страхування
8	—	інших документально оформлених витрат, пов'язаних з правилами в'їзду та перебування у місці відрядження**, в тому числі будь-яких зборів і податків, що підлягають сплаті у зв'язку із здійсненням таких витрат

*Крім вартості алкогольних напоїв і тютюнових виробів, суми «чайових», за винятком випадків, коли суми таких «чайових» включаються до рахунку згідно із законами країни перебування.

**Крім плати за видовищні заходи

*Джерело: складено на основі Податкового кодексу України та Кодексу законів про працю України.

¹⁵² Кодекс законів про працю України: від 10.12.1971 р. № 322-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/322-08>

З таблиці 2.23 видно, що список відшкодувань, передбачений ПКУ, деталізує список КЗпП. Фактично підприємство може встановити ширший, ніж наведено в таблиці, перелік витрат, які відшкодуватиме працівникові. Але весь перелік, що буде встановлено додатково до обов'язкового переліку, не можна включити до складу податкових витрат і потрібно буде оподаткувати ПДФО.

Значимо, що розмір добових для небюджетних підприємств законодавством не встановлено, тому кожне підприємство визначає такий розмір самостійно. Проте є податкові обмеження. Згідно з підп. 140.1.7 п. 140.1 ст. 140 ПКУ до податкових витрат можуть відноситися добові для відряджень у межах України у розмірі не більш як 0,2 розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року, в розрахунку за кожен календарний день такого відрядження, а для відряджень за кордон – не вище 0,75 розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року, в розрахунку за кожен календарний день такого відрядження.

Тобто якщо підприємство виплачує працівникові суму добових у розрахунку за кожен календарний день відрядження у розмірі в межах норми, така сума добових відноситься до складу податкових витрат і не оподатковується ПДФО за умови зв'язку відрядження з діяльністю підприємства. Проте сума перевищення обкладатиметься ПДФО і не включатиметься до складу податкових витрат. Причому потрібно враховувати, що сума перевищення з метою оподаткування ПДФО має збільшуватися на коефіцієнт, передбачений п. 164.5 ст. 164 ПКУ.

Нагадаємо також, що згідно з підп. 140.1.7 п. 140.1 ст. 140 ПКУ сума добових визначається в разі відрядження:

- у межах України та країн, в'їзд громадян України на територію яких не потребує наявності візи (дозволу на в'їзд), – згідно з наказом про відрядження та відповідними первинними документами;
- до країн, в'їзд громадян України на територію яких здійснюється за наявності візи (дозволу на в'їзд), – згідно з наказом про відрядження та відмітками уповноваженої службової особи с України в закордонному паспорті або документі, що його замінює.

За відсутності відповідних підтверджених документів, наказу або відміток уповноваженої службової особи Державної прикордонної

служби України в паспорті або документі, що його замінює, сума добових не включається до складу витрат платника податку. Ця сама сума добових підлягає оподаткуванню ПДФО (підп. 170.9.1 п. 170.9 ст. 170 ПКУ).

Підприємство може також встановити обмеження на певні види витрат. Орієнтуватися при цьому можна, наприклад, на обмеження, наведені в п. 5–8 та п. 12 розділу 2 Інструкції № 59, при відрядженнях у межах України (див. табл. Л. 4 Додатка Л), а при відрядженнях за кордон – на обмеження, наведені в п. 7–5 розділу 3 цієї Інструкції.

Отже, у податковому обліку включення відрядних витрат до складу податкових відбувається за таких умов:

- добові не повинні перевищувати відповідну граничну величину;
- відшкодовуватися мають понесені у відрядженні витрати за переліком, наведеним у підп. 140.1.7 п.140.1 ст. 140 ПКУ (табл. 2.23);
- понесені відрядні витрати повинні підтверджуватися документально.

Також необхідні документи, що підтверджують зв'язок відрядження з діяльністю підприємства – платника податку, зокрема (але не виключно) такі:

- запрошення сторони, що приймає, діяльність якої збігається з діяльністю платника податку;
- укладений договір чи контракт;
- інші документи, які встановлюють або засвідчують бажання встановити цивільно-правові відносини;
- документи, що засвідчують участь відрядженої особи в переговорах, конференціях або симпозіумах, інших заходах, які проводяться за тематикою, що збігається з господарською діяльністю платника податку¹⁵³.

Відрядні витрати у податковому та бухгалтерському обліку відносяться до витрат залежно від мети відрядження. Зокрема:

- загальновиробничих витрат (рахунок 91 «Загальновиробничі витрати») – при відрядженнях персоналу цехів, дільниць тощо (п. «а» підп. 138.8.5 п. 138.8 ст. 138 ПКУ, п. 15.1 ПБО 16);
- адміністративних витрат (рахунок 92 «Адміністративні

¹⁵³ Гресь Н. Обліково-правовий аспект преміювання працівника, направлено у відрядження / Н. Гресь, К. Євтушенко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 7. – С. 3–6.

витрати») – при відрядженнях апарату управління підприємством та іншого загальногосподарського персоналу (п. «б» підп. 138.10.2 п. 138.10 ст. 138 ПКУ, п. 18 ПБО 16);

- витрат на збут (рахунок 93 «Витрати на збут») – при відрядженнях працівників, зайнятих збутом (п. «г» підп. 138.10.3 п. 138.10 ст. 138 ПКУ, п. 19 ПБО 16);
- інших операційних витрат (рахунок 94 «Інші витрати операційної діяльності») – при відрядженні працівників, зайнятих в інших сферах діяльності підприємства, не зазначених вище (п. «в» підп. 138.10.4 п. 138.10 ст. 138 ПКУ, п. 20 ПБО 16), наприклад працівників об'єктів соціально-культурного призначення тощо.

Однак в окремих випадках можуть застосовуватися й інші рахунки. Наприклад, якщо відрядження пов'язано з придбанням основних засобів, витрати на відрядження збільшують їх первісну вартість і списуються у Дт 15 «Капітальні інвестиції», а після введення основних засобів в експлуатацію – у Дт 10 «Основні засоби». При відрядженнях, пов'язаних з виконанням гарантійних зобов'язань продавця (припустимо, на гарантійний ремонт), відрядні витрати списують у Дт 473 «Забезпечення гарантійних зобов'язань» тощо¹⁵⁴.

Фактично податковий облік витрат на відрядження найманих працівників не має суттєвих відмінностей порівняно із бухгалтерським. А тому виняткової потреби у регламентуванні порядку оподаткування відряджень шляхом переобтяження змістовної частини розділу III «Податок на прибуток» ПКУ у даному випадку немає.

Отже, як видно з проведеного аналізу, незважаючи на суттєве наближення податкового та бухгалтерського обліку, проблемне коло питань залишається ще досить значним. Мається на увазі, що обмеження або особливі умови, що закріплює податкове законодавство, не дають можливості скористатися показником фінансового результату до оподаткування з метою визначення належної до сплати суми податку на прибуток підприємств. У зв'язку з цим платникам податку доводиться визначати різні величини окремо для цілей складання фінансової звітності та окремо для цілей оподаткування.

¹⁵⁴ Золотухін О. Відрядження-2012 / О. Золотухін // Вісник податкової служби України. – 2012 – № 15 (683) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.visnuk.com.ua/ua/pubs/id/1522/fromarchive/1>

2.4. СИСТЕМАТИЗАЦІЯ ВІДМІННОСТЕЙ У НАРАХУВАННІ АМОРТИЗАЦІЇ ВІДПОВІДНО ДО НОРМ ПКУ ТА П(С)БО

Важливою умовою функціонування суб'єкта господарювання є наявність основних засобів (далі – ОЗ) та нематеріальних активів, які є об'єктами обліку, займають значну частку в активах промислових підприємств і відіграють важливу роль у їх господарській діяльності.

Незважаючи на досить істотне наближення механізму нарахування амортизації з метою визначення податку на прибуток до правил, застосовуваних у бухгалтерському обліку, їх повної тотожності досягти не вдалося через такі основні причини:

- у податковому обліку не підлягають амортизації невиробничі та безкоштовно отримані, за деяким винятком, ОЗ, тоді як у бухгалтерському обліку їх амортизують у загальному порядку;
- витрати на ремонт, реконструкцію, модернізацію та інші види поліпшення ОЗ у межах 10% сукупної балансової вартості ОЗ у податковому обліку включаються до складу витрат, а понад цей ліміт – підлягають амортизації. У бухгалтерському обліку до витрат дозволено зараховувати виключно ті з них, що здійснені з метою підтримання об'єктів у робочому стані, а будь-які витрати, що передбачають збільшення майбутніх вигід, очікуваних від використання об'єкта ОЗ (модернізація, модифікація, добудова, реконструкція), збільшують їх первісну вартість та підлягають амортизації;
- непорівнянні передумови проведення переоцінки ОЗ: перевищення індексом споживчих цін рівня 11% згідно з ПКУ та відхилення залишкової вартості об'єкта ОЗ від його справедливої вартості більш ніж на 10% відповідно до правил бухгалтерського обліку;
- визначення вартісного критерію предметів, що включаються до групи малоцінних необоротних активів у бухгалтерському обліку, та чітко регламентоване (до 2500 грн у 2012 р.) відповідно до ПКУ;
- мінімальні терміни експлуатації та нарахування амортизації за об'єктами ОЗ відповідно до ПКУ без застосування подібних обмежень у бухгалтерському обліку;

- обмеження на використання методу прискореного зменшення залишкової вартості відповідно до ПКУ без запровадження аналогічних обмежень для цілей бухгалтерського обліку;
- проведення в бухгалтерському обліку дооцінки (уцінки) залишкової вартості об'єктів ОЗ та заборона відображати результати дооцінки (уцінки) при визначенні об'єкта оподаткування за ПКУ.

Проаналізуємо це більш детально. Одним з головних понять, що пов'язані з нарахуванням амортизації, є вартість ОЗ, інших необоротних та нематеріальних активів, яка амортизується, – це первісна або переоцінена вартість ОЗ, інших необоротних та нематеріальних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості (підп. 14.1.19 п. 14.1 ст. 14 ПКУ). Відповідно до п. 146.5 ст. 146 ПКУ первісна вартість об'єкта ОЗ складається з таких витрат:

- суми, що сплачуються постачальникам активів та підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків);
- реєстраційні збори, державне мито та аналогічні платежі, що здійснюються у зв'язку з придбанням/отриманням прав на об'єкт основних засобів;
- суми ввізного мита;
- суми непрямих податків у зв'язку з придбанням (створенням) основних засобів (якщо вони не відшкодовуються платнику);
- витрати на страхування ризиків доставки основних засобів;
- витрати на транспортування, установлення, монтаж, налагодження основних засобів;
- фінансові витрати, включення яких до собівартості кваліфікаційних активів передбачено положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку;
- інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням ОЗ до стану, в якому вони придатні для використання із запланованою метою.

Якщо порівняти даний перелік з тим, що наведений у п. 8 П(С)БО 7 і відповідно використовується у бухгалтерському обліку, то вони є майже ідентичними, за винятком фінансових витрат.

ОЗ, які придбані або виготовлені платником податку на прибуток самостійно, зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю. До придбання також, відповідно до підп. 146.17.2 п. 146

ст. 146 ПКУ, прирівнюються операції з отримання ОЗ та нематеріальних активів у разі:

- внесення ОЗ та нематеріальних активів до статутного фонду (капіталу) платника податку;
- отримання ОЗ у фінансовий лізинг (оренду) з подальшим їх включенням до відповідних груп, якщо придбані таким чином основні засоби відповідають вимогам, визначеним у розділі III ПКУ;
- отримання в оренду ОЗ та нематеріальних активів у складі цілісного майнового комплексу відповідно до ЗУ «Про оренду державного та комунального майна» від державних органів приватизації або органів місцевого самоврядування;
- отримання в господарське відання ОЗ, що не підлягають приватизації, за рішеннями центральних органів виконавчої влади або органів місцевого самоврядування, прийнятих у межах їх повноважень, у разі зарахування на баланс;
- прийняття на баланс залізниць або підприємств залізничного транспорту загального користування ОЗ інфраструктури залізничного транспорту, переданих для експлуатації з балансу юридичних осіб за їх рішенням¹⁵⁵.

Зауважимо, що у перелічених випадках первісна вартість таких об'єктів визначається по-різному (див. табл. М.1 Додатка М). Це стосується як податкового, так і бухгалтерського обліку.

Щодо понять «балансова вартість ОЗ» та «ліквідаційна вартість» необхідно зазначити таке. Відповідно до листа МФУ від 22.12.2006 р. № 31-34000-10-10/27831 «у балансі наводяться окремо первісна (переоцінена) вартість, сума зносу основних засобів (у дужках) та їх залишкова вартість. До підсумку балансу включається залишкова вартість, яка визначається як різниця між первісною (переоціненою) вартістю ОЗ і сумою їх зносу на дату балансу. При цьому, залишкова вартість є балансовою»¹⁵⁶.

Щодо ліквідаційної вартості, то згідно п. 4 П(С)БО 7 – це сума коштів або вартість інших активів, яку підприємство очікує отримати

¹⁵⁵ Масленніков Є.І. Методика обліку амортизації активів підприємств. Розкриття основних теоретичних аспектів амортизації на мікро- та макрорівнях / Є. І. Масленніков // Економіка: реалії часу. – 2012. – № 2 (3). – С. 92–97.

¹⁵⁶ Щодо визначення у бухгалтерському обліку терміна «балансова вартість основних засобів»: лист Міністерства фінансів України: від 22.12.2006 р. № 31-34000-10-10/27831 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=67477&cat_id=34931

від реалізації (ліквідації) необоротних активів після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією)¹⁵⁷. Тому визначення ліквідаційної вартості є виключно самостійним рішенням підприємства на підставі прогностичних оцінок. При цьому враховується інтенсивність використання об'єкта, а також його моральний знос. Якщо підприємство вважає, що після закінченню терміну експлуатації об'єкт буде непридатний для продажу, ліквідаційна вартість визнається рівною нулю.

Для узагальнення інформації про нараховану амортизацію та індексацію зносу (накопиченої амортизації) необоротних матеріальних і нематеріальних активів, що підлягають амортизації, у бухгалтерському обліку Планом рахунків активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій передбачено рахунок 13 «Знос необоротних активів».

Даний рахунок має такі субрахунки:

131 «Знос основних засобів»;

132 «Знос інших необоротних матеріальних активів»;

133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів»;

134 «Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів»;

135 «Знос інвестиційної нерухомості».

За кредитом рахунку 13 «Знос необоротних матеріальних активів» відображається нарахування амортизації та індексації зносу (накопиченої амортизації) необоротних активів, за дебетом – зменшення суми зносу (накопиченої амортизації).

Аналітичний облік зносу (накопиченої амортизації) необоротних активів ведеться відповідно за видами ОЗ, інших матеріальних необоротних активів та нематеріальних активів. Згідно з наказом МФУ від 12.12.2003 р. № 671¹⁵⁸ було запроваджено позабалансовий рахунок 09 «Амортизаційні відрахування», на якому ведеться облік нарахування та використання амортизаційних відрахувань за такими напрямками:

¹⁵⁷ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»: затв. наказом Міністерства фінансів України: від 27.04.2000 р. № 92 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>

¹⁵⁸ Зміни до Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій і до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: наказ Міністерства фінансів України: від 12.12.2003 р. № 671 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1254-03>

- будівництво об'єктів;
- придбання (виготовлення) основних засобів;
- поліпшення (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо) основних засобів;
- придбання (створення) нематеріальних активів;
- інші капітальні роботи;
- погашення отриманих на капітальні інвестиції позик.

Зауважимо, що на сьогодні порядок використання амортизаційних відрахувань для здійснення капітальних інвестицій остаточно не врегульовано. Основними нормативними документами, які стосуються даного питання, є Указ Президента України «Про концепцію амортизаційної політики»¹⁵⁹ та ЗУ «Про інвестиційну діяльність»¹⁶⁰.

Приклад відображення операцій за рахунком 09 можна представити таким чином (див. табл. 2.24).

Таблиця 2.24

**Порядок бухгалтерського обліку операцій
за рахунком 09 «Амортизаційні відрахування»***

№ з/п	Зміст господарської операції	Дебет рахунку	Кредит рахунку
1.	Нараховано знос (амортизацію) необоротних активів:		
	– виробничих основних засобів	23	131
	– матеріальних активів, що використовуються для адміністративних цілей	92	133
2.	Відображено збільшення залишку на рахунку 09	-	09
3.	Придбано виробничі основні засоби за рахунок власних джерел	152	63
4.	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	63
5.	Відображено зменшення залишку на рахунку 09	09	-

*Джерело: Крістінін О. Документальне оформлення основних засобів / О. Крістінін // *Все про бухгалтерській облік*. 2011. – № 105. — С. 8–11.

Інформація про використання амортизаційних відрахувань відображається у розділі XIII «Примітки до річної фінансової звітності».

¹⁵⁹ Про концепцію амортизаційної політики: Указ Президента України: від 07.03.2001 р. № 169/2001 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/169/2001>

¹⁶⁰ Про інвестиційну діяльність: Закон України: від 18.09.1991 р. № 1560-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1560-12>

Розглянувши ключові аспекти щодо порядку нарахування амортизації у податковому та бухгалтерському обліку, проаналізуємо більш детально наявні відмінності між цими двома видами обліку.

1. Визначення вартісного критерію предметів, що включаються до групи малоцінних необоротних активів, у бухгалтерському обліку та чітко регламентоване (до 1000 грн у 2011 році та 2500 грн у 2012 році) відповідно до ПКУ.

Відповідно до п. 5 П(С)БО 7, для цілей бухгалтерського обліку ОЗ класифікуються за такими групами: інформація про використання амортизаційних відрахувань відображається у розділі XIII «Примітки до річної фінансової звітності».

Розглянувши ключові аспекти щодо порядку нарахування амортизації у податковому та бухгалтерському обліку, проаналізуємо більш детально наявні відмінності між цими двома видами обліку.

та інші необоротні матеріальні активи. Серед групи інших необоротних активів є малоцінні необоротні матеріальні активи (далі – МНМА). Що дозволяє зробити висновок, що П(С)БО 7 відносить МНМА до однієї з груп ОЗ, а точніше – до інших необоротних матеріальних активів¹⁶¹.

Єдиний критерій, згідно з п. 4 П(С)БО 7, за яким матеріальний актив, що утримується підприємством з метою використання у процесі виробництва/діяльності, може визнаватися об'єктом ОЗ, – це очікуваний строк корисного використання (експлуатації). Такий строк для ОЗ має становити більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік). А вже у п. 5.2 П(С)БО 7 зазначено: «Підприємства можуть установлювати вартісні ознаки предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів». Отже, критерії визнання МНМА – це:

- 1) використання активу більше року;
- 2) встановлена підприємством вартісна ознака.

Величину вартісного критерію належності матеріального активу до малоцінних необоротних прописують у наказі про облікову політику підприємства.

Також відповідно до п. 4 П(С)БО 7 до МНМА можуть бути віднесені не лише ті об'єкти, що призначені «для використання їх

¹⁶¹ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»: затв. наказом Міністерства фінансів України: від 27.04.2000 р. № 92 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>

у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг...», а й для «для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій».

Щодо податкового обліку, то для віднесення того чи іншого об'єкта до складу МНМА (група 11 відповідно до п. 145.1 ст. 145 ПКУ), повинно бути дотримано такі умови:

- використання у господарській діяльності;
- очікуваний строк використання більший одного року;
- первісна вартість не більше встановленої ПКУ межі.

Отже, на відміну від бухгалтерського обліку, підприємство з податковою метою не може самостійно встановлювати вартісні критерії МНМА, адже всі необоротні активи, дорожчі за 2500 грн, є за визначенням ОЗ. При застосуванні зазначеної межі за основу береться вартість об'єкта без ПДВ, якщо підприємство є платником цього податку, і з ПДВ, якщо не є платником. Якщо розрахована наступним чином вартість є більшою встановленої межі, то придбаний (створений) об'єкт для цілей оподаткування податком на прибуток потрібно класифікувати вже як основний засіб¹⁶².

З 01.04.2011 р. порядок нарахування амортизації МНМА відображається у податковому обліку практично за тими правилами, що й в бухгалтерському, за винятком деяких відмінностей, які пов'язані з відмінностями амортизації ОЗ в цілому, наприклад, щодо безоплатно отриманих об'єктів та тих, які не використовуються у виробничій діяльності.

Так, відповідно до п. 27 П(С)БО 7 з метою амортизації інших необоротних матеріальних активів (п. 5.2 П(С)БО 7) передбачено пряmlinійний та виробничий методи. У п. 27 П(С)БО 7 зазначено, що амортизація МНМА і бібліотечних фондів може нараховуватися у першому місяці використання об'єкта в розмірі 50% його вартості, яка амортизується, та решта 50% вартості, яка амортизується, у місяці їх вилучення з активів (списання з балансу) внаслідок невідповідності критеріям визнання активом або в першому місяці використання об'єкта 100% його вартості.

Щодо податкового обліку, то відповідно до підп. 145.1.6 п. 145.1 ст. 145 ПКУ амортизація МНМА і бібліотечних фондів може нараховуватися за рішенням платника податків у першому місяці використання

¹⁶² Коваленко Г. МНМА у податковому та бухгалтерському обліку: чи можна уникнути відмінностей? / Г. Коваленко // Бухгалтерія. – 2011. – № 24 (959). – С. 64–65.

об'єкта в розмірі 50% його вартості, яка амортизується, та решта 50% вартості, яка амортизується, у місяці їх вилучення з активів (списання з балансу) внаслідок невідповідності критеріям визнання активом або в першому місяці використання об'єкта в розмірі 100% його вартості.

У зв'язку з цим уникнути розбіжностей між податковим та бухгалтерським обліком в частині амортизації МНМА можна таким чином:

- для цілей бухгалтерського обліку виділити в окрему групу ті об'єкти, вартість яких перевищує межу, встановлену ПКУ;
- для цілей бухгалтерського обліку використовувати податковий вартісний критерій;
- застосовувати однакові методи амортизації в обох випадках (у податковому та бухгалтерському обліку).

Для об'єктів, придбаних після 01.04.2011 р. (тобто після запровадження нових правил щодо розрахунку податку на прибуток підприємств), використання наведених вище підходів дозволяє в цілому уникнути розбіжностей.

Щодо об'єктів, які були придбані до 01.04.2011 р. і не були введені в експлуатацію до цієї дати, то вони відповідно до п. 6 підрозд. 4 «Особливості справляння податку на прибуток підприємств» розд. XX «Перехідні положення» ПКУ мають бути проінвентаризовані за даними бухгалтерського обліку. Амортизація щодо даних об'єктів буде нараховуватися за правилами ПКУ.

Щодо об'єктів, що було придбано і введено в експлуатацію до 01.04.2011 р., у податковому обліку їх повну вартість було включено до складу валових витрат через перерахунок балансової вартості запасів згідно з п. 5.9 ст. 5 ЗУ «Про оподаткування прибутку підприємств» у кварталі введення в експлуатацію. Тому якщо в бухгалтерському обліку підприємство застосовувало такі методи, як пряmlinійний, виробничий або метод «50х50», продовження їх застосування після 01.04.2011 р. призводитиме до податкової різниці. Проте цього можна уникнути з урахуванням норм п. 25 П(С)БО 7, відповідно до якого підприємство має право переглядати строк корисного використання об'єктів. Тому з метою запобігання виникненню відмінностей доцільно використовувати метод нарахування амортизації у розмірі 100% амортизованої вартості у першому місяці використання об'єкта.

Щодо об'єктів, які перебувають в експлуатації, то для цілей бухгалтерського обліку є сенс нараховувати амортизацію в розмірі, що

дорівнює різниці між амортизованою вартістю об'єкта і сумою вже нарахованої амортизації березнем 2011 р. Внаслідок цього розбіжностей з податковим обліком вже не буде. Проаналізуємо це на конкретному прикладі 2.4¹⁶³.

Приклад 2.4

Підприємством придбано у травні 2010 р. побутову техніку з метою її використання у діяльності кафе, а саме: мікрохвильову піч – 2 шт. за ціною 600 грн на суму 1 200 грн (в т.ч. ПДВ 200 грн); кава-машину – 2 шт. за ціною 1 380 грн на суму 2 760 грн (в т.ч. ПДВ 460 грн); комбайн – 2 шт. за ціною 870 грн на суму 1 740 грн (в т.ч. ПДВ 290 грн). Вказані об'єкти віднесено до МНМА зі строком корисного використання 2 роки (24 місяці). Кожну одиницю техніки введено в експлуатацію в місяці придбання, а решту – оприбутковано на склад.

У бухгалтерському обліку для нарахування амортизації обрано прямолінійний метод. Розрахунок щомісячної суми амортизації є таким:

- мікрохвильова піч: $(600-100): 24 = 21$ грн;
- кава-машина: $(1\,380-230): 24 = 48$ грн;
- комбайн: $(870-145): 24 = 30$ грн.

Отже, загальна сума щомісячної амортизації становить 99 грн, а за період з травня 2010 р. по лютий 2011 р. – 990 грн.

У березні 2011 р. керівництвом підприємства прийнято рішення про обрання іншого методу амортизації, спільного для податкового та бухгалтерського обліку. У зв'язку з цим з 01.04.2011 р. амортизації МНМА нараховується за методом 100% амортизованої вартості у першому місяці використання. У квітні 2011 р. підприємство вводить в експлуатацію ще 3 одиниці техніки. Нараховує амортизацію згідно з обраним методом у розмірі 2 375 грн. Систематизуємо проведені розрахунки у табл. 2.25.

¹⁶³ Коваленко Г. Малоцінні необоротні матеріальні активи: облікові аспекти в контексті Податкового кодексу / Г. Коваленко // Необоротні матеріальні активи: бухгалтерський та податковий облік: Збірник систематизованого законодавства. – 2011. – Вип. 4. – С. 67–72.

Таблиця 2.25

Бухгалтерський та податковий облік щодо об'єктів, які введено в експлуатацію*

№ з/п	Зміст операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн	Податковий облік	
		Д-т	К-т		Доходи	Витрати
1	2	3	4	5	6	7
Операції, здійснені до 01.04.2011 р.						
1.	Оприбутковано побутову техніку	153	631	4 750	–	–
2.	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ	641	631	950	–	–
3.	Сплачено вартість отриманої побутової техніки	631	311	5 700	–	–
4.	Відображено вартість побутової техніки, введеної в експлуатацію	112	153	2 375	–	–
	Відображено приріст балансової вартості запасів – побутової техніки, не введеної в експлуатацію, на кінець звітного кварталу	–	–	–	2 375	–
	Нараховано амортизацію щомісячно – сума за 10 місяців	936	132	990	–	–
	Донараховано амортизацію до 100% амортизованої вартості	93	132	1 385	–	–
Операції, здійснені після 01.04.2011 р.						
	Відображено вартість побутової техніки, введеної в експлуатацію	112	153	2 375	–	–
	Нараховано амортизацію в сумі 100% амортизованої вартості	93	132	2 375	–	2 375

*Джерело: Коваленко Г. Малоцінні необоротні матеріальні активи: облікові аспекти в контексті Податкового кодексу / Г. Коваленко // Необоротні матеріальні активи: бухгалтерський та податковий облік: Збірник систематизованого законодавства. – 2011. – Вип. 4. – С. 67–72.

Унаслідок зазначених у табл. 2.25 операцій, відмінностей між податковим та бухгалтерським обліком щодо амортизації МНМА можна уникати.

2. В податковому обліку не підлягають амортизації невиробничі та безкоштовно отримані, за деяким винятком, ОЗ, тоді як у бухгалтерському обліку їх амортизують у загальному порядку.

Для цілей податкового обліку, на відміну від бухгалтерського, ОЗ підрозділяються на виробничі та невиробничі. У ст. 14 ПКУ «Визначення понять» термін «невиробничі ОЗ» не розкривається, але в останньому абзаці п. 144.3 ст. 144 ПКУ зазначається, що невиробничими ОЗ вважаються необоротні матеріальні активи, що не використовуються в господарській діяльності платника податку.

Відповідно до підп. 14.1.36 п. 14.1 ст. 14 ПКУ «господарська діяльність – це діяльність особи, що пов'язана з виробництвом (виготовленням) та/або реалізацією товарів, виконанням робіт, наданням послуг, спрямована на отримання доходу і проводиться такою особою самостійно та/або через свої відокремлені підрозділи, а також через будь-яку іншу особу, що діє на користь першої особи, зокрема за договорами комісії, доручення та агентськими договорами. Отже, у податковому обліку головним критерієм віднесення ОЗ до складу невиробничих є невикористання їх у господарській діяльності. Це є суттєвою ознакою, оскільки відповідно до п. 144.3 ст. 144 ПКУ витрати на придбання/самостійне виготовлення та ремонт, а також на реконструкцію, модернізацію або інші поліпшення невиробничих ОЗ, не підлягають амортизації та проводяться за рахунок прибутку підприємства. Це є досить суттєвим обмеженням порівняно з бухгалтерським обліком.

Аналіз положень П(С)БО 7 дозволяє зробити висновок, що бухгалтерський облік невиробничих ОЗ нічим не відрізняється від загальноприйнятого обліку ОЗ. Так, згідно з п. 4 П(С)БО 7 ОЗ вважаються матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він більше року).

Найявні відмінності у підходах до нарахування амортизації щодо невиробничих засобів провокують розбіжності між бухгалтерським та податковим обліком щодо даних ОЗ, і залежно від розміру підприємства вони можуть бути досить суттєвими. Оскільки невиробничі ОЗ – це житлові будинки та інші об'єкти соціально-культурного й побутового обслуговування, які знаходяться на балансі підприємства, тобто дитячі садки, бази відпочинку, фізкультурно-спортивні, розважальні заклади тощо.

Отже, бухгалтерський облік за даними ОЗ ведеться окремо від податкового та не впливає на податкові зобов'язання платника податку.

Але існують і проблемні моменти щодо віднесення певних ОЗ до складу невиробничих. Ситуацію можна продемонструвати на конкретному прикладі. Розглянемо придбання підприємством побутового холодильного обладнання та мікрохвильової печі. Зрозуміло, що у випадку з побутовим холодильником визначення його належності до виробничих або невиробничих ОЗ є більш простим завданням. Оскільки щодо нього досить просто з'ясувати, чи можливий виробничий процес на підприємстві без даного ОЗ чи неможливий. Наприклад, якщо підприємство займається продажем продуктів харчування, побутовий холодильник цілком обґрунтовано належить до складу виробничих ОЗ. Інша справа, якщо побутовий холодильник встановлено у приміщенні їдальні для харчування працівників підприємства. А ось щодо мікрохвильової печі, яка призначена для підігріву їжі працівниками підприємства, виникатимуть певні труднощі. З одного боку, даний ОЗ безпосередньо не використовується у господарській діяльності підприємства, але, з іншого – забезпечує харчування співробітників підприємства, які, у свою чергу, забезпечують функціонування підприємства в цілому. Найпоширенішим випадком розв'язання цієї ситуації є видання наказу по підприємству з обґрунтуванням призначення ОЗ та участі у певних виробничих процесах¹⁶⁴.

Оскільки відповідно до п. 28 ПСБО 7 метод амортизації обирається підприємством самостійно з урахуванням очікуваного способу отримання економічних вигод від його використання, розглянемо на конкретному прикладі 2.5 відмінності між бухгалтерським та податковим обліком щодо амортизації невиробничих ОЗ.

Приклад 2.5

Підприємством придбано об'єкт ОЗ, що належить до невиробничих. Первісна вартість такого об'єкта – 54 000 грн. Строк корисного використання – 4 роки, а очікувана ліквідаційна вартість – 3 200 грн. Для цілей нарахування амортизації амортизаційна вартість об'єкта становить 50 800 грн (54 000 грн – 3 200 грн). Метод нарахування амортизації – прямолінійний.

Відповідно до даного методу, річна сума амортизаційних відрахувань дорівнює 12 700 грн. (50 800 грн: 4). Норма амортизації у даному випадку становить 25% річних. Маючи вихідні дані, розраховуємо амортизацію об'єкта (див. табл. 2.26).

¹⁶⁴ Білова Н. Податкові наслідки при невиробничому використанні основних засобів і товарів / Н. Білова // Податки та бухгалтерський облік. – 2011. – № 71 (1464). – С. 5–12.

Таблиця 2.26

Розрахунок амортизації об'єкта невиробничих основних засобів за прямолінійним методом*

Рік	Річна сума амортизаційних відрахувань, грн	Сума накопиченої амортизації, грн	Балансова (залишкова) вартість об'єкту на кінець року, грн
1	12 700	12 700	41 300
2	12 700	25 400	28 600
3	12 700	38 100	15 900
4	12 700	50 800	3 200

* Джерело: Вітковська О. Як нараховується амортизація в податковому та бухгалтерському обліку / О. Вітковська, О. Піроженко, Н. Чернишова [та ін.]. – 5-те вид., перероб. і доп. – Х.: Фактор, 2011. – 208 с.

За результатами аналізу даних у табл. 2.26 видно, що навіть при досить незначній вартості об'єкта, для цілей податкового обліку сума накопиченої амортизації «втрачається». Хоча не зважаючи на те, що невиробничі ОЗ безпосередньо не впливають на обсяг виробництва, саме ці ОЗ пов'язані з поліпшенням добробуту працівників підприємства.

Майже аналогічною є ситуація щодо безоплатно отриманих ОЗ.

Однак сьогодні досить багато проблем виникає в діючій практиці обліку безоплатно отриманих ОЗ. На сьогодні в Україні безоплатно отримані ОЗ визначаються оподатковуваним доходом як щодо П(С) БО, так і податкового законодавства. Проте, якщо в бухгалтерському обліку дохід нараховується одночасно з нарахуванням амортизації, то в податковому обліку амортизація за такими активами не нараховується, а податок на прибуток обчислюється одразу при безоплатному отриманні об'єкта ОЗ. Розглянемо облік безоплатно отриманих засобів більш детально з огляду на відмінності у бухгалтерському і податковому обліку. У бухгалтерському обліку за такими об'єктами, крім нарахування амортизації, дохід від безоплатно отриманих ОЗ відображається пропорційно сумі амортизаційних відрахувань¹⁶⁵.

У загальному порядку витрати на придбання ОЗ вважаються капітальними вкладеннями, а тому придбані ОЗ спочатку відображаються на субрахунку 152 «Капітальні інвестиції», а після монтажу, закінчення пусконаладжувальних робіт тощо вводяться в експлуатацію і зараховуються на субрахунок 10 «Основні засоби» чи 11 «Інші

¹⁶⁵ Кушніна О. Безоплатно отримані основні засоби: усунення розбіжностей / О. Кушніна // Бухгалтерія. – 2011. – № 46. – С. 60–63.

необоротні матеріальні активи». Безоплатно отримані ОЗ оприбутковуються по-іншому. Так, у листі від 17.11.2003 р. № 31-04200-04-5/5570 МФУ зазначено, що «... вартість отриманих безоплатно ОЗ і нематеріальних активів і сума переоцінки необоротних активів до складу капітальних інвестицій не включаються і на рахунок 15 «Капітальні інвестиції» не відображаються».

Вартість таких ОЗ зараховується відразу на рахунок 10 (11) з одночасним кореспондуванням рахунку додаткового капіталу 424 «Безоплатно одержані необоротні активи», а потім ця вартість поступово списується у збільшення інших доходів за кредитом 745 рахунка.

Значимо, що Інструкція про застосування Плану рахунків містить неоднакові вказівки для визначення того, які саме суми потрібно списувати у кредит 745 з дебету рахунка 424. Описуючи рахунок 424, у Інструкції рекомендовано, що «залишок додаткового капіталу на цьому субрахунку зменшується на суму визнаного доходу протягом строку корисного використання безоплатно отриманих об'єктів необоротних активів (крім землі) та при вибутті таких активів і землі». В описі рахунка 745 наведено дещо інші формулювання: дохід від безоплатно отриманих активів «визначається у сумі, пропорційній сумі амортизації відповідних активів одночасно з її нарахуванням». Таким чином, вважаємо опис рахунка 745 більш вдалим¹⁶⁶.

Одночасно первісна вартість безоплатно отриманих ОЗ складається не лише зі справедливої вартості об'єкта, але й суми обов'язкових платежів (витрат), сплачених (понесених) при отриманні такого об'єкта. У зв'язку з цим сума нарахованої амортизації складається із двох частин: амортизації, що нараховується на справедливую вартість, і амортизації, що припадає на суму обов'язкових платежів (витрат), сплачених (понесених) при такому безоплатному отриманні.

На думку деяких фахівців, для розрахунку амортизації у бухгалтерському обліку необхідно використовувати лише справедливую вартість безоплатно отриманого об'єкта ОЗ. При цьому сума обов'язкових платежів і витрат буде становити ліквідаційну вартість такого об'єкта. Тобто амортизаційна вартість буде визначатися як різниця між первісною вартістю безоплатно отриманого об'єкта і його ліквідаційною вартістю. А отже, амортизаційна вартість буде

¹⁶⁶ Оркуш Е. Безоплатне надходження основних засобів / Е. Оркуш // Все про бухгалтерський облік. – 2011. – № 103. – С. 5–9.

дорівнювати справедливій вартості об'єкта, що відображено у складі додаткового капіталу.

Нарахування амортизації щодо безоплатно отриманих ОЗ відображається таким чином (див. табл. 2.27).

Таблиця 2.27

Порядок бухгалтерського обліку нарахованої амортизації щодо безоплатно отриманих основних засобів*

Первинний документ	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
Відомість про нарахування амортизації	Нараховано амортизацію ОЗ	831	131
	2. Суму амортизації включено до складу витрат (в залежності від сфери використання ОЗ)	23, 91, 92, 93, 94	831
Бухгалтерська довідка	3. Відображено дохід у сумі, пропорційній нарахованій амортизації	424	745
	4. Суму доходу списано на фінансовий результат	745	793

*Джерело: Смердов В. Безоплатна передача об'єкта основних засобів: бухгалтерський та податковий облік / В. Смердов // Податки та бухгалтерський облік. – 2011 – № 94. – С. 30–35.

З позиції податкового обліку механізм відображення безоплатно отриманих ОЗ є дещо іншим. Згідно з підп.135.5.4 п. 135.5 ст. 135 та п.137.10 ст. 137 ПКУ при визначенні оподатковуваного прибутку вартість товарів, робіт, послуг, безоплатно отриманих платником податку у звітному періоді, визначена на рівні не нижче звичайної ціни, враховується у складі доходів на дату фактичного утримання платником податку товарів (робіт, послуг), якщо інше не передбачено розділом III ПКУ.

Відповідно до підп.14.1.244 п. 14.1 ст. 14 ПКУ товари – це матеріальні та нематеріальні активи, у тому числі земельні ділянки, земельні частки (паї), а також цінні папери та деривативи, що використовуються у будь-яких операціях, крім операцій з їх випуску (емісії) та погашення. Матеріальні активи – ОЗ та оборотні активи у будь-якому вигляді (включаючи електричну, теплову та іншу енергію, газ, воду), що не є коштами, цінними паперами, деривативами і нематеріальними активами (підп.14.1.111 п. 14.1 ст. 14 ПКУ).

Отже, платник податку має збільшити дохід на суму безоплатно отриманих ОЗ, а датою отримання такого доходу відповідно до п. 137.10 ст. 137 ПКУ є дата його виникнення згідно з положеннями бухгалтерського обліку.

Вартість безоплатно отриманих платником податку ОЗ з метою здійснення їх експлуатації не враховується при визначенні об'єкта оподаткування лише у таких випадках:

- якщо такі ОЗ отримані за рішенням центральних органів виконавчої влади;
- у разі отримання спеціалізованими експлуатуючими підприємствами об'єктів енергопостачання газо- і теплозабезпечення, водопостачання, каналізаційних мереж відповідно до рішень місцевих органів виконавчої влади та виконавчих органів рад, прийнятих у межах їх повноважень;
- у разі отримання підприємствами комунальної власності об'єктів соціальної інфраструктури, що перебували на балансі інших підприємств та утримувалися за їх рахунок (підп.136.1.16 п. 136.1 ст. 136 ПКУ).

Згідно з п.144.1 ст. 144 ПКУ витрати на придбання ОЗ для використання в господарській діяльності підлягають амортизації. Відповідно до п.146.5 ст. 146 ПКУ первісна вартість об'єкта ОЗ складається, зокрема: із суми ввізного мита; з витрат на транспортування, установа, монтаж, налагодження ОЗ; з реєстраційних зборів, державного мита та аналогічних платежів, що здійснюються у зв'язку з придбанням/отриманням прав на об'єкт ОЗ.

Ураховуючи наведене вище, при безоплатному отриманні ОЗ платник податку нараховує амортизацію лише на суму ввізного мита; витрат на транспортування, встановлення, монтаж, налагодження ОЗ; реєстраційних зборів, державного мита та аналогічних платежів, що здійснюються у зв'язку з отриманням прав на об'єкт ОЗ, формує відповідний об'єкт ОЗ та нараховує амортизацію в загальному порядку на підставі ст.ст. 145, 146 ПКУ за умови, що такий об'єкт ОЗ буде використовуватися в господарській діяльності платника податку.

3. Встановлення мінімальних термінів експлуатації та нарахування амортизації за об'єктами ОЗ відповідно до ПКУ без застосування подібних обмежень у бухгалтерському обліку.

З набранням чинності розділу III ПКУ постало питання щодо тлумачення сутності встановлених у п. 145.1 ст. 145 ПКУ мінімально

допустимих строків корисного використання ОЗ (мінімально допустимих строків їх амортизації). Це пов'язано з тим, що у самому тексті ПКУ розкриття цього терміна відсутнє. Проте згідно з підп. 14.1.84 п. 14.1 ст. 14 ПКУ інші терміни для цілей розділу III ПКУ використовуються у значеннях, визначених ЗУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», П(С)БО та МСФЗ. Тож з метою застосування цього терміна у податковому обліку потрібно керуватися саме цими документами.

Так, відповідно до п. 6 МСБО 16 «Основні засоби» строк корисної експлуатації – це:

- період, протягом якого очікується, що актив буде придатним для використання суб'єктом господарювання або
- кількість одиниць виробленої продукції чи подібних одиниць, що їх суб'єкт господарювання очікує отримати від активу¹⁶⁷.

Згідно з п. 4 та 23 П(С)БО 7 строк корисного використання (експлуатації) – очікуваний період, протягом якого необоротні активи будуть використовуватися підприємством або з їх використанням буде виготовлено (виконано) очікуваний підприємством обсяг продукції (робіт, послуг). Такий строк встановлюється підприємством при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс)¹⁶⁸.

Отже, строк корисного використання (експлуатації) – це строк, який визначається підприємством самостійно, виходячи з очікуваних економічних вигод, технічних та якісних його характеристик, морального і фізичного зносу, а також інших факторів, які можуть вплинути на можливість використання ОЗ.

У бухгалтерському обліку обмеження щодо встановлення строків корисного використання ОЗ впливає лише з визначення ОЗ – він повинен бути більше одного року (п. 4 П(С)БО 7).

Одночасно починаючи з 01.04.2011 р. у податковому обліку для віднесення матеріального активу до ОЗ його строк корисного використання (експлуатації) з дати введення в експлуатацію також повинен бути більше одного року (підп. 14.1.138 п. 14.1 ст. 14 ПКУ).

¹⁶⁷ Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби» // IASB; Стандарт, Міжнародний документ: від 01.01.2012 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/929_014

¹⁶⁸ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»: затв. наказом Міністерства фінансів України: від 27.04.2000 р. № 92 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>

Проте для різних груп ОЗ нормами п. 145.1 ст. 145 ПКУ встановлено додаткові мінімально допустимі строки корисного використання ОЗ (мінімально допустимі строки їх амортизації).

Отже, для цілей податкового обліку при визначенні терміну корисного використання (експлуатації) потрібно брати до уваги:

- очікуване використання об'єкта підприємством з урахуванням його потужності або продуктивності;
- фізичний та моральний знос;
- правові або інші обмеження щодо строків використання об'єкта та інші фактори (підп. 145.1.3 п. 145.1 ст. 145 ПКУ).

Згідно з підп. 145.1.4 п. 145.1 ст. 145 ПКУ строк корисного використання (експлуатації) об'єкта ОЗ переглядається в разі зміни очікуваних економічних вигод від його використання, але він не може бути меншим, ніж визначений у п. 145.1 ст. 145 ПКУ. Амортизація об'єкта ОЗ нараховується виходячи з нового строку корисного використання починаючи з місяця, наступного за місяцем зміни строку корисного використання (крім виробничого методу нарахування амортизації)¹⁶⁹.

Найбільш проблемним залишається питання щодо строку корисного використання для тих ОЗ, які було введено в експлуатацію задовго до 01.04.2011 р. Перехідними положеннями ПКУ передбачено таке.

Згідно з п. 6 підрозд. 4 розд. XX ПКУ з дати набрання чинності розділом III ПКУ (01.04.2011 р.) для визначення переліку об'єктів ОЗ, інших необоротних та нематеріальних активів за групами відповідно до п. 145.1 ст. 145 ПКУ з метою нарахування амортизації з дати набрання чинності розділом III ПКУ застосовуються дані інвентаризації, проведеної станом на 01.04.2011 р.

Нарахування амортизації для оподаткування здійснюється підприємством за методом, визначеним наказом про облікову політику для нарахування амортизації. Для об'єктів ОЗ, що обліковуються станом на 01.04.2011 р., обмеження термінів корисного використання згідно з п. 145.1 ст. 145 ПКУ діє щодо загального терміну корисного використання.

Це зазначено і у листі ДПА України від 20.05.2011 р. № 14218/7/15-0317¹⁷⁰, де також сказано, що у разі нарахування амортизації ОЗ

¹⁶⁹ Податковий кодекс України: від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

¹⁷⁰ Щодо порядку нарахування амортизаційних відрахувань: Лист ДПА України: від 20.05.2011 р. № 14218/7/15-0317 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://minrd.gov.ua/podatki-ta-zbori/zagalnoderjavni-podatki/podatok-na-pributok-pidpri/listi-dps/print-53035.html>

із застосуванням прямолінійного методу сума амортизації визначається діленням вартості, яка підлягає амортизації за результатами інвентаризації, проведеної станом на 01.04.2011 р., на строк корисного використання об'єкта ОЗ (арифметична різниця між загальним строком корисного використання об'єкта ОЗ, визначеного наказом по підприємству з урахуванням вимог п. 145.1 ст. 145 ПКУ, та строком, протягом якого об'єкт перебував в експлуатації станом на 01.04.2011 р.).

Наприклад, якщо на підприємстві обліковується об'єкт ОЗ (верстат), який було віднесено до групи 4 «Машини та обладнання», введено в експлуатацію в 2009 р. та було встановлено в бухгалтерському обліку строк корисного використання 4 роки, то в податковому обліку з 01.04.2011 р. потрібно подовжити строк до мінімально допустимого для цієї групи строку – до 5 років, та амортизувати його ще 3 роки (5–2).

При цьому потрібно враховувати, що вартість, яка амортизується, по кожному об'єкту ОЗ визначається як первісна (переоцінена) з урахуванням капіталізованих витрат на модернізацію, модифікацію, добудову, дообладнання, реконструкції тощо, а також суми накопиченої амортизації за даними бухгалтерського обліку на дату набрання чинності розділу III ПКУ. До переоціненої вартості ОЗ не включається сума дооцінки ОЗ, що проведена після 01.01.2010 р.

На думку О. Ковалю, аналітика консалтингової компанії «Експерт», встановлені у п. 145.1 ст. 145 ПКУ мінімально допустимі строки більш правильно називати мінімально допустимими строками з метою нарахування амортизації ОЗ.

Це пояснюється тим, що амортизацією є систематичний розподіл вартості, яка амортизується, необоротних активів протягом строку їх корисного використання (експлуатації). Суми нарахованої амортизації відносяться до складу відповідних витрат або включаються до собівартості виробленої продукції (виконаних робіт, наданих послуг). З цього випливає, що чим більший строк, тим меншу суму амортизації підприємство зможе відносити до витрат (собівартості) і навпаки. Виняток становить лише виробничий метод нарахування амортизації, при якому розмір амортизації не залежить від строку корисного використання (експлуатації).

Тож законодавці, наближаючи податковий облік до бухгалтерського, так і не наважилися на їх поєднання через можливі ризики щодо

зменшення строку корисного використання (експлуатації) підприємством з метою більш швидкого відображення витрат і, відповідно, зменшення оподаткованого прибутку. Це, у свою чергу, є причиною недостатньо обґрунтованого (без чіткого розуміння особливостей кожного об'єкта) встановлення мінімального обмеження такого строку.

Проте підстави для уникнення розбіжностей між податковим та бухгалтерським обліком у цьому випадку є. Наприклад, коригування строку корисного використання у бухгалтерському обліку у відповідно до вимог ПКУ. Таким чином, нарахування амортизації у податковому обліку здійснюватиметься виходячи: або із встановленого підприємством строку корисного використання (експлуатації), або із мінімального строку відповідно до ПКУ залежно від того, який з цих строків більший.

4. Обмеження на використання методу прискореного зменшення залишкової вартості відповідно до ПКУ без запровадження аналогічних обмежень для цілей бухгалтерського обліку.

Методи нарахування амортизації, що містяться у П(С)БО 7, умовно можна розподілити на два види:

- методи амортизації, для яких визначальною ознакою є строк використання ОЗ. До таких методів належать прямолінійний метод, метод зменшення залишкової вартості, метод прискореного зменшення залишкової вартості та кумулятивний метод;
- метод амортизації, для якого визначальною ознакою є кількість одиниць, що можна отримати в результаті використання об'єктів ОЗ. Мова йде про виробничий метод.

Тому встановлені ПКУ обмеження щодо застосування методу прискореного зменшення залишкової вартості спричинюють певні розбіжності за результатами нарахування амортизації для цілей податкового та бухгалтерського обліку (див. табл. М.2 Додатка М), оскільки відповідно до ПКУ його дозволяється використовувати виключно для нарахування амортизації для об'єктів 4 та 5-ї груп. Тоді як у бухгалтерському обліку цей метод дозволений для 2–9 груп, а також для 16 групи.

Цей метод є різновидом методу зменшення залишкової вартості. Він передбачений п. 26 П(С)БО 7 «Основні засоби». Відповідно до даного методу річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості

на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації, яка обчислюється, виходячи із строку корисного використання об'єкта, і подвоюється. Місячна сума амортизації визначається діленням суми амортизації за повний рік корисного використання на 12.

Норма амортизації (N_a) визначається таким чином:

$$N_a = A : V_a, \quad (2.10)$$

де A – річна норма амортизації, грн;

V_a – вартість об'єкта, яка амортизується, грн.

Перетворюючи дану формулу, отримуємо такий алгоритм визначення норми амортизації:

$$N_a = 2x(A : V_a) = 2x(V_a : T) : V_a = 2 : T. \quad (2.11)$$

При застосуванні цього методу економічно обґрунтоване нарахування більшої суми амортизації в першому році використання об'єкта і поступове її зменшення надалі. Даний метод доцільно застосовувати для амортизації об'єктів, схильних до швидкого морального старіння, на підставі чого термін їхнього корисного використання може бути визначений за моральним зносом та терміном доцільного використання об'єкта. Також варто застосовувати цей метод в умовах активного проходження інфляційних процесів.

Отже, перевагою даного методу є те, що протягом перших років експлуатації об'єкта ОЗ накопичується значна сума коштів, необхідна для його відновлення. Проаналізуємо відмінності методу порівняно з кумулятивним методом, який нормами ПКУ дозволено для більшості груп ОЗ. Перевагами кумулятивного методу є:

- амортизація більшої частини вартості об'єкта у перші роки експлуатації, що є важливим, оскільки інтенсивність використання об'єкта у цей період є найвищою;
- накопичення грошових коштів для заміни об'єкта, що амортизується, у перші роки експлуатації, що є вигідним для тих об'єктів, які застарівають морально та фізично дуже швидко;
- можливість збільшення частини витрат на ремонт об'єктів основних засіб, які амортизуються, в останні роки експлуатації без відповідного збільшення витрат періоду (собівартості продукції) за рахунок того, що сума нахованої амортизації зменшується.

Приклад 2.6

Підприємством придбано об'єкт ОЗ, первісна вартість якого 50 600 грн. Строк корисного використання – 6 років. Очікується, що даний об'єкт буде мати ліквідаційну вартість у розмірі 3000 грн.

Розрахуємо амортизацію за методом прискореного зменшення залишкової вартості (див. табл. 2.28). Норма амортизації дорівнює 0,33 (2: 6 років), або 33% річних.

Таблиця 2.28

Розрахунок амортизації за методом прискореного зменшення залишкової вартості*

Рік	Залишкова (первісна) вартість, грн	Норма амортизації	Сума амортизаційних відрахувань, грн	Сума накопиченої амортизації, грн
1	50 600,0	0,33333	16 866,5	16 866,5
2	33 733,5	0,33333	11 244,4	28 110,9
3	22 489,1	0,33333	7 496,3	35 607,2
4	14 992,8	0,33333	4 997,6	40 604,8
5	9 995,2	0,33333	3 331,7	43 936,5
6	6 663,5	0,33333	2 221,1	43 938,7

*Джерело: *Справжній бухгалтер* / [Н. Білова, А. Бобро, Д. Винокуров., Т. Войтенко, Я. Кавторєва, С. Кирилов та ін.]. – 3-те вид., перероб. і доп. – Х.: Фактор, 2008. – 1264 с.

Цей метод не передбачає обов'язкової наявності ліквідаційної вартості, але при цьому сума амортизації останнього року розраховується таким чином, щоб залишкова вартість об'єкта в кінці періоду була не менше його ліквідаційної вартості. Розрахуємо амортизацію для даного прикладу за кумулятивним методом (див. табл. 2.29).

Таблиця 2.29

Розрахунок амортизації за кумулятивним методом*

Рік	Вартість, яка амортизується, грн	Кумулятивний коефіцієнт	Сума амортизаційних відрахувань, грн	Сума накопиченої амортизації, грн
1	47 600	6/21	13 600	13 600
2	47 600	5/21	11 333	24 933
3	47 600	4/21	9 067	34 000
4	47 600	3/21	6 800	40 800
5	47 600	2/21	4 534	45 334
6	47 600	1/21	2 266	47 600

*Джерело: *Справжній бухгалтер* / [Н. Білова, А. Бобро, Д. Винокуров., Т. Войтенко, Я. Кавторєва, С. Кирилов та ін.]. – 3-те вид., перероб. і доп. – Х.: Фактор, 2008. – 1264 с.

При застосуванні даного методу річна сума амортизації визначається як добуток вартості, що амортизується, та кумулятивного коефіцієнта. Кумулятивний коефіцієнт, у свою чергу, розраховується діленням кількості років, що залишаються до кінця строку корисного використання об'єкта ОЗ, на суму числа років його корисного використання.

Оскільки строк корисного використання – 6 років, то сума числа років використання об'єкта дорівнює: $1 + 2 + 3 + 4 + 5 + 6 = 21$.

Отже, якщо порівняти отримані результати розрахунків, можна зробити висновок, що в цілому суми амортизаційних відрахувань, розраховані за методом прискореного зменшення залишкової вартості та кумулятивним методом, не є кардинально різними. А отже, є підстави вести мову, що заборона ПКУ методу прискореного зменшення залишкової вартості для тих груп, щодо яких даний метод дозволений у бухгалтерському обліку, суттєвого негативного впливу не справляє.

5. Відповідно до податкового законодавства витрати на ремонт, реконструкцію, модернізацію та інші види поліпшення основних засобів у межах 10% сукупної балансової вартості основних засобів включаються до складу витрат, а понад цей ліміт – підлягають амортизації. Натомість у бухгалтерському обліку до витрат дозволено зараховувати виключно ті з них, що здійснені з метою підтримання об'єктів у робочому стані, а будь-які витрати, що передбачають збільшення майбутніх вигід, очікуваних від використання об'єкта основних засобів (модернізація, модифікація, добудова, реконструкція), збільшують їх первісну вартість та підлягають амортизації.

У цілому потрібно зазначити, що у даному питанні спостерігаються певні неточності, які можуть призводити до ускладнення здійснення даних операцій на практиці. Якщо розпочати аналіз з податкового обліку, то правила відображення витрат на ремонт містяться у п. 146.11 та 146.12 ст. 146 ПКУ.

Так, відповідно до п. 146.11 ст. 146 ПКУ первісна вартість ОЗ збільшується на суму витрат, пов'язаних із ремонтом та поліпшенням об'єктів ОЗ (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція), що приводить до зростання майбутніх економічних вигід, первісно очікуваних від використання об'єктів у сумі, що перевищує 10% сукупної балансової вартості всіх груп ОЗ, що підлягають амортизації, на початок звітного податкового року з віднесенням суми поліпшення на об'єкт ОЗ, щодо якого здійсню-

ється ремонт та поліпшення. А згідно з п. 146.12 ст. 146 ПКУ сума витрат, що пов'язана з ремонтом та поліпшенням об'єктів ОЗ, у тому числі орендованих або отриманих у концесію чи створених (збудованих) концесіонером у розмірі, що не перевищує 10% сукупної балансової вартості всіх груп ОЗ на початок звітного року, відноситься до витрат того звітного податкового періоду, в якому такий ремонт та поліпшення були здійснені.

Після аналізу наведених норм можна зробити висновок, що у першому випадку (п. 146.11 ст. 146 ПКУ) мова йде тільки про ті витрати на ремонт, що спрямовані на збільшення первісно очікуваних економічних вигід, а норми п. 146.12 ст. 146 ПКУ поширюються на всі ремонтні витрати. Тому на підставі тільки цих двох пунктів однозначно неможливо визначитися, як повинні обліковуватися витрати на ремонт, які здійснюються з метою отримання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигід від використання об'єкта і при цьому перевищують 10-відсотковий ліміт. Дана прогалина в принципі усувається при прочитанні п. 144.1 ст. 144 ПКУ, відповідно до якого амортизації підлягають витрати на проведення ремонту, реконструкції, модернізації та інших видів поліпшення ОЗ, що перевищують 10% сукупної балансової вартості всіх груп ОЗ, що підлягають амортизації, на початок звітного року. Таким чином, завдяки п. 144.1 ст. 144 ПКУ передбачено можливість амортизації всіх «ремонтних» витрат, що перевищують 10-відсотковий ліміт, а п. 146.11 ст. 146 ПКУ – тільки тих, що спрямовані на збільшення майбутніх економічних вигід. Отже, у податковому законодавстві існує певна невизначеність між «ремонтом основних засобів» та «поліпшенням основних засобів», а точніше – ремонт прирівнюється до реконструкції, модернізації та інших видів поліпшення¹⁷¹.

Згідно з п. 14 та 15 П(С)БО 7 для цілей бухгалтерського обліку необхідно чітко розділяти заходи щодо поліпшення об'єктів ОЗ на:

- 1) заходи з метою поліпшення об'єктів ОЗ, що призведе до збільшення майбутніх економічних вигід, первісно очікуваних від використання об'єкта (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо);
- 2) заходи з метою підтримання об'єкта в робочому стані (проведення технічного огляду, нагляду, обслуговування, ремонту

¹⁷¹ Папінова О. Ремонтні норми ПКУ: в умовах недовомовленості / О. Папінова // Бухгалтерія. – № 11 (998). – 2012. – С. 57–61.

тощо) та одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигод від його використання¹⁷².

Висновок про характер проведених поліпшень з погляду впливу на подальші експлуатаційні характеристики об'єкта ОЗ може дати виключно спеціаліст, оскільки від цього залежатиме і порядок відображення таких операцій у бухгалтерському обліку (див. табл. 2.30).

Таблиця 2.30

Порядок бухгалтерського обліку проведених поліпшень основних засобів у бухгалтерському обліку*

Вид поліпшення	Норма ПСБО 7	Правило відображення в обліку
Ремонт (підтримка у робочому стані)	П. 15	Витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані, входять до складу витрат
Модернізація, модифікація, добування, дообладнання, реконструкція тощо (збільшення майбутніх економічних вигод)	П. 14	Первісна вартість основних засобів збільшується на суму таких витрат

*Джерело: Василенко А. Особливості податкового обліку витрат на підтримання основних засобів у робочому стані, їх ремонти та поліпшення / А. Василенко // Все про бухгалтерський облік. – № 116. – 2011. – С. 10–17.

Однак цей однозначний підхід у бухгалтерському обліку було дещо ускладнено після внесення змін до п. 14 ПСБО 7 відповідно до наказу МФУ № 372 від 18.03.2011 р., що набрав чинності з 22.04.2011 р.¹⁷³. Дані новації було внесено з метою наближення податкового і бухгалтерського обліку. Зокрема, п. 14 ПСБО 7 було доповнено третім реченням наступного змісту: «первісна (переоцінена) вартість ОЗ може бути збільшена на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням та ремонтом об'єкта, визначену у порядку, встановленому податковим законодавством». Ураховуючи, що згідно з першим реченням п. 14 ПСБО 7 «первісна вартість основних засобів збільшується на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта (модернізація, модифі-

¹⁷² Василенко А. Особливості податкового обліку витрат на підтримання основних засобів у робочому стані, їх ремонти та поліпшення / А. Василенко // Все про бухгалтерський облік. – 2011. – № 116. – С. 10–17.

¹⁷³ Про затвердження змін до деяких Положень (стандартів) бухгалтерського обліку: наказ Міністерства фінансів України: від 18.03.2011 р. № 372 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0452-11>

кація, добування, дообладнання, реконструкція тощо), що призводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта», одночасне застосування вимоги п. 14 ПСБО 7 може призвести до певної плутанини (див. табл. 2.31).

Таблиця 2.31

Порядок бухгалтерського обліку ремонтних витрат з урахуванням правил податкового законодавства

Сума витрат на ремонт	Бухгалтерський облік ремонтних витрат, які спрямовані на:	
	збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта	отримання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигод
У межах 10 відсоткового ліміту	Відповідно до речення першого п. 14 ПСБО 7 збільшує первісну вартість об'єкта на суму витрат. Це суперечить нормам ПКУ, оскільки відповідно до п.146.12ст. 146 ПКУ ремонтні суми включаються до витрат незалежно від характеру ремонту об'єкта	відповідно до п. 15 ПСБО 7 включається до витрат періоду
У разі перевищення 10 відсоткового ліміту	Збільшує первісну вартість ремонтovanого об'єкта (3-тє речення п. 14 ПСБО 7, п. 146.11 ст. 146 ПКУ)	

*Джерело: Папінова О. Ремонтні норми ПКУ: в умовах недовомовленості / О. Папінова // Бухгалтерія. – 2012. – № 11 (998). – С. 57–61.

Але в цілому загальноприйнятий порядок бухгалтерського обліку є таким:

- Д-т 23, 91, 92, 93, 94 К-т 631 – на суму проведеного поточного ремонту ОЗ;
- Д-т 10, 11 К-т 152, 153 – на суму здійсненого поліпшення об'єкта ОЗ.

Певні нюанси є і щодо податкового обліку. Це стосується ситуації, коли відбувається ремонт відразу декількох ОЗ. У період чинності ЗУ «Про оподаткування прибутку підприємств» платники податків відображали витрати на проведення ремонту однією сумою в межах ліміту у складі валових витрат, а залишок розподіляли пропорційно

питомій вазі ремонтів на вартість відповідної групи фондів (або об'єкта групи 1).

З прийняттям ПКУ платник податку на прибуток зобов'язаний розподіляти здійснені ремонтні витрати за видами витрат, а саме: на ті, які входять до складу собівартості, і витрати періоду (адміністративні, збутові, інші операційні тощо). Однак норми ПКУ не містять прямої вказівки на алгоритм розподілу витрат у межах 10-відсоткового ліміту, а тому за умов ремонту багатьох об'єктів порядок розподілу може значно ускладнитися. Проаналізуємо можливі варіанти розподілу ремонтних витрат на конкретному прикладі 2.7.

Приклад 2.7

У II кварталі 2012 р. на підприємстві проведено такі ремонтні роботи: службовий автомобіль (у квітні на суму 8 600 грн), будівля цеху (у травні на суму 120 300 грн) та будівлі складу (у червні на суму 50 000 грн). Ремонтний ліміт на 2012 р. становить 158 000 грн. Ремонт автомобіля спрямований на отримання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигод, а ремонти будівлі та складу – на збільшення первісно очікуваних економічних вигод.

Розглянемо можливі варіанти розподілу ремонтних витрат. За результатами аналізу, наведеного у табл. М.3 Додатка М, очевидно, що цілком правомірними є перші три варіанти розподілу, причому кожен має свої переваги. Наприклад, перший та другий варіант дозволяє віднести більшу суму витрат на здійснення ремонту до витрат звітного періоду, тому суб'єкти господарювання в праві обирати будь-який оптимальний варіант. Тоді як четвертий варіант є більш зручним, особливо для великих підприємств зі значною кількістю ОЗ. Але для податкового обліку цей варіант є невдалим, оскільки залишає поза увагою 10-відсотковий ліміт і містить можливість для оптимізації оподаткування.

Як видно лише з даного прикладу, встановлений у ПКУ 10-відсотковий ліміт призводить до досить суттєвих розбіжностей між податковим та бухгалтерським обліком. І хоча проведений аналіз, безумовно, не може претендувати на повну вичерпність розкриття всіх відмінностей між податковим та бухгалтерським обліком, очевидно, що гармонізація обліків – справа, яка потребує кардинального реформування підходів до визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств.

6. Непорівнянні передумови проведення переоцінки основних засобів: перевищення індексом споживчих цін рівня 11% відповідно

до Кодексу та відхилення залишкової вартості об'єкта основних засобів від його справедливої вартості більш ніж на 10% відповідно до правил бухгалтерського обліку.

Вартість об'єктів ОЗ, за якою вони відображені у балансі, може не відповідати їх реальній вартості. Приведення залишкової вартості об'єкта ОЗ у відповідність до їх справедливої вартості, називається переоцінкою. Порядок та правила бухгалтерського обліку переоцінки викладено у П(С)БО 7.

Відповідно до п. 16 підприємство може переоцінювати об'єкт ОЗ, якщо залишкова вартість цього об'єкта суттєво відрізняється від його справедливої вартості на дату балансу¹⁷⁴. Відповідно до п. 4 П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» справедлива вартість – сума, за якою може бути здійснений обмін активу, або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами¹⁷⁵.

Формально переоцінка ОЗ є добровільною справою, але у випадку існування значних відмінностей у даному питанні бухгалтерський облік на підприємстві не відповідатиме як національним, так і міжнародним стандартам, які вимагають повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансове становище і результати діяльності підприємства.

Також переоцінка ОЗ впливає на величину власного капіталу підприємства (чистих активів), а це додатково підтверджує важливість її проведення. І хоча базовим показником для проведення переоцінки ОЗ відповідно до п. 16 П(С)БО 7 визначена суттєва відмінність між залишковою та справедливою вартістю об'єкта ОЗ на дату балансу, більш чітко межі розбіжності не окреслюються. Розкриття порогу суттєвості наведено у п. 34 Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку ОЗ¹⁷⁶.

Зокрема зазначено, що порогом суттєвості для проведення переоцінки або відображення зменшення корисності об'єктів ОЗ може

¹⁷⁴ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»: затв. наказом Міністерства фінансів України: від 27.04.2000 р. № 92 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>

¹⁷⁵ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств»: затв. наказом Міністерства фінансів України: від 07.07.1999 р. № 163 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0499-99>

¹⁷⁶ Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів: наказ Міністерства фінансів України: від 30.09.2003 р. № 561 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1023.1226.0>

вважатися величина, що дорівнює 1% чистого прибутку (збитку) підприємства, або величина, що дорівнює 10% відхиленню залишкової вартості об'єктів ОЗ від їх справедливої вартості. Таким чином, для проведення переоцінки об'єкта ОЗ необхідно порівняти його залишкову вартість, яка є різницею між первісною вартістю та сумою зносу, зі справедливою з урахуванням його стану, фізичного та морального зносу¹⁷⁷.

І хоча рішення про проведення переоцінки приймається підприємством самостійно, для визначення справедливої вартості об'єкта ОЗ доцільно залучати особу, яка має сертифікат суб'єкта оціночної діяльності. Це підтверджується нормами ЗУ «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні». Зокрема, у ст. 7 даного Закону зазначено, що проведення оцінки майна є обов'язковим у випадку «переоцінки основних фондів для цілей бухгалтерського обліку»¹⁷⁸.

Також це підтверджується і нормами п. 33 Національного стандарту № 1 «Загальні засади оцінки майна і майнових прав»¹⁷⁹. У ньому стверджується, що результати проведення оцінки активів для цілей бухгалтерського обліку вважаються їх переоціненою вартістю. У Звіті про оцінку майна повинні міститися висновки про вартість майна та виконані процедури з оцінки майна суб'єктом оціночної діяльності відповідно до договору (ст. 12 Закону).

Таким чином, проведення переоцінки об'єкта з метою дотримання чинного законодавства повинен проводити спеціаліст, який має сертифікат суб'єкта оціночної діяльності.

У бухгалтерському обліку переоцінку проводять на дату балансу відповідно до вимог п. 16 П(С)БО 7. Результати переоцінки відображають у фінансовій звітності того періоду, на дату балансу якого її було здійснено. Зазначимо, що відповідно до абз. 3 п. 16 П(С)БО 7 не підлягають переоцінці малоцінні необоротні матеріальні активи і бібліотечні фонди, якщо амортизація їх вартості здійсню-

¹⁷⁷ Ковальов Д. Переоцінка основних засобів: бухгалтерський та податковий облік / Д. Ковальов // Все про бухгалтерський облік. – № 120. – 2011. – С. 14–19.

¹⁷⁸ Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні: Закон України: від 12.07.2001 р. № 2658-III [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2658-14>

¹⁷⁹ Національний стандарт 1 «Загальні засади оцінки майна і майнових прав»: затв. постановою Кабінету Міністрів України: 10.09.2003 р. за № 1440 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1440-2003-%D0%BF>

ється за методом 50% у першому місяці використання, а 50% у місяці списання або 100% в першому місяці використання. Механізм проведення переоцінки виписано у п. 17 П(С)БО 7.

Переоцінена первісна вартість та сума зносу об'єкта ОЗ визначаються множенням відповідно первісної вартості і суми зносу об'єкта ОЗ на індекс переоцінки (Іп). Індекс переоцінки розраховують таким чином:

$$I_p = \frac{\text{Справедлива вартість об'єкта, який переоцінюють}}{\text{залишкова вартість такого об'єкта}} \quad (2.12)$$

Якщо залишкова вартість об'єкта ОЗ дорівнює нулю, то його переоцінена залишкова вартість визначається додаванням справедливої вартості цього об'єкта до його первісної (переоціненої) вартості без зміни суми зносу об'єкта.

При цьому для таких об'єктів, що продовжують використовуватися, обов'язково визначається ліквідаційна вартість.

У разі переоцінки об'єкта ОЗ на ту саму дату здійснюється переоцінка всіх об'єктів групи ОЗ, до якої належить цей об'єкт. Переоцінка ОЗ тієї групи, об'єкти якої вже зазнали переоцінки, надалі має проводитися з такою регулярністю, щоб їх залишкова вартість на дату балансу суттєво не відрізнялася від справедливої вартості¹⁸⁰.

Узагальнити вимоги до проведення переоцінки об'єктів ОЗ можна таким чином (див. табл. 2.32), де

П – переоцінка залишкової вартості;

Д₁ – перша дооцінка;

У₁ – перша уцінка;

Д₂ – наступна (остання) дооцінка;

У₂ – наступна (остання) уцінка;

Ді – сума попередніх дооцінок;

Уі – сума попередніх уцінок;

ДК – додатковий капітал,

Вп – витрати звітного періоду;

ДП – доходи звітного періоду.

¹⁸⁰ Науменко П. Амортизація основних засобів після їхньої переоцінки / П. Науменко // Бухгалтерський тижневик «Дебет – Кредит». – 2008 – № 4. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dtk.com.ua/show/3cid02133.html>

Таблиця 2.32

Переоцінка об'єктів основних засобів*

Умови проведення	Правило	Формула
П. 19 П(С)БО 7		
Перша дооцінка	Сума дооцінки залишкової вартості об'єкта основних засобів входить до складу додаткового капіталу	Якщо $\Pi = D_1$, то $\Sigma D_1 \rightarrow \text{ДК}$
Перша уцінка	Сума уцінки залишкової вартості об'єкта основних засобів входить до складу витрат	Якщо $\Pi = Y_1$, то $\Sigma Y_1 \rightarrow \text{ВП}$
П. 20 П(С)БО 7		
Наступна (остання) дооцінка	У разі наявності (на дату проведення чергової (останньої) дооцінки об'єкта основних засобів) перевищення суми попередніх уцінок об'єкта і втрат від зменшення його корисності над сумою попередніх дооцінок залишкової вартості цього об'єкта і вигід від відновлення його	$\Pi = D_2, \Sigma Y_i > \Sigma D_i$ Якщо $(\Sigma Y_i - \Sigma D_i) \geq D_2$, то $D_2 \rightarrow \text{ДП}$
	корисності, сума чергової (останньої) дооцінки, але не більше зазначеного перевищення, включається до складу доходів звітного періоду, а різниця (якщо сума чергової (останньої) дооцінки більше зазначеного перевищення) спрямовується на збільшення іншого додаткового капіталу	Якщо $(\Sigma Y_i - \Sigma D_i) < D_2$, то $\Delta D \rightarrow \text{ДК}$
Наступна (остання) уцінка	У разі наявності (на дату проведення чергової (останньої) уцінки об'єкта основних засобів) перевищення суми попередніх дооцінок об'єкта і вигід від відновлення його корисності над сумою попередніх уцінок залишкової вартості цього об'єкта і втрат від зменшення його корисності сума чергової (останньої) уцінки, але не більше зазначеного перевищення, спрямовується на зменшення іншого додаткового капіталу, а різниця (якщо сума чергової (останньої) уцінки більше зазначеного перевищення) включається до витрат звітного періоду.	$\Pi = Y_2, \Sigma D_i > \Sigma Y_i$ Якщо $(\Sigma D_i - \Sigma Y_i) \geq Y_2$, то $Y_2 \rightarrow \text{ДК}$ Якщо $(\Sigma D_i - \Sigma Y_i) < Y_2$, то $\Delta Y \rightarrow \text{ВП}$

*Джерело: Ковальов Д. Переоцінка основних засобів: бухгалтерський та податковий облік / Д. Ковальов // Все про бухгалтерський облік. – 2011. – № 120. – С. 14–19.

Також відповідно до п. 21 П(С)БО 7 перевищення сум попередніх дооцінок об'єкта ОЗ над сумою попередніх уцінок залишкової вартості цього об'єкта ОЗ може щомісяця (щокварталу, раз на рік) у сумі, пропорційній нарахуванню амортизації, включатися до складу нерозподіленого прибутку з одночасним зменшенням додаткового капіталу.

Розглянемо порядок проведення переоцінки на практиці у прикладах 2.8–2.11

Приклад 2.8. Перша дооцінка

На балансі підприємства перебуває виробниче обладнання, первісна вартість якого дорівнює 16 000 грн, залишкова вартість – 6 000 грн, знос – 10 000 грн. Підприємство вирішило провести переоцінку. Справедлива вартість обладнання – 10 000 грн.

Розрахуємо:

індекс дооцінки $I_d: 10\,000 / 6\,000 = 1,67$;

переоцінену первісну вартість: $16\,000 \times 1,67 = 26\,720$;

переоцінену суму зносу: $10\,000 \times 1,67 = 16\,700$.

Отже, дооцінка становитиме:

первісної вартості: $10\,720 (26\,720 - 16\,000)$;

зносу: $6\,700 (16\,700 - 10\,000)$;

залишкової вартості: $4\,000 (10\,000 - 6\,000)$.

Відобразимо операції у системі бухгалтерського обліку (див. табл. 2.33):

Таблиця 2.33

Кореспонденція рахунків за наслідками дооцінки*

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків ¹		Сума
		Дт	Кт	
1.	Відображено дооцінку зносу	10	131	6 700
2.	Відображено дооцінку залишкової вартості з одночасним збільшенням додаткового капіталу	10	423	4 000

¹Альтернативний спосіб відображення дооцінки: Дт 10 Кт 423 (на суму дооцінки первісної вартості об'єкта ОЗ) та Дт 423 Кт 131 (на суму дооцінки зносу).

*Джерело: Ковальов Д. Переоцінка основних засобів: бухгалтерський та податковий облік / Д. Ковальов // Все про бухгалтерський облік. – 2011. – № 120. – С. 14–19.

Приклад 2.9. Перша уцінка

На балансі підприємства перебуває виробниче обладнання, первісна вартість якого дорівнює 16 000 грн, залишкова вартість – 6 000 грн, знос – 10 000 грн. Підприємство вирішило провести переоцінку. Справедлива вартість обладнання – 5 000 грн. Розрахуємо:

індекс уцінки Ід: $5\,000/6\,000=0,83$;

переоцінену первісну вартість: $16\,000 \times 0,83 = 13\,280$;

переоцінену суму зносу: $10\,000 \times 0,83 = 8\,300$;

Отже, уцінка становитиме:

первісної вартості: 2 720 (13 280–16 000);

зносу: 1 700 (8 300–10 000);

залишкової вартості: 1 000 (5 000–6 000).

Відобразимо операції у системі бухгалтерського обліку (див. табл. 2.34):

Таблиця 2.34

Кореспонденція рахунків за наслідками уцінки*

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума
		Дт	Кт	
1.	Відображено уцінку зносу	131	10	1 700
2.	Відображено зменшення залишкової вартості з одночасним включенням до складу витрат	975	10	1 000

*Джерело: Ковальов Д. *Переоцінка основних засобів: бухгалтерський та податковий облік* / Д. Ковальов // *Все про бухгалтерський облік.* – 2011. – № 120. – С. 14–19.

Приклад 2.10. Наступна (остання) переоцінка

На балансі підприємства знаходиться виробниче обладнання, первісна вартість якого дорівнює 32 000 грн, залишкова вартість – 12 000 грн, знос – 20 000 грн. Підприємство вирішило провести переоцінку. Справедлива вартість обладнання 14 000 грн. Розрахуємо:

індекс дооцінки Ід: $14\,000/12\,000 = 1,17$;

переоцінену первісну вартість: $32\,000 \times 1,17 = 37\,440$;

переоцінену суму зносу: $20\,000 \times 1,17 = 23\,400$.

Отже, дооцінка складатиме:

первісної вартості: 5 440 (37 440–32 000);

зносу: 3 400 (23 400–20 000)

залишкової вартості: 2 000 (14 000–12 000).

Відобразимо операції у системі бухгалтерського обліку (див. табл. 2.35):

Таблиця 2.35

Порядок наступних дооцінок об'єктів основних засобів*

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума
		Дт	Кт	
Дооцінка менше або дорівнює сумі перевищення попередніх уцінок над сумою попередніх дооцінок				
1.	Відображено збільшення суми нарахованого зносу	10	131	3 400
	У зв'язку з тим, що сума попередніх уцінок перевищує суму попередніх дооцінок, відображено збільшення:	$(\Sigma У_i - \Sigma Д_i) = 2\,5001$ $2\,500 > 2\,000$		
2.	доходу звітного періоду на суму дооцінки залишкової вартості об'єкта	10	746	2 000
Дооцінка більше суми перевищення попередніх уцінок над сумою попередніх дооцінок				
1.	Відображено збільшення суми нарахованого зносу	$(\Sigma У_i - \Sigma Д_i) = 1\,500,01$ $1\,500,0 < 2\,000,0$		
		10	131	3 400
2.	Відображено збільшення доходу у межах суми, що раніше було віднесено до складу витрат	10	746	1 500
3.	Відображено різницю дооцінки і суми перевищення попередніх уцінок на сумою попередніх дооцінок (2 000,0–1 500,0)	10	423	500

¹ Умовно.

*Джерело: Ковальов Д. *Переоцінка основних засобів: бухгалтерський та податковий облік* / Д. Ковальов // *Все про бухгалтерський облік.* – 2011. – № 120. – С. 14–19.

Приклад 2.11. Наступна (остання) уцінка

На балансі підприємства перебуває виробниче обладнання, первісна вартість якого дорівнює 32 000 грн, залишкова вартість – 12 000 грн, знос – 20 000 грн. Підприємство вирішило провести переоцінку. Справедлива вартість обладнання – 10 000 грн.

Розрахуємо:

індекс уцінки Ід: $10\,000/12\,000 = 0,83$;

переоцінену первісну вартість: $32\,000 \times 0,83 = 26\,560$;

переоцінену суму зносу: $20\,000 \times 0,83 = 16\,600$.

Отже, уцінка становитиме:

первісної вартості: 5 440 (26 560,0 – 32 000);

зносу: 3 400 (16 600 – 20 000);

залишкової вартості: 2 000 (10 000 – 12 000).

Відобразимо операції у системі бухгалтерського обліку (див. табл. 2.36):

Таблиця 2.36

Порядок наступних уцінок об'єктів основних засобів*

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума
		Дт	Кт	
Уцінка менше або дорівнює сумі перевищення попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок				
1.	Відображено зменшення первісної вартості об'єкта:	$(\Sigma D_i - \Sigma Y_i) = 25001$ 2500 > 2000		
	в частині зменшення суми нарахованого зносу	131	10	3 400
	в частині зменшення суми раніше проведеної дооцінки (додаткового капіталу)	423	10	2 000
Уцінка більше суми перевищення попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок				
1.	Відображено зменшення первісної вартості об'єкта:	$(\Sigma D_i - \Sigma Y_i) = 1500,01$ 1500,0 < 2000,0 $\Delta Y = 500,0$		
	в частині зменшення суми нарахованого зносу	131	10	3 400
	в частині зменшення суми раніше проведеної дооцінки (додаткового капіталу)	423	10	1 500
	в частині різниці уцінки та суми перевищення попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок	975	10	500

¹ Умовно.

* Джерело: Ковальов Д. Переоцінка основних засобів: бухгалтерський та податковий облік / Д. Ковальов // Все про бухгалтерський облік. – 2011. – № 120. – С. 14–19.

З проведеного аналізу порядку переоцінки ОЗ у бухгалтерському обліку очевидно, що це досить важлива процедура і тому для відображення повної та правдивої інформації за наявності достатніх підстав проводити її доцільно. Але помітно, що у наведених прикладах відсутня амортизаційна складова. Це не є випадковістю, а швидше наслідком відсутності конкретних вказівок щодо її врахування у П(С)БО 7. Тому спробуємо проаналізувати на конкретному прикладі порядок переоцінки

цінки об'єкта ОЗ та його вплив на амортизацію, у т.ч. з урахуванням вимог п. 21 П(С)БО 7, відповідно до якого перевищення сум попередніх дооцінок об'єкта ОЗ над сумою попередніх уцінок залишкової вартості цього об'єкта ОЗ може щомісяця (щокварталу, раз на рік) у сумі, пропорційній нарахуванню амортизації, включатися до складу нерозподіленого прибутку з одночасним зменшенням додаткового капіталу.

Приклад 2.12

Об'єкт ОЗ був придбаний і введений в експлуатацію у грудні 2007 року. Первісна вартість об'єкта дорівнює 34 000 грн, а ліквідаційна – 4 000 грн. Строк експлуатації – 6 років. Оскільки відповідно до норм П(С)БО 7 нарахування амортизації починається з місяця, в якому об'єкт став придатним для експлуатації, то нарахування амортизації прямолінійним методом почалося із січня 2008 року. До січня 2012 р. сума нарахованої амортизації становила 20 000 грн (30 000 грн / 6 років * 4 роки). У січні 2012 року з'ясувалося, що справедлива вартість аналогічних об'єктів дорівнює 16 000 грн. Ураховуючи, що залишкова вартість об'єкта становила на той момент 14 000 грн, підприємству доцільно провести переоцінку об'єкта.

За наслідками переоцінки розраховано:

індекс переоцінки I_d : $16\,000/14\,000 = 1,14$;

переоцінену первісну вартість: $34\,000 \times 1,14 = 38\,800$;

переоцінену суму зносу: $20\,000 \times 1,14 = 22\,800$.

Відобразимо операції у системі бухгалтерського обліку (див. табл. 2.37):

Таблиця 2.37

Порядок переоцінки об'єкта основних засобів та його вплив на амортизацію*

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума
		Дт	Кт	
1.	У результаті дооцінки збільшено первісну вартість об'єкта з одночасним збільшенням на суму дооцінки додаткового капіталу	10	423	4 400
2.	У результаті дооцінки збільшено суму нарахованого зносу об'єкта з одночасним зменшенням на суму дооцінки додаткового капіталу	423	13	2 800

* Джерело: Ковальов Д. Переоцінка основних засобів: бухгалтерський та податковий облік / Д. Ковальов // Все про бухгалтерський облік. – 2011. – № 120. – С. 14–19.

За наслідками переоцінки залишкова вартість приведена у відповідність до справедливої та дорівнює 16 000 грн (38 800–22 800). Отже, переоцінена вартість об'єкта збільшилася, а ліквідаційна вартість залишилася незмінною. Щодо необхідності у переоцінці ліквідаційної вартості та порядку її проведення в П(С)БО 7 вимоги відсутні. У результаті вартість, що амортизується, збільшилася з 30 000 грн (34 000–4 000) до 36 800 (38 800–2 000). Але порядок зміни амортизації об'єкта після здійснення переоцінки чітко не виписано. Проте якщо продовжувати нарахування амортизації об'єкта за старим порядком (до здійснення переоцінки), то цілком логічною вийде ситуація, що сума нарахованої амортизації за повний строк експлуатації становитиме 30 000 грн, а не 36 800 грн.

У результаті решта вартості, що амортизується (36 800–30 000=6 800) відповідно до норм П(С)БО 7, обліковуватиметься таким чином. У випадку вибуття дооціненого об'єкта відразу після дооцінки, сума дооцінки, відображеної в додатковому капіталі, буде віднесено на нерозподілений прибуток підприємства з кореспонденцією рахунків: Дт 423, Кт 441 на суму 6 800 грн. Таким чином, дотримуватимуться норми п. 21 П(С)БО 7, що при вибутті об'єктів ОЗ, які раніше були переоцінені, перевищення сум попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок залишкової вартості цього об'єкта ОЗ включається до складу нерозподіленого прибутку з одночасним зменшенням додаткового капіталу.

Але постає питання щодо обліку у разі продовження експлуатації дооціненого об'єкта. З метою щомісячного списання суми здійсненої дооцінки об'єкта з додаткового капіталу на нерозподілений прибуток підприємства пропорційно нарахованій амортизації такого об'єкта, необхідно визначити пропорцію суми амортизації до суми дооцінки об'єкта. Його розраховують шляхом співвідношення суми дооцінки до залишкової вартості об'єкта за мінусом його ліквідаційної вартості. У нашому випадку даний коефіцієнт дорівнює 0,2 (2 000/(14 000–4 000)). Отже, сума нарахованої «амортизації» перевищення суми дооцінки об'єкта над сумами його уцінки становитиме 1 000 грн (5 000×0,2). У бухгалтерському обліку це відображається таким чином (див. табл. 2.38)

Таблиця 2.38

Порядок обліку оціненого об'єкта у разі продовження його експлуатації*

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума
		Дт	Кт	
1.	Нараховано амортизацію об'єкта за 2012 рік (об'єкт задіяний у виробничій діяльності)	23	13	5 000
2.	Відображено суму нарахованої «амортизації» перевищення суми дооцінки об'єкта над сумами його уцінки за 2012 р. шляхом віднесення частини додаткового капіталу в рахунок нерозподіленого прибутку	423	441	1 000

*Джерело: Ковальов Д. Переоцінка основних засобів: бухгалтерський та податковий облік / Д. Ковальов // Все про бухгалтерський облік. – 2011. – № 120. – С. 14–19.

Такий досить нелегкий порядок переоцінки ОЗ жодним чином не відображається у податковому обліку. Бухгалтерська дооцінка/уцінка з метою оподаткування не змінює балансової вартості активів та доходів або витрат такого платника податку, пов'язаних із придбанням зазначених активів (п. 152.10 ст. 152 ПКУ).

Проте ПКУ містить таке поняття, як переоцінка (індексація) ОЗ. Цей процес є автономним щодо до окресленої нами переоцінки ОЗ у бухгалтерському обліку, але за певних умов може вносити корективи в усталений порядок податкового обліку ОЗ.

Так, відповідно до п. 146.21 ст. 146 ПКУ платники податку на прибуток всіх форм власності мають право проводити переоцінку об'єктів ОЗ, застосовуючи щорічну індексацію вартості ОЗ, що амортизується, та суми накопиченої амортизації на коефіцієнт індексації, який визначається за формулою:

$$Ki = [I(a-1) - 10]: 100, \quad (2.13)$$

де I (a-1) – індекс інфляції року, за результатами якого проводиться індексація.

Якщо значення K не перевищує одиниці, індексація не проводиться. Індекс інфляції року є показником інфляції, який розраховується Державним комітетом статистики України.

Збільшення вартості об'єктів ОЗ, що амортизується, здійснюється станом на кінець року (дату балансу) за результатами якого проводиться переоцінка та використовується для розрахунку амортизації з першого дня наступного року.

У зв'язку з внесеними змінами до абз. 4 п. 16 П(С)БО 7 відповідно до наказу МФУ № 372 первісна (переоцінена) вартість об'єкта ОЗ може бути збільшена на суму індексації, проведеної у порядку, встановленому податковим законодавством, з відображенням у бухгалтерському обліку в порядку, передбаченому п. 19–21 П(С)БО 7¹⁸¹.

Однак доцільність такої процедури є сумнівною, оскільки проіндексована з урахуванням індексу інфляції вартість об'єкта ОЗ не відповідатиме його справедливій вартості. Тому реальною переоцінкою, яка приводить вартість об'єкта до реальної справедливої вартості на дату балансу, її вважати не можна.

Загалом, основні процедури переоцінки ОЗ є досить звичними для України, що не можна сказати про закордонних сусідів. Так, за даними досліджень, з 65 найбільших транснаціональних компаній, що звітують по МСФЗ, лише одна проводила переоцінку ОЗ. За даними університету Чикаго лише 3% німецьких і британських компаній обрали в обліковій політиці модель переоцінки ОЗ за справедливою вартістю (тобто таку як в Україні). Що стосується США, то там дооцінка ОЗ взагалі не дозволена, що може свідчити про незначну кількість таких операцій у західних країнах¹⁸².

Ми вважаємо, що в системі МСФЗ не вистачає детальних коментарів, що стосуються переоцінок ОЗ. Відсутність таких вказівок і може бути причиною виникнення проблем в українських суб'єктах господарювання при переході на МСФЗ.

Проаналізуємо деякі вузькі моменти. Згадаємо загальну модель відображення операцій дооцінки ОЗ¹⁸³.

Приклад 2.13

Підприємство дооцінило новий об'єкт балансовою вартістю 100 000 грн на суму 10 000 грн. При цьому ставка податку на прибуток становила 19%. Метод амортизації – прямолінійний. Термін амортизації – 10 років. Ліквідаційна вартість прийнята рівною нулю.

Кореспонденція рахунків:

¹⁸¹ Про затвердження змін до деяких Положень (стандартів) бухгалтерського обліку: наказ Міністерства фінансів України: від 18.03.2011 р. № 372 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0452-11>

¹⁸² Москвіна І. МСФЗ і П(С)БО: основні відмінності / І. Москвіна // Баланс. – 2012. – № 25 (1167). – С. 39–43.

¹⁸³ Чалий І. Відображення дооцінки основних засобів в МСФЗ-звітності / І. Чалий [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://webmail.meta.ua/view_text.php?mailbox=INBOX&passed_id=2607&PG_SHOWALL=0&newsort=0&startMessage=1&override_type0=text&override_type1=html&ent_id=4

оприбутковування активу – Дт 10 Кт 63–100 000 грн;
відображення дооцінки – Дт 10 Кт 42–10 000 грн;
нарахування відстроченого податку – Дт 42 Кт 54–1 900 грн.

За перший рік нарахована амортизація і списана пропорційна частина дооцінки і відстроченого податку:

- Дт 92 Кт 13–11 000 грн;
- Дт 42 Кт 44–810 грн (10 000 грн – 1 900 грн) /10 років;
- Дт 54 Кт 98–190 грн (1 900 грн/10 років).

Нагадаємо ще раз, що списання дооцінки на нерозподілений прибуток передбачено п. 21 П(С)БО 7. Цей пункт написаний за мотивами п. 41 МСБО 16, який зазначає: «При припиненні визнання активу приріст вартості від його переоцінки, включений до складу капіталу стосовно об'єкта ОЗ, може бути перенесений безпосередньо на нерозподілений прибуток. Так, приріст вартості від переоцінки може бути повністю перенесений на нерозподілений прибуток при припиненні експлуатації активу. Проте частина приросту вартості від переоцінки може переноситися на нерозподілений прибуток у міру експлуатації активу»¹⁸⁴.

До речі, зазначимо, що, на думку деяких аудиторів, переносити дооцінку до складу нерозподіленого прибутку зовсім необов'язково. Так провідні аудитори KPMG схиляються до думки, що «реалізація суми дооцінки може мати місце або в результаті використання активу (і відповідного нарахування амортизації), або при його подальшому вибутті/продажу. Вимоги стандарту в цьому відношенні сформульовані не дуже чітко, але, на нашу думку, підприємство може вибрати один з таких підходів:

- не переносити резерв з переоцінки на рахунок нерозподіленого прибутку ні в якій його частині;
- переносити суми, визнані в резерві з переоцінки (у частині дооцінки активу) на рахунок нерозподіленого прибутку у момент подальшого вибуття/продажу активу;
- переносити на рахунок нерозподіленого прибутку відповідну частину суми дооцінки активу у міру нарахування амортизації по ньому, а залишок цієї суми перенести у момент кінцевого

¹⁸⁴ Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби» // IASB; Стандарт, Міжнародний документ: від 01.01.2012 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/929_014

вибуття/продажу активу»¹⁸⁵.

На противагу КРМГ, аудитори Ernst & Young стверджують, що політика перенесення фонду переоцінки на нерозподілений прибуток «дозволяє уникнути ситуації нескінченного обліку резерву переоцінки після припинення існування активу, що є недоцільним»¹⁸⁶.

На відміну від складання в Україні Звіту про фінансові результати, МСБО 1 вимагає складати Звіт про сукупний прибуток.

Згідно з п. 7 МСБО 1 загальний сукупний прибуток – це зміна у власному капіталі протягом періоду внаслідок операцій та інших подій, крім тих змін, що виникли внаслідок операцій з власниками, які діють згідно з їх повноваженнями власників. Він містить дві складові:

- чистий прибуток;
- інший сукупний прибуток (other comprehensive income – ОСІ)¹⁸⁷.

Згідно з п. 7 МСБО 1 інший сукупний прибуток містить статті доходів або витрат (включаючи коригування перекласифікації), які не визнані у прибутку або збитку, як вимагають або дозволяють інші МСФЗ. Показник ОСІ, згідно п. 7 МСБО 1, містить також і «зміни приросту вартості від переоцінки». Таким чином, дооцінка ОЗ має бути подана у Звіті про сукупний прибуток як різновид ОСІ.

Повернемося до нашого прикладу.

За перший звітний період зміна приросту вартості від переоцінки становила: 10 000 грн – 1 900 грн – 810 грн = 7 290 грн. Це фактично сальдо по кредиту рахунка 42 на кінець звітного періоду. Тобто визначення зміни приросту вартості від переоцінки для бухгалтера зводиться до простого визначення оборотів за рахунком 42. І, звичайно, в такій ситуації у Звіті про сукупний прибуток доцільно буде зазначити ОСІ в сумі 7 290 грн, оскільки саме на цю вартість змінилася сума переоцінки за звітний період.

Але такий підхід, хоч і відповідає п. 7 МСБО 1, не буде правильним. Нагадаємо, що ОСІ є складовою загального сукупного прибутку. А він, у свою чергу, є «змінною в капіталі впродовж періоду». Але одна з сум обороту за рахунком 42 ніяк не вплинула на капітал. Мова йде

¹⁸⁵ МСФЗ: точка зору КПМГ. Практичне керівництво за міжнародними стандартами фінансової звітності, підготовлене КПМГ. 2007/8: у 2-х ч. Ч. 1; [пер. з англ.]. – 4-е вид. – М.: Альпіна Бізнес Букс, 2008. – 305 с.

¹⁸⁶ Застосування МСФО: в 3-х ч. – М.: Альпіна Бізнес Букс, 2008. – с. 943.

¹⁸⁷ Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансової звітності» / IASB; Стандарт, Міжнародний документ: від 01.01.2012 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_013

про суму у розмірі 810 грн, яка просто перемістилася з однієї статті капіталу (резерв дооцінки ОЗ) в іншу (нерозподілений прибуток). Загальна сума власного капіталу від цього не змінилася.

Отже, за цей період показник дооцінки у складі ОСІ буде не 7 290 грн, а 8 100 грн (10 000 грн – 1 900 грн).

Це означає, що у Звіті про сукупний прибуток підприємство зазначить такі дані (див. табл. 2.39):

Таблиця 2.39

Дані до Звіту про сукупний прибуток підприємства*

Інший сукупний прибуток	грн
Основні засоби:	
Переоцінка	10 000
Податок на прибуток за компонентами іншого сукупного прибутку	- 1 900

* Джерело: Чалий І. Відображення дооцінки основних засобів в МСФЗ-звітності / І. Чалий [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://webmail.meta.ua/view_text.php?mailbox=INBOX&passed_id=2607&PG_SHOWALL=0&newsort=0&startMessage=1&override_type0=text&override_type1=html&ent_id=4

Інша проблема пов'язана з процедурою списання відстроченого податкового зобов'язання (ВПЗ), нарахованого при дооцінці ОЗ.

З нашого прикладу видно, що сальдо ВПЗ що виникло при дооцінці, становить 1 900 грн.

Після проводки Дт 42 Кт 54 по кредиту рахунка 42 залишилося 8 100 грн. І цілком логічним виглядає списання дооцінки (Дт 42 Кт 44) впродовж 10 років у міру амортизації в пропорційній сумі 810 грн на рік.

Проте в системі МСФЗ також є певні проблеми. П. 42 МСБО 16 «Основні засоби» перенаправляє до МСБО 12 «Податки на прибуток»¹⁸⁸, згідно з п. 64 якого не уточнюється, чи повинне підприємство щороку переносити з рахунку приросту вартості від переоцінки на рахунок нерозподіленого прибутку суму, рівну різниці між амортизацією переоціненого активу і амортизацією, ґрунтованою на собівартості цього активу. Якщо підприємство виконує таке перенесення, перенесена сума не містить ніякого відстроченого податку, що відноситься до неї, Аналогічний підхід застосовується і відносно перенесень, що виконуються при вибутті об'єктів ОЗ.

¹⁸⁸ Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 12 «Податки на прибуток» // IASB; Стандарт, Міжнародний документ: від 01.01.2012 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_012/print1371727563303852

Також у п. 41 МСБО 16 зазначається, що сума приросту вартості, яка переноситься, є різницею між сумою амортизації, розрахованої на основі переоціненої балансової вартості активу, і сумою амортизації, розрахованої на основі первинної вартості активу¹⁸⁹.

Розрахуємо цю різницю:

- сума річної амортизації за первинною вартістю дорівнює 10 000 грн (100 000 грн / 10 років);
- сума річної амортизації за переоціненою вартістю дорівнює 11 000 грн (110 000 грн / 10 років);
- різниця між показниками річної амортизації дорівнює 1 000 грн (11 000 грн – 10 000 грн).

Можемо зробити висновок, що з Дт 42 в Кт 44 мають бути списані не 810 грн, а 1 000 грн. Фактично в цій ситуації можна стверджувати про невідповідність вимог МСБО 12 та МСБО 16. Так згідно з МСБО 12 віднесення дооцінки на нерозподілений прибуток повинне відбуватися без урахування податку на прибуток, а МСБО 16, навпаки, вимагає врахування даного податку. Проте з метою поєднання суперечливих норм МСБО можна зробити дві проводки:

- Дт 42 Кт 44–1 000 грн;
- Дт 44 Кт 42–230 грн.

Проведений аналіз дозволив чітко окреслити перелік причин, що заважають досягненню ідентичності у порядку нарахування амортизації ОЗ у податковому та бухгалтерському обліку. На базі конкретних прикладів було ґрунтовно досліджено методологічну основу, яка лежить в основі вказаних відмінностей. Це дало можливість з'ясувати напрями уніфікації двох видів обліку без внесення кардинальних законодавчих ініціатив та виокремити ті, які потребують втручання законодавця. Це ще раз підтверджує доцільність внесення змін до розділу III ПКУ в частині нарахування амортизації з метою гармонізації податкового та бухгалтерського обліку в контексті податку на прибуток.

Отже, аналіз сучасних тенденцій податкового та бухгалтерського обліку в контексті оподаткування прибутку підприємств в Україні підтвердив доцільність гармонізації даних систем обліку.

¹⁸⁹ Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби» // IASB; Стандарт, Міжнародний документ: від 01.01.2012 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/929_014

РОЗДІЛ III НАПРЯМИ ГАРМОНІЗАЦІЇ ПОДАТКОВОГО ТА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ З ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК ПІДПРИЄМСТВ

3.1. МІЖНАРОДНИЙ ДОСВІД ГАРМОНІЗАЦІЇ ПОДАТКОВОГО ТА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ З ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК ПІДПРИЄМСТВ

Ураховуючи, що реалізації будь-яких новацій повинен передувати ретельний науковий пошук успішної світової практики, яка могла б стати вихідною точкою для початку аналізу, доцільно дослідити зарубіжний досвід співвідношення бухгалтерського та податкового обліку.

Незважаючи на те, що різним країнам притаманні власні особливості співвідношення систем бухгалтерського та податкового обліку, у цілому прийнято виділяти дві концепції, а саме: європейську (континентальну) та англо-американську (англосаксонську). Розглянемо їх більш детально.

Європейська (або континентальна) концепція співвідношення бухгалтерського і податкового обліку виникла у XIX столітті у Пруссії. Особливістю зазначеної моделі є те, що система бухгалтерського обліку формується і функціонує під сильним і безпосереднім впливом оподаткування. До країн з континентальною (європейською) моделлю можна віднести Німеччину, Францію, Швецію, Бельгію, Іспанію, Швейцарію та ряд країн Південної Америки, таких як Аргентина, Бразилія, Перу, Чилі та інші.

Так, у Франції окремих податковий облік існує, але водночас він характеризується значною залежністю від принципів бухгалтерського обліку. Для визначення оподаткованого прибутку ведуться спеціальні таблиці коригування на основі даних бухгалтерського обліку, а сама процедура їх розрахунку чітко регламентована.

Особливістю прикладу Швеції є те, що податкова база коригується лише щодо представницьких витрат при перевищенні встановленої норми. В інших випадках оподатковуваний прибуток визначається однаково за нормативами бухгалтерського та податкового обліку.

У Польщі існує значна кількість підприємств, які реєструють операції лише для податкових цілей (більше ніж два мільйони фірм) та не ведуть при цьому фінансового обліку. Такі підприємства називаються «суб'єктами податкового обліку»¹⁹⁰.

У Німеччині взагалі податковий облік як самостійний вид майже відсутній. Згідно з положеннями законодавства Німеччини база оподаткування визначається на підставі даних бухгалтерського обліку, що, у свою чергу, активно використовується для фінансового управління. Проте податкове законодавство передбачає ряд обмежень для цілей оподаткування, які будуть розглянуті нижче.

У Німеччині весь дохід корпорації, як правило, розглядається як дохід від підприємницької діяльності. Баланс є основним джерелом інформації для визначення оподаткованого податком на прибуток доходу. При цьому відстрочені податкові активи і відстрочені податкові зобов'язання у бухгалтерському обліку та оцінка відмінностей між бухгалтерським і податковим обліком, повинні бути розраховані відповідно до визнаного у світі балансового методу («тимчасова концепція»).

Обов'язок капіталізувати відстрочені податкові активи поширюється також на невикористані податкові збитки, а також податкові пільги та дохід від процентів майбутніх періодів. Це дозволяється тільки тоді, якщо вони будуть використані для взаємозаліку збитків протягом п'яти фінансових років після звітної дати балансу.

Загалом компанія для цілей оподаткування має право визнати всі витрати, якщо вони виникають у результаті її бізнес-операцій. Однак деякі витрати можуть бути анульовані (наприклад, збитки) або підлягати врахуванню з обмеженнями у сумі відповідно до податкового законодавства країни.

¹⁹⁰ Бугай І.В. Моделі співіснування бухгалтерського і податкового обліку за кордоном / І.В. Бугай, Г.С. Кальченко // Держава та регіони. – 2010. – С. 39–43.

У Німеччині єдиних стандартів щодо порядку складання податкової звітності з податку на прибуток підприємствами немає. Насамперед при заповненні декларації та додатків до неї платники керуються Міжнародними стандартами фінансової звітності (МСФЗ). Проте, якщо немає доступу до звітності за МСФЗ, то тоді використовуються будь-які Європейські загальні принципи бухгалтерського обліку (GAAP)¹⁹¹.

До активів, які підлягають амортизації, належать ОЗ (матеріальні і нематеріальні) зі строком корисного використання (експлуатації) більше одного року і поступовим зменшенням вартості внаслідок зносу. Земля не підлягає амортизації.

Одним із методів нарахування амортизації є лінійний метод, за яким протягом усього терміну використання активу кожен рік на собівартість готової продукції переноситься однакова частина вартості ОЗ. У деяких випадках рухоме майно може бути амортизоване за методом нарахування амортизації з кожного окремого ОЗ. На основні фонди, придбані після 31 грудня 2003 року, амортизація для цілей оподаткування розраховується щомісяця. Однак це правило не поширюється на амортизацію нових будівель і при застосуванні методу «спадного залишку»¹⁹².

Метод прискореної амортизації за результатом технічних чи економічних причин може бути застосований тільки за умови попереднього використання прямолінійного методу.

Малоцінні активи, вартість яких менше 150 євро, можуть бути негайно списані, а деякі активи, витрати на придбання яких перебувають у межах 150–1000 євро, можуть бути записані як сукупний актив зі строком списання п'ять років. Крім того, починаючи з 2010 року, малоцінні активи, вартістю до 410 євро, також можуть бути списані негайно¹⁹³.

¹⁹¹ Taxation and Investment in Germany 2013: Reach, relevance and reliability / A publication of Deloitte [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Global/Local%20Assets/Documents/Tax/Taxation%20and%20Investment%20Guides/2013/dttl_tax_guide_2013_Germany.pdf

¹⁹² Огороднікова І.І. Міжнародний досвід гармонізації бухгалтерського та податкового обліку в рамках реформування податкової системи / І.І. Огороднікова // Управління розвитком: збірник науково-практичних робіт за результатами V Міжнар. наук.-практ. конференції молодих податківців «Актуальні проблеми податкової політики» (16 квітня 2013 р.). – 2013. – № 6 (149). – С. 147–149.

¹⁹³ Germany Tax Guide 2012 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.wipfli.com/Resources/Images/31987.pdf>

Міністерство фінансів Німеччини публікує норми амортизаційних відрахувань для ряду активів на основі термінів корисного використання. Для промислових будівель щорічна норма амортизації за прямолінійним методом становить 3%.

Запаси оцінюються за собівартістю або ринковою вартістю, залежно від того, яка вартість менша. Метод ЛІФО («останнім прийшов – першим пішов») у цілому є прийнятним для цілей оподаткування, на відміну від методу ФІФО («першим пішов – останнім прийшов»). Деякі додаткові методи нарахування амортизації можуть розглядатися як податкові стимули для малих і середніх компаній.

Списання (зменшення балансової вартості) акцій корпорацій акціонерами не впливає відчутно на розмір сплаченого податку через передбачене законодавством 95-процентне звільнення від оподаткування приросту капіталу від акцій.

Гудвіл амортизується протягом 15 років з використанням лінійного методу нарахування амортизації.

Збитки, які не можуть бути погашені за рахунок доходу у році виникнення, можуть бути перенесені як на майбутні періоди (необмежений термін), так і на минулі періоди при обмеженні у сумі до 511 500 євро та терміні до 1 року.

Однак заборонено переносити збитки та витрати поточного періоду на минулі періоди для цілей оподаткування податком на торгівлю.

Ніяких обмежень не передбачено для перенесення збитків на майбутні періоди у сумі до 1 млн євро, однак збитки, що перевищують дану суму, переносяться з обмеженням у 60% від прибутку. Таким чином, решта 40% прибутку буде оподатковуватися за основною ставкою податку («мінімальне оподаткування»). Поняття мінімального оподаткування застосовується також при розрахунку податку на торгівлю.

При зміні власника з 1 січня 2008 року всі збитки з податку на прибуток корпорацій і податку на торгівлю анулюються, якщо понад 50% акцій прямо або опосередковано передані одному акціонеру (покупцеві) або групі пов'язаних акціонерів протягом п'яти років. У разі передачі більш ніж 25%, але менше 50% акцій одному покупцеві (або групі покупців) протягом п'яти років, збитки будуть анульовані на пропорційній основі.

Передбачено особливі правила і щодо оподаткування дивідендів, а саме: пільга у розмірі 95% для дивідендів, отриманих від приросту

капіталу (причому звільнення від податку застосовується незалежно від мінімального пакета акцій або періоду мінімальної участі). Тобто лише 5% від суми дивідендів входять до оподаткованого доходу¹⁹⁴.

Розглянемо спрощений приклад (див. табл. 3.1).

Таблиця 3.1

Приклад розрахунку податку на прибуток у Німеччині*

Показник	Числове значення, од.
Прибуток до оподаткування	100
Торговельний податок (16,1%)	16,10
Податок на прибуток (15%)	15,00
Прибуток після оподаткування	68,90
Виплата дивідендів:	68,90
звільнення від оподаткування 95%	-65,45
Сума дивідендів, що підлягає оподаткуванню	3,45
Розмір податку на прибуток на дивіденди	0,52
Сума дивідендів після оподаткування	68,38
Загальне податкове навантаження на 100 одиниць прибутку,%	31,62

* Джерело: *Germany Tax Card. An overview of tax relevant information / KPMG [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.kpmg.de/Publikationen/37124.htm>*

З наведеного можна зробити такий висновок. Незважаючи на те, що формально податковий облік у Німеччині відсутній, фінансовий результат до оподаткування, визначений за правилами бухгалтерського обліку, зазнає коригувань через обмеження або особливі умови, що встановлює податкове законодавство стосовно амортизації, збитків, дивідендів, процентних доходів тощо. Цей підхід характерний для групи країн європейської моделі, тому вважаємо, що рух України в аналогічному напрямі відповідає кращій світовій практиці.

На нашу думку, неможливість повної гармонізації податкового та бухгалтерського обліку пояснюється тим, що згода на використання даних фінансової звітності платників для цілей оподаткування без відповідних коригувань є не вигідним для держави з погляду наповнення бюджету, але, як свідчить досвід країн-представників даної моделі, максимальне наближення та спрощення порядку розра-

¹⁹⁴ Green Paper German-French harmonization corporation tax; a further step to a common tax base within the European Union [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.loyensloeff.com/nNL/Practice/Documents/Green%20Paper%2021%20February%202012.pdf>

хунку об'єкта оподаткування податком на прибуток є завданням, що легко досягається.

Отже, в цілому можна сказати, що в межах європейської моделі дані річної фінансової публічної звітності є базою для визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств.

Переконані, що це накладає відбиток і на простоту сплати податків у зазначених країнах та їх місце у світових рейтингах. Наприклад, у світовому рейтингу «Ведення бізнесу» («Doing Business Report»), що оцінює простоту здійснення підприємницької діяльності на основі 10 індикаторів у 183 країнах (див. табл. 3.2).

За результатами аналізу табл. 3.2 наші висновки підтверджуються, але, безумовно, не можна стверджувати, що виключно відсутність податкового обліку як окремого виду обліку є причиною досягнення таких показників. Однак заперечувати вплив іншої, ніж в Україні, методології розрахунку об'єкта оподаткування податком на прибуток на підготовку, подання звітності та сплату (чи утримання) податку також немає підстав.

Таблиця 3.2

Деталізація позицій країн-представників європейської моделі зіставлення податкового та бухгалтерського обліку у рейтингу «Ведення бізнесу-2014»*

Країна	Загальний рейтинг	Індикатор «Оподаткування»	у т.ч. витрати часу на підготовку, подання звітності та сплату (чи утримання) податку на додану вартість та відрахувань на соціальне забезпечення (в годинах на рік)
Швеція	14	41	122
Німеччина	21	89	218
Швейцарія	29	16	63
Бельгія	36	76	160
Франція	38	52	132
Іспанія	52	67	167
Україна	112	164	390

*Джерело: *Doing Business 2014 // World Bank [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.doingbusiness.org/reports/global-reports/doing-business-2014>*

На противагу європейській моделі, англо-американська (англосаксонська) концептуальна модель виникла у Великобританії. Особли-

вістю зазначеної моделі є вільний вибір застосування бухгалтерського або податкового обліку з одночасним встановленням меж, у яких підприємствам надана свобода вибору. Однак необхідно відзначити, що, незважаючи на різні цілі облікових систем, у даній моделі між бухгалтерським і податковим обліком існує стійкий і контрольований зв'язок. До країн-прихильників даної концепції можна віднести США, Австралію, Канаду, Великобританію і ряд інших країн¹⁹⁵.

Наступне питання полягає у тому, як корелюються між собою дані фінансової та податкової звітності і яким чином інформацію, наведену у різних формах, можна порівняти та перевірити. У цьому контексті найбільш яскравим прикладом, на нашу думку, є досвід США.

Вибір саме цієї країни для аналізу зумовлений тим, що у США існують додатки (М-1, М-3) до податкової декларації з податку на прибуток корпорацій, у яких платники зобов'язані розкривати інформацію про податкові різниці, які виникають між бухгалтерським та податковим обліком (див. рис. 3.1).

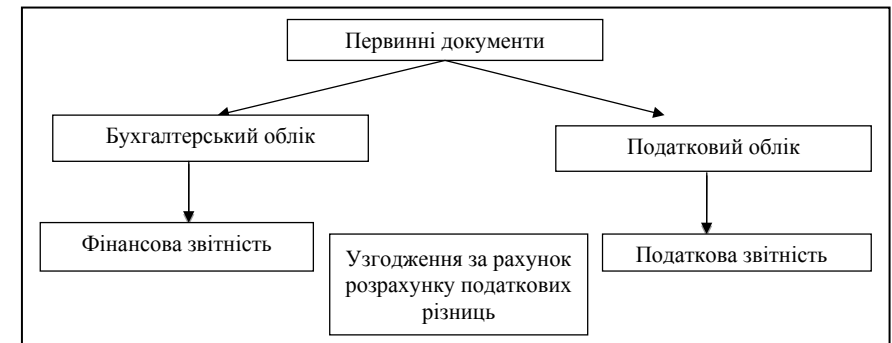


Рис. 3.1. Порядок взаємозалежності систем бухгалтерського та податкового обліку у США*

*Джерело: *Міжнародний досвід гармонізації бухгалтерського та податкового обліку з податку на прибуток / Серебрянський Д.М., Смірнова О.М., Огороднікова І.І. – Ірпінь: НДІ фінансового права, 2013. – 75 с.*

Розглянемо порядок визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток корпорацій більш детально, ураховуючи особливості

¹⁹⁵ Смірнова О.М. Досвід США у гармонізації податкового та бухгалтерського обліку в контексті оподаткування прибутку корпорацій / О.М. Смірнова // Фінансова система України: становлення та розвиток: матеріали XI Всеукр. наук. конференції. – Острог: Вид-во Національного університету «Острозька академія», 2013. – С. 29.

законодавства США. Основи визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток визначено на рівні федерального податкового законодавства США та закріплено в IRC¹⁹⁶. Як було сказано вище, між даними, отриманими за результатами бухгалтерського обліку, та даними податкової декларації є суттєві відмінності, які, однак, є контрольованими, а тому легко порівнянними.

Потрібно зазначити, що декларація з податку на прибуток корпорацій (Form 1120 U. S. Corporation Income Tax Return) є досить великою за обсягом із значною кількістю додатків. Під час її заповнення потрібно детально дотримуватися порядку, наведеного у спеціальних інструкціях (наприклад, Instructions for Form 1120 U.S. Corporation Income Tax Return)¹⁹⁷. А податкові різниці зазначати у відповідних додатках (Schedule M-1, M-3).

Розглянемо середні витрати часу на заповнення декларації, які розраховані представниками Служби внутрішніх доходів США та наведені у Інструкції із заповнення декларації з податку на прибуток 1120 (див. табл. 3.3).

Таблиця 3.3

Середні витрати часу на заповнення та подання декларації з податку на прибуток корпорацій у США

Назва (декларация та додатки)	Облік відповідних операцій	Вивчення законодавства щодо заповнення декларації	Підготовка декларації	Узагальнення даних та подання декларації до Служби внутрішніх доходів
1	2	3	4	5
1120	65 год 31 хв	41 год 16 хв	71 год 8 хв	7 год 46 хв
Додаток B	3 год 06 хв	1 год	1 год 5 хв	–
Додаток D	9 год 05 хв	3 год 55 хв	6 год 5 хв	62 хв
Додаток G	2 год 37 хв	30 хв	34 хв	–
Додаток H	5 год 58 хв	35 хв	43 хв	–
Додаток M-1-3	79 год 52 хв	3 год 40 хв	5 год 8 хв	–
Додаток N	3 год 21 хв	1 год 30 хв	4 год 24 хв	48 хв

¹⁹⁶ Internal Revenue Code (26 USC) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.fourmilab.ch/ustax/www/contents.html>

¹⁹⁷ Instructions for Form 1120 / Department of the Treasury. Internal Revenue Service [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/i1120.pdf>.

Продовження табл. 3.3				
1	2	3	4	5
Додаток O	13 год 23 хв	2 год 5 хв	2 год 23 хв	–
Додаток PH	12 год 54 хв	4 год 18 хв	6 год 34 хв	32 хв
Додаток UTP	2 год 48 хв	36 хв	34 хв	–

*Джерело: Instructions for Form 1120 / Department of the Treasury. Internal Revenue Service [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/i1120.pdf>

З таблиці 3.3 видно, що заповнення декларації з федерального податку на прибуток корпорацій (1120) та додатків до неї вимагає серйозних витрат часу платників, а значний обсяг Податкового кодексу країни, різноманітних інструкцій, думок (Opinion) та доповнень широко відомий навіть за межами США.

Не зважаючи на це, США мають досить високі позиції у світовому рейтингу «Ведення бізнесу». Так, час, витрачений на підготовку, подання звітності та сплату (чи утримання) податку на доходи корпорацій, податку на додану вартість та відрхувань на соціальне забезпечення (у годинах на рік) експерти оцінили у Рейтингу-2014 р. у 175 годин. Тоді як в Україні цей показник дорівнює 390 годин¹⁹⁸.

З іншого боку, навіть простий математичний розрахунок витрат часу лише для податку на прибуток корпорацій, наведений у табл. 3.3, дає менш оптимістичні результати, ніж визначені експертами 175 годин для декількох податків. Можемо пояснити це відмінностями між розрахованими Службою внутрішніх доходів США фактичними витратами та номінально розрахованими витратами часу для платників.

На жаль, відповідний розрахунок витрат часу на заповнення та подання декларації з податку на прибуток підприємств для вітчизняних підприємств відсутній, хоча цей приклад вартий запозичення.

Згідно з положеннями Податкового кодексу США податкові різниці поділяються на¹⁹⁹:

- постійні (Permanent Difference);
- тимчасові (Temporary Difference).

¹⁹⁸ Doing Business 2013 // World Bank [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.doingbusiness.org/reports/global-reports/doing-business-2013>

¹⁹⁹ Internal Revenue Code (26 USC) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.fourmilab.ch/ustax/www/contents.html>.

Причому, за загальноприйнятими правилами облікової практики США серед корпорацій, податкові різниці прийнято поділяти на:

- сприятливі – оподатковуваний дохід менше, ніж дохід за даними бухгалтерського обліку;
- несприятливі – оподатковуваний дохід більше, ніж дохід за даними бухгалтерського обліку.

Згідно з п. 4.10.3.5.4 офіційного роз'яснення до Податкового кодексу США (Internal Revenue Manual (далі – IRM)²⁰⁰ метод бухгалтерського обліку представляє собою систему нарахування доходів, витрат, активів, зобов'язань і фінансового стану підприємства. Оподатковуваний прибуток повинен розраховуватися не тільки на основі даних звітного періоду, а також відповідно до тих методів обліку, що регулярно використовуються в бухгалтерському обліку платника податків. Так, вважається, що платник податків засвідчує факт вибору відповідного методу обліку під час першого подання податкової декларації. Згідно з положеннями § 446 (d) IRC платник податків може визначати оподатковуваний дохід, використовуючи один з таких методів бухгалтерського обліку:

- 1) метод грошових надходжень і виплат (The cash receipts and disbursements method);
- 2) метод нарахування (An accrual method);
- 3) інший дозволений IRC метод;
- 4) гібридний метод, що є поєднання указаних вище методів відповідно до встановлених правил;
- 5) спеціальні методи бухгалтерського обліку за такими статтями доходів і витрат: амортизація (у значенні списання вартості активів (Depreciation – § 167 і 168 IRC), у значенні зносу обладнання (Amortization – § 169, 178, 194 і 197 IRC), у значенні зносу (Depletion – § 611, 612, 613 і 613A IRC), відрахування по сумнівних боргах (Deduction for Bad Debts) – § 166 і 582 IRC, продажу на виплат (Installment Sales) – § 453 та 453B IRC, довгострокові контракти (Long Term Contracts) – § 460 IRC.

Це підтверджує тісний зв'язок між нормами податкового та бухгалтерського обліку, причому вимоги щодо достовірності інформації за результатами бухгалтерського обліку містять і нормативно-правові акти з питань оподаткування прибутку.

Відповідно до положень п. 4.10.3.8.4.16 IRM тимчасові різниці можуть виникати в результаті наступного:

- 1) доходи або прибуток, що підлягають оподаткуванню після того, як вони були визнані у фінансовій звітності (наприклад, продаж на виплат);
- 2) витрати або збитки, які підлягають відрахуванню після того, як вони були відображені у складі фінансових доходів;
- 3) доходи або прибуток підлягають оподаткуванню, перш ніж вони були відображені у складі фінансових доходів;
- 4) витрати або збитки підлягають вирахуванню, перш ніж вони були відображені у складі фінансових доходів;
- 5) зменшення податкової бази амортизації активів через податкові кредити.
- 6) об'єднання бізнесу, що обліковується за методом покупки.

Узагальнимо приклади операцій, щодо яких можуть виникати тимчасові різниці у табл. Н.1 Додатка Н. У цілому можна виділити і перелік постійних податкових різниць. Так, на основі аналізу та узагальнення положень досліджень американських учених (Matt McGrath, Christina Yotz)²⁰¹, до основних постійних податкових різниць, що виникають унаслідок установлених IRC обмежень щодо обліку витрат, можна віднести такі:

- 1) фінансові санкції, штрафи, неустойки (Fines & Penalties);
- 2) на харчування та розваги (Meals & Entertainment);
- 3) витрати на політичні заходи (Political Contributions) (§ 162 (e)) С IRC);
- 4) на страхування життя співробітників (Officers Life Insurance);
- 5) відсотковий дохід, що не підлягає оподаткуванню (Tax Exempt Interest);
- 6) з операцій лізингу авто (Leased Auto Inclusion);
- 7) на федеральний прибутковий податок (Federal Income Tax).

Більш деталізовано покажемо це табл. Н.2 Додатка Н. Зрозуміло, що наведені у Додатку Н переліки не є вичерпними, але формують уявлення про причини та зміст податкових різниць.

Порядок узгодження різниць між прибутком, що визначається у фінансовій звітності та розраховується у цілях оподаткування,

²⁰¹ Matt McGrath, Christina Yotz. Book/Tax Differences – Fundamentals Every Accounting Major Should Know [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://deloitte.12hna.com/dbriefs_u/dbriefsu_booktaxdiff_slides.pdf

ураховуючи відповідні обмеження, встановлені нормами IRC, визнається для більшості компаній згідно з Додатком М-1 «Узгодження Доходу (збитку) за даними бухгалтерського та податкового обліку» відповідно до форми 1120 (Income Tax Return). До речі, до 2004 р. даний додаток був єдиною формою звітності, що не змінювалася протягом 40 років і передбачала розрахунок податкового прибутку для компаній, ураховуючи відповідні податкові різниці.

Але не всі корпорації заповнюють цей додаток. Так, корпорації, сума загальної виручки (Total income) яких і сукупні активи (Total assets) на кінець податкового року менші, ніж за \$250.000, не зобов'язані звітуватися за формами додатків L, М-1, М-2.

Отже, Додаток М-1 є одним з найважливіших звітів, на підставі якого може бути виявлено обсяг потенційних податкових різниць, ураховуючи як тимчасові, так і постійні різниці між бухгалтерським і податковим обліком (див. табл. 3.4).

Таблиця 3.4

Дискретні елементи Додатка М-1 «Узгодження доходу (збитку) за даними бухгалтерського та податкового обліку»*

Чистий дохід (збиток) за даними бухгалтерського обліку (Net income (loss) per books) – рядок 1
Федеральний прибутковий податок, визначений за даними бухгалтерського обліку (Federal income tax per books), – рядок 2
Перевищення втрат капіталу над надходженнями (Excess of capital losses over capital gains) – рядок 3
4. Доходи, що підлягають оподаткуванню, не відображені в бухгалтерському обліку у поточному році (Income subject to tax not recorded on books this year (itemize)), – рядок 4
5. Витрати, визнані у бухгалтерському обліку, що не включаються до складу витрат у звітній податковій декларації (Expenses recorded on books this year not deducted on this return (itemize)), – рядок 5: амортизація (Depreciation) – рядок 5a; благодійні внески – рядок 5b; витрати на подорожі та розваги (Travel and entertainment) – рядок 5c
6. Сума рядків 1–5
7. Доходи, визнані у бухгалтерському обліку, що не включаються до складу доходів у звітній податковій декларації (Income recorded on books this year not included on this return), – ряд. 7

Продовження табл. 3.4

8. Витрати, визнані для цілей оподаткування, але не включені до складу витрат за даними бухгалтерського обліку (Deductions on this return not charged against book income this year), – рядок 8: амортизація (Depreciation) – рядок 8a; благодійні внески – рядок 8b; інші
9. Сума рядків 7–8
10. Перевищення значення рядку 9 над рядком 6 зменшує оподатковуваний прибуток (рядок 28) у формі 1120

*Джерело: Internal Revenue Code (26 USC) [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.fourmilab.ch/ustax/www/contents.html>

Як видно з табл. 3.4, інформація у Додатку М-1 деталізує відмінності між податковим та бухгалтерським обліком, однак подається у згорнутому вигляді, що ускладнює можливість повноцінного аналізу та перевірки. З цією метою було введено в дію додаток нової форми – М-3. Його складають (ст. 8 Інструкції до форми 1120) будь-які корпорації, що відповідно відобразили в колонці (d) рядка 15, Додатка L форми 1120 суму сукупних активів корпорації на кінець податкового року (Total assets – End of the year), що дорівнюють або перевищують \$ 10 млн (див. рис. 3.2).

Schedule L		Beginning of tax year		End of tax year	
Assets		(a)	(b)	(c)	(d)
1	Cash				
2a	Trade notes and accounts receivable				
b	Less allowance for bad debts	()		()	
3	Inventories				
4	U.S. government obligations				
5	Tax-exempt securities (see instructions)				
6	Other current assets (attach statement)				
7	Loans to shareholders				
8	Mortgage and real estate loans				
9	Other investments (attach statement)				
10a	Buildings and other depreciable assets				
b	Less accumulated depreciation	()		()	
11a	Depletable assets				
b	Less accumulated depletion	()		()	
12	Land (net of any amortization)				
13a	Intangible assets (amortizable only)				
b	Less accumulated amortization	()		()	
14	Other assets (attach statement)				
15	Total assets				

Рис. 3.2. Порядок підтвердження обов'язку щодо заповнення Додатка М-3 у Додатку L до декларації 1120*

*Джерело: Internal Revenue Code (26 USC) [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.fourmilab.ch/ustax/www/contents.html>

Розглянемо Додаток М-3 більш детально, оскільки його структура становить значний інтерес, зважаючи на необхідність у виборі конструктивного підходу до визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств в Україні. Переклад Додатка М-3 наведений у Додатку Н, а тому пропонуємо під час викладу тексту навести оригінальний вигляд Додатку М-3.

Так, частина ІІ Додатка М-3 (див. табл. Н.1 Додатка Н) є своєрідним узгодженням сум чистого доходу (збитку) за даними Фінансового звіту корпорації із сумами оподаткованого доходу згідно з податковою декларацією (Reconciliation of Net Income (Loss) per Income Statement of Includible Corporations With Taxable Income per Return). Вона закріплює перелік із 26 показників доходів/збитків (Income (Loss) за даними Звіту про фінансові результати (колонка «а»), що підлягають коригуванню на значення відповідних тимчасових (колонка «b») та/або постійних податкових різниць (колонка «с») для визначення оподаткованого згідно з декларацією доходу (колонка «d») (див. рис. 3.3).

Part II Reconciliation of Net Income (Loss) per Income Statement of Includible Corporations With Taxable Income per Return (see instructions)				
Income (Loss) Items (Attach schedules for lines 1 through 11)	(a) Income (Loss) per Income Statement	(b) Temporary Difference	(c) Permanent Difference	(d) Income (Loss) per Tax Return
1 Income (loss) from equity method foreign corporations				
2 Gross foreign dividends not previously taxed				
3 Subpart F, QEF, and similar income inclusions				
4 Section 78 gross-up				

Рис. 3.3. Структура Додатка М-3 – частина ІІ: доходи/ збитки (Income (Loss) *

*Джерело: Internal Revenue Code (26 USC) [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.fourmilab.ch/ustax/www/contents.html>

А частина ІІІ Додатка М-3 (див. табл. Н.2 Додатка Н) відображає узгодження сум чистого доходу (збитку) за даними Фінансового звіту корпорації із сумами оподаткованого доходу згідно з податковою декларацією, за даними 37 показників витрат/відрахувань (Expense/deduction) за даними Звіту про фінансові результати (колонка «а»), що підлягають коригуванню на значення відповідних тимчасових (колонка «b») та/або постійних податкових різниць (колонка «с») для визначення оподаткованих згідно з декларацією витрат (колонка «d») (див. рис. 3.4).

Part III Reconciliation of Net Income (Loss) per Income Statement of Includible Corporations With Taxable Income per Return – Expense/Deduction Items (see instructions)				
Expense/Deduction Items	(a) Expense per Income Statement	(b) Temporary Difference	(c) Permanent Difference	(d) Deduction per Tax Return
1 U.S. current income tax expense				
2 U.S. deferred income tax expense				
3 State and local current income tax expense				
4 State and local deferred income tax expense				

Рис. 3.4. Структура Додатка М-3 – частина ІІІ: витрати/ відрахування (expense/deduction)*

*Джерело: Internal Revenue Code (26 USC) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.fourmilab.ch/ustax/www/contents.html>

Таким чином, Додаток М-3 має структуру з п'яти стовпців:

- у першій колонці міститься стаття витрат або доходів, значення якої розкриваються в наступних чотирьох колонках;
- у другій колонці «а» визначаються суми прибутків і збитків згідно з даними Звіту про фінансові результати (Income Statement);
- третя колонка «b» – тимчасові різниці (Temporary Difference);
- четверта колонка «с» – постійні різниці (Permanent Difference);
- п'ята колонка «d» – суми для податкової декларації.

Причому кожне значення рядка декларації повинне завжди дорівнювати «а» + «b» + «с» = «d».

А кожен елемент, таким чином, у загальному підсумку згідно з сумами, відображеними в рядках «а», «b», «с» і «d», буде входити як складова до загального значення доходу/збитку (Income/Loss) рядка 26 частини ІІ або до загального значення витрат/відрахувань (Expense/Deduction) рядка 37 частини ІІІ відповідно²⁰².

У колонці «а» частин ІІ і ІІІ Додатка М-3 потрібно відображати будь-які суми, включені у поточному році корпорацією до Звіту про фінансові результати до чистого доходу (збитку) або до витрат, на підставі даних бухгалтерському обліку корпорації, навіть якщо немає ніякої різниці між цією сумою та сумою, що включається до оподаткованого доходу, крім таких випадків:

- інше не передбачено в цій інструкції;
- сума, що відноситься до звітних операцій, відповідно до положень § 1.6011–4 (b) IRC, і, отже, відображається в рядку 12 частини І Додатка М-3.

²⁰² Instructions for Schedule M-3 (Form 1120) / Department of the Treasury. Internal Revenue Service [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.irs.gov/instructions/i1120sm3/index.html>

Наприклад, за винятком процентних доходів, що відображаються в Додатку К-1, отриманих корпорацією в результаті інвестиційної діяльності корпорації у партнерстві, усі процентні доходи від афілійованих компаній, третіх осіб, банків або інших осіб, будь-то з іноземних або внутрішніх джерел, незалежно від наявності звільнення від оподаткування, повинні бути відображені в колонці «а» рядка 13 частини II.

Якщо корпорація зобов'язана відображати в колонці «а» частин II і III Додатка М-3 суму будь-якої операції, за винятком сум капіталізації статей доходів або витрат, якщо про такі статті відображено у балансі і фінансовому звіті, корпорація повинна декларувати відповідні суми в цілях оподаткування в колонках «b», «c» і «d».

Наприклад, усі витрати, пов'язані із сумнівними боргами, які включені у фінансову звітність або обліковуються у регістрах бухгалтерського обліку, повинні бути подані в частині III, рядка 32 Додатка М-3, у колонці «а», незалежно від того, як вони відображаються або розподіляються у фінансовій звітності або в регістрах бухгалтерського обліку, таких як: «Резерв по сумнівних боргах», «Витрати на безнадійні векселі до отримання» або «Знецінення торгової дебіторської заборгованості».

Так само відображаються всі штрафи і пеня: частина III, рядок 12, стовпець «а», незалежно від їх виду і класифікації та від того, яким чином вони відображені у фінансовій звітності корпорації.

Згідно з рекомендаціями, закріпленими в п. 4.10.3.6.1.1 IRM, спочатку потрібно переконатися, що значення чистого доходу за даними бухгалтерського обліку збігається з сумою чистого доходу, відображеною в Додатку М-1. Якщо зазначені суми не збігаються, то платник податків повинен узгодити дані бухгалтерського обліку згідно з даними рядка 1 Додатка М-1 (див. табл. 3.5).

Таблиця 3.5

Приклад узгодження даних бухгалтерського обліку і значень, що відображаються в Додатку М-1*

Звітні дані	Сума, \$
1	2
Витрати, зазначені в декларації, не відображені в бухгалтерському обліку: Витрати зі страхування (Abandonment Loss)	100,000
Витрати, відображені у бухгалтерському обліку, не зазначені в декларації: компенсаційні витрати на працівників (Workman Compensation Loss)	101,000

Продовження табл. 3.5

1	2
Чисті коригування згідно з Додатком М-1: витрати, відображені в даних бухгалтерському обліку, не зазначені в декларації	1.000

*Джерело: *Instructions for Schedule M-3 (Form 1120) / Department of the Treasury, Internal Revenue Service [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.irs.gov/instructions/i1120sm3/index.html>*

Потім потрібно перевірити коригування, зазначені в Додатку М-1 з даними за минулий рік:

- по-перше, якщо коригування попереднього року не були проведені в поточному році, потрібно встановити причину цього;
- по-друге, коригування, що проводяться для кожного наступного року в Додатку М-1, повинні бути порівняні з базовими показниками попереднього року;
- по-третє, при виникненні податкових різниць між даними бухгалтерського та податкового обліку необхідно відстежувати їх наявність та значення в попередньому та наступному році відносно звітного року.

Розглянемо приклади розрахунку та відображення податкових різниць за конкретними статтями обліку:

1. *Представницькі витрати.* Так, будь-які витрати на продукти харчування або напої та витрати діяльності, яка належить до типу розваг, забав або відпочинку, з метою оподаткування визнаються лише у розмірі 50% від загальної суми витрат, визначених за правилами бухгалтерського обліку відповідно до норм GA (§ 274 (n) IRC).

У додатках М-1/М-3 ці показники відображаються таким чином (див. табл. 3.6):

Таблиця 3.6

Порядок відображення витрат на харчування і розваги у додатках М-1 та М-3*

Витрати на харчування і розваги за даними бухгалтерського обліку	\$ 100,000
Різниця (виключення)	50%
Негативні коригування згідно з Додатком М-1/М-3	\$ 50,000

*Джерело: *Instructions for Schedule M-3 (Form 1120) / Department of the Treasury, Internal Revenue Service [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.irs.gov/instructions/i1120sm3/index.html>*

2. *Витрати на штрафи і пеню.* Згідно з положеннями § 162 (F) IRC не допускається внесення до складу витрат сум будь-яких штрафів, що накладаються за порушення будь-якого закону відповідно до з підрозділом § 162 (a) IRC, яким до відрахувань відносяться всі звичайні та необхідні витрати, сплачені або понесені платником протягом податкового року при здійсненні будь-якої торговельної або підприємницької діяльності.

Аналогічне визначення має місце в Інструкції про заповнення Додатка М-3. Показник, що міститься у колонці «а» рядка 12 частини III, відображає суму всіх штрафів та пені, що віднесені до витрат у бухгалтерському обліку (сплачених або нарахованих), незалежно від того, до якого органу та за порушення норм якого законодавства (цивільного або кримінального) вони сплачені. Не відносяться до рядка 12 суми штрафів та пені, пов'язані з відшкодуванням страхових виплат.

3. *Амортизація* – за правилами GAAP, амортизація, як правило, розраховується за лінійним методом протягом визначеного «життєвого циклу» активу підприємства. Розглянемо приклад податкового коригування амортизаційних відрахувань, результати якого розкриваються у додатках М-1/М-3 (див. табл. 3.7):

Таблиця 3.7

Розрахунок витрат на амортизацію за даними бухгалтерського та податкового обліку*

Витрати на амортизацію за даними бухгалтерського обліку (на 10 років) \$100,000 / 10 років	\$10,000
Витрати на амортизацію відповідно до податкового обліку \$100,000 x 0.2 (MACRS 5 років)	(\$20,000)
Перевищення суми податкової амортизації над бухгалтерською (сприятливе (позитивне) коригування)	(\$10,000)

^{Ажерело:} *Instructions for Schedule M-3 (Form 1120) / Department of the Treasury. Internal Revenue Service [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.irs.gov/instructions/i1120sm3/index.html>*

З наведеного вище порядку розрахунку об'єкта оподаткування податком на прибуток корпорацій у США можна зробити такі узагальнення. Об'єктом оподаткування є валовий дохід (Total income), який охоплює валову виручку від реалізації товарів і послуг, дивіденди, надходження рентних платежів, дохід від реалізації на ринку цінних

паперів, усі інші доходи, за винятком дозволених законом відрахувань (Deductions):

- 1) звичайні відрахування:
 - зарплата;
 - податки, сплачені штатам і місцевим органам влади;
 - податок на соціальне забезпечення;
 - рентні платежі;
 - витрати на ремонт та амортизацію;
 - витрати на проведення науково-дослідних та конструкторських робіт;
 - витрати на рекламу;
 - відсотки за кредит;
 - безнадійні борги;
- 2) спеціальні відрахування:
 - чисті операційні збитки;
 - 85–100% від суми отриманих дивідендів;
 - для деяких корпорацій, що працюють у секторах економіки, пріоритетних або соціально необхідних з погляду держави, такими відрахуваннями можуть бути, наприклад, витрати на освоєння нафтових та газових свердловин, витрати на природоохоронні технології або заходи тощо.

Потрібно зауважити, що вказані відрахування також мають обмеження з погляду їх порівняння з бухгалтерським обліком відповідно до Податкового кодексу країни. Також вражає численність додатків, які повинні деталізувати майже кожний рядок декларації 1120 або Додатка М-3. Ураховуючи зазначене, переконані, що досвід США є недоцільним для застосування в Україні через його складність.

3.2. НАПРЯМИ РЕФОРМУВАННЯ ПІДХОДУ ДО ВИЗНАЧЕННЯ ОБ'ЄКТА ОПОДАТКУВАННЯ ПОДАТКОМ НА ПРИБУТОК ПІДПРИЄМСТВ

Втілення визначеної керівництвом країни стратегії реформ, спрямованих на модернізацію всіх сфер суспільного життя, не може залишити осторонь і податкову політику держави.

Загальновідомо, що податок на прибуток у будь-якій країні є одним з центральних, що пояснюється дуже просто, а саме:

- по-перше, саме підхід до оподаткування прибутку та порядок розрахунку податку впливає на всю фінансово-господарську діяльність суб'єктів господарювання;
- по-друге, податок на прибуток підприємств є бюджетоутворюючим податком.

Ураховуючи це, до будь-яких нововведень щодо нього потрібно підходити зважено та з обережністю. В історії незалежної України мали місце факти ігнорування даного правила. Наприклад, в 1991 р. стягувався податок на прибуток, а в 1992 р. було запроваджено податок на дохід підприємств. У I кварталі 1993 р. повернулися до оподаткування прибутку, а з II кварталу 1993 р. – знову до оподаткування валового доходу. Лише з 1995 р. відбувся остаточний перехід до оподаткування прибутку. Проте у 1997 р. було внесено зміни кардинального характеру, пов'язані із запровадженням правила «першої події» та спеціальних умов оподаткування прибутку, отриманого від деяких операцій особливого виду.

Однак на цьому тенденція реформування податку обірвалася майже на 10 років, коли в результаті прийняття ПКУ з 01.04.2011 р. норми щодо податку на прибуток підприємств було викладено в іншій редакції, для усунення економічно необґрунтованих розбіжностей між правилами податкового обліку і положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. Одночасно було піднято питання щодо необхідності у веденні обліку податкових різниць, які пов'язані з різними підходами до визначення прибутку в бухгалтерському та податковому обліку. Причому вони виникають лише внаслідок здійснення господарських операцій, щодо яких існують різні оцінки та/або критерії визнання в бухгалтерському обліку та податковому законодавстві.

Так, у розд. XX «Перехідні положення» ПКУ було визначено, що методика бухгалтерського обліку тимчасових і постійних податкових різниць затверджується в порядку, передбаченому ЗУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», публікується до 1 квітня 2011 року і набирає чинності з 1 січня 2012 року, а суб'єкти господарювання – платники податку на прибуток – подають фінансову звітність з урахуванням постійних і тимчасових податкових різниць, починаючи зі звітних періодів 2012 р.

Перші згадки про податкові різниці дотуються до 2004 р. Пізніше, МФУ наказом від 29.12.2006 р. за № 1316 затвердило положення «Про порядок розрахунку податкових різниць за даними бухгалтерського обліку», а наказом від 29 січня 2007 р. № 45 – «Методичні рекомендації про складання реєстрів бухгалтерського обліку податкових різниць, валових доходів та валових витрат».

Станом на сьогодні вони вже не діють, тому не зупинятимемося на їх аналізі. Але майже шість років тому ці документи спровокували певний бум у бухгалтерській спільноті, відлуння якого ще можна знайти на сайтах спеціалізованих видань і форумах.

Пізніше дату запровадження податкових різниць було перенесено на 1 січня 2013 року. Нормами ПКУ також передбачено (п. 46.2), що із 01.01.2013 р. разом з річною податковою декларацією платник подаватиме річну фінансову звітність, у якій зазначатиме тимчасові та постійні податкові різниці.

На початку 2011 р. на виконання абз. 3 п. 46.2 ст. 46 глави 2 розділу II, абз. 2 п. 1 підр. 4 розділу XX ПКУ та ст. 6 ЗУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» наказом МФУ від 25.01.2011 р. було затверджено Положення бухгалтерського обліку «Податкові різниці» № 27 (далі – ПБО 27), схвалене Методологічною радою з бухгалтерського обліку при МФУ.

Зокрема, п. 1 розділу II ПБО 27 передбачено, що при визначенні податкового прибутку (збитку) звітного періоду за даними бухгалтерського обліку фінансовий результат до оподаткування, визначений шляхом порівняння доходів звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів, які визнані і оцінені відповідно до П(С)БО, коригується на суму постійних податкових різниць та частину суми тимчасових податкових різниць, що відноситься до звітного періоду.

У кінці 2012 р. в Асоціації платників податків України відбулося засідання «Бухгалтерського клубу», на якому учасникам було надано перелік основних видів постійних та тимчасових різниць у вигляді таблиць, Методичні рекомендації щодо розрахунку податкових різниць та розроблені, але ще не затверджені МФУ, форми звітності, відповідно до положень ПКУ, ЗУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», П(С)БО, ПБО № 27, Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку. На засіданні обговорювався вплив податкових різниць на об'єкт

оподаткування податком на прибуток та відображення/не відображення їх на рахунках бухгалтерського обліку, їх місце у фінансовій звітності²⁰³.

Поступово навколо податкових різниць розгорнулася дискусія, результатом якої стала поява певного масиву критики на їх адресу²⁰⁴. В узагальненому вигляді основні зауваження стосувалися узгодження норм ПБО 27, П(С)БО та ПКУ. Мається на увазі таке:

1. ПБО 27 визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про податкові різниці та її розкриття у фінансовій звітності. Однак нормами ЗУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» існування положень (не стандартів) бухгалтерського обліку не передбачено.
2. Є певні неточності у визначеннях термінів. Так, відповідно до підп. 14.1.188 п. 14.1 ст. 14 ПКУ податкова різниця – це різниця, яка виникає між оцінкою і критеріями визнання доходів, витрат, активів, зобов'язань за національними П(С)БО або МСФЗ, та доходами і витратами, визначеними згідно з розділом III ПКУ.

А відповідно до п. 3 розділу I ПБО 27 податкова різниця – різниця, яка виникає між оцінкою і критеріями визнання доходів, витрат, активів, зобов'язань за положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та доходами і витратами, визначеними податковим законодавством.

Отже, з визначення, наведеного у ПБО 27, випала норма про міжнародні стандарти фінансової звітності. Тобто як мінімум визначення щодо одного й того самого питання не є ідентичними,

²⁰³ Налоговые разницы / Бухгалтерский учет – Бухгалтерский форум для профессионалов [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://buhforum.com/viewtopic.php?f=29&t=543&start=18>

²⁰⁴ Малишкін О.І. Механізм податкових різниць з податку на прибуток: яким він може бути / О.І. Малишкін // Бухгалтерський облік і аудит. – 2013. – № 3. – С. 42–48; Лоханова О.Н. Проблеми відображення податкових різниць в обліку і звітності вітчизняних підприємств / О.Н. Лоханова // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки, вип. 22, ч. II. – Кіровоград: КНТУ, 2012. – 470 с.; Голошевич І. Налоговые разницы: опять с налогоплательщиком дразнятся? // Бухгалтерия. – 2010. – № 25. – С. 13; Налоговые разницы не за горами / Аналитическая палитра // Бухгалтер и Закон, 2012. – № 84 (210); Довгопол І., Нестеренко М. Податкові різниці – 2: старі проблеми у новому форматі / І. Довгопол, М. Нестеренко // Бухгалтерський облік та аудит. – 2013. – № 5. – С. 35–44.

а як максимум провокують зайві запитання для тих, хто складає фінансову звітність за міжнародними стандартами. Також незрозумілим стала норма щодо необхідності у порівнянні доходів, витрат, активів, зобов'язань за національними П(С)БО та доходами і витратами, визначеними податковим законодавством, оскільки таке ототожнення некоректним.

3. Відповідно до ПБО 27 запроваджено такі види податкових різниць, як:
 - податкові різниці щодо чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);
 - податкові різниці щодо інших операційних доходів;
 - податкові різниці щодо інших доходів;
 - податкові різниці щодо собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг);
 - податкові різниці щодо інших операційних витрат;
 - податкові різниці щодо інших витрат.

Однак ці показники не є зіставними з показниками доходів і витрат відповідно до суміжних документів (див. табл. 3.8).

П(С)БО 27 надає класифікацію податкових різниць, яка пов'язана зі видами доходів і витрат, які відокремлюються в бухгалтерському обліку. На думку О.Н. Лоханової, зазначена класифікація містить цілий ряд помилок, так, наприклад, автор наголошує, що в класифікації податкових різниць не відокремлені податкові різниці щодо фінансових доходів і фінансових витрат. Оскільки ПКУ містить групування доходів і витрат, яке не збігається з класифікацією в національних П(С)БО 15 і П(С)БО 16, реально забезпечити взаємозв'язок даних прямим шляхом через застосування наведеної класифікації податкових різниць практично не вдасться²⁰⁵.

²⁰⁵ Лоханова О.Н. Проблеми відображення податкових різниць в обліку і звітності вітчизняних підприємств / О.Н. Лоханова // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки, вип. 22, ч. II. – Кіровоград: КНТУ, 2012. – 470 с.

Таблиця 3.8

**Зіставність показників доходів та витрат згідно ПБО 27,
Проектом Методичних рекомендації Мінфіну
та деклараціями з податку на прибуток***

Розділ звітності	ПБО 27	Метод рекомендації Мінфіну (проект)		Декларація з податку на прибуток	
		Код рядка	Показник	Код рядка	Показник
Доходи	Річніці щодо чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	3	Всього доходів	02	Дохід від операційної діяльності
	Різниця щодо інших операційних доходів			03	Інші доходи
	Різниця щодо інших доходів				
Витрати	Різниця щодо собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	6	Всього витрат	05.1	Собівартість
				06	Інші витрати
	Різниця щодо інших операційних витрат			06.1	Адміністративні витрати
	Різниця щодо інших витрат			06.2	Витрати на збут
				06.3	Фінансові витрати
				06.4	Інші витрати
		–		06.5	Від’ємне значення (збиток)
Фінансовий результат		7	Об’єкт оподаткування	07	Об’єкт оподаткування

*Джерело: Малишкін О.І. Механізм податкових різниць з податку на прибуток: яким він може бути / О.І. Малишкін // Бухгалтерський облік і аудит. – 2013. – № 3. – С. 44.

Дані табл. 2.36 свідчать, що сфера дії ПБО 27 та проекту Методичних рекомендацій обмежується лише рядками 1–7 форми декларації (наказ ДПС України № 1213 від 28.09.2011 р.). До цієї сфери не потрапляють такі розділи декларації (див. табл. 3.9):

Таблиця 3.9

**Співвідношення показників відповідно до ПБО 27 та податкової
декларації з податку на прибуток***

Код рядку декларації	Показник
08, 09, 11, 12, 13, 15	Коригування оподаткованого прибутку
17–18	Утримання з суми податку
20–21	Авансові внески податку
23–27	Самостійне виправлення помилок резидента
28–32	Самостійне виправлення помилок нерезидента

*Джерело: Малишкін О.І. Механізм податкових різниць з податку на прибуток: яким він може бути / О.І. Малишкін // Бухгалтерський облік і аудит. – 2013. – № 3. – С. 44.

Отже, поза межами бухгалтерсько-податкового підходу залишається чимало інформації, яка наводиться лише у податковому обліку та податковій звітності.

Такий підхід, на думку О.І. Малишкіна, спричиняє ускладнення та зменшує доказовість розрахунків прибутку, а також збільшує ризик виникнення помилок платника податків. Як зазначає автор, існує можливість збільшення витрат на ведення обліку та звітності з цього податку.

Однак вимоги до обліку різниць висуваються досить суворі. Так, у п. 7 розділу II ПБО 27 є застереження, що при систематизації інформації, що міститься у прийнятих до обліку первинних документах, в регістрах синтетичного та аналітичного обліку обов’язково проводиться аналіз господарської операції на наявність податкових різниць. А у п. 9 вказується, що інформація про тимчасові і постійні податкові різниця накопичується в регістрах бухгалтерського обліку, зокрема шляхом виділення окремих граф для їх відображення (за відповідною класифікацією – тимчасова або постійна) або в інший спосіб, що забезпечуватиме реєстрацію і накопичення відповідної інформації для її розкриття у фінансовій звітності.

Одночасно чітка класифікація таких різниць поки що відсутня.

4. Оскільки відповідно до норм ПКУ (п. 46.2 ст. 46 та абз. 2 п. 1 розділу XX «Перехідні положення») постійні та тимчасові

податкові різниці відображаються у фінансовій звітності, на даний момент вони є виключно бухгалтерським показником, який визначає їх вплив на фінансовий результат підприємства, але не зачіпає об'єкт оподаткування податком на прибуток.

5. Це додатково підтверджується нормами підп. 17.1.12 п. 17.1 ст. 17 ПКУ, якими платнику податків надано право, а не закріплено як безумовний обов'язок, за методикою, затвердженою центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики, вести облік тимчасових та постійних податкових різниць, та використовувати дані такого обліку для складання декларації з податку на прибуток.
6. Практично відсутня відповідальність для платників податків за ненадання інформації про податкові різниці. Так, штрафні санкції, передбачені ст. 120 ПКУ, стосуються неподання або несвоєчасного подання податкової звітності або невиконання вимог щодо внесення змін до неї. Тобто відношення до податкових різниць не мають. Це саме стосується і ст. 121 щодо порушень встановлених законодавством строків зберігання документів з питань обчислення і сплати податків та зборів, а також документів, пов'язаних із виконанням вимог іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи. Отже, щонайменше мова може йти про притягнення платника до адміністративної відповідальності.

Отже, у запропонованому варіанті податкові різниці фактично можуть призвести до запровадження третього виду податкового обліку при задекларованих намірах зміни порядку розрахунку об'єкта оподаткування шляхом коригування фінансового результату до оподаткування, визначеного за правилами бухгалтерського обліку. Не випадково ЗУ «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо обліку та реєстрації платників податків і вдосконалення деяких положень»²⁰⁶ було внесено зміни до податкового законодавства та закріплено право, а не обов'язок платника зазначати у фінансовій звітності тимчасові та постійні податкові різниці.

Проблема подвійного обліку для цілей фінансового та податкового обліку виникла не лише в Україні, але була успішно розв'язана

²⁰⁶ Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо обліку та реєстрації платників податків і вдосконалення деяких положень: Закон України: від 24.10.2013 р. № 657-VII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/657-18>

у ряді країн. Нагадаємо, що саме в рамках європейської концепції співвідношення податкового та бухгалтерського обліку (детально викладено у п. 3.1 III розділу) податковий облік як самостійний вид майже відсутній. З метою розрахунку об'єкта оподаткування податком на прибуток фінансовий результат до оподаткування, визначений за правилами бухгалтерського обліку, зазнає коригувань через обмеження або особливі умови, які встановлює податкове законодавство щодо амортизації, збитків, дивідендів, процентних доходів тощо. Це дозволяє відмовитися від необхідності ведення окремих розрахунків доходів і витрат з метою визначення розміру приросту власного капіталу та для цілей оподаткування. Отже, рух України в аналогічному напрямі відповідає кращій світовій практиці.

Підвищення ефективності адміністрування податків – завдання, яке поставлене у Національному плані дій на 2013 рік щодо впровадження Програми економічних реформ на 2010–2014 рр. «Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава»²⁰⁷.

Так, у п. 95.2 Плану міститься вимога про подання у травні 2013 р. на розгляд Верховної Ради України проекту ЗУ про внесення змін до ПКУ щодо визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств шляхом коригування фінансового результату, розрахованого за правилами бухгалтерського обліку. Виконання доведеного завдання забезпечить «зменшення витрат часу і коштів суб'єктів підприємницької діяльності на ведення податкового обліку та сплату податків, спрощення адміністративних процедур для платників податків».

Нагадаємо, що даний законопроект був розроблений, а 27.05.2013 р. розміщений для платників податків Міністерством доходів і зборів України на власному сайті для ознайомлення з метою внесення ними конструктивних пропозицій.

Згідно з концепцією Міністерства доходів і зборів України пропонується принципово новий підхід до розрахунку об'єкта оподаткування податком на прибуток порівняно зі всіма реалізованими до цього часу в Україні, а саме: шляхом збільшення/зменшення визначеного у фінансовій звітності фінансового результату до оподаткування звітного періоду, що розрахований за правилами бухгалтерського обліку та фінансової звітності, на суми податкових коригувань.

²⁰⁷ Про Національний план дій на 2013 рік щодо впровадження Програми економічних реформ на 2010–2014 рр. «Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава»: Указ Президента України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/128/2013>

У свою чергу, податкові коригування складаються із:

- витрат, не пов'язаних із веденням господарської діяльності, та сум, що враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування з урахуванням обмежень (наприклад, обмеження щодо добровільного перерахування протягом звітного року коштів або передачі товарів, виконання робіт, надання послуг);
- доходів (витрат), фінансових результатів (прибутків/збитків) за окремими операціями (наприклад, за операціями з цінними паперами і деривативами, а також за операціями РЕПО та факторингом);
- від'ємного значення об'єкта оподаткування попередніх звітних років;
- амортизації.

При цьому податкові коригування здійснюється у тому звітному періоді, в якому визнаються за правилами бухгалтерського обліку доходи та/або витрати, що підлягають коригуванню.

У випадку впровадження даної концепції у реальність платникам з метою оподаткування не потрібно буде вести окремий облік доходів та витрат. При визначенні об'єкта оподаткування необхідно буде лише відкоригувати фінансовий результат до оподаткування звітного періоду, що розрахований за правилами бухгалтерського обліку та наведений у Звіті про фінансові результати (форма 2), відповідно до податкового законодавства (див. рис. 3.5).

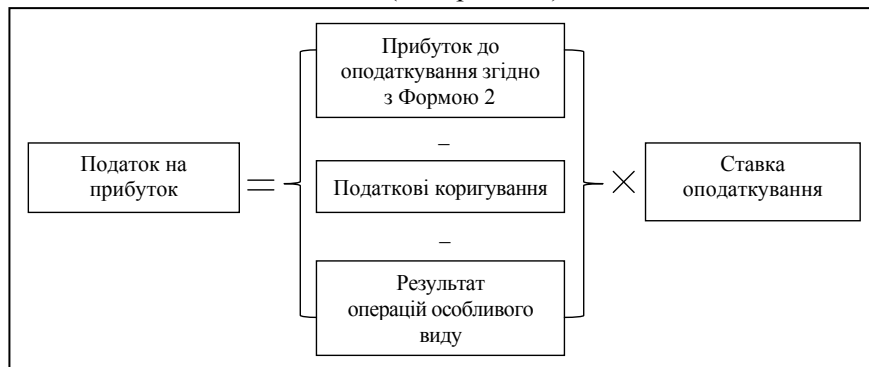


Рис. 3.5. Схема визначення податку на прибуток до сплати*

* Джерело: *Рогозний С. А. Сучасні тенденції оподаткування прибутку підприємств в Україні та міжнародні стандарти / С. А. Рогозний. – Севастополь, 2013. – 28 с.*

Прогнозується, що в середньому підприємства будуть мати до 10 таких коригувань, що значно спростить час на визначення належної до сплати суми податку на прибуток.

У цілому переваги можна узагальнити таким чином:

- скорочення фактичного обсягу розділу III ПК (щонайменше на 30 сторінок) та логічне розміщення законодавчих норм, що значно спрощує сприйняття та унеможливує потребу у пошуку розпорошених по всьому документу нюансів оподаткування тих чи інших операцій;
- відмова від практики паралельного обліку операцій з метою складання фінансової та податкової звітності, внаслідок чого із тексту законопроекту вилучені статті, що класифікували та встановлювали особливості визнання доходів і витрат;
- остаточна відмова від обов'язку щодо розрахунку та розкриття у складі фінансової звітності тимчасових та постійних податкових різниць за доходами та витратами як третього виду обліку на користь суцільного переліку податкових коригувань;
- визнання як основи даних фінансової звітності, що розраховані за правилами бухгалтерського обліку, а також встановлення чіткого та контрольованого зв'язку між ними та даними податкової звітності;
- запровадження принципово нового підходу до розрахунку амортизації та скасування вартісних критеріїв оцінки ОЗ;
- відмова від особливостей оподаткування діяльності, що підлягає патентуванню, «умовно нарахованих відсотків», витрат на відрядження, забезпечення працівників спеціальним одягом тощо;
- спрощення податкової звітності та скорочення часу на її заповнення;
- підвищення вимог до ведення бухгалтерського обліку та відмова від визначення у тексті ПК термінів, що закріплені П(С)БО тощо.

Ураховуючи це, дійсно можна вести мову про кардинальне реформування порядку розрахунку об'єкта оподаткування податком на прибуток, а головна мета, яка в цьому закладена, – крок на зустріч платникам та підвищення інвестиційної привабливості країни.

Хоча резерви для удосконалення окремих норм законопроекту ще є. Так, виступаючи 12.06.2013 р. на засіданні круглого столу

Асоціації платників податків України з питань проекту новаторської редакції розділу III ПКУ, начальник управління методології податку на прибуток підприємств Міністерства доходів і зборів України О. М. Задорожний озвучив, що у ході роботи над документом надійшло близько 65 конструктивних зауважень від МФУ, НБУ, професійних організацій та платників податків, причому приблизно 45 з них було враховано, що дозволило значно покращити змістовну сторону документа²⁰⁸.

Отже, сама концепція визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств є прогресивною, відповідає тенденціям європейської практики, а її реалізація дозволить досягти задекларованих цілей зменшення витрат часу і коштів суб'єктів підприємницької діяльності на ведення податкового обліку та сплату податків, а також спрощення адміністративних процедур для платників податків²⁰⁹.

Переконані, що саме рух у цьому напрямі є перспективним вектором розвитку, а чіткий перелік податкових коригувань необхідний не для того, щоб змусити платників звітувати за їх складом, а для того, щоб зробити для них розрахунок податку більш простим і зрозумілим.

3.3. НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ НОРМ, ЩО ЗАКРІПЛЮЮТЬ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ ЗА ПРАВОПОРУШЕННЯ У СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ У МЕЖАХ РЕФОРМУВАННЯ ПІДХОДУ ДО ВИЗНАЧЕННЯ ОБ'ЄКТА ОПОДАТКУВАННЯ ПОДАТКОМ НА ПРИБУТОК ПІДПРИЄМСТВ

Основна проблема правового регулювання оподаткування податком на прибуток підприємств полягає в тому, що, як вже було зазначено, легітимне поняття «податковий облік» не закріплене в жодному нормативно-правовому акті України, хоча сам термін згаду-

²⁰⁸ Марчук О. Налоговые разницы заменяют налоговыми корректировками? / О. Марчук // Незалежний аудитор. – 2013. – № 6. – С. 66.

²⁰⁹ Смірнова О. М. Повертаємось до визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток / О. М. Смірнова // Податкова правда. – 2013. – № 13–14. – С. 14–17.

ється в українських юридичних джерелах та досить активно використовується серед науковців, а також практикуючих спеціалістів.

Так за даними нашого статистичного дослідження, ситуація в Україні виглядає таким чином (див. табл. 3.10):

Таблиця 3.10

Аналіз юридичних джерел щодо застосування терміна «податковий облік»*

Інформаційний ресурс	Кількість
Загальна кількість, серед яких:	309
Чинні загалом, серед яких:	219
Роз'яснювальні документи	137
Судова практика	13
Нормативно-правових загалом, серед яких:	55
Законів, серед яких:	19
Закони про внесення змін	15
Указів Президента	2
Постанов КМУ	3
Наказів	39

*Джерело: Інформація за даними Головного правового департаменту України «Ліга-Закон» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ligazakon.net.ua>

Серед чинного законодавства зустрічається розподіл на:

- «бухгалтерський та податковий облік операцій та результатів діяльності зі спільного інвестування» – в ст. 23 ЗУ «Про інститути спільного інвестування (пайові та корпоративні інвестиційні фонди)»²¹⁰;
- «бухгалтерський та податковий облік операцій, що здійснюються за угодою про розподіл продукції» – у ч. 3 ст. 9 ЗУ «Про угоди про розподіл продукції»²¹¹;
- «бухгалтерський та податковий облік операцій, пов'язаних з реалізацією проектів технологічних парків» – в абз. 2 ст. 12 ЗУ «Про спеціальний режим інноваційної діяльності технологічних парків»²¹².

²¹⁰ Про інститути спільного інвестування (пайові та корпоративні інвестиційні фонди): Закон України: від 05.07.2012 р. № 5080-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/T012299.html#

²¹¹ Про угоди про розподіл продукції: Закон України: від 14.09.1999 р. № 1039-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ligazakon.net.ua>

²¹² Про спеціальний режим інноваційної діяльності технологічних парків: Закон України: від 16.07.1999 р. № 991-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ligazakon.net.ua>

Також окремо термін «податковий облік» зустрічається в ПКУ та в ЗУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» в Україні. До цього часу термін «податковий облік» згадувався в ЗУ «Про оподаткування прибутку підприємств», ЗУ «Про збір на обов'язкове державне пенсійне страхування», які на даний момент втратили чинність.

Виходячи із зазначеного аналізу, можна зробити такі узагальнення: нормативно-правове закріплення терміна «податковий облік» в більшості випадках спостерігається в підзаконних нормативно-правових актах, а не в законах. Проте жоден із зазначених вище документів не містить визначення даного терміна, навіть основоположний нормативно-правовий акт в сфері оподаткування – ПКУ. Отже, має місце значна розпорошеність положень, що містять поняття «податковий облік», а це у свою чергу, вносить додаткову плутанину серед юридичної та бухгалтерської практики щодо зазначеної категорії справ.

Деякі кроки на вирішення зазначеної ситуації вже зроблено. Так, на виконання пункту 95.2 Національного плану дій на 2013 рік щодо впровадження Програми економічних реформ на 2010–2014 роки «Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава» розроблено проект ЗУ «Про внесення змін до Податкового кодексу України» (далі – проект)²¹³, яким передбачається комплексне реформування розділу III «Податок на прибуток підприємств» ПКУ. Проте реалізація положень зазначеного проекту викликає запитання про зміни в системі відповідальності за порушення порядку ведення податкового обліку.

Зокрема, по-перше, щодо врегулювання функцій Міністерства фінансів України та Міністерства доходів і зборів України. По-друге, щодо повноважень податкових інспекторів перевіряти бухгалтерський облік на підприємстві та накладати відповідні штрафи саме на підставі норм податкового законодавства. Разом з тим, виникає необхідність у перегляді повноважень приватних аудиторів та одночасного перекладання ряду функцій внутрішнього аудиту на представників податкових відомств, а також щодо легітимності аудиторських висновків. Одночасно викликає запитання правомірність застосування заходів

²¹³ Про внесення змін до Податкового кодексу України: проект Закону України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://minrd.gov.ua/diyalnist-/regulyatorna-politika-/regulyatorna-politika/2013-rik/98222.html>

відповідальності за порушення порядку розрахунку фінансового результату до оподаткування представниками Міністерства доходів і зборів України або за неправильне здійснення податкових коригувань згідно з розробленим Проектом.

Перейдемо до суті окресленої проблематики. Так, згідно п. 2 ст. 3 ЗУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»²¹⁴ фінансова, податкова, статистична та інші види звітності, що використовують грошовий вимірник, ґрунтуються на даних саме бухгалтерського обліку. У свою чергу, бухгалтерський облік є обов'язковим видом обліку, який ведеться підприємством.

Зазначені вимоги застосовуються до підприємств, організацій та інших юридичних осіб, які згідно із законодавством є платниками податку на прибуток. Винятки становлять платники податку на прибуток підприємств, прибуток яких оподатковується за ставкою 0% і які відповідають критеріям, визначеним п. 154.6 ст. 154 ПКУ, та платники єдиного податку, які відповідають критеріям, визначеним підп. 291.4.4 п. 291.4 ст. 291 ПКУ, які відповідно, застосовують спрощений порядок бухгалтерського обліку доходів і витрат з метою обрахунку об'єкта оподаткування. Проте потрібно враховувати той важливий факт, що саме великі платники податків, до категорії яких у 2013 р. віднесено 1 480 підприємств, продовжують формувати основну питому вагу дохідної частини Державного бюджету України. За підсумками 3 кварталів 2013 р. податкові надходження від цієї категорії платників сягнули 73 млрд грн. Отже, як у 2012 р., так і у 2013 р. ними забезпечено майже 70% збору від загальної суми надходжень до бюджету по Україні²¹⁵.

Тому зосередимо наше дослідження на проблемах переходу до правил ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності на загальних підставах, як основи для визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств.

Так, згідно з п. 44.1 ст. 44 ПКУ платники податків для цілей оподаткування зобов'язані вести облік доходів, витрат та інших показників, пов'язаних з визначенням об'єктів оподаткування та/або податкових

²¹⁴ Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України: від 16.07.1999 р. № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

²¹⁵ Повідомлення Прес-служби Міндоходів: від 10.07.2013 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://minrd.gov.ua/pro-minrd-ukraini/struktura-/aparatt/20-koordinatsiyno-monitoringoviy-depa/povidomlennya/povidomlennya/103110.html>

зобов'язань, на підставі первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків і зборів, ведення яких передбачене законодавством.

Платникам податків забороняється формування показників податкової звітності на підставі даних, не підтверджених згаданими вище документами (далі – підтверджувальні документи). При цьому ПКУ не містить визначення термінів таких документів, а основні вимоги до складання реєстрів бухгалтерського обліку приведені в частинах 4–7 ст. 9 ЗУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (далі – Закон № 996) і р. III Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку (далі – Положення № 88)²¹⁶ (див. табл. 3.11).

Положенням ч. 1 п. 44.2 ст. 44 ПКУ закріплено, що для обрахунку об'єкта оподаткування платник податку на прибуток використовує дані бухгалтерського обліку щодо доходів та витрат з урахуванням положень цього Кодексу. А враховувати слід відповідно положення п. 135.2 та п. 138.2 ст. 138 ПКУ. Так, згідно з чинною редакцією ПКУ з метою визначення податкового прибутку витрати, що враховуються для визначення об'єкта оподаткування, визнаються на підставі первинних документів, що підтверджують здійснення платником податків витрат, обов'язковість ведення і зберігання яких передбачена правилами ведення бухгалтерського обліку (п. 138.2 ст. 138 ПКУ).

²¹⁶ Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: затв. наказом Міністерства фінансів України: від 24.05.1995 р. № 88 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95>

Таблиця 3.11

Законодавче закріплення визначення документів, на підставі яких формуються показники податкової звітності*

№ з/п	Термін	Визначення терміна	Нормативний документ
1	2	3	4
1.	Первинні документи	документ, що містить відомості про господарську операцію і підтверджує її здійснення	ст. 1 Закону № 996
		документи, створені в письмовій або електронній формі, які фіксують і підтверджують господарські операції, включаючи розпорядження і дозвіл адміністрації (власника) на їх проведення	п. 2.1 Положення № 88
2.	Облікові реєстри	носії спеціального формату (паперові електронні) у вигляді відомостей, ордерів, книг, журналів, машинограм і т.п., призначені для хронологічного, систематичного або комбінованого накопичення, групування і узагальнення інформації з первинних документів, прийнятих до обліку	п. 3.1 Положення № 88
3.	Фінансова звітність	бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансове положення, результати діяльності і рух грошових коштів підприємства за звітний період	ст. 1 Закону № 996 і НП(С)БО 1

*Джерело: складено на основі чинних нормативно-правових актів України.

Спробуємо визначити, які саме дані будуть відігравати визначальну роль при розрахунку податкового зобов'язання платника податків на основі показника фінансового результату до оподаткування, сформованого у системі бухгалтерського обліку. Так, контролюючі органи повинні перевіряти правильність застосування норм П(С)БО, МСБО та МСФЗ. Водночас ведення бухгалтерського обліку податку на прибуток за П(С)БО 17 або МСФЗ 12 є найбільш складною ланкою в бухгалтеріях підприємств, яка потребує додаткових часових та інтелектуальних зусиль бухгалтерів. Так, наприклад, механізм податкових різниць не відмінняє цю ланку обліку, а доповнює її новими обсягами з метою складання та контролю даних декларації.

Згідно зі ст. 47 ПКУ відповідальність за неподання, порушення порядку заповнення документів податкової звітності, порушення

строків їх подання контролюючим органам, недостовірність інформації, наведеної у зазначених документах, несуть: юридичні особи, постійні представництва нерезидентів, які відповідно до ПКУ визначені платниками податків, а також їх посадові особи; фізичні особи – платники податків та їх законні чи уповноважені представники у випадках, передбачених законом; податкові агенти.

Згідно з нормами ПКУ відповідальність за несплату/порушення порядку сплати податків передбачена ст. ст. 120, 123, 126 та 127. Ключовим моментом підстав застосування штрафів є порядок визначення податкового зобов'язання: платником податків чи контролюючим органом.

За загальним правилом, платник податків самостійно обчислює суму податкового зобов'язання, яке зазначає у податковій (митній) декларації або уточнюючому розрахунку, що подається контролюючому органу у строки, встановлені ПКУ. Така сума грошового зобов'язання та/або пені вважається узгодженою з дати подання такої декларації або уточнюючого розрахунку. Так, за неподання або несвоєчасне подання податкової декларації (розрахунку) платником податків передбачена відповідальність у вигляді штрафу у розмірі 170 грн, при повторному правопорушенні за рік – 1 020 грн (ст. 120 ПКУ).

При самостійному виявленні помилок п. 50.1 ст. 50 ПКУ закріплено обов'язок за платником податків щодо подання уточнюючого розрахунку до податкової звітності та сплати штрафу у розмірі 3% від суми недоплати, або 5% (у разі відображення суми недоплати у податковій декларації за наступний податковий період). У разі невиконання зазначеної вимоги платником податків п. 120.2 ст. 120 ПКУ передбачена відповідальність у вигляді штрафу у розмірі 5% від суми самостійно нарахованого заниження податкового зобов'язання (недоплати).

А згідно зі ст. 123 ПКУ передбачена відповідальність у випадку самостійного визначення контролюючим органом сум податкового зобов'язання на підставах, визначених підп. 54.3.1, 54.3.2, 54.3.4, 54.3.5 п. 54.3 ст. 54 ПКУ²¹⁷, а саме:

- 1) платник податків не подає в установлені строки податкову декларацію;
- 2) дані перевірок результатів діяльності платника податків, крім електронної перевірки, свідчать про заниження або завищення

²¹⁷ Податковий кодекс України: від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

суми його податкових зобов'язань та від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток, заявлених у податковій декларації, уточнюючих розрахунках;

- 3) рішенням суду, що набрало законної сили, особу визнано винною в ухиленні від сплати податків;
- 4) дані перевірок щодо утримання податків у джерела виплати, в тому числі податкового агента, свідчать про порушення правил нарахування, утримання та сплати до відповідних бюджетів податків і зборів, передбачених ПКУ. В усіх зазначених випадках згідно з ст. 123 ПКУ передбачено накладення на платника податків штрафу у розмірі 25% суми певного податкового зобов'язання, завищеної суми бюджетного відшкодування.

При повторному впродовж 1 095 днів визначенні контролюючим органом суми податкового зобов'язання по цьому податку, зменшення суми бюджетного відшкодування – тягне за собою накладення на платника податків штрафу у розмірі 50% суми нарахованого податкового зобов'язання, завищеної суми бюджетного відшкодування.

Відповідальність за порушення правил нарахування та сплати податків у джерела виплати встановлена також ст. 127 ПКУ. Дане правопорушення може бути вчинено шляхом бездіяльності та полягати у ненарахуванні, неутриманні та/або несплаті податкового зобов'язання. Фактично це правопорушення може проявлятися: у відсутності первинних документів щодо нарахування податку; у відсутності факту його утримання із доходів отримувача доходу (виплаті доходу в повному обсязі); у відсутності факту сплати податку (див. рис. 3.6).

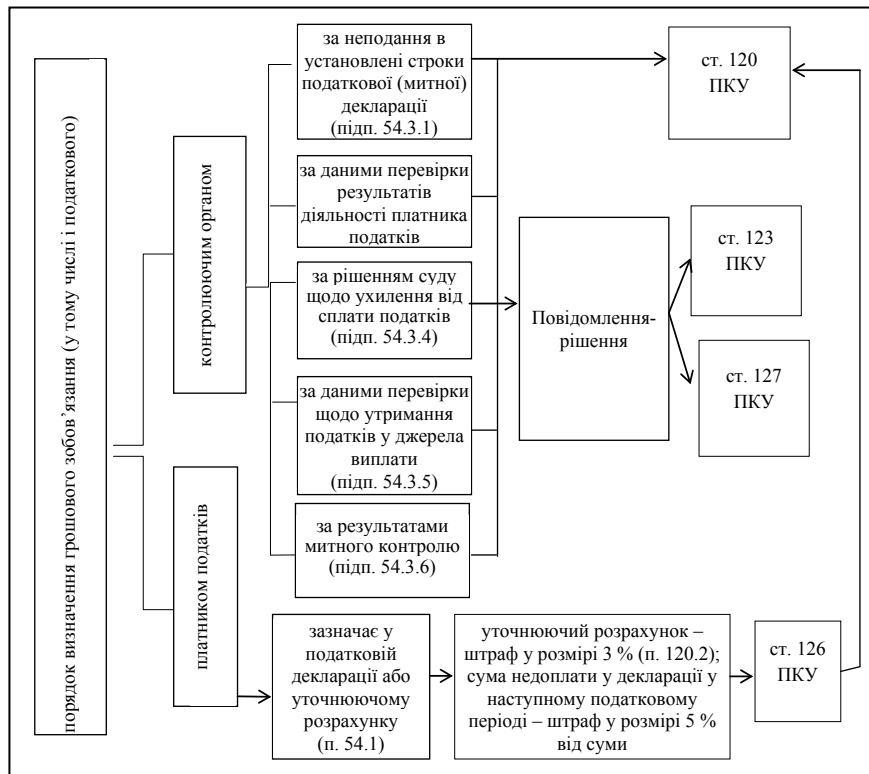


Рис. 3.6. Чинна система регулювання відповідальності за порушення порядку ведення податкового обліку згідно з нормами ПКУ*

*Джерело: складено на основі Податкового кодексу України.

За порушення встановлених законодавством строків зберігання документів з питань обчислення і сплати податків та зборів встановлена ст. 121 ПКУ, а об'єктивна сторона та містить наступне:

- незабезпечення платником податків зберігання первинних документів облікових та інших реєстрів, бухгалтерської та статистичної звітності, інших документів з питань обчислення і сплати податків та зборів протягом установлених ст. 44 ПКУ строків їх зберігання;

3.3. Напрями удосконалення норм, що закріплюють відповідальність...

- ненадання платником податків контролюючим органам оригіналів документів чи їх копій при здійсненні податкового контролю у випадках, передбачених ПКУ.

Потрібно підкреслити той важливий факт, що кваліфікація правопорушень залежить від розміру заподіяної шкоди, що, як правило, визначається в неоподатковуваних мінімумах доходів громадян (далі – нмдг). При цьому згідно із положеннями підп. 169.1.1 п. 169.1 ст. 169 ПКУ дане правило не діє для визначення шкоди з метою кваліфікації адміністративного правопорушення відповідно до Кодексу України про адміністративні правопорушення (далі – КУпАП) або злочину відповідно до Кримінального кодексу України (далі – ККУ) відповідно. Для того, щоб визначити особливості кваліфікації правопорушень в адміністративному та кримінальному законодавстві сума нмдг встановлюється на рівні податкової соціальної пільги (573,50 грн у 2013 р.).

Для того щоб визначити можливі прогалини, розглянемо діючу систему норм, які закріплюють порядок застосування відповідних заходів адміністративної, кримінальної, фінансової відповідальності (див. табл. П.1 Додатка П).

Окреслена схема потребує значних змін, враховуючи нову концепцію реформування підходу до визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств.

Для прикладу візьмемо передовий досвід Німеччини, особливістю податкової системи якої, про що зазначалося раніше, є те, що податковий облік як самостійний вид взагалі майже відсутній. Згідно з положеннями законодавства Німеччини, база оподаткування визначається на підставі даних бухгалтерського обліку, що, в свою чергу, активно використовується для фінансового управління. Так, при заповненні декларації з податку на прибуток та додатків до неї платники податків керуються Міжнародними стандартами фінансової звітності. Проте, якщо немає доступу до звітності за МСФЗ, використовуються будь-які Європейські загальні принципи бухгалтерського обліку (GAAP).

Починаючи з податкового періоду після 31.12.2011 р. платники податків, що мають податкові різниці та ведуть облік за подвійним записом рахунків, повинні додавати до податкової звітності спеціальний Баланс (E-Tax Balance Sheet), як додаток до податкової декларації в електронній формі (є обов'язковою з 2011). Баланс у Німеччині,

крім обов'язкового атрибуту податкової звітності, є основним джерелом інформації для визначення доходу, що підлягає оподаткуванню податком на прибуток. Виходячи із зазначеного в Німеччині також впровадження система подання податкової звітності та фінансової з одночасним відображенням податкових різниць.

Правильність ведення обліку та складання податкової звітності перевіряється під час проведення фінансових перевірок контролюючими органами. Згідно з § 386 Податкового кодексу Німеччини (Abgabenordnung (далі – АО)²¹⁸ до податкових органів, уповноважених розслідувати справи щодо податкових правопорушень, належить Федеральна податкова служба та інші органи податкової служби.

Водночас особливістю юрисдикційних повноважень податкових органів Німеччини є те, що вони виконують функції зовнішнього аудиту.

До первинних документів, що мають значення для підтвердження даних обліку з метою визначення об'єкта оподаткування згідно з § 147 АО, є: книги і записи, фінансова та управлінська звітність, бухгалтерські документи, а також робочі інструкції та інші організаційні документи, вхідна ділова кореспонденція та її копії, інші документи, що використовуються в цілях оподаткування.

Згідно з § 370 АО за «відображення неправдивих даних, пов'язаних з оподаткуванням для податкових органів, а також заниження бази оподаткування та неправомірне використання податкових пільг, що призвело до ненадходження податків» передбачено досить суворе покарання у вигляді штрафу або тюремного ув'язнення на строк до 5 років, в особливо важких випадках – позбавлення волі строком від 6 місяців до 10 років.

Особливо важкими випадками вважаються: значне заниження об'єкта оподаткування або невиправдане використання податкових пільг, використання з цією метою повноважень державного службовця.

За адміністративні правопорушення, згідно § 378 АО, передбачено накладення штрафу на платника податків або його представника у розмірі до 5 000 євро.

Цікавим є і досвід Російської Федерації, система адміністрування податку на прибуток якої вже зазнала змін, пов'язаних із гармоні-

²¹⁸ Податковий кодекс Німеччини (Abgabenordnung (АО): від 01.01.1977 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.buzer.de/gesetz/1966/index.htm>

зацією податкового та бухгалтерського обліку. Так, для порівняння, пункт 1 ст. 122 Податкового кодексу Російської Федерації (далі – ПК РФ)²¹⁹ передбачає відповідальність за несплату та неповну сплату сум податку внаслідок заниження податкової бази, іншого неправильного обчислення податку або інших неправомірних дій (бездіяльності).

Відповідно до ст. 120 ПК РФ грубе порушення правил обліку доходів і (або) витрат і (або) об'єктів оподаткування також є податковим правопорушенням. Причому, згідно з положеннями ч. 1 ст. 120 ПК РФ, враховуючи ту особливість, що її норми стосуються відповідальності юридичних осіб, передбачено застосування заходів відповідальності за грубе порушення правил обліку доходів і (або) витрат і (або) об'єктів оподаткування, якщо ці діяння вчинені протягом одного податкового періоду. У додатку до даної статті чітко розтлумачено перелік протиправних дій, що становлять об'єкт такого правопорушення: «відсутність первинних документів, або відсутність рахунків-фактур, або реєстрів бухгалтерського обліку або податкового обліку, систематичне (два рази і більше протягом календарного року) несвоєчасне або неправильне відображення на рахунках бухгалтерського обліку, у реєстрах податкового обліку й у звітності господарських операцій, грошових коштів, матеріальних цінностей, нематеріальних активів і фінансових вкладень платника податків».

Формулювання диспозицій зазначених статей через недостатню визначеність певний час призводили до колізійних ситуацій при застосуванні їх положень на практиці та, як наслідок, дозволяли двічі застосовувати відповідальність за одне й те саме діяння. Адже згідно з ч. 3 ст. 120 ПК РФ, що є досить логічним доповненням 1 та 2 частини, передбачена відповідальність за «грубе порушення правил ведення обліку, якщо такі дії спричинили заниження податкової бази», тобто за правопорушення з матеріальним складом. Водночас ч. 1 ст. 122 передбачена відповідальність за несплату або неповну сплату сум податку (збору) в результаті заниження податкової бази, іншого неправильного обчислення податку (збору). А тому Конституційний Суд РФ (далі – КС РФ) визначив, що, «незважаючи на недостатність розмежування складів податкових правопорушень, передбачених

²¹⁹ Податковий кодекс Російської Федерації: від 31.07.1998 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.garant.ru>

ст. 120 та п. 1 ст. 122 ПК РФ, одночасне застосування зазначених статей неприпустимо»²²⁰.

У своїх міркуваннях КС РФ виходив з того що неправильне обчислення податку або інші неправомірні дії (бездіяльність), про які йдеться в п. 1 ст. 122 ПК РФ, можуть виражатися в тому числі в порушенні правил обліку доходів і витрат або об'єктів оподаткування, відповідальність за які передбачена ст. 120 ПК РФ.

У зв'язку з викладеним КС РФ визначив, що, незважаючи на недостатність розмежування складів податкових правопорушень, передбачених ст. 120 та п. 1 ст. 122 ПК РФ, одночасне застосування зазначених статей неприпустиме. Водночас з урахуванням обставин конкретних справ дані статті можуть застосовуватися самостійно.

Проте особливістю нормативно-правового регулювання окреслених відносин є те, що згідно з положеннями ПК РФ встановлена відповідальність за «порушення правил обліку доходів і (або) витрат», а такий підхід суперечить основному положенню Проекту, згідно з яким, як зазначалося раніше, оподатковуваний прибуток має визначатися шляхом збільшення/зменшення встановленого у фінансовій звітності фінансового результату до оподаткування звітного періоду, що розрахований за правилами бухгалтерського обліку та фінансової звітності, на суми податкових коригувань. Таким чином, нормотворчий досвід РФ можна використовувати, лише за умови його кореляції на відмінності до підходів щодо визначення об'єкта оподаткування прибутком підприємств.

Ураховуючи окреслений вище досвід законодавчого регулювання відповідальності за порушення порядку визначення об'єкта оподаткування прибутком підприємств, спробуємо провести порівняльний аналіз норм податкових кодексів України, Російської Федерації та Німеччини з метою визначення найбільш прийнятної моделі (див. табл. П.2 Додатка П).

На підставі проведеного аналізу, чітко виокремлюється особливість положень ПК РФ щодо більш високих стягнень у разі повторного вчинення правопорушень. Водночас при порушенні правил визначення об'єкта оподаткування формальним складом за російським та німецьким законодавством (ч. 1, ч. 2 ст. 120 ПК РФ та ч. 1 ст. 307 АО)

²²⁰ Определение Конституционного Суда РФ от 18 января 2001 г. № 6-О «По запросу Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа о проверке конституционности пунктов 1 и 3 статьи 120 и пункта 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_30588/

встановлюються фіксовані розміри штрафів – на відміну від положень українського законодавства.

Цікавим є і той факт, що розмір штрафу, згідно зі ст. 120 ПК РФ за факт грубого порушення правил обліку доходів і (або) витрат і (або) об'єктів оподаткування становить 10 000 рублів (відповідно 2 500 грн), що в 5 разів перевищує середні розміри штрафів, передбачені в ПК РФ – наприклад згідно зі ст. 121 ПК РФ за порушення встановлених законодавством строків зберігання документів з питань обчислення і сплати податків та зборів розмір штрафу становить 510 грн.

Водночас, за правопорушення, що мають матеріальний склад, а саме мають наслідком «заниження податкової бази», податковим законодавством РФ встановлено менший розмір штрафу – 20%, порівняно з 25%, встановленими ст. 123 ПК РФ.

Для того щоб проаналізувати можливість застосування правозастосовної практики РФ та ФРН в Україні, спробуємо виділити особливості правовідносин, що є підставою застосування відповідних норм, а також процесуальних повноважень відповідних контролюючих органів.

На сьогодні функції щодо перевірки правильності ведення бухгалтерського обліку належать до компетенції МФУ. Згідно з проектом такі функції можуть частково перекладатися, відповідно, на працівників територіальних органів Міністерств доходів і зборів України. Для того, щоб вияснити можливості перебудови інституційного механізму, проаналізуємо положення нормативно-правових актів, що регулюють діяльність зазначених державних органів (див. табл. 3.12).

Виходячи із наведеного порівняння, до повноважень органів ДПС, що входять до структури Міндоходів, не належить забезпечення організації та вдосконалення бухгалтерського обліку, а також його нормативно-правове регулювання (пп. 9 п. 5, пп. 64 п. 4 Положення про МФУ).

Отже, розробка стандартів, роз'яснень, інструкцій, а також інше методичне забезпечення щодо регулювання перевірки дотримання правил бухгалтерського обліку є виключними функціями Мінфіну, а не Міндоходів.

Таблиця 3.12

Основні завдання згідно з Положеннями про Міністерства*

Положення про Міністерство фінансів України	Положення про Міністерство доходів і зборів України
Завдання	
(п. 1) формування та забезпечення реалізації державної фінансової, бюджетної, а також податкової і митної політики, крім адміністрування податків, зборів, митних платежів та реалізації податкової і митної політики; формування та забезпечення реалізації державної політики у сфері бухгалтерського обліку	(п. 1) забезпечення формування єдиної державної податкової, державної митної політики в частині адміністрування податків і зборів, митних платежів та реалізації єдиної державної податкової, державної митної політики забезпечення формування та реалізації державної політики у сфері боротьби з правопорушеннями при застосуванні податкового та митного законодавства
(п. 3) формування та забезпечення реалізації державної політики у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів, бухгалтерського обліку, ... у сфері запобігання і протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансуванню тероризму;	(п. 3) забезпечення формування єдиної державної податкової, державної митної політики в частині адміністрування податків і зборів, митних платежів та реалізації єдиної державної податкової, державної митної політики, а також боротьба з правопорушеннями під час застосування податкового та митного законодавства, здійснення в межах своїх повноважень контролю за надходженням до бюджетів та державних цільових фондів податків і зборів та інших платежів
Функції	
(п. 4) абз.62) здійснює регулювання і нагляд у сфері запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансуванню тероризму щодо аудиторів, аудиторських фірм, фізичних осіб – підприємців, які надають послуги з бухгалтерського обліку; 64) здійснює нормативно-правове регулювання у фінансовій, бюджетній, податковій, митній сферах, крім адміністрування податків, зборів, митних платежів, у сфері державного фінансового контролю, казначейського обслуговування бюджетних коштів, бухгалтерського обліку; (п. 5) абз.9) забезпечує організацію та вдосконалення бухгалтерського обліку;	(п. 4) абз. 4) визначає єдині методологічні засади складення звітності з податків і зборів, звітності з єдиного внеску та інших питань, що належать до компетенції Міндоходів України; 6) контролює своєчасність, достовірність, повноту нарахування та сплати податків і зборів, єдиного внеску; 8) здійснює контроль за додержанням податкового і митного законодавства, ... та в межах своїх повноважень – іншого законодавства, контроль за додержанням якого покладено на Міндоходів України; 9) забезпечує достовірність та повноту обліку платників податків та єдиного внеску, суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності, об'єктів оподаткування та об'єктів, пов'язаних з оподаткуванням; 10) забезпечує ведення обліку податків і зборів, єдиного внеску;

* Джерело: складено на основі положень про Міністерство фінансів України та Міністерство доходів і зборів України.

Крім того, якщо звернутися до історії цього питання, цікавою є наступна позиція ДПС України. Так, реагуючи на зміни, внесені п. 46.2 ПКУ, у листі від 13.02.2012 р. № 5280/4/15-1214 ДПС України було чітко визначено, що питання формування податкових різниць між бухгалтерським і податковим обліком та питання формування собівартості у бухгалтерському обліку належить до компетенції МФУ. Такий підхід аргументований посиланням на положення п. 2 ст. 6 ЗУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», згідно з яким регулювання питань методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності здійснюється МФУ, яке затверджує національні П(С)БО та інші нормативно-правові акти щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності.

Ураховуючи зазначене, незрозумілою виявляється схема перебудови повноважень контролюючих органів Міндоходів та Мінфіну, щодо перевірки правильності ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності згідно з чинним законодавством в процесі перевірки дотримання норм податкового законодавства відповідно до запропонованого проекту.

Так, наприклад, право застосовувати заходи відповідальності за внесення неправдивих даних до фінансової звітності, неподання фінансової звітності, що встановлена ст. 164-2 КУпАП, надано органам державної фінансової інспекції. Водночас положеннями КУпАП не передбачено право органів ДПС складати протоколи про адміністративні правопорушення за неподання або несвоєчасне подання фінансової звітності²²¹.

Згідно з п. 4–6 Порядку оформлення результатів документальних перевірок з питань дотримання податкового, валютного та іншого законодавства²²², акт документальної перевірки повинен містити систематизований виклад виявлених під час перевірки фактів порушень норм податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи ДПС. Факти виявлених порушень вказаного законодавства викладаються в акті документальної перевірки з посиланням на первинні або інші документи, зафік-

²²¹ Кодекс України про адміністративні правопорушення: від 07.12.1984 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: zakon.rada.gov.ua/go/80731-10

²²² Про затвердження Порядку оформлення результатів документальних перевірок з питань дотримання податкового, валютного та іншого законодавства: наказ Державної податкової адміністрації України: від 22.12.2010 р. № 984 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0034-11

совані в бухгалтерському та податковому обліку, що підтверджують наявність зазначених фактів з посиланням на відповідні норми чинного законодавства. Відповідальність за несвоєчасне складання облікових регістрів та недостовірність відображених у них даних несуть особи, які склали та підписали ці облікові регістри (п. 3.4).

Якщо звернутися до судової практики щодо дослідження даних податкового обліку, то згідно з офіційною позицією Вищого Адміністративного Суду України²²³ ситуація виглядає так. З метою встановлення факту здійснення господарської операції, формування витрат для цілей визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток судам рекомендовано з'ясувати, зокрема, такі обставини, як рух активів у процесі здійснення господарської операції: первинні документи, які належить скласти залежно від певного виду господарської операції, установлення спеціальної податкової правосуб'єктності учасників господарської операції, установлення зв'язку між фактом придбання товарів (послуг), спорудженням основних фондів, імпортом товарів (послуг), понесенням інших витрат і господарською діяльністю платника податку.

З огляду на зазначене органи ДПС при здійсненні контрольної перевірки можуть відображати в акті перевірки факти порушення порядку ведення обліку, заниження об'єкта оподаткування. При цьому донарахування податкових зобов'язань повинне здійснюватися виключно за порушення норм податкового законодавства. Так, наприклад, згідно з позицією Верховного Суду України, що була виражена в офіційному листі від 02.06.2011 р. № 742/11/13-11, контролюючі органи ДПС можуть приймати на підтвердження даних податкового обліку лише достовірні первинні документи, які складені в разі фактичного здійснення господарської операції.

Потрібно згадати і той важливий факт, що згідно із Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо вдосконалення окремих норм Податкового кодексу України» до складу витрат, які становлять собівартість виготовлених та реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг віднесено загальновиборничі витрати, що визначаються відповідно до П(С)БО 16²²⁴.

²²³ Лист Вищого Адміністративного Суду України від 02.06.2011 р. № 742/11/13-11 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ligazakon.net.ua>

²²⁴ Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо вдосконалення окремих норм Податкового кодексу України: Закон України: від 07.07.2011 р. № 3609-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ligazakon.net.ua>

Таким чином, з моменту набрання чинності зазначеної норми – з 07.07.2011 р., основою для перевіряючих органів стали саме дані бухгалтерського обліку під час перевірок правильності визначення податкового зобов'язання податком на прибуток підприємств. І, як підтверджує практика, уповноважені особи контролюючих органів зобов'язані орієнтуватися в правилах П(С)БО для складання акту перевірки платника податків.

Зокрема, дана практика була офіційно визнана МФУ, відповідно до офіційного листа²²⁵ якого калькуляція собівартості продукції за своїм призначенням не відповідає ознакам первинного документа, оскільки нею не фіксуються будь-які господарські операції, розпорядження або дозволи на проведення господарської операції

Водночас, відповідно до офіційної позиції Міндоходів²²⁶ при проведенні перевірок податкового законодавства платники податків зобов'язані на запит працівників ДПП надати відповідні документи, що підтверджують правильність декларування показників декларації та звітів, у тому числі калькуляцію собівартості продукції, що використовується при веденні бухгалтерського і податкового обліку та пов'язана з нарахуванням і сплатою податків та зборів, виконанням вимог іншого законодавства, контроль за додержанням якого покладено на органи Міндоходів, і належить або пов'язана з предметом перевірки.

Підсумовуючи окреслене вище, численні норми чинної редакції ПКУ про визначення собівартості продукції (робіт, послуг), ситуація на перший погляд виглядає таким чином, що перевірки податкових органів щодо обґрунтованості визнання витрат при визначенні об'єкта оподаткування податком на прибуток відбуваються саме на підставі даних бухгалтерського обліку. Проте на практиці виявляється, що в більшості випадків уповноважені посадові особи контролюючих органів ДПС не в змозі провести перевірку на підприємствах щодо правильності ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності на рівні внутрішнього аудиту.

Виходячи з таких міркувань, потребує уточнень законодавство, що

²²⁵ Лист Міністерства фінансів України: від 15.02.2013 р. № 31-08410-07/23-357/246 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://document.ua/shodo-dejakih-pitan-buhgalterskogo-obliku-doc136448.html>

²²⁶ Лист Державної податкової служби України: від 29.03.2013 р. № 1870/A/22-2314 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/gna/3796-1870.html>

регулює порядок складання та використання аудиторських висновків для можливості використання їх даних з метою перевірки правильності визначення об'єкта оподаткування відповідними контролюючими органами. Так, згідно зі ст. 8 Закону України «Про аудиторську діяльність» проведення аудиту є обов'язковим для²²⁷:

- 1) підтвердження достовірності та повноти річної фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності відкритих акціонерних товариств, підприємств-емітентів облигацій, професійних учасників ринку цінних паперів, фінансових установ та інших суб'єктів господарювання, звітність яких відповідно до законодавства України підлягає офіційному оприлюдненню, за винятком установ і організацій, що повністю утримуються за рахунок державного бюджету;
- 2) перевірки фінансового стану засновників банків, підприємств з іноземними інвестиціями, відкритих акціонерних товариств (крім фізичних осіб), страхових і холдингових компаній, інститутів спільного інвестування, довірчих товариств та інших фінансових посередників;
- 3) емітентів цінних паперів та похідних (деривативів), а також при отриманні ліцензії на здійснення професійної діяльності на ринку цінних паперів.

Під час перевірки зазначених суб'єктів складається аудиторський висновок, який є документом, складеним відповідно до стандартів аудиту. Висновок передбачає надання впевненості користувачам щодо відповідності фінансової звітності або іншої інформації концептуальним основам, які використовувалися при її складанні.

Водночас проектом ЗУ «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України з питань регулювання аудиторської діяльності» від 26.07.2013 р., що розроблений на виконання п. 105.1 Національного плану дій на 2013 рік щодо впровадження Програми економічних реформ на 2010–2014 роки «Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава» та розміщений на офіційному сайті МФУ, пропонується доповнити ст. 3 ЗУ «Про аудиторську діяльність» положенням такого змісту: «Аудиторські послуги – це послуги з аудиту та огляду фінансової звітності, виконання інших завдань з надання впевненості, а також супутні послуги, що надаються

²²⁷ Про аудиторську діяльність: Закон України від 22.04.1993 р. № 3125-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ligazakon.net.ua>

відповідно до міжнародних стандартів аудиту»²²⁸. Отже, діяльність аудиторів пропонується обмежити сферою, яку регулюють Міжнародні стандарти аудиту. Зазначена законодавча ініціатива була піддана негативній критиці з боку Аудиторської палати України (далі – АПУ)²²⁹, що була аргументована наступним. Відповідно до звітних даних аудиторів та аудиторських фірм про надані ними аудиторські послуги у 2012 р., частка наданих послуг, які не регулюються стандартами аудиту становила майже 40%, що, у свою чергу, може призвести до звуження ринку аудиторських послуг.

Таким чином, постає питання про посилення ролі та впливу державних органів щодо проведення аудиту підприємств, зокрема, у нашому випадку працівників територіальних органів Міністерства доходів і зборів України. Адже з огляду на можливі законодавчі зміни, окреслені нами вище, очікується можливе перекладання частки сектору перевірок фінансової звітності до повноважень органів Міндоходів (зокрема на вимогу контролюючих органів).

Водночас відповідно до п. 4 ч. 1 ст. 19 ЗУ «Про аудиторську діяльність» аудитори і аудиторські фірми зобов'язані зберігати в таємниці інформацію, отриману при проведенні аудиту та виконанні інших аудиторських послуг, не розголошувати відомості, що становлять предмет комерційної таємниці, і не використовувати їх у своїх інтересах або в інтересах третіх осіб. Отже, постає питання внесення законодавчих змін щодо можливості використання органами ДПС під час перевірок даних аудиторських висновків.

А тому з метою врегулювання взаємовідносин між контролюючими органами та аудиторами пропонуємо доповнити ст. 3. ЗУ «Про аудиторську діяльність» положенням такого змісту:

«Обов'язковий аудит може проводитися на запит контролюючих органів з метою перевірки правильності визначення показників фінансового результату до оподаткування, що розраховується за правилами бухгалтерського обліку та фінансової звітності з метою визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств».

²²⁸ Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо провадження аудиторської діяльності: проект Закону України: від 26.07.2013 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=383802&cat_id=42320

²²⁹ Зауваження та пропозиції до проекту Закону України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо провадження аудиторської діяльності»: від 26.07.2013 р.: Лист Аудиторської палати України № 2-815: від 19.08.2013 р. до Міністерства фінансів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.apu.com.ua>

Ураховуючи запропоноване вище, потрібно звернути увагу на питання відповідальності аудиторів за можливі помилки, в результаті чого штрафні санкції будуть накладатися на платників податків. Так, згідно з положеннями ст. 20 ЗУ «Про аудиторську діяльність» АПУ за неналежне виконання професійних обов'язків до аудитора (аудиторської фірми) можуть бути застосовані стягнення у вигляді попередження, зупинення чинності сертифіката на строк до одного року або анулювання сертифіката, вилучення з Реєстру. Порядок застосування таких стягнень визначається АПУ. При цьому згадана стаття закріплює положення, що залишає поле для внесення відповідних змін та доповнень до чинного законодавства щодо посилення відповідальності аудиторів: «До аудиторів можуть бути застосовані інші види відповідальності відповідно до закону». Адже зазначена норма може трактуватися, як можливість застосування заходів інших видів, окрім цивільно-правова відповідальності.

Положеннями ст. ст. 21 і 22 ЗУ «Про аудиторську діяльність» визначено, що за неналежне виконання своїх зобов'язань аудитор (аудиторська фірма) несе майнову і іншу цивільно-правову відповідальність згідно з угодою і законом. При цьому цивільно-правову відповідальність можна розділити на відповідальність перед замовниками аудиту і третіми особами, адміністративну, кримінальну.

Також пропонуємо доповнити ПКУ статтею 84-1 «Проведення аудиторської перевірки під час здійснення податкового контролю органами державної податкової служби» такого змісту:

«84–1.1. Аудиторська перевірка проводиться у разі, коли для вирішення питань, що мають значення для здійснення податкового контролю, необхідні спеціальні знання щодо перевірки даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності з метою визначення об'єкта оподаткування.

84–1.2. Аудиторська перевірка призначається за рішенням керівника (або його заступника) контролюючого органу, в яких зазначаються:

84–1.2.1. підстави для залучення аудитора (аудиторської фірми);

84–1.2.2. прізвище, ім'я та по батькові аудитора (реквізити аудиторської фірми);

84–1.2.3. реквізити платника податків, стосовно якого здійснюється аудиторська перевірка;

84–1.2.4. коло фактів, що підлягають перевірці;

84–1.2.5. документи, предмети та інші матеріали, які подаються для проведення аудиторської перевірки.

84–1.3. Контролюючий орган, керівник (або заступник) якого призначив проведення аудиторської перевірки, зобов'язаний ознайомити платника податків (його представника) з рішенням про проведення такої перевірки, а після закінчення експертизи – з висновком експерта.

84–1.4. Аудитор має право ознайомлюватися з поданими йому матеріалами, які стосуються предмета перевірки, та просити надання додаткових матеріалів.

Аудитор має право відмовитися від надання висновку, якщо поданих матеріалів недостатньо або такий аудитор не володіє необхідними знаннями для проведення зазначеної перевірки.

84–1.5. За неналежне виконання професійних обов'язків аудитор (аудиторська фірма) несе відповідальність відповідно до закону.»

Адже, ураховуючи значення згідно з Проектом саме даних фінансової звітності при перевірці контролюючими органами правильності визначення об'єкта оподаткування платниками податку на прибуток, цілком логічним є очікування підвищення уваги до правильності складання аудиторських висновків і, як наслідок, масових судових позовів. Для уникнення конфліктних ситуацій потрібно зосередити увагу ролі страхування професійної діяльності аудиторів, що є одним з найбільш ефективних форм мінімізації можливих збитків аудитора внаслідок допущення ненавмисних помилок при здійсненні професійної діяльності.

Страхування відповідальності аудиторів здійснюється в багатьох державах і найчастіше є обов'язковим. Без укладення договору страхування професійної відповідальності здійснювати таку професійну діяльність аудиторам заборонено. Оскільки відповідальність аудиторів дуже велика, тобто високий ризик аудиторської перевірки, виникає проблема страхування аудиторського ризику. Найбільша увага питанням страхування аудиторської діяльності приділяється в Швеції. Страхування аудиторської відповідальності є обов'язковим і для аудиторів у Німеччині, Італії, Росії, для бухгалтерів у Великобританії.

Аудит проводиться на основі договору між аудитором (аудиторською фірмою) і підприємством-замовником. Відповідно до законодавства України²³⁰ об'єктом страхування є майнові інтереси

²³⁰ Про страхування: Закон України: від 07.03.1996 р. № 85/96-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/Z960085.html#605507

страхувальника, пов'язані з ризиками його професійної відповідальності за обов'язками, які виникають внаслідок ненавмисних помилок (у т. ч. арифметичних), недбалості, упущень, допущених при складанні аудиторських висновків. Страховим випадком при здійсненні такої діяльності вважається настання відповідальності страхувальника (його працівників) згідно з рішенням суду, що набрало законної сили, або спільним рішенням сторін за договором по пред'явленій майновій претензії страхувальнику третьою особою про відшкодування шкоди внаслідок ненавмисного виконання страхувальником своїх обов'язків, допущення ненавмисних помилок, недбалості або упущень під час здійснення професійної діяльності протягом терміну дії договору, а саме накладання на замовника аудиторських послуг, з яким страхувальник уклав договір на аудиторське обслуговування, штрафних санкцій державними органами внаслідок:

- помилки, пов'язаної з неправомірним застосуванням (незастосуванням) законодавчих і нормативних актів з оподаткування, бухгалтерського обліку і офіційних роз'яснень до них (під офіційними роз'ясненнями розуміються відповідні документи державних органів і організацій, зареєстровані в Міністерстві юстиції, Міністерстві фінансів тощо та опубліковані в періодичному друці) під час аудиторської перевірки;
- арифметичної помилки, пов'язаної з розрахунковими показниками звітності під час аудиторської перевірки;
- помилки при проведенні консультацій з видачею письмових рекомендацій з питань бухгалтерського обліку, фінансового, податкового та іншого господарського законодавства, що призвело до неправильних дій замовника;
- втрати або псування документів під час проведення аудиторської перевірки²³¹.

Законодавство України не передбачає страхування професійної відповідальності аудиторів і повного та беззастережного відшкодування збитку, завданого замовникові аудиту.

На підставі даного аналізу можна зробити висновок, що в Україні необхідне введення обов'язкового страхування професійної відповідальності аудиторів, що водночас дасть можливість ефективно розвивати ринок страхових послуг та надасть впевненість потен-

²³¹ Інформація згідно з сайтом Українського страхового стандарту [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://usstandart.com.ua/insurance/business/professional-liability.html>

ційним клієнтам аудиторських послуг у фінансовій надійності та незалежності аудитора.

А тому пропонуємо доповнити ЗУ «Про аудиторську діяльність» ст. 23 «*Страхування ризиків професійної відповідальності*» такого змісту: «*Страхування ризиків професійної відповідальності аудиторської діяльності є обов'язковим*».

Ураховуючи окреслений вище європейський досвід, зокрема на прикладі Федеративної Республіки Німеччина, пропонуємо внести такі зміни до законодавства України щодо відповідальності за порушення порядку визначення об'єкта оподаткування. По-перше, п. 3. Положення про Міністерство доходів і зборів України доповнити положенням такого змісту: «контролює достовірність та повноту ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, а також правильність застосування податкових коригувань з метою визначення об'єкта оподаткування у визначених податковим законодавством випадках».

По-друге, ст. 44.2 викласти таким чином: «Для обрахунку об'єкта оподаткування платник податку на прибуток використовує дані фінансової звітності, а саме показники фінансового результату до оподаткування, що розраховується за правилами бухгалтерського обліку та фінансової звітності, та збільшується/зменшується на суми податкових коригувань з урахуванням положень цього Кодексу».

По-третє, ст. 123 ПКУ викласти у наступній редакції: «*Ст. 123. Грубе порушення правил бухгалтерського обліку при визначенні об'єкта оподаткування:*

123.1. Грубе порушення платником податків правил бухгалтерського обліку та фінансової звітності при визначенні об'єкта оподаткування, а також порядку застосування податкових коригувань, передбачених ст. 138 ПКУ, якщо ці діяння вчинені протягом одного податкового періоду, тягне за собою стягнення штрафу в розмірі 510 грн.

Ті самі діяння, якщо вони вчинені протягом більше одного податкового періоду, тягнуть за собою стягнення штрафу в розмірі 1 020 грн.

Вчинення діянь, передбачених абз. 1 п. 123.1 ст. 123 ПКУ, якщо вони спричинили заниження податкової бази, завищення суми бюджетного відшкодування та/або від'ємного значення суми податку на додану вартість, – тягнуть за собою стягнення штрафу в розмірі

25 відсотків від суми нарахованого податкового зобов'язання, завищеної суми бюджетного відшкодування.

При повторному протягом 1095 днів вчинення діяння, передбаченого абз. 3 п. 123.1 ст. 123, – тягне за собою накладення на платника податків штрафу у розмірі 50 відсотків суми нарахованого податкового зобов'язання, завищеної суми бюджетного відшкодування.

123.2. Використання платником податків (посадовими особами платника податків) сум, що не сплачені до бюджету внаслідок отримання (застосування) податкової пільги, не за призначенням та/або всупереч умовам чи цілям її надання згідно із законом з питань відповідного податку, збору, платежу додатково до штрафів, передбачених п. 123.1 ст. 123 ПКУ, – тягне за собою стягнення до бюджету суми податків, зборів, платежів, що підлягали нарахуванню без застосування податкової пільги. Сплата штрафу не звільняє таких осіб від відповідальності за умисне ухилення від оподаткування».

Передбачити, що грубим порушення платником податків правил бухгалтерського обліку при визначенні об'єкта оподаткування, а також порядку застосування податкових коригувань, є відсутність первинних документів, або відсутність рахунків-фактур, або реєстрів бухгалтерського обліку, систематичне (два рази і більше протягом календарного року) несвоєчасне або неправильне відображення на рахунках бухгалтерського обліку й у звітності господарських операцій, грошових коштів, матеріальних цінностей, нематеріальних активів і фінансових вкладень платника податків.

Потрібно звернути увагу і на той важливий момент, що згідно з п. 57.3 ст. 57 ПКУ у разі визначення грошового зобов'язання контролюючим органом за підставами, зазначеними у підп. 54.3.1–54.3.6 п. 54.3 ст. 54 ПКУ, платник податків зобов'язаний сплатити нараховану суму грошового зобов'язання протягом 10 календарних днів, що настають за днем отримання податкового повідомлення-рішення. Оскільки платники податків потребуватимуть додаткового вивчення нового порядку визначення податкового зобов'язання з податку на прибуток та, відповідно, заповнення податкової декларації, цілком можливим є тотальне порушення зазначеної норми закону на початкових етапах введення в дію положень проекту. А тому пропонуємо доповнити його розділ XX «Перехідні положення» положеннями такого змісту:

«У зв'язку з набранням чинності змін до розділу III ПКУ штрафні санкції, які можуть бути накладені на платників

податків за порушення, передбачені нормами ст. ст. 120, 121, 123 ПКУ, починають застосовуватися до таких платників податків за наслідками податкового періоду, наступного за податковим періодом, протягом якого такі акти були введені в дію».

Щодо механізму співвідношення норм ПКУ та КУпАП, що закріплюють відповідальність за порушення порядку ведення обліку з метою визначення об'єкта оподаткування прибутком також було використано досвід Російської Федерації. Так, ст. 163–1 «Порушення порядку ведення податкового обліку, надання аудиторських висновків» КУпАП²³² у чинній редакції, враховуючи положення Проекту щодо реформування розділу III «Податок на прибуток підприємств» ПКУ, втрачає свою актуальність, адже об'єкт оподаткування буде визначатися на основі показника фінансового результату до оподаткування, розрахованого за правилами бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Необхідність у внесенні змін полягає в тому, що згідно з ст. 255 КУпАП штрафи на правопорушників накладаються на підставі протоколів, що складаються під час перевірок податковими інспекторами. Таким чином, згідно з чинною нормою КУпАП не передбачено можливості притягнення органами ДПС правопорушників до відповідальності за порушення порядку ведення бухгалтерського обліку.

Для порівняння, норма ст. 120 ПК РФ чітко співвідноситься зі ст. 15.11 Кодексу про адміністративні правопорушення Російської Федерації (далі – КпАП РФ)²³³, яка передбачає відповідальність за грубе порушення правил ведення бухгалтерського обліку та подання бухгалтерської звітності, а також порядку та строків зберігання облікових документів передбачено застосування адміністративного штрафу на посадових осіб у розмірі від 2000 до 3000 рублів (на даний момент від 500 до 750 грн відповідно).

А тому, враховуючи досвід Російської Федерації, пропонуємо викласти ст. 163–1 КУпАП таким чином: *«Грубе порушення керівниками та іншими посадовими особами підприємств, установ, організацій встановленого законом порядку ведення бухгалтерського обліку при визначенні об'єкта оподаткування, а також порядку*

²³² Кодекс України про адміністративні правопорушення: від 07.12.1984 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: zakon.rada.gov.ua/go/80731-10f

²³³ Кодекс Російської Федерації про адміністративні правопорушення: від 30.12.2001 р. № 195-ФЗ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.consultant.ru/online/base/?req=doc; base=LAW; n=100550

застосування податкових коригувань, передбаченого ст. 138 ПК, – тягне за собою накладення штрафу у розмірі від 30 до 50 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

Дії, передбачені частиною першою цієї статті, вчинені особою, яку протягом року було піддано адміністративному стягненню за те саме порушення, – тягнуть за собою накладення штрафу у розмірі від 50 до 70 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

Поряд із зазначеним виникає потреба у більш чіткому врегулюванні відповідальності за організацію бухгалтерського обліку та забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій, передбаченої ЗУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». З метою усунення колізійних положень між нормами КУпАП та зазначеного Закону пропонуємо замість зазначеного в чинній редакції ч. 3 ст. 8 Закону переліку осіб: «власник (власники) або уповноважений орган (посадова особа)» суб'єктами такої відповідальності вважати «керівника, уповноважений орган (посадову особу)».

Якщо звернутися до положень законодавства, що регулює порядок ведення бухгалтерського обліку, то відповідно до ч. 4 ст. 8 ЗУ «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» для забезпечення ведення бухгалтерського обліку підприємство самостійно обирає форми його організації, такі як:

- введення у штат підприємства посади бухгалтера або створення бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером;
- користування послугами фахівця з бухгалтерського обліку, зареєстрованого як підприємець, того, що здійснює підприємницьку діяльність без утворення юридичної особи;
- ведення на договірних началах бухгалтерського обліку централізованою бухгалтерією або аудиторською фірмою;
- самостійне ведення бухгалтерського обліку і складання звітності безпосередньо власником або керівником підприємства. Ця форма організації бухгалтерського обліку не може застосовуватися на підприємствах, звітність яких повинна оприлюднитися, і в бюджетних установах.

Варіант організації бухгалтерського обліку, за яким його ведення і складання фінансової звітності здійснюються безпосередньо власником або керівником підприємства при введенні в штат підприємства посади бухгалтера, ЗУ «Про бухгалтерський облік та фінансову

звітність в Україні» не передбачений. Відповідно до підприємства необхідно обрати одну з форм організації бухгалтерського обліку, приведена в Законі.

Потрібно звернути увагу на ту особливість, що забороняється приймати до виконання первинні документи на операції, які суперечать нормативно-правовим актам, встановленому порядку приймання, зберігання і витрачання грошових коштів, товарно-матеріальних цінностей та іншого майна, порушують договірну і фінансову дисципліну, завдають шкоди державі, власникам, іншим юридичним і фізичним особам. Такі документи повинні бути передані керівнику підприємства, установи для прийняття рішення, згідно з яким відображаються або не відображаються господарські операції²³⁴. До посадових осіб підприємства належать керівники підприємства (голова правління, президент, генеральний директор, директор, заступник директора, головний бухгалтер) незалежно від форм власності підприємств.

Відповідно до ст. 163-2, 164-2, 164-4, 165-1 та 186-3 КУпАП із змінами та доповненнями до посадових осіб, виходячи з узагальненої практики органів, що розглядають справи про адміністративні правопорушення, належать службовці підприємств, установ і організацій, які мають право здійснювати в межах своєї компетенції владні організаційно-розпорядчі дії, що мають юридично значимі наслідки (наприклад, давати обов'язкові вказівки, розпоряджатися кредитами, наймати і звільняти працівників, вживати заходів заохочення і дисциплінарного впливу).

Водночас, згідно позиції МВС України, висловленої в листі²³⁵, особа є службовою не тільки тоді, коли вона виконує відповідні функції чи обов'язки постійно, але й тоді, коли вона робить це тимчасово або за спеціальними повноваженнями за умови, що зазначені функції чи обов'язки покладені на неї в установленому законом порядку правомочним органом або правомочним службовою особою. Заняття певної посади або доручення тимчасово виконувати відповідні обов'язку має бути оформлено відповідним рішенням (наказом,

²³⁴ Щодо організації бухгалтерського обліку на підприємстві: лист Міністерства фінансів України від 25.02.2013 р. № 31-08410-07/23-542/322 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/treasury/3976-322.html>

²³⁵ Щодо проблемних питань притягнення до кримінальної відповідальності бухгалтерів підприємств: лист МВС України: від 31.03.2010 р. № 13/3-4156 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://uapravo.net/akty/right-osnovni/akt8tirt8n.htm>

розпорядженням і т.п.). Отже, особа, яка веде бухгалтерський облік за цивільно-правовим договором про надання послуг з бухгалтерського та податкового обліку, якщо вона не призначена на посаду на підприємстві, не є його службовою особою, тобто виконуючим організаційно-розпорядчі, адміністративно-господарські обов'язки, не може нести кримінальну відповідальність за вчинення злочинів, суб'єктом у яких є спеціальна (службова) особа.

Ураховуючи наведене вище, з метою врегулювання ступеня відповідальності між керівником та головним бухгалтером доцільно ст. 9 ЗУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» доповнити частиною 9 такого змісту: «У разі розбіжностей між керівником організації та головним бухгалтером щодо відображення окремих господарських операцій, документи за такими операціями можуть бути прийняті до виконання з письмового розпорядження керівника організації, який несе всю повноту відповідальності за наслідки виконання таких операцій».

Отже, зазначені зміни, нашу думку, дозволять, по-перше, спростити порядок застосування заходів відповідальності за порушення порядку ведення обліку з метою визначення об'єкта оподаткування прибутку підприємств, враховуючи Концепцію реформування підходу до визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств.

По-друге, запропоновано шляхи удосконалення механізму співвідношення норм ПКУ та КУпАП, що закріплюють відповідальність за порушення порядку ведення обліку з метою визначення об'єкта оподаткування прибутку підприємств.

По-третє, визначено шляхи усунення проблемних питань щодо відповідальності за організацію бухгалтерського обліку та забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій.

3.4. ОЦІНКА ВПЛИВУ ПОДАТКОВИХ ІНІЦІАТИВ НА ІНТЕРЕСИ УЧАСНИКІВ ПОДАТКОВИХ ВІДНОСИН

Об'єктивною реальністю є факт, що запропонована концепція визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств шляхом коригування фінансового результату до оподаткування

звітного періоду, розрахованого за правилами бухгалтерського обліку та фінансової звітності, певним чином впливатиме на інтереси учасників податкових відносин. Маються на увазі інтереси держави і платників податку на прибуток підприємств як в частині підвищення ефективності адміністрування податку та спрощення ведення податкового обліку, так і щодо динаміки податкових надходжень з податку до бюджету.

Спробуємо оцінити загальні потенційні фінансові наслідки гармонізації податкового та бухгалтерського обліку з податку на прибуток підприємств, особливо враховуючи новації в частині запропонованого розрахунку амортизації. Розглянемо по пунктах новий підхід нарахування амортизації, що буде базуватися на визначенні граничного рівня амортизації, який значно різниця від чинного.

1. Граничний рівень амортизації, з метою оподаткування за звітний період розраховується за формулою:

$$ГРА = (БВпр * H), \quad (3.1)$$

де ГРА – сума граничного рівня амортизації з метою оподаткування;

БВпр – балансова вартість на початок року ОЗ, нематеріальних активів, інших необоротних матеріальних активів, довгострокових біологічних активів, інвестиційної нерухомості, яка обліковується за первісною вартістю (крім вартості невиробничих необоротних активів), визначена за правилами бухгалтерського обліку.

2. Норма амортизації у відсотках, яка визначається виходячи із значення коефіцієнта норми амортизації, який розраховується за формулою:

$$Кна = БВанапр / БВпр, \quad (3.2)$$

де Кна – коефіцієнт норми амортизації;

БВанапр – балансова вартість активних необоротних активів на початок року таких груп ОЗ: машин та обладнання, транспортних засобів, інструменту, приладів та інвентарю (без урахування вартості об'єктів невиробничих необоротних активів) таких груп ОЗ визначена за правилами бухгалтерського обліку.

Визначивши норму амортизації і граничний рівень амортизації, фінансовий результат необхідно збільшити на суму амортизації звітного періоду у частині, яка перевищує граничний рівень амортизації з метою оподаткування.

Розрахуємо суму амортизації, яка не перевищує/перевищує граничний рівень амортизації, з метою оподаткування на прикладі десяти підприємств України за різними КВЕДади:

- 1) ПАТ «Укрнафта»;
- 2) ПАТ «Мотор-Січ»;
- 3) ТОВ «Райфайзенг Лізинг Аваль»;
- 4) ПРАТ «КЗГО»;
- 5) ПАТ «Пріоком»;
- 6) ПАТ «Київський ювелірний завод»;
- 7) ПАТ «ВО Конті»;
- 8) ПАТ «Київхліб»;
- 9) ПАТ «Яготинський маслозавод».
- 10) ТОВ «Глобинський м'ясокомбінат».

Дані суб'єкти господарювання були обрані, оскільки їх фінансова звітність є у вільному доступі в Інтернеті^{236,237}, з метою визначення наслідків упровадження Концепції для бюджету, адже новації повинні враховувати інтереси всіх учасників фіскального процесу.

ПАТ «УКРНАФТА»

Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ: 00135390.

Регіональна належність: м. Київ, Київська обл.

Організаційно-правова форма: Акціонерне товариство.

Вид економічної діяльності: КВЕД – СА 11.10.1 Добування нафти.

«Укрнафта» – найбільша нафтогазовидобувна компанія України.

Частка ПАТ «Укрнафта» в видобутку нафти та газового конденсату становить 68%, у видобутку газу – 11%. «Укрнафта» володіє шістьма регіональними виробничими підрозділами (Охтирканафтогаз, Чернігівнафтогаз, Полтаванафтогаз, Долинанафтогаз, Надвірнанафтогаз, Бориславнафтогаз), трьома газопереробними заводами (Гнідинцівський, Качанівський, Долинський), трьома буровими управліннями (Охтирське, Прилуцьке і Прикарпатське), а також значним числом інших нафтосервісних підрозділів.

«Укрнафта» також є одним з найбільших гравців на роздрібному ринку нафтопродуктів України. Мережа з 563 автозаправних станцій, що працюють під брендом «Укрнафта», охоплює майже всі регіони країни.

²³⁶ Інформація за даними сайту Агентства з розвитку інфраструктури фондового ринку України (SMIDA) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://smida.gov.ua/>

²³⁷ Інформація за даними сайту Державної комісії цінних паперів та фондового ринку // Електронна система комплексного розкриття інформації (ЕСКРІН) емітентами акцій та облігацій підприємств, які знаходяться у лістингу організатора торгівлі [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://escrin.nssmc.gov.ua/>

За даними приміток до річної фінансової звітності за 2012 рік, вартість ОЗ та нематеріальних активів (тис. грн) ПАТ «Укрнафта» становила (див. табл. 3.13):

Таблиця 3.13

Вартість основних засобів та нематеріальних активів ПАТ «Укрнафта»*

(тис. грн)

Код рядка	Первісна вартість	Знос	Балансова вартість	Амортизація за 2012 рік
080 (Разом НМА)	67 217	36 309	30 908	6 712
120	5 145 637	431 276	4 714 361	448 002
130	2 372 868	432 111	1 940 757	403 367
140	349 242	300 293	48 949	10 420
180	724 127	548 091	176 036	36 677
220	12 890 525	1 419 116	11 471 409	1 202 854
260 (Разом ОЗ)	21 482 399	3 130 887	18 351 512	2 101 320

* Джерело: складено на основі Приміток до річної фінансової звітності (форма № 5) за 2012 рік.

1. Визначимо балансову вартість «активних» ОЗ на початок року:
 $B_{\text{Ванапр}} = 1\,940\,757 + 48\,949 = 1\,989\,706$ (тис. грн).

2. Визначимо балансову вартість усіх ОЗ та нематеріальних активів:

$B_{\text{Впр}} = 30\,908 + 18\,351\,512 = 18\,382\,420$ (тис. грн).

3. За формулою визначаємо коефіцієнт норми амортизації:

$K_{\text{на}} = B_{\text{Ванапр}} / B_{\text{Впр}}$;

$K_{\text{на}} = 1\,989\,706 / 18\,382\,420$;

$K_{\text{на}} = 0,11$.

4. Переводимо коефіцієнт норми амортизації до нормативу у відсотках відповідно до запропонованого у рамках нової методології визначення об'єкта оподаткування розрахунку амортизації:

«... При значенні коефіцієнта норми амортизації від 1 до 0,7 норма амортизації становить 20%, при значенні від 0,69 до 0,5 норма амортизації становить 15%, при значенні від 0,49 до 0,3 – 10%, а при значенні менше 0,3 – норма амортизації 7%...».

Звідси випливає, якщо $K_{\text{на}} = 0,11$, то $H_{\text{а}} = 7\%$.

5. За формулою визначаємо граничний рівень амортизації:

$$\text{ГРА} = (\text{БВпр} * \text{На});$$

$$\text{ГРА} = 18\,382\,420 * 7\%;$$

$$\text{ГРА} = 1\,286\,769 \text{ (тис. грн.)}$$

6. Для того, щоб фінансовий результат збільшити на суму амортизації звітного періоду у частині, яка перевищує граничний рівень амортизації з метою оподаткування, відніmemo від суми амортизації за 2012 рік граничний рівень амортизації, розрахований вище:

$$2\,101\,320 + 6\,712 - 1\,286\,769 = 821\,263 \text{ (тис. грн.)}$$

Сума амортизації, яка перевищує граничний рівень амортизації, становить 821 263 тис. грн. Це свідчить про те, що суб'єкти господарювання не будуть включати дану суму до амортизаційних відрахувань у звітному (податковому) періоді, проте на таке перевищення збільшуватимуть фінансовий результат. Отже, додатково нарахований податок на прибуток підприємств за ставкою 16% у зв'язку з таким перевищенням становитиме *131 402,00 тис. грн.*

На основі даного алгоритму проведемо розрахунки інших дев'яти підприємств.

ПАТ «МОТОР-СІЧ»

Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ: 14307794.

Регіональна належність: м. Запоріжжя, Запорізька обл.

Організаційно-правова форма: Акціонерне товариство.

Вид економічної діяльності: КВЕД – С 30.30 Виробництво повітряних і космічних літальних апаратів, супутнього устаткування.

ПАТ «Мотор Січ» – одне з провідних підприємств у світі з розробки, виробництва, ремонту та сервісного обслуговування авіаційних газотурбінних двигунів для літаків і вертольотів, а також промислових газотурбінних установок. Підприємство, розташоване на південному сході України в м. Запоріжжя, входить в Союз виробників нафтогазового обладнання. ПАТ «Мотор Січ» виготовляє і супроводжує в експлуатації 55 типів і модифікацій двигунів для 61-го виду літаків і вертольотів. До складу ПАТ «Мотор Січ» входять такі структурні одиниці, розташовані на території України: Запорізький моторобудівний завод, Запорізький машинобудівний завод ім. В. І. Омельченко, Сніжнянський машинобудівний завод, Волочиський машинобудівний завод та Авіакомпанія «Мотор Січ».

Таблиця 3.14

Вартість основних засобів та нематеріальних активів ПАТ «Мотор-Січ»*

(тис. грн)

Код рядка	Первісна вартість	Знос	Балансова вартість	Амортизація за 2012 рік
080 (Разом НМА)	766	325	441	172
105	29 688	88	29 600	1 547
120	1 881 778	110 238	1 771 540	86 221
130	1 531 619	325 494	1 206 125	188 269
140	177 458	70 468	106 990	16 762
150	274 222	95 332	178 890	35 144
160	135	75	60	15
170	537	213	324	67
180	8 729	3 560	5 169	167
190	887	879	8	429
200	361 536	306 340	55 196	55 086
230	4 239	2 119	2 120	1 350
250	224 629	22	224 607	4
260 (Разом ОЗ)	4 495 492	914 828	3 580 664	385 065

*Джерело: складено на основі приміток до річної фінансової звітності (форма № 5) за 2012 рік.

Розрахунок суми амортизації, яка не перевищує/перевищує граничний рівень амортизації, на основі даних табл. 3.14:

$$\text{БВанапр} = 1\,206\,125 + 106\,990 + 178\,890 = 1\,492\,005 \text{ (тис. грн.)}$$

$$\text{БВпр} = 441 + 3\,580\,664 = 3\,581\,105 \text{ (тис. грн.)}$$

$$\text{Кна} = 1\,492\,005 / 3\,581\,105 = 0,42;$$

$$\text{На} = 10\%$$

$$\text{ГРА} = 3\,581\,105 * 10\% = 358\,111 \text{ (тис. грн.)}$$

$$172 + 385\,065 - 358\,111 = 27\,126 \text{ (тис. грн.)}$$

Додатково нарахований податок на прибуток підприємств за ставкою 16% = *4 340,16 тис. грн.*

ТОВ «РАЙФФАЙЗЕН ЛІЗИНГ АВАЛЬ»*Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ: 34480657.**Регіональна належність: м. Київ, Київська обл.**Організаційно-правова форма: Товариство з обмеженою відповідальністю.**Вид економічної діяльності: КВЕД – J65.21.0 Фінансовий лізинг.*

«Райффайзен Лізинг Аваль» – універсальна лізингова компанія, яка надає повний комплекс лізингових послуг юридичним та фізичним особам і є лідером на українському ринку лізингу. Акціонери: 60% – «Райффайзен Банк Аваль», 40% – «Raiffeisen Leasing International». Група «Райффайзен» має 35-річний досвід роботи на ринках лізингу країн Центральної та Східної Європи та представлена власними лізинговими компаніями в 18 країнах. Банківська група «Райффайзен» розвивається протягом більш ніж 125 років без жодного випадку банкрутства.

Таблиця 3.15

Вартість основних засобів та нематеріальних активів ТОВ «Райффайзен Лізинг Аваль»*

(тис. грн)

Код рядка	Первісна вартість	Знос	Балансова вартість	Амортизація за 2012 рік
080 (Разом НМА)	8 201	2 428	5 773	892
120	5	0	5	373
130	703	539	164	102
140	1 515	153	1 362	295
150	189	117	72	34
180	6	2	4	18
190	3	0	3	0
200	412	412	0	10
260 (Разом ОЗ)	2 833	1 223	1 610	832

*Джерело: складено на основі приміток до річної фінансової звітності (форма № 5) за 2012 рік.

Розрахунок суми амортизації, яка не перевищує/перевищує граничний рівень амортизації на основі даних табл. 3.15:

$$БВ_{напр} = 164 + 1\,362 + 72 = 1\,598 \text{ (тис. грн);}$$

$$БВ_{пр} = 5\,773 + 1\,610 = 7\,383 \text{ (тис. грн);}$$

$$К_{на} = 1\,598 / 7\,383 = 0,22;$$

$$Н_{а} = 7\%;$$

$$ГРА = 7\,383 * 7\% = 517 \text{ (тис. грн);}$$

$$892 + 832 - 517 = 1\,207 \text{ (тис. грн).}$$

Додатково нарахований податок на прибуток підприємств за ставкою 16% = 434,28 тис. грн.

ПРАТ «КРИВОРІЗЬКИЙ ЗАВОД ГІРНИЧОГО ОБЛАДНАННЯ» (ПРАТ «КЗГО»)

*Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ: 31550176.**Регіональна належність: м. Кривий Ріг, Дніпропетровська обл.**Організаційно-правова форма: Приватне акціонерне товариство.**Вид економічної діяльності: КВЕД – С_28.92 Виробництво машин і устаткування для добувної промисловості та будівництва.*

ПРАТ «КЗГО» – один з провідних заводів України з виготовлення запасних частин, деталей, вузлів і машин для підприємств гірничо-металургійного комплексу. Основне завдання заводу в системі галузевого і територіального ділення виробництва – це забезпечення потреб гірничо-збагачувальних і металургійних комбінатів, кар'єрів, шахт Криворізького і Нікополь-Марганцевського рудних басейнів в необхідному устаткуванні, деталях і вузлах.

Технічна спроможність ПРАТ «КЗГО» дозволяє забезпечити самодостатнє виробництво, яке починається з підготовки шихтових та формувальних матеріалів і закінчується отриманням готового литва, поковок, штампів, зборкою деталей у вузли, механізми та машини.

Таблиця 3.16

Вартість основних засобів та нематеріальних активів ПРАТ «КЗГО»*

(тис. грн)

Код рядка	Первісна вартість	Знос	Балансова вартість	Амортизація за 2012 рік
080 (Разом НМА)	6 529	1 559	4 970	399
120	285	239	46	8
130	34 713	14 852	19 861	2 012
140	11 992	5 740	6 252	679
150	1 204	557	647	219
170	11	3	8	1
180	4 560	2 400	2 160	558
190	35	29	6	0
250	16 100	3 441	12 659	1 564
260 (Разом ОЗ)	81 332	39 839	41 493	11 103

*Джерело: складено на основі приміток до річної фінансової звітності (форма № 5) за 2012 рік.

Розрахунок суми амортизації, яка не перевищує/перевищує граничний рівень амортизації, на основі даних табл. 3.16:

$$БВанапр = 19\,861 + 6\,252 + 647 = 26\,760 \text{ (тис. грн);}$$

$$БВпр = 4\,970 + 41\,493 = 46\,913 \text{ (тис. грн);}$$

$$Кна = 26\,760/46\,913 = 0,57;$$

$$На = 15\%;$$

$$ГРА = 46\,913 * 15\% = 7\,037 \text{ (тис. грн);}$$

$$399 + 11\,103 - 7\,037 = 4\,465 \text{ (тис. грн).}$$

Додатково нарахований податок на прибуток підприємств за ставкою 16% = 714,40 тис. грн.

ПАТ «ПРІОКОМ»

Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ: 30635929.

Регіональна належність: м. Київ, Київська обл.

Організаційно-правова форма: Акціонерне товариство.

Вид економічної діяльності: КВЕД – J_62.01 Комп'ютерне програмування.

ПАТ «Пріоком» – провідний системний інтегратор України, який понад 13 років є постійним партнером ключових національних телекомунікаційних операторів з побудови та підтримки великомасштабних мережних рішень. Дане ПАТ забезпечує ефективний перехід від технологій старого світу до найбільш передових телекомунікаційних розробок, які відповідають зростаючим технологічним вимогам і ринковим тенденціям.

Таблиця 3.17

Вартість основних засобів та нематеріальних активів ПАТ «ПРІОКОМ»*

(тис. грн)

Код рядка	Первісна вартість	Знос	Балансова вартість	Амортизація за 2012 рік
080 (Разом НМА)	104	20	84	15
120	1337	550	787	194
130	32500	25532	6968	3548
140	1898	812	1086	185
150	1215	1096	119	53
180	117	66	51	21
190	15	15	0	0
200	253	188	65	97
250	11	7	4	4
260 (Разом ОЗ)	37346	28266	9080	4102

*Джерело: складено на основі приміток до річної фінансової звітності (форма № 5) за 2012 рік.

Розрахунок суми амортизації, яка не перевищує/перевищує граничний рівень амортизації, на основі даних табл. 3.17:

$$БВанапр = 6\,968 + 1\,086 + 119 = 8\,173 \text{ (тис. грн);}$$

$$БВпр = 84 + 9\,080 = 9\,164 \text{ (тис. грн);}$$

$$Кна = 8\,173/9\,164 = 0,89;$$

$$На = 20\%;$$

$$ГРА = 9\,164 * 20\% = 1\,833 \text{ (тис. грн);}$$

$$15 + 4\,102 - 1\,833 = 2\,284 \text{ (тис. грн).}$$

Додатково нарахований податок на прибуток підприємств за ставкою 16% = 365,44 тис. грн.

ПАТ «КИЇВСЬКИЙ ЮВЕЛІРНИЙ ЗАВОД»

Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ: 00227229.

Регіональна належність: м. Київ, Київська обл.

Організаційно-правова форма: Акціонерне товариство.

Вид економічної діяльності: КВЕД – G52.48.2 Роздрібна торгівля годинниками та ювелірними виробами.

ПАТ «Київський ювелірний завод» – провідне підприємство ювелірної галузі України, яке спеціалізується на випуску та продажу ювелірних виробів з золота, срібла та платини, інкрустованими дорогоцінним та напівдорогоцінним камінням. Асортимент ювелірних виробів ПАТ «Київський ювелірний завод» – це понад 6 тис. найменувань. Щомісяця підприємство випускає 50 нових виробів. Кожен рік підприємство презентує по три колекції ювелірних прикрас. Серед продукції є елегантні гарнітури, сережки, персні, кольє, ланцюги, кулони, браслети. Підприємство є одним з чотирьох державних ювелірних заводів України. На сьогодні експорт продукції КЮЗ займає приблизно 5% загального обсягу виробництва підприємства. Це, перш за все, країни СНД, а також США, Об'єднані Арабські Емірати, країни Прибалтики та ін.

Таблиця 3.18

**Вартість основних засобів та нематеріальних активів ПАТ
«КИЇВСЬКИЙ ЮВЕЛІРНИЙ ЗАВОД»***

(тис. грн)

Код рядка	Первісна вартість	Знос	Балансова вартість	Амортизація за 2012 рік
080 (Разом НМА)	177	129	48	27
120	90 174	22 586	67 588	8 255
130	39 185	29 794	9 391	4 665
140	3 723	2 920	803	317
150	9 973	5 367	4 606	1 991
180	7 218	4 849	2 369	1 528
250	142	0	142	5
260 (Разом ОЗ)	150 415	65 516	84 899	16 761

*Джерело: складено на основі приміток до річної фінансової звітності (форма № 5) за 2012 рік.

Розрахунок суми амортизації, яка не перевищує/перевищує граничний рівень амортизації, на основі даних табл. 3.18:

$B_{\text{Ванапр}} = 9\,391 + 803 + 4\,606 = 14\,800$ (тис. грн);

$B_{\text{Впр}} = 48 + 84\,899 = 84\,947$ (тис. грн);

$K_{\text{на}} = 14\,800/84\,947 = 0,17$;

$N_{\text{а}} = 7\%$;

$ГРА = 84\,947 * 7\% = 5\,946$ (тис. грн);

$27 + 16\,761 - 5\,946 = 10\,842$ (тис. грн);

Додатково нарахований податок на прибуток підприємств за ставкою 16% = **1 734,72 тис. грн.**

ПАТ «ВИРОБНИЧЕ ОБ'ЄДНАННЯ «КОНТІ»

Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ: 25112243.

Регіональна належність: м. Донецьк, Донецька обл.

Організаційно-правова форма: Акціонерне товариство.

Вид економічної діяльності: КВЕД – С_10.72 Виробництво сухарів і сухого печива; виробництво борошняних кондитерських виробів, тортів і тістечок тривалого зберігання.

Компанія «Конті» – один з найбільших українських виробників кондитерських виробів. Головний офіс компанії розміщується в Донецьку. Частка компанії «КОНТІ» у загальному обсязі виробництва кондитерських виробів в Україні становить 14%.

Щомісяця на фабриках групи виробляється 17 тис. тонн продукції – близько 11 тис. тонн в Україні і 6 тис. тонн у Росії. Щорічно компанія експортує близько 30% виробленої продукції.

Асортимент продукції групи «КОНТІ» становлять шоколадні цукерки, печиво, десерт, шоколадно-вафельні торти, батончики, вафлі, карамель, драже, мармелад, крекер, пралінові цукерки.

Таблиця 3.19

**Вартість основних засобів та нематеріальних активів ПАТ «ВО
«КОНТІ»***

(тис. грн)

Код рядка	Первісна вартість	Знос	Балансова вартість	Амортизація за 2012 рік
080 (Разом НМА)	24 810	14 104	10 706	11 954
100	8 993	–	8 993	–
120	453 328	73 771	379 557	9 824
130	1 301 978	261 759	1 040 219	74 865
150	65 274	27 897	37 377	8 144
170	2 378	372	2 006	119
180	1 755	822	933	132
190	103	103	0	12
200	13 156	13 156	0	16 880
230	73 67	4 408	2 959	1 105
260 (Разом ОЗ)	1 854 332	382 288	1 472 044	111 081

*Джерело: складено на основі приміток до річної фінансової звітності (форма № 5) за 2012 рік.

Розрахунок суми амортизації, яка не перевищує/перевищує граничний рівень амортизації, на основі даних табл. 3.19:

$B_{\text{Ванапр}} = 1\,040\,219 + 37\,377 = 1\,077\,596$ (тис. грн);

$B_{\text{Впр}} = 10\,706 + 1\,472\,044 = 1\,482\,750$ (тис. грн);

$K_{\text{на}} = 1\,077\,596/1\,482\,750 = 0,73$;

$N_{\text{а}} = 20\%$;

$ГРА = 1\,482\,750 * 20\% = 296\,550$ (тис. грн);

11954 + 111081–296550 = – 173513 (тис. грн) – не перевищує граничний рівень амортизації, а отже, в повному обсязі відноситься до амортизаційних відрахувань.

ПАТ «КИЇВХЛІБ»

Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ: 00381574.

Регіональна належність: м. Київ, Київська обл.

Організаційно-правова форма: Акціонерне товариство.

Вид економічної діяльності: КВЕД – DA15.81.0 Виробництво хліба та хлібобулочних виробів.

ПАТ «Київхліб» – визнаний лідер хлібопекарного ринку України. До складу компанії входить 6 хлібокомбінатів у столиці, а також 6 виробничих майданчиків в Київській області – в містах Бровари, Васильків, Макаров, Сквир, Біла Церква і Фастів. Виробничі потужності дозволяють випускати до 1200 т хлібобулочних і 65 т кондитерських виробів на добу. На сьогодні асортимент продукції налічує близько 600 найменувань.

Таблиця 3.20

Вартість основних засобів та нематеріальних активів ПАТ «Київхліб»*

(тис. грн)

Код рядка	Первісна вартість	Знос	Балансова вартість	Амортизація за 2012 рік
080 (Разом НМА)	2574	2278	296	205
120	132752	39112	93640	3323
130	172433	83736	88697	16329
140	7784	5672	2112	814
150	11505	8627	2878	674
170	5	3	2	1
180	5085	3781	1304	498
190	5	3	2	0
200	6314	3815	2499	1215
230	141	80	61	15
250	103	51	52	65
260 (Разом ОЗ)	366127	144880	191247	22934

*Джерело: складено на основі приміток до річної фінансової звітності (форма № 5) за 2012 рік.

Розрахунок суми амортизації, яка не перевищує/перевищує граничний рівень амортизації, на основі даних табл. 3.20:

БВанапр = 88697 + 2112 + 2878 = 93687 (тис. грн);

БВпр = 296 + 191247 = 191543 (тис. грн);

Кна = 93687/191543 = 0,49;

На = 10%;

ГРА = 191543*10% = 19154 (тис. грн);

205 + 22934–19154 = 3985 (тис. грн).

Додатково нарахований податок на прибуток підприємств за ставкою 16% = 637,60 тис. грн.

ПАТ «ЯГОТИНСЬКИЙ МАСЛОЗАВОД»

Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ: 00446003.

Регіональна належність: м. Яготин, Київська обл.

Організаційно-правова форма: Акціонерне товариство.

Вид економічної діяльності: КВЕД – DA15.51.0 Перероблення молока та виробництво сиру.

ПАТ «Яготинський маслозавод» входить до складу Холдингу «Молочний Альянс» – групу компаній, що поєднує в собі потужні підприємства з переробки молока і популярні молочні та сирні бренди. Продукція шанована по всій Україні і поза її межами, а торговельні марки є лідерами у своїх галузях.

Спеціалістами ПАТ «Яготинський маслозавод» розроблені нові, оригінальні види продукції на основі незбираного молока без використання консервантів. Стабільно висока якість продукції заводу засвідчена як численними нагородами спеціалізованих виставок і конкурсів, так і народним визнанням.

Таблиця 3.21

Вартість основних засобів та нематеріальних активів ПАТ «Яготинський маслозавод»*

(тис. грн)

Код рядка	Первісна вартість	Знос	Балансова вартість	Амортизація за 2012 рік
080 (Разом НМА)	64	60	4	4
120	18704	2866	15838	743
130	61799	24705	37094	7170
140	5812	4284	1528	425
150	614	300	314	97
260 (Разом ОЗ)	86929	32155	54774	8435

*Джерело: складено на основі приміток до річної фінансової звітності (форма № 5) за 2012 рік.

Розрахунок суми амортизації, яка не перевищує/перевищує граничний рівень амортизації, на основі даних табл. 3.21:

$$БВанапр = 37\,094 + 1\,528 + 314 = 38\,936 \text{ (тис. грн);}$$

$$БВпр = 4 + 54\,774 = 54\,778 \text{ (тис. грн);}$$

$$Кна = 38\,936/54\,778 = 0,71;$$

$$На = 20\%;$$

$$ГРА = 54\,778 * 20\% = 10\,956 \text{ (тис. грн);}$$

$4 + 8\,435 - 10\,956 = -2\,516,6$ (тис. грн) – не перевищує граничний рівень амортизації, а отже, в повному обсязі відноситься до амортизаційних відрахувань.

ТОВ «ГЛОБІНСЬКИЙ М'ЯСОКОМБІНАТ»

Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ: 25167451.

Регіональна належність: м Глобине, Полтавська обл.

Організаційно-правова форма: Товариство з обмеженою відповідальністю.

Вид економічної діяльності: КВЕД – С_10.11 Виробництво м'яса.

Глобинський м'ясокомбінат – провідне підприємство з багатими виробничими традиціями, яке на сьогодні входить до трійки найкращих виробників м'ясної продукції в нашій країні. Підприємство також відоме далеко за її межами і сприяє формуванню позитивного іміджу України в Європі.

Сьогодні асортимент ТОВ «Глобинський м'ясокомбінат» містить близько 400 найменувань продукції. Щомісяця асортимент продукції поповнюється новинками, дозволяючи змінювати асортимент відповідно до уподобань споживачів.

Таблиця 3.22

Вартість основних засобів та нематеріальних активів

ПАТ «Глобинський м'ясокомбінат»*

(тис. грн)

Код рядка	Первісна вартість	Знос	Балансова вартість	Амортизація за 2012 рік
080 (Разом НМА)	474	114	360	201
100	2479	–	2479	–
120	68427	8007	60420	1344
130	274059	80574	193485	21648
140	56613	24342	32271	8280
150	6861	3580	3281	865

Продовження табл. 3.22

Код рядка	Первісна вартість	Знос	Балансова вартість	Амортизація за 2012 рік
180	8151	4497	3654	738
200	717	376	341	305
260 (Разом ОЗ)	417307	121376	295931	33180

*Джерело: складено на основі приміток до річної фінансової звітності (форма № 5) за 2012 рік.

Розрахунок суми амортизації, яка не перевищує/перевищує граничний рівень амортизації, на основі даних табл. 3.22:

$$БВанапр = 193\,485 + 32\,271 + 3\,281 = 229\,037 \text{ (тис. грн);}$$

$$БВпр = 360 + 295\,931 = 296\,291 \text{ (тис. грн);}$$

$$Кна = 229\,037/296\,291 = 0,77;$$

$$На = 20\%;$$

$$ГРА = 296\,291 * 20\% = 59\,258 \text{ (тис. грн);}$$

$201 + 33\,180 - 59\,258 = -25\,877$ (тис. грн) – не перевищує граничний рівень амортизації, а отже, в повному обсязі відноситься до амортизаційних відрахувань.

За результатами розрахунків на основі нової концепції розрахунку об'єкта оподаткування податку на прибуток підприємств шляхом коригування фінансового результату, розрахованого за правилами бухгалтерського обліку та фінансової звітності, в частині амортизації, можна стверджувати, що бюджет країни не понесе втрат від впровадження нового підходу. Так, з десяти досліджуваних підприємств лише три з них не перевищили граничний рівень амортизації – це ПАТ «ВО «Конті»», ПАТ «Яготинський маслозавод» та ПАТ «Глобинський м'ясокомбінат». На наш погляд, причиною цього може бути те, що переважна частина ОЗ згадуваних підприємств є «активними», які мають строк корисного використання близько п'яти років. При використанні прямолінійного методу амортизації сума амортизації даних ОЗ становить у середньому близько 75–80% від загальної суми.

За нашими припущеннями є підстави вести мову про додаткові надходження у вигляді податку на прибутку у зв'язку зі збільшенням фінансового результату до оподаткування на суму перевищення граничного рівня амортизації. Так, на основі дослі-

джуваних підприємств до бюджету у вигляді податку на прибуток, за використання норм проекту, надійшло б додатково близько 139,7 млн грн.

Також за даними, наданими Міністерством доходів і зборів України, досліджувані підприємства за 2012 р. у загальному до бюджету сплатили 885,3 млн грн податку на прибуток. Тому, провівши нескладні математичні розрахунки, при застосуванні нового порядку нарахування амортизації в рамках реформування підходу до визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств, надходження з податку можуть зрости в середньому на 15,8%. У зв'язку з цим, умовно екстраполюючи отримані результати на макрорівень, можна припустити, що надходження з податку на прибуток у 2014 р. можуть зрости на 8,9 млрд грн (за умови, що план надходжень з податку на прибуток за 2013 р. у розмірі 56,6 млрд грн буде виконаний).

Проте зазначимо, що дані розрахунки є умовними. Ми розуміємо, що не можна поширювати результати розрахунків на прикладі 10 підприємств на надходження з податку на прибуток від усіх його платників. Потрібно враховувати і той факт, що наявні на балансі ОЗ протягом одного звітного періоду не будуть ідентичними через їх вибуття та введення в дію. Також треба враховувати те, що амортизаційні відрахування згідно ст. 138 ПКУ можуть визнаватися витратами різних періодів і включатися у:

- 1) собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг та визнаватися витратами того звітного періоду, в якому визнано доходи від реалізації таких товарів, виконаних робіт, наданих послуг (п. 138.4 ст. 138 ПКУ);
- 2) інші витрати та визнаватися витратами того звітного періоду, в якому вони були здійснені, згідно з правилами ведення бухгалтерського обліку (п. 138.5 ст. 138 ПКУ).

Ураховуючи зазначене вище, ми сподіваємося, що новий розрахунок амортизації повинен вирішити такі питання:

1. Виконання амортизацією стимулюючого ефекту.
2. Наближення бухгалтерського та податкового обліків або їх ідентичність на базі економічно визначених критеріїв та категорій.
3. Усунення зловживань в частині дооцінки/уцінки ОЗ, що призводить до зміни вартості необоротних активів з боку тих

платників податків, які мають на меті свідомо викривлювати дані бухгалтерського обліку з метою створення неіснуючої інвестиційної привабливості для можливих інвесторів, кредиторів та акціонерів.

4. Заохочення суб'єктів господарювання при реєстрації мати на балансі активні ОЗ з метою підтвердження їх фактичної спроможності до ведення виробничої діяльності.
5. Стимулювання підприємств у нарощуванні активних ОЗ, вводячи їх в експлуатацію протягом звітного (податкового) періоду.

Але, безумовно, ураховуючи певний суспільний резонанс, викликаний оприлюдненням даного підходу до розрахунку амортизації під час громадського обговорення²³⁸, доцільно дослідити це питання більш ґрунтовно.

²³⁸ Реформування підходів до визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток: зб. наук. праць за матер. наук.-практ. круглого столу, 11 липня 2013 року / НДІ фінансового права. – К.: Алерта, 2013. – 120 с.

Висновки

Завдання в частині підвищення ефективності адміністрування податків та зменшення часу на ведення обліку і формування звітності, як необхідні заходи на шляху удосконалення податкової системи країни, поставлені у Національному плані дій на 2013 р. щодо впровадження Програми економічних реформ на 2010–2014 роки «Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава», зокрема у п. 95.2 та 104.1.

На нинішньому етапі розвитку України, коли основним мотивом економічної політики виступає безпосередня орієнтація держави на активізацію підприємницької діяльності та підвищення інвестиційної привабливості країни, а також враховуючи регулюючі можливості податку на прибуток підприємств, актуальність реформування підходу до визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток за рахунок гармонізації податкового та бухгалтерського обліку не викликає сумнівів.

Проведений у дослідженні аналіз дозволив обґрунтувати значення та наслідки впровадження у вітчизняних реаліях підходу до розрахунку об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств шляхом збільшення/зменшення визначеного у фінансовій звітності фінансового результату до оподаткування звітного періоду, що розрахований за правилами бухгалтерського обліку та фінансової звітності, на суми податкових коригувань. Зокрема, сформовано такі висновки.

1. Тракткування сутності доходів, витрат і фінансових результатів є важливою як науковою, так і прикладною проблемою. Ці поняття залишаються в центрі уваги багатьох вчених у сфері економічної теорії, мікро/макроекономіки, фінансів, оподаткування та бухгалтерського обліку, а тому характеризуються різноманіттям підходів та інтерпретацій. Це накладає відбиток на практичний бік питання.

2. Методика визначення фінансового результату відповідно до П(С)БО України відрізняється від МСФЗ, і насамперед у принципах проведення. Саме МСФЗ є найперспективнішою системою обліку в напрямі масового застосування, введення та використання. Звітність, сформована за МСФЗ, здатна відобразити реальний майновий стан організації, що підтверджує актуальність впровадження МСФЗ для

всіх секторів економіки України. Проте, незважаючи на стратегічні ініціативи МФУ, частка підприємств в Україні, які керуються П(С)БО, є значною, а український бухгалтерський облік є другорядним за значенням порівняно з обліком належних до сплати податків та зборів. Останнє справедливо і для користувачів МСФЗ.

Існування різних підходів до визначення мети та результатів господарської діяльності підприємства створює неоднозначне трактування одних і тих самих економічних термінів: «вигода», «активи», «прибуток», «витрати та доходи діяльності», тощо. Тому одночасно з удосконаленням системи бухгалтерського обліку в Україні з урахуванням вимог міжнародних стандартів необхідні кроки щодо визнання його ролі та значення. Визнання даної облікової системи як основи для розрахунку належних до сплати податків і зборів. І насамперед для податку на прибуток підприємств.

3. Прибуток є основним фінансовим джерелом розвитку підприємства, науково-технічного вдосконалення його матеріальної бази і продукції, усіх форм інвестування. Податок на прибуток підприємств є важливим інструментом фіскальної політики держави, який регламентує порядок формування та вилучення частини прибутку для законодавчо закріпленої категорії платників у централізований фонд грошових ресурсів держави. Даний податок є атрибутом ефективної системи регулювання взаємовідносин суб'єктів господарювання з бюджетом та інвестиційних процесів у країні. Удосконалення податкової системи будь-якої країни неможливо без критичної оцінки та перегляду методології розрахунку податку.

4. Система оподаткування прибутку підприємств в Україні має певні особливості і власну історію. На кожному історичному етапі правила обчислення податку зазнавали змін, виникали проблеми, пов'язані з повнотою і своєчасністю сплати його до бюджету, прозорістю та легкістю адміністрування. Прийнятий у грудні 2010 р. ПКУ фактично здійснив «перезавантаження» податкових відносин у державі, в т.ч. щодо податку на прибуток підприємств.

Відповідно до ст. 134 ПКУ об'єктом оподаткування податком на прибуток підприємств є прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначається шляхом зменшення суми доходів звітного періоду на собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг та суму інших витрат звітного податкового періоду.

5. Правильність і своєчасність відображення податкових операцій та облік їх результатів у податковій звітності є однією з основних умов ефективної діяльності підприємств. Податковий облік за своєю сутністю, є сукупністю правил визначення об'єкта оподаткування і розрахунку податку, що підлягає сплаті до бюджету. Проте легітимне поняття «податковий облік» не закріплена в жодному нормативно-правовому акті України, у т.ч. основоположному нормативно-правовому акті у сфері оподаткування – ПКУ. Термін згадується в українських юридичних джерелах та досить активно використовується серед науковців, а також практиків, що, у свою чергу вносить додаткову плутанину у юридичну та бухгалтерську практику щодо зазначеної категорії справ. При цьому деякі вчені вважають тлумачення податкового обліку як окремого виду обліку методологічно неправильним.

6. Саме податковий облік, враховуючи відповідальність за порушення законів з питань оподаткування, є визначальним порівняно з бухгалтерським. Описані тенденції посилюються позитивістським підходом до регулювання бухгалтерського обліку, який не сприяє чіткості у визначенні складових організації обліку, призводить до неповної достовірності й своєчасності підготовки інформації та занедбаності бухгалтерського обліку. На протигагу надмірному значенню податкового обліку. Об'єктивною реальністю є паралельне існування в Україні двох окремих систем обліку – для цілей складання фінансової звітності та для цілей оподаткування.

7. Ситуація спонукає до пошуків рішення, що максимально задовольнятиме потреби всіх учасників оподаткування. Тобто постає потреба у гармонізації – процесі приведення у стан відповідності, злагодженості, гармонійності.

Гармонізація податкового та бухгалтерського обліку з податку на прибуток підприємств в Україні може бути досягнута за рахунок внесення відповідних змін у методологію визначення прибутку, який є об'єктом оподаткування. Так, податковий прибуток має базуватися на відкоригованому відповідно до особливих умов або обмежень, встановлених податковим законодавством, показнику фінансового результату до оподаткування звітного періоду, який формується у системі бухгалтерського обліку і відображається у Звіті про фінансові результати (форма 2). Даний підхід надає можливість відмовитися від окремого обліку доходів та витрат з метою оподаткування, сприяючи

зменшенню часу на ведення обліку й формування звітності та підвищенню ефективності контролю за платежами до державного бюджету.

8. Подібна модель співвідношення податкового та бухгалтерського обліку є поширеною практикою в європейській обліковій традиції – правила і складні процедури бухгалтерського обліку докладно регламентуються чинним законодавством. Держава зацікавлена у регулюванні бухгалтерського обліку, оскільки обліковий прибуток є податковою базою.

Відповідно, Україна перебуває у руслі кращих світових тенденцій, що підтверджує актуальність внесення змін до розділу III ПКУ в частині зміни методології визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств.

9. В Україні податок на прибуток підприємств є одним з чотирьох основних бюджетоутворюючих податків поряд з податком на додану вартість, податком на доходи фізичних осіб та акцизним податком. І хоча протягом останніх років його частка у ВВП та доходах Зведеного бюджету перманентно коливається у незначному діапазоні, останніми роками спостерігається тенденція до її зниження.

10. З прийняттям ПКУ за 9 місяців 2011 р. кількість отриманих платниками пільг з податку на прибуток збільшилася у 4 рази, а темп приросту втрат бюджету становив 635,35% при прирості надходжень з податку на прибуток у 136,95%. Аналогічний підхід продовжив мати місце у 2012 р., хоча темп приросту суми наданих пільг у 2012 до 2011 р. становив 45,61%, – втрати бюджету внаслідок надання пільг з податку залишилися на рівні 2011 р.

Це мало б бути виправданим з економічного погляду. Але ситуація сьогодні показує протилежні результати – економіко-соціальний розвиток країни відбувається досить повільними темпами. Це свідчить про використання вивільнених коштів суб'єктами господарювання не на розвиток виробництва, а на задоволення поточних матеріальних потреб, що фактично є нераціональним «проїданням» бюджетних коштів. Тому доцільно критично переглянути перелік пільг з податку на прибуток підприємств з метою збереження виключно ефективних та підвищити ефективність обліку решти податкових пільг на рівні держави.

11. Аналіз основних розбіжностей між податковим та бухгалтерським обліком з податку на прибуток підприємств засвідчив, що вони виникають як під час розрахунку таких містких понять, як собівартість і амортизація, так і під час обліку дрібних операцій.

Деталізація на прикладі формування собівартості продукції демонструє, що загалом складові бухгалтерської та податкової собівартості збігаються. Так, за нормами п. 138.8 ст. 138 ПКУ, до складу податкової собівартості виготовлених та реалізованих товарів (виконаних робіт, наданих послуг) включаються ті самі витрати, що відносяться до бухгалтерської виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) згідно з п. 11 П(С)БО 16. Так само, як і в бухгалтерському обліку (п. 16 П(С)БО 16), у податковому обліку нерозподілені постійні загально-виробничі витрати відносяться до складу собівартості реалізованої продукції в періоді їх виникнення (п. 138.4 ст. 138 ПКУ).

Крім того, за аналогією з бухгалтерськими правилами (п. 7 П(С)БО 16) витрати, що формують собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг, визнаються витратами того звітного періоду, у якому визнано доходи від їх реалізації (п. 138.4 ст. 138 ПКУ).

Однак скористатися даними бухгалтерського обліку про фактичну виробничу собівартість продукції, реалізованої протягом звітного періоду, для цілей податкового неможливо. Це пояснюється як їх незбігом у частині загально-виробничих витрат, так і тим, що наднормативні витрати, які входять до складу бухгалтерської собівартості, не потрапляють у витрати, що формують податкову собівартість.

Аналіз податкового та бухгалтерського обліку таких операцій, як, наприклад, щодо поворотної фінансової допомоги, за договорами фінансового та оперативного лізингу, витрат на оплату службових відряджень та забезпечення працівників спеціальним одягом, засвідчив відсутність принципових методологічних відмінностей. А тому, враховуючи можливості П(С)БО у їх регламентуванні, виняткової потреби у прописуванні порядку оподаткування даних операцій, переобтяжуючи змістовну частину розділу III ПКУ, немає.

12. Значним переліком розбіжностей характеризується і нарахування амортизації, незважаючи на досить істотне наближення механізму нарахування амортизації з метою визначення податку на прибуток до правил, застосовуваних у бухгалтерському обліку, після прийняття ПКУ.

Тому актуальним кроком виступає відмова від нюансів податкового обліку амортизаційних відрахувань на користь універсальної формули, що обмежує бухгалтерську амортизацію для цілей оподаткування, а саме:

$$ГРА = (БВпр \times Н),$$

де ГРА – сума граничного рівня амортизації з метою оподаткування;

БВпр – балансова вартість на початок року основних засобів, нематеріальних активів, інших необоротних матеріальних активів, довгострокових біологічних активів, інвестиційної нерухомості, яка обліковується за первісною вартістю (крім вартості невиробничих необоротних активів), визначена за правилами бухгалтерського обліку;

Н – норма амортизації у відсотках, яка визначається виходячи із значення коефіцієнта норми амортизації.

13. Розрахунок амортизації за новим підходом, здійснений для таких підприємств, як ПАТ «Укрнафта», ПАТ «Мотор-Січ», ТОВ «Райфайзенг Лізинг Аваль»; ПРАТ «КЗГО»; ПАТ «Пріоком»; ПАТ «Київський ювелірний завод»; ПАТ «ВО «Конті»; ПАТ «Київхліб»; ПАТ «Яготинський маслозавод» та ТОВ «Глобинський м'ясокомбінат», підтвердив його право на запровадження у контексті впливу ініціативи на доходи бюджету. Так, з десяти досліджуваних підприємств лише три не перевищили граничний рівень амортизації – це ПАТ «ВО «Конті», ПАТ «Яготинський маслозавод» та ПАТ «Глобинський м'ясокомбінат», причиною чого є те, що переважна частина основних засобів згадуваних підприємств є «активними», тобто тими, що мають строк корисного використання близько п'яти років.

14. Доцільність зміни методології визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств із застосуванням податкових коригувань підтверджено в тому числі і на підставі аналізу переваг та недоліків механізму податкових різниць (тимчасових та постійних) відповідно до ПБО 27. Одночасно її реалізація провокуватиме інший підхід щодо відповідальності платників за порушення порядку розрахунку податку.

Отже, гармонізація податкового та бухгалтерського обліку з податку на прибуток підприємств є конструктивним кроком відповідно до ініціатив Програми економічних реформ на 2010–2014 роки «Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава».

Література

1. *Прохар Н. В.* Облік доходів, витрат і фінансових результатів: проблеми теорії та практики: [монографія] / Н. В. Прохар, Ю. О. Ночовна. – Полтава: РВВ ПУЕТ, 2011. – 257 с.
2. *Дерій В. А.* Витрати і доходи підприємств у системі обліку та контролю: [монографія] / Дерій В. А. – Тернопіль: ТНЕУ «Економічна думка», 2009. – 272 с.
3. *Кізіма Т. О.* Доходи домогосподарств: інтерпретація сутності та проблеми детінізації / Т. О. Кізіма // Актуальні проблеми розвитку економіки регіону: наук. зб. Прикарпатського НУ ім. Василя Стефаника. – Івано-Франківськ, 2009. – Вип. V. – 390 с.
4. *Хілл Б.* Порівняння національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку України з міжнародними стандартами бухгалтерського обліку / Б. Хілл // Програма фінансового навчання. Проект USAID «Розвиток ринків капіталу» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: msfz.minfin.gov.ua/.../bhill_compare_ua_acc_int_acc_march2010_ua
5. Меморандум про взаємодію, співробітництво та координацію дій щодо запровадження в Україні МСФЗ: Міністерство фінансів України, Національний банк України: від 10.06.2011 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/n0016201-11>
6. Про внесення змін до Порядку подання фінансової звітності: Постанова Кабінету Міністрів України: від 16.01.2013 р. № 29 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/29-2013-%D0%BF>
7. Порядок подання фінансової звітності: Постанова Кабінету Міністрів України: від 28.02.2000 р. № 419 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/419-2000-%D0%BF>
8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід»: затв. наказом Міністерства фінансів України: від 29.11.1999 р. № 290 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99/print1370326239541384>
9. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: затв. наказом Міністерства фінансів України: від 07.02.2013 р. № 73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13/print1370326239541384>
10. *Камінська Т. Г.* Взаємозв'язок доходів і витрат як категорій оціночних характеристик руху капіталу в обліку / Т. Г. Камінська // Науковий

Література

- вісник НУБіП України: зб. наук. праць. – К.: Вид-во НУБіП України, 2010. – Вип. 154. – Ч. 3.
11. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 18 «Дохід» // IASB; Стандарт, Міжнародний документ: від 01.01.2012 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_025/print1370586716551230
12. *Зеленська О. Г.* Економічна суть доходів основної діяльності промислового підприємства / О. Г. Панченкова, Ю. В. Зеленська // Науковий вісник НЛТУ України. – 2011. – Вип. 21.10 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/chem_biol/nvnlntu/21_10/239_Pan.pdf
13. *Примак Т. О.* Економіка підприємства: навч. посібник / Примак Т. О. – К.: Вікар, 2006. – 219 с.
14. Податковий кодекс України: від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
15. *Клименко Г. М.* Основи економічної теорії: політекономічний аспект: навч. посібник / Клименко Г. М., Нестеренко В. П., Канищенко Л. О. – К.: Вища школа, 1997. – 743 с.
16. *Турило А. М.* Управління витратами підприємства: навч. посібник / Турило А. М., Кравчук Ю. Б., Турило А. А. – К.: Центр навчальної літератури, 2010. – 120 с.
17. *Бланк И. А.* Управление прибылью / Бланк И. А. – К.: Ника-центр, 2007. – 768 с.
18. *Пилипенко А. А.* Формування обліково-аналітичного забезпечення управління витратами підприємств та їх об'єднань: [монографія] / Пилипенко А. А., Дзьобко І. П., Писарчук О. В.; за заг. ред. А. А. Пилипенка – Х.: Вид. ХНЕУ, 2011. – 344 с.
19. Цивільний кодекс України: від 16.01.2003 р. № 435-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/435-15>
20. Господарський кодекс України: від 16.01.2003 р. № 436-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/436-15>
21. *Скрипник М. І.* Затрати і витрати: проблема трактування понять [Електронний ресурс] / Скрипник М. І. – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/ptmbo/2009_1/stat26.pdf
22. *Івченко Л. В.* Економічна сутність витрат підприємства понять [Електронний ресурс] / Івченко Л. В. – Режим доступу: http://www.rusnauka.com/11_NPRT_2007/Economics/22418.doc.htm
23. *Грищенко О. В.* Понятієтерминов «издержки», «затраты», «расходы», «себестоимость» [Электронный ресурс] / Грищенко О. В. – Режим доступа: http://www.aup.ru/books/m166/2_1.htm. 3

24. *Одинцова Т.М.* признание и отражение в системе финансового и управленческого учета затрат и расходов предприятия [Электронный ресурс] / Одинцова Т.М. – Режим доступа: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/natural/Vsntu/2008_2009/92-SevNTU/92-30.pdf
25. *Пікало В.Ф.* Концептуальні підходи до оцінки фінансового результату в системі статистики підприємств / В.Ф. Пікало // Статистика України. – 2006. – № 4. – С. 28–33.
26. *Скалюк Р.* Концепції фінансового результату діяльності промислового підприємства: міжнародна практика та вітчизняні реалії / Р. Скалюк // Галицький економічний вісник. – 2010. – № 3 (28). – С. 18–25.
27. Концептуальна основа фінансової звітності: ASB, Стандарт, Міжнародний документ: від 01.09.2010 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_009
28. *Ловінська Л.Г.* Концепція фінансового результату у системі бухгалтерського обліку підприємства / Л.Г. Ловінська // Фінанси України. – 2003. – № 1. – С. 58–65.
29. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності: затв. наказом Міністерства фінансів України: від 28.03.2013 р. № 433 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1023.3060.0>
30. Методичні рекомендації з перевірки порівнянності показників фінансової звітності: затв. наказом Міністерства фінансів України: від 11.04.2013 р. № 476 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MF13022.html
31. *Каратаев Н.К.* История экономических учений / Каратаев Н.К. – М.: Изд-во соц. – эконом. лит-ры, 1963. – 550 с.
32. *Блауг М.* Економічна теорія в ретроспективі / Блауг М.; [пер. з англ. І. Дзюби]. – К.: Вид-во Соломії Павличко «Основи», 2001. – 670 с.
33. *Дж. Бейтс Кларк.* Розподіл багатства / Дж. Бейтс Кларк. – М., 1980. – 546 с.
34. *Висока О.Є.* Економічна сутність прибутку та концепції його формування / О.Є. Висока // Наукові праці КНТУ. Економічні науки, 2010, вип. 17 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.kntu.kg.ua/doc/zb_17_ekon/stat_17/44.pdf
35. *Ткач В.И., Ткач М.В.* Международная система учета и отчетности / В.И. Ткач, М.В. Ткач. – М.: Финансы и статистика, 1991. – 160 с.
36. *Гензель П.П.* Прямые налоги: очерк теории и практики / П.П. Гензель. – Ленинград: фин. издат. НКФ СССР, 1927. – 108 с.
37. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток»: затв. наказом Міністерства фінансів України: від 28.12.2000 р. № 353 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0047-01>

38. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 27 «Податкові різниці»: затв. наказом Міністерства фінансів України: від 25.01.2011 р. № 27 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0212-11/print1374223420464904>
39. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 12 «Податки на прибуток» // IASB; Стандарт, Міжнародний документ: від 01.01.2012 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_012/print1371727563303852
40. *Серебрянський Д.М.* Оцінка ефективності адміністрування податків в Україні / Д.М. Серебрянський, Ю.Д. Гусак // Науковий вісник Буковинського державного фінансово-економічного університету. Економічні науки: збірник наукових праць. – Чернівці, 2013. – Вип. 1 (24). – С. 76–91.
41. *Мілевська О.М.* Бухгалтерський і податковий облік податку на прибуток / О.М. Мілевська, А.О. Піхотіна // Економічні науки. – 2012. – № 9 (33). – С. 37–42.
42. *Серебрянський Д.М.* Сутність податку на прибуток: ретроспективний аналіз та сучасна думка / Д.М. Серебрянський // Вісник Харківського національного економічного університету. – 2005. – № 4 (36). – С. 25–26.
43. *Іванов Ю.Б.* Система оподаткування в схемах і таблицях: навч. посібник / Іванов Ю.Б. – Х.: ІНЖЕК, 2004. – 416 с.
44. *Ткаченко Н.М.* Податкові системи країн світу та України. Облік і звітність: навч.-метод. посібник / Ткаченко Н.М., Горова Т.М., Ільченко Н.О. – К.: Алерта, 2004. – 554 с.
45. Про оподаткування прибутку підприємств: Закон України: повна втрата чинності 01.01.2013 р. підстава 2755-17 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/283/97-вр>
46. *Смірнова О.М.* Гармонізація податкового та бухгалтерського обліку в контексті оподаткування прибутку підприємств як пріоритет у діяльності Міністерства доходів і зборів / О.М. Смірнова // Гармонізація оподаткування в умовах глобалізаційних та інтеграційних процесів: зб. тез доповідей III Міжнар. наук.-практ. конференції, 12–13 квітня 2013 р.: у 2 ч. / Держ. подат. служба України; Нац. унів. ДПС України. – Ірпінь: ВЦ НУДПСУ, 2013. – С. 166–167.
47. Інформація за даними сайту Національного інституту стратегічних досліджень при Президенті України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.niss.gov.ua/>
48. Проект бюджету 2014 / Новини // Інформаційне агентство «УНІАН» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.unian.ua/>

- news/603729-glava-minfinu-proekt-byudjetu-2014-formuetsya-z-urahu-annuam-vikonannya-vimogi-mvf.html
49. *Серебрянський Д. М.* До питання спрощення процедури визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств / Д. М. Серебрянський // Проблеми та перспективи функціонування економіки України в умовах забезпечення сталого розвитку: матеріали Всеукр. наук.-практ. конф. (Рівне, 21 березня 2013 року) / ВНЗ «Відкритий міжнародний університет розвитку людини «Україна». – Рівне: Алерта, 2013. – С. 319–323.
 50. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»: затв. наказом Міністерства фінансів України: від 27.04.2000 р. № 92 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>
 51. Про Національний план дій на 2013 рік щодо впровадження Програми економічних реформ на 2010–2014 рр. «Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава»: Указ Президента України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/128/2013>
 52. *Загородній А. Г.* Фінансовий словник / Загородній А. Г., Вознюк Г. Л., Смовженко Т. С.. – К.: Товариство «Знання», КОО, 2000. – 608 с.
 53. *Мінаєва О. М.* Правове регулювання податкового обліку в Україні / О. М. Мінаєва // Науковий вісник національної академії ДПС України. – 2004. – № 25. – С. 241–246.
 54. *Швець В. Г.* Теорія бухгалтерського обліку / Швець В. Г. – К.: Знання, 2006. – 525 с.
 55. Соколовська-Гонтаренко І. Є. Сутність податкового рахівництва і його роль у забезпеченні ефективності оподаткування / І. Є. Соколовська-Гонтаренко // Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право). – 2010. – № 2 (49) – С. 101.
 56. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України: від 16.07.1999 р. № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
 57. Економічна енциклопедія [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://slovedia.org.ua/38/53406/382326.html>
 58. Юридичний словник [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.vseslova.ru/index.php?dictionary=law&word=buhgalterskiy_uchet
 59. Великий енциклопедичний словник [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.vseslova.ru/index.php?dictionary=bes&word=buhgalterskiy_uchet
 60. Словник Ожегова [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.edudic.ru/oje/56404>

61. Бізнес-словник [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.edudic.ru/biz/13205>
62. *Мюллер Г.* Учет: международная перспектива / Мюллер Г, Гернон Х., Мит Г.; пер. с англ. – М.: Финансы и статистика, 1996. – 136 с. – С. 11.
63. *Сопко В. В.* Бухгалтерський облік капіталу підприємства (власності, пасивів): навч. посібник / Сопко В. В. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 312 с.
64. *Ткаченко Н. М.* Бухгалтерский финансовый учет, налогообложение и отчетность: учебник / Ткаченко Н. М. – К.: Алерта, 2008. – 1012 с.
65. *Сердюк В. М.* Податковий облік: навч. посібник / Сердюк В. М. – К.: Центр навчальної літератури, 2010. – 312 с.
66. *Кучер С. В.* Податковий облік чи податкові розрахунки: дискусійні питання / С. В. Ткаченко // ВІСНИК ЖДТУ № 3 (53) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum%20/Vzhdtu_econ/2010_3_1/23.pdf
67. *Жураковська І. В.* Склад бухгалтерських доходів і витрат в податковому обліку [Електронний ресурс] / Жураковська І. В. – Ресурс доступу: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/ekfor/2012_1/56.pdf
68. *Алієв Т.* Жертвам П(С)БО 17 / Т. Алієв // «Бізнес-консультант» – 2005. – № 12 (32). – С. 24.
69. *Чалий І.* Відстрочені податки: тим, хто запізнився / І. Чалий // Бухгалтерія. – 2013. – № 24–25 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.buhgalteria.com.ua/Hit.html?id=3246>
70. *Бернстайн Л. А.* Аналіз фінансової звітності / Бернстайн Л. А. – М.: Фінанси і статистика, 2002. – 182 с.
71. *Хендріксен Е.* Теорія бухгалтерського обліку / Е. Хендріксен, М. Ф. Ван Бреда. – М.: Фінанси і статистика, 2000. – 458 с.
72. *Paul B. W. Miller, Paul R. Bahnson.* Quality Financial Reporting. – McGraw-Hill, 2002. – P. 71.
73. *Александр Д.* Міжнародні стандарти фінансової звітності: від теорії до практики / Александр Д., Бриттон А., Йориссен Е. – М.: Вершина, 2005. – 384 с.
74. *Чалий І.* Отсроченные налоги: переоценка основных средств / И. Чалий // Бухгалтерія. – 2013. – № 12. – С. 70–72.
75. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах»: затв. наказом Міністерства фінансів України: від 28.05.1999 р. № 137 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0392-99>
76. *Чалий І.* Відстрочення податку за П(С)БО 17: треба чи ні? / І. Чалий // Дебет-Кредит № 36–2006 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dtk.com.ua/show/1cid02694.html>

77. *Рогозний С. А.* Сучасні тенденції оподаткування прибутку підприємств в Україні та міжнародні стандарти / Рогозний С. А. – Севастополь, 2013. – 28 с.
78. Великий тлумачний словник сучасної української мови / [уклад. і гол. ред. В. Т. Бусел]. – К.: Ірпінь: Перун, 2009. – 1736 с.
79. Словник іншомовних слів / [за ред. академіка АН УРСР О. С. Мельничука]. – 2-ге вид., виправлене і доповнене. – К.: Головна редакція української радянської енциклопедії, 1985. – 968 с.
80. *Крисоватий А. І.* Домінанти гармонізації оподаткування: національні та міжнародні вектори / А. І. Крисоватий, В. А. Валігура. – Т.: Підручники і посібники, 2010. – 248 с.
81. Социологический энциклопедический словарь. На русском, английском, немецком, французском и чешском языках / [редактор-координатор – Г. В. Осипов]. – М.: Издательская группа ИНФРА-М – НОРМА, 1998. – 488 с.
82. Економічна енциклопедія: у 3 т. / [редкол. С. В. Мочерний (відпов. ред.) та ін.]. – К.: Видавничий центр «Академія», 2000. – Т. 1. – 864 с.
83. *Райзберг Б. А.* Современный экономический словарь / Райзберг Б. А., Лозовський Л. М., Стародубцева Е. Б. – М.: ИНФРА-М, 1996–496 с.
84. Розділ «Вивчення громадської думки» // Офіційний сайт Міністерства доходів і зборів України [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://rv.minrd.gov.ua/diialnist/vzaem-z-gromadskist/>
85. У кіпрській «податкової гавані» з'являються конкуренти // Кореспондент [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ua.korrespondent.net/business/taxes/1536131-u-kiprskoyi-podatkovoyi-gavani-zyavlyayutsya-konkurenti>
86. *Серебрянський Д. М.* Реформування системи оподаткування України: pro & contra [Електронний ресурс] / Серебрянський Д. М. – Режим доступу: http://gazeta.dt.ua/ECONOMICS/reformuvannya_sistemi_opodatkovannya_ukrayini_pro_contra.html
87. Про державний бюджет України на 2013 рік: Закон України: від 06.12.2012 р. № 5515-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/5515-17>
88. Про Національний план дій на 2013 рік щодо впровадження Програми економічних реформ на 2010–2014 рр. «Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава»: Указ Президента України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/128/2013>
89. Державна програма активізації розвитку економіки на 2013–2014 рр.: затв. Постановою Кабінету Міністрів України: від 27.02.2013 р.

- № 187 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.kmu.gov.ua/control/publish/article?art_id=246247059
90. Про стимулювання інвестиційної діяльності у пріоритетних галузях економіки з метою створення нових робочих місць: Закон України: від 06.09.2012 р. № 5205-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/5205-17>
91. Про внесення змін до розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України щодо особливостей оподаткування суб'єктів господарювання, які реалізують інвестиційні проекти у пріоритетних галузях економіки: Закон України: від 06.09.2012 р. № 5211-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/5211-17>
92. Про державний бюджет України на 2012 рік: Закон України: від 22.12.2011 р. № 5513-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/4282-17>
93. *Балацкий Е. В.* Оценка влияния фискальных инструментов на экономический рост [Електронний ресурс] / Балацкий Е. В. – Режим доступу: <http://http://www.iet.ru/>
94. *Стадник М. В.* Tax burden of income tax in Ukraine // Податки – теорія та практика: збірник матеріалів XVI Міжнародної наукової конференції (Чеська Республіка, м. Брно, 13–14 вересня 2013 р.).
95. Про схвалення Концепції загальнодержавної програми розвитку малого і середнього підприємництва на 2014–2024 рр.: Розпорядження Кабінету Міністрів України: від 28.08.2013 р. № 641-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/641-2013-%D1%80>
96. Ділові очікування підприємств України // Національний банк України, 2013. – 31 с.
97. Про внутрішнє та зовнішнє становище України в 2013 році: Щорічне послання Президента України до Верховної Ради України. – К.: НІСД, 2013. – 576 с.
98. *Серебрянський Д. М.* Необхідність та передумови реформування підходів до визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток / Д. М. Серебрянський // Реформування підходів до визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток: збірник наукових праць за матеріалами Науково-практичного круглого столу, 11 липня 2013 року / НДІ фінансового права. – К.: Алерта, 2013. – С. 93–96.
99. The Global competitiveness Report 2009/2010, 2010/2011, 2011/2012, 2012/2013, 2013/2014 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.weforum.org/reports>

100. Doing Business 2013 // World Bank [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.doingbusiness.org/reports/global-reports/doing-business-2013>
101. Методичні рекомендації щодо визначення втрат бюджету від застосування пільг з податку на прибуток: лист «Про пільги з податку на прибуток»: від 06.06.2012 р. № 15709/7/15-1217 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/gna/3072-15709.html>
102. *Смірнова О.* To the question of effectiveness of granting statutory tax benefits of income tax in Ukraine. In: Збірник рефератів та абстрактів XVI Міжнародної наукової конференції «Податки – теорія та практика 2013, Брно, Чеська Республіка, 13–14 вересня 2013 р.
103. *Казакова Н.В.* Україні лише 20% продуктів дитячого харчування власного виробництва [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.unn.com.ua/uk/news/549983-v-ukrayini-lishe-20proc-produktiv-dityachogo-harchuvannya-vlasnogo-virobnitstva>
104. *Балога В.* Висновок на проект Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України» щодо надання пільг вищим навчальним закладам і науковим установам [Електронний ресурс]. – Режим доступу: w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc34?id...
105. Про затвердження Державної цільової економічної програми енергоефективності і розвитку сфери виробництва енергоносіїв з відновлюваних джерел енергії та альтернативних видів палива на 2010–2015 роки: Постанова Кабінету Міністрів України: від 01.03.2010 р. № 243 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/243-2010-%D0%BF>
106. *Суходоля О.М.* Щодо пріоритетів реалізації державної політики енергоефективності: Аналітична записка / О.М. Суходоля // Національний інститут стратегічних досліджень при Президентові України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.niss.gov.ua/articles/1271/>.
107. *Соколовська А.М.* Проблеми моніторингу ефективності надання податкових пільг в Україні / А.М. Соколовська // Фінанси України. – 2011. – № 3. – С. 42–53.
108. *Гудзь П.В.* Кореляційно-регресійний аналіз впливу податкових пільг на бюджетні надходження у промисловому регіоні / П.В. Гудзь // Економічний форум. – 2012 – № 1 – С. 8–20.
109. *Солошенко Л.* Користуємося пільгами з податку на прибуток – подаємо звіт про використання вивільнених коштів / Л. Солошенко // Податки та бухгалтерський облік. – 2012. – № 32 (1529). – С. 24–31.

110. Про затвердження форми Звіту про використання платниками податку на прибуток підприємств вивільнених коштів наказ Міністерства фінансів України: від 21.12.2011 р. № 1685 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1529-11>
111. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>
112. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»: затв. наказом Міністерства фінансів України: від 20.10.1999 р. № 246 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>
113. Щодо наднормативних виробничих витрат: лист Міністерства фінансів України: від 15.04.2005 р. № 31-04220-20-17/6687 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1023.2014.0>
114. Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: затв. наказом Міністерства фінансів України: від 30.11.1999 р. № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>
115. Про затвердження Методичних рекомендацій з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості: наказ Міністерства промислової політики України: від 09.07.2007 р. № 373 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1153.1019.0>
116. *Вороная Н.* Облік загальнопромислових витрат / Н. Вороная, А. Свіріденко, Т. Войтенко // Податки та бухгалтерський облік. – 2013. – № 6 (222). – С. 77–81.
117. *Мілевська О.М.* Бухгалтерський і податковий облік податку на прибуток / О.М. Мілевська, А.О. Піхотіна // Економічні науки. – 2012. – № 9 (33). – С. 37–42.
118. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності: затв. наказом Міністерства фінансів України: від 28.03.2013 р. № 433 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1023.3060.0>
119. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансової звітності» / IASB; Стандарт, Міжнародний документ: від 01.01.2012 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_013
120. *Нестеренко М.* Поворотна фінансова допомога: проста складність податкового обліку / М. Нестеренко // Податки та бухгалтерський облік. – 2012. – № 87 – С. 8–18.

121. *Солошенко Л.* Отримання та повернення позики: відображаємо в бухобліку / Л. Солошенко // Податки та бухгалтерський облік. – 2012. – № 35. – С. 40–41.
122. Про фінансовий лізинг: Закон України: від 16.12.1997 р. № 723/97-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/723/97-%D0%B2%D1%80>
123. *Серебрянський Д. М.* Оцінка фіскальних і методологічних аспектів гармонізації податкового та бухгалтерського обліку щодо податку на прибуток підприємств / Серебрянський Д. М., Смірнова О. М., Стадник М. В. // НДІ фінансового права. – Ірпінь, 2013. – 60 с.
124. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 «Оренда»: затв. наказом Міністерства фінансів України від 28.07.2000 р. № 181 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0487-00>
125. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 17 «Оренда» // IASB; Стандарт, Міжнародний документ: від 01.01.2012 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_018
126. *Брюховецький В.* Передаємо об'єкт у фінлізинг / В. Брюховецький // Дебет-кредит. – 2012. – № 45. – С. 32–38.
127. *Кондзелка М.* Інші доходи платників податку на прибуток-2 / М. Кондзелка // Дебет-кредит. – 2012. – № 46. – С. 24–31.
128. Положення про порядок забезпечення працівників спеціальним одягом, спеціальним взуттям та іншими засобами індивідуального захисту: затв. наказом Держгірпромнагляду: від 24.03.2008 р. № 53 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0446-08>
129. *Кривенко М.* Бухгалтерський та податковий облік спецодягу на підприємстві [Електронний ресурс] / Кривенко М. – Режим доступу: <http://www.buh-galter.info/459-buhgalterskiy-ta-podatkoviy-oblik-spetsodyagu-na-pidpriemstvi.html>
130. Інструкція про службові відрядження в межах України за кордоном: затв. Міністерством фінансів України: від 13.03.1998 р. № 59 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=z0218-98>
131. Про затвердження форми Звіту про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт, та Порядку його складання: наказ ДПА України: від 23.12.2010 р. № 996 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://minrd.gov.ua/zakonodavstvo/podatkovozakonodavstvo/nakazi/53909.html>

132. Кодекс законів про працю України: від 10.12.1971 р. № 322-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/322-08>
133. *Гресь Н.* Обліково-правовий аспект преміювання працівника, направлено у відрядження / Н. Гресь, К. Євтушенко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 7. – С. 3–6.
134. *Золотухін О.* Відрядження-2012 / О. Золотухін // Вісник податкової служби України. – 2012. – № 15 (683) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.visnuk.com.ua/ua/pubs/id/1522/fromarchive/1>
135. *Масленников С. І.* Методика обліку амортизації активів підприємств. Розкриття основних теоретичних аспектів амортизації на мікрота макрорівнях / С. І. Масленников // Економіка: реалії часу. – 2012 – № 2 (3). – С. 92–97.
136. Щодо визначення у бухгалтерському обліку терміна «балансова вартість основних засобів»: лист Міністерства фінансів України: від 22.12.2006 р. № 31-34000-10-10/27831 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=67477&cat_id=34931
137. Зміни до Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій і до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: наказ Міністерства фінансів України: від 12.12.2003 р. № 671 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1254-03>
138. Про концепцію амортизаційної політики: Указ Президента України: від 07.03.2001 р. № 169/2001 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/169/2001>
139. Про інвестиційну діяльність: Закон України: від 18.09.1991 р. № 1560-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1560-12>
140. *Крістінін О.* Документальне оформлення основних засобів / О. Крістінін // Все про бухгалтерський облік. – 2011. – № 105. – С. 8–11.
141. *Коваленко Г.* МНМА у податковому та бухгалтерському обліку: чи можна уникнути відмінностей? / Г. Коваленко // Бухгалтерія. – № 24 (959). – 13.06.2011 р. – С. 64–65.
142. *Коваленко Г.* Малоцінні необоротні матеріальні активи: облікові аспекти в контексті Податкового кодексу / Г. Коваленко // Необоротні матеріальні активи: бухгалтерський та податковий облік: збірник систематизованого законодавства. – 2011. – Вип. 4. – С. 67–72.

143. Білова Н. Податкові наслідки при невиробничому використанні основних засобів і товарів / Н. Білова // Податки та бухгалтерський облік. – 2011. – № 71 (1464). – С. 5–12.
144. Вітковська О. Як нараховується амортизація в податковому та бухгалтерському обліку / [О. Вітковська, О. Піроженко, Н. Чернишова та ін.]. – 5-те вид., перероб. і доп. – Х.: Фактор, 2011. – 208 с.
145. Кушіна О. Безоплатно отримані основні засоби: усунення розбіжностей / О. Кушіна // Бухгалтерія. – 2011. – № 46 (991). – С. 60–63.
146. Оркуш Е. Безоплатне надходження основних засобів / Е. Оркуш // Все про бухгалтерський облік. – 2011. – № 103 – С. 5–9.
147. Смердов В. Безоплатна передача об'єкта основних засобів: бухгалтерський та податковий облік / В. Смердов // Податки та бухгалтерський облік. – 2011. – № 94 (1487) – С. 30–35.
148. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби» // IASB; Стандарт, Міжнародний документ: від 01.01.2012 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/929_014
149. Щодо порядку нарахування амортизаційних відрахувань: лист ДПА України: від 20.05.11 р. № 14218/7/15-0317 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://minrd.gov.ua/podatki-ta-zbori/zagalnoderjavni-podatki/podatok-na-pributok-pidpri/listi-dps/print-53035.html>
150. Справжній бух облік / [Н. Білова, А. Бобро, Д. Винокуров., Т. Войтенко, Я. Кавторєва, С. Кирилов та ін.]. – 3-те вид., перероб. і доп. – Х.: Фактор, 2008. – 1264 с.
151. Папінова О. Ремонтні норми ПКУ: в умовах недовомленості / О. Папінова // Бухгалтерія. – 2012. – № 11 (998). – С. 57–61.
152. Василенко А. Особливості податкового обліку витрат на підтримання основних засобів у робочому стані, їх ремонті та поліпшення / А. Василенко // Все про бухгалтерський облік. – 2011. – № 116. – С. 10–17.
153. Про затвердження змін до деяких Положень (стандартів) бухгалтерського обліку: наказ Міністерства фінансів України: від 18.03.2011 р. № 372 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0452-11>
154. Папінова О. Ремонтні норми ПКУ: в умовах недовомленості / О. Папінова // Бухгалтерія. – 2012. – № 11. – С. 57–61.
155. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств»: затв. наказом Міністерства фінансів України: від 07.07.1999 р. № 163 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0499-99>

156. Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів: наказ Міністерства фінансів України: від 30.09.2003 р. № 561 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1023.1226.0>
157. Ковальов Д. Переоцінка основних засобів: бухгалтерський та податковий облік / Д. Ковальов // Все про бухгалтерський облік. – 2011. – № 120. – С. 14–19.
158. Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні: Закон України: від 12.07.2001 р. № 2658-III [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2658-14>
159. Національний стандарт 1 «Загальні засади оцінки майна і майнових прав»: затв. постановою Кабінету Міністрів України 10.09.2003 р. за № 1440 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1440-2003-%D0%BF>
160. Ковальов Д. Переоцінка основних засобів: бухгалтерський та податковий облік / Д. Ковальов // Все про бухгалтерський облік. – 2011. – № 120. – С. 14–19.
161. Москвіна І. МСФЗ і П(С)БО: основні відмінності / І. Москвіна // Баланс. – 2012. – № 25. – С. 39–43.
162. Чалий І. Відображення дооцінки основних засобів в МСФЗ-звітності / Чалий І. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://webmail.meta.ua/view_text.php?mailbox=INBOX&passed_id=2607&PG_SHOWALL=0&newsort=0&startMessage=1&override_type0=text&override_type1=html&ent_id=4
163. МСФЗ: точка зору КПМГ. Практичне керівництво за міжнародними стандартами фінансової звітності, підготовлене КПМГ. 2007/8: В 2-х ч. Ч. 1; пер. з англ. – 4-е вид. – М.: Альпіна Бізнес букс, 2008. – с. 305.
164. Застосування МСФО: в 3-х ч. – М.: Альпіна Бізнес Букс, 2008. – 943 с.
165. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансової звітності» / IASB; Стандарт, Міжнародний документ: від 01.01.2012 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_013
166. Бугай І. В. Моделі співіснування бухгалтерського і податкового обліку за кордоном / І. В. Бугай, Г. С. Кальченко // Держава та регіони. – 2010. – С. 39–43.
167. Taxation and Investment in Germany 2013: Reach, relevance and reliability / A publication of Deloitte [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Global/>

- Local%20Assets/Documents/Tax/Taxation%20and%20Investment%20Guides/2013/dttl_tax_guide_2013_Germany.pdf
168. *Огороднікова І.І.* Міжнародний досвід гармонізації бухгалтерського та податкового обліку в рамках реформування податкової системи / І.І. Огороднікова // Управління розвитком: збірник науково-практичних робіт за результатами V Міжнар. наук.-практ. конференції молодих податківців «Актуальні проблеми податкової політики» (16 квітня 2013 р.). – 2013. – № 6 (149). – С. 147–149.
169. Germany Tax Guide 2012 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.wipfli.com/Resources/Images/31987.pdf>
170. Germany Tax Card. An overview of tax relevant information / KPMG [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.kpmg.de/Publikationen/37124.htm>
171. Green Paper German-French harmonization corporation tax; a further step to a common tax base within the European Union [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.loyensloeff.com/nlNL/Practice/Documents/Green%20Paper%2021%20February%202012.pdf>
172. Doing Business 2014 // World Bank [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.doingbusiness.org/reports/global-reports/doing-business-2014>.
173. *Смірнова О.М.* Досвід США у гармонізації податкового та бухгалтерського обліку в контексті оподаткування прибутку корпорацій / О.М. Смірнова // Фінансова система України: становлення та розвиток: матеріали XI Всеукр. наук. конференції. – Острог: Вид-во Національного університету «Острозька академія», 2013. – С. 29.
174. *Серебрянський Д.М.* Міжнародний досвід гармонізації бухгалтерського та податкового обліку з податку на прибуток / Серебрянський Д.М., Смірнова О.М., Огороднікова І.І. – Ірпінь: НДІ фінансового права, 2013. – 75 с.
175. Internal Revenue Code (26 USC) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.fourmilab.ch/ustax/www/contents.html>
176. Instructions for Form 1120 / Department of the Treasury. Internal Revenue Service [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/i1120.pdf>
177. Internal Revenue Manual [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.irs.gov/irm>
178. Matt McGrath, Christina Yotz. Book/Tax Differences – Fundamentals Every Accounting Major Should Know [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://deloitte.12hna.com/dbriefs_u/dbriefsu_booktaxdiff_slides.pdf

179. Instructions for Schedule M-3 (Form 1120) / Department of the Treasury. Internal Revenue Service [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.irs.gov/instructions/i1120sm3/index.html>
180. Налоговые разницы / Бухгалтерский учет – Бухгалтерский форум для профессионалов [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://buhforum.com/viewtopic.php?f=29&t=543&start=18>
181. *Малишкін О.І.* Механізм податкових різниць з податку на прибуток: яким він може бути / О.І. Малишкін // Бухгалтерський облік і аудит. – 2013. – № 3. – С. 42–48.
182. *Лоханова О.Н.* Проблеми відображення податкових різниць в обліку і звітності вітчизняних підприємств / О.Н. Лоханова // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки, вип. 22, ч. II. – Кіровоград: КНТУ, 2012. – 470 с.
183. *Голошевич И.* Налоговые разницы: опять с налогоплательщиком дразнятся? / И. Голошевич // Бухгалтерия. – 2010. – № 25. – С. 13.
184. Налоговые разницы не за горами / Аналитическая палитра // Бухгалтер и Закон. – 2012. – № 84 (210) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/VZ004825.html
185. *Довгопол І., Нестеренко М.* Податкові різниці–2: старі проблеми у новому форматі / І. Довгопол, М. Нестеренко // Бухгалтерський облік та аудит, 2013. – № 5. – С. 35–44.
186. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо обліку та реєстрації платників податків і вдосконалення деяких положень: Закон України: від 24.10.2013 р. № 657-VII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/657-18>
187. *Рогозний С.А.* Сучасні тенденції оподаткування прибутку підприємств в Україні та міжнародні стандарти / Рогозний С.А. – Севастополь, 2013. – 28 с.
188. *Марчук О.* Налоговые разницы заменят налоговыми корректировками? / О. Марчук // Незалежний аудитор. – 2013 р. – № 6 (17). – С. 66.
189. *Смірнова О.М.* Повертаємось до визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток / О.М. Смірнова // Податкова правда. – 2013. – № 13–14. – С. 14–17.
190. Інформація за даними Головного правового порталу України «Ліга-Закон» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ligazakon.net.ua>
191. Про інститути спільного інвестування (пайові та корпоративні інвестиційні фонди): Закон України: від 05.07.2012 р. № 5080-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/T012299.html#

192. Про угоди про розподіл продукції: Закон України: від 14.09.1999 р. № 1039-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ligazakon.net.ua>
193. Про спеціальний режим інноваційної діяльності технологічних парків: Закон України: від 16.07.1999 р. № 991-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ligazakon.net.ua>
194. Про внесення змін до Податкового кодексу України: проект закону України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://minrd.gov.ua/diyalnist/regulyatorna-politika/regulyatorna-politika/2013-rik/98222.html>
195. Повідомлення Прес-служби Міндоходів: від 10.07.2013 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://minrd.gov.ua/pro-minrd-ukraini/struktura-/aparati/20-koordinatsiynomonitoringoviy-depa/povidomlennya/povidomlennya/103110.html>
196. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: затв. наказом Міністерства фінансів України: від 24.05.1995 р. № 88 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95>
197. Податковий кодекс Німеччини (Abgabenordnung (AO): від 01.01.1977 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.buzer.de/gesetz/1966/index.htm>
198. Податковий кодекс Російської Федерації: від 31.07.1998 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.garant.ru>
199. Определение Конституционного Суда РФ от 18.01.2001 г. № 6-О «По запросу Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа о проверке конституционности пунктов 1 и 3 статьи 120 и пункта 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_30588/
200. Положення про Міністерство фінансів України: затв. Указом Президента України від 08.04.2011 р. № 446/2011 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=379816&cat_id=28093
201. Положення про Міністерство доходів і зборів України: затв. Указом Президента України: від 18.03.2013 р. № 141/2013 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/141/2013>
202. Кодекс України про адміністративні правопорушення: від 07.12.1984 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: zakon.rada.gov.ua/go/80731-10
203. Про затвердження Порядку оформлення результатів документальних перевірок з питань дотримання податкового, валютного та іншого законодавства: наказ Державної податкової адміністрації

- України: від 22.12.2010 р. № 984 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0034-11>
204. Лист Вищого Адміністративного Суду України від 02.06.2011 р. № 742/11/13-11 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ligazakon.net.ua>
205. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо вдосконалення окремих норм Податкового кодексу України: Закон України: від 07.07.2011 р. 3609-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ligazakon.net.ua>
206. Лист Міністерства фінансів України: від 15.02.2013 р. № 31-08410-07/23-357/246 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://document.ua/shodo-dejakih-pitan-buhgalterskogo-obliku-doc136448.html>
207. Лист Державної податкової служби України: від 29.03.2013 р. № 1870/A/22-2314 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/gna/3796-1870.html>
208. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо провадження аудиторської діяльності: проект закону України: від 26.07.2013 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=383802&cat_id=42320
209. Зауваження та пропозиції до проекту закону України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо провадження аудиторської діяльності»: від 26.07.2013: лист Аудиторської палати України № 2-815: від 19.08.2013 р. до Міністерства фінансів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.apu.com.ua>
210. Про страхування: Закон України: від 07.03.1996 № 85/96-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/Z960085.html#605507
211. Інформація згідно з сайтом Українського страхового стандарту [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://usstandart.com.ua/insurance/business/professional-liability.html>
212. Кодекс Російської Федерації про адміністративні правопорушення: від 30.12.2001 р. № 195-ФЗ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.consultant.ru/online/base/?req=doc; base=LAW; n=100550>
213. Щодо організації бухгалтерського обліку на підприємстві: лист Міністерства фінансів України: від 25.02.2013 р. № 31-08410-07/23-542/322 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/treasury/3976-322.html>
214. Щодо проблемних питань притягнення до кримінальної відповідальності бухгалтерів підприємств: лист МВС України: від 31.03.2010 р.

- № 13/3-4156 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://uapravo.net/akty/right-osnovni/akt8tirt8n.htm>
215. Інформація за даними сайту Агентства з розвитку інфраструктури фондового ринку України (SMIDA) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://smida.gov.ua/>
216. Інформація за даними сайту Державної комісії цінних паперів та фондового ринку // Електронна система комплексного розкриття інформації (ЕСКРІН) емітентами акцій та облігацій підприємств, які знаходяться у лістингу організатора торгівлі [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://escrin.nssmc.gov.ua/>
217. Реформування підходів до визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток: зб. наук. праць за матер. наук.-практ. круглого столу, 11 липня 2013 року / НДІ фінансового права. – К.: Алерта, 2013. – 120 с.

ДОДАТКИ

ДОДАТОК А

Таблиця А.1

Перелік міжнародних стандартів фінансової звітності

№ МСФЗ	Назва
МСФЗ 1	Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності
МСФЗ 2	Платіж на основі акцій
МСФЗ 3	Об'єднання бізнесу
МСФЗ 4	Страхові контракти
МСФЗ 5	Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність
МСФЗ 6	Розвідка та оцінка запасів корисних копалин
МСФЗ 7	Фінансові інструменти: розкриття інформації
МСФЗ 8	Операційні сегменти
МСФЗ 9	Фінансові інструменти
МСФЗ 10	Консолідована фінансова звітність
МСФЗ 11	Спільна діяльність
МСФЗ 12	Розкриття інформації про частки участі в інших суб'єктах господарювання
МСФЗ 13	Оцінка справедливої вартості
МСФЗ для МСП	Міжнародний стандарт фінансової звітності для малих та середніх підприємств

Таблиця А.2

Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку

№ МСБО	Назва
МСБО 1	Подання фінансової звітності
МСБО 2	Запаси
МСБО 7	Звіт про рух грошових коштів
МСБО 8	Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки
МСБО 10	Події після звітного періоду
МСБО 11	Будівельні контракти
МСБО 12	Податки на прибуток
МСБО 16	Основні засоби
МСБО 17	Оренда
МСБО 18	Дохід
МСБО 19	Виплати працівникам
МСБО 20	Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу
МСБО 21	Вплив змін валютних курсів
МСБО 23	Витрати на позики
МСБО 24	Розкриття інформації про пов'язані сторони
МСБО 26	Облік та звітність щодо програм пенсійного забезпечення
МСБО 27	Консолідована та окрема фінансова звітність
МСБО 28	Інвестиції в асоційовані підприємства
МСБО 29	Фінансова звітність в умовах гіперінфляції
МСБО 31***	Частки у спільних підприємствах
МСБО 32	Фінансові інструменти: подання
МСБО 33	Прибуток на акцію
МСБО 34	Проміжна фінансова звітність
МСБО 36	Зменшення корисності активів
МСБО 37	Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи
МСБО 38	Нематеріальні активи
МСБО 39*	Фінансові інструменти: визнання та оцінка
МСБО 39**	Фінансові інструменти: визнання та оцінка
МСБО 40	Інвестиційна нерухомість
МСБО 41	Сільське господарство

* Для підприємств, які застосовують міжнародний стандарт фінансової звітності 9 «Фінансові інструменти» до набрання ним чинності.

** Для підприємств, які не застосовують міжнародний стандарт фінансової звітності 9 «Фінансові інструменти» до набрання ним чинності.

*** Втратили чинність для складання фінансової звітності за МСФЗ за звітні періоди, починаючи з 1 січня 2013 року.

Таблиця А.3

Нормативне регулювання бухгалтерського обліку в Україні

№ П(С)БО	Назва	Наказ Міністерства фінансів України
НП(С)БО 1	Загальні вимоги до фінансової звітності	07.02.2013 р. № 73
НП(С)БО 2	Консолідована фінансова звітність	27.06.2013 № 628
П(С)БО 6	Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах	28.05.1999 р. № 137
П(С)БО 7	Основні засоби	27.04.2000 р. № 92
П(С)БО 8	Нематеріальні активи	18.10.1999 р. № 242
П(С)БО 9	Запаси	20.10.1999 р. № 246
П(С)БО 10	Дебіторська заборгованість	08.10.1999 р. № 237
П(С)БО 11	Зобов'язання	31.01.2000 р. № 20
П(С)БО 12	Фінансові інвестиції	26.04.2000 р. № 91
П(С)БО 13	Фінансові інструменти	30.11.2001 р. № 559
П(С)БО 14	Оренда	28.07.2000 р. № 181
П(С)БО 15	Дохід	29.11.1999 р. № 290
П(С)БО 16	Витрати	31.12.1999 р. № 318
П(С)БО 17	Податок на прибуток	28.12.2000 р. № 353
П(С)БО 18		
П(С)БО 19	Об'єднання підприємств	07.07.1999 р. № 163
П(С)БО 21	Вплив змін валютних курсів	10.08.2000 р. № 193
П(С)БО 22	Вплив інфляції	28.02.2002 р. № 147
П(С)БО 23	Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін	18.06.2001 р. № 303
П(С)БО 24	Прибуток на акцію	16.07.2001 р. № 344
П(С)БО 25	Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва	25.02.2000 р. № 39
П(С)БО 26	Виплати працівникам	28.10.2003 р. № 601
П(С)БО 27	Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність	07.11.2003 р. № 617
П(С)БО 27	Податкові різниці	25.01.2011 р. № 27
П(С)БО 28	Зменшення корисності активів	24.12.2004 р. № 817
П(С)БО 29	Фінансова звітність за сегментами	19.05.2005 р. № 412
П(С)БО 30	Біологічні активи	18.11.2005 р. № 790
П(С)БО 31	Фінансові витрати	28.04.2006 р. № 415
П(С)БО 32	Інвестиційна нерухомість	02.07.2007 р. № 779
П(С)БО 33	Витрати на розвідку запасів корисних копалин	26.08.2008 р. № 1090
П(С)БО 34	Платіж на основі акцій	30.12.2008 р. № 1577

Таблиця А.4

Відмінності між П(С)БО в Україні та МСБО

	П(С)БО в Україні	МСБО
Загальний підхід до стандартизації обліку	Процедури обліку детально регламентовані на нормативно-правовому рівні	Облік не стандартизується. Об'єктом стандартизації є фінансова звітність
План рахунків	Встановлено на нормативному рівні. Обов'язковий до застосування	Не стандартизований. Підприємства вправі вільно обирати систему бухгалтерського обліку
Кореспонденція рахунків	Для більшості операцій встановлена нормативно	Нормативно не регламентована
Інструкції та інші документи, прийняті окремо від стандартів	Крім П(С)БО, в деяких сферах діють інструкції, які регулюють облікові процедури зі спеціальних питань (облік ПДВ, облік підприємств державного сектору і т.п.)	Інструкцій та інших документів поза нормами МСБО немає
Рекомендаційні документи	Існують галузеві та тематичні офіційні рекомендації з обліку окремих статей і господарських операцій (галузеве калькулювання собівартості, облік основних засобів, запасів і т.п.)	По деяким МСБО прийнято супроводжувальні документи рекомендаційно-пояснювального характеру, що не є основною частиною самих стандартів
Первинні документи як основа облікових записів	Законодавством визначені реквізити первинних документів. Деякі господарські операції в обов'язковому порядку оформлюються типовими первинними документами суворо визначеної форми. Будь-які облікові записи повинні базуватися на первинних документах	Облік має базуватися на достовірних даних. Тип, форма та реквізити документів, що підтверджують такі записи, не встановлені

Таблиця А.5

Основні принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності згідно з ЗУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»

№ з/п	Принцип	Сутність
1	обачність	застосування в бухгалтерському обліку методів оцінки, які повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства
2	повне висвітлення	фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій та подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на її основі
3	автономність	кожне підприємство розглядається як юридична особа, відокремлена від її власників, у зв'язку з чим особисте майно та зобов'язання власників не повинні відображатися у фінансовій звітності підприємства
4	последовність	постійне (із року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики. Зміна облікової політики можлива лише у випадках, передбачених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, і повинна бути обґрунтована та розкрита у фінансовій звітності
5	безперервність	оцінка активів та зобов'язань підприємства здійснюється виходячи з припущення, що його діяльність буде тривати далі
6	нарахування та відповідність доходів і витрат	для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів. При цьому доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів
7	превалювання сутності над формою	операції обліковуються відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми
8	історична (фактична) собівартість	пріоритетною є оцінка активів підприємства, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання
9	єдиний грошовий вимірник	вимірювання та узагальнення всіх господарських операцій підприємства у його фінансовій звітності здійснюються в єдиній грошовій одиниці
10	періодичність	можливість розподілу діяльності підприємства на певні періоди часу з метою складання фінансової звітності

Таблиця А.6

Загальні принципи ведення бухгалтерського обліку за МСБО

№ з/п	Принцип	Сутність
1	Господарська одиниця (автономність підприємства) <i>(Business Entity)</i>	підприємство розглядається як господарська одиниця (юридична особа), що є відокремленою від її власників чи інших підприємств
2	безперервність <i>(Continuity or Going Concern)</i>	підприємство здійснює свою діяльність протягом певного періоду і його діяльність не буде зупинена найближчим часом
3	грошовий вимірник <i>(Monetary measurement)</i>	гроші є найбільш універсальним виміром різних об'єктів обліку, а також забезпечують адекватну оцінку господарської діяльності підприємства
4	послідовність (постійність) <i>(Consistency)</i>	обраний компанією метод обліку повинен застосовуватися постійно
5	історична собівартість <i>(Historical Cost)</i>	пріоритетною є історична собівартість над іншими видами оцінки активів, оскільки вона характеризує реальну оцінку засобів, що були витрачені на їхні закупівлю та виробництво
6	фактична реалізація <i>(Realization)</i>	облік доходу здійснюється за допомогою методу нарахування, тобто відразу після відвантаження продукції (надання послуг) та пред'явлення рахунка покупцеві
7	відповідність <i>(Matching)</i>	для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно зіставити доходи звітного періоду з витратами
8	повне розкриття <i>(Full Disclosure)</i>	фінансові звіти та доповнення до них повинні містити всю релевантну інформацію про фінансовий стан та результати діяльності компанії
9	двостороння тотожність <i>(Dual-Aspect)</i>	економічні ресурси компанії називаються її активами; вимоги інших сторін до активів є пасивами компанії
10	витрати та вигоди <i>(Cost-Benefit)</i>	процес збору інформації та складання фінансової звітності пов'язаний з певними витратами. Ці витрати не повинні перебільшувати вигоду, яку отримають користувачі фінансової звітності
11	суттєвість (матеріальність) <i>(Materiality)</i>	в бухгалтерському обліку мають бути відображені всі важливі події, господарські операції
12	галузева практика <i>(Industry practice)</i>	з урахуванням особливостей певної галузі чи виду діяльності в бухгалтерському обліку можуть здійснюватися певні винятки із загальних правил
13	консерватизм <i>(Conservatism)</i>	уникати недооцінки зобов'язань та витрат, а також оцінки активів і доходів

ДОДАТОК Б

Таблиця Б.1

Постатейний аналіз Звіту про фінансові результати (форма № 2)

Найменування статті	Код рядка	Джерело інформації для заповнення	Примітка
1	2	3	4
Розділ 1. Фінансові результати			
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	Обороти за Дт субрах. 701, 702 і 703з Кт субрах. 791 мінус оборот за Кт субрах. 704 і Дт субрах. 791	Відображається чистий дохід від реалізації продукції, товарів, робіт або послуг, тобто дохід (виручка) від реалізації за вирахуванням наданих знижок, повернення проданих товарів, непрямих податків (ПДВ, акцизного податку), інших податків і зборів, що сплачуються з обороту
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) *	2050	Обороти за Кт субрах. 901,902, 903з Дт субрах. 791	Відображається виробнича собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) та/або собівартість реалізованих товарів. Показник наводиться в дужках
* Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) визначається згідно з П(С) БО 9, П(С)БО 16 і П(С)БО 30.			
Валовий прибуток	2090	Ряд. 2000 – ряд. 2050	Додатний результат
збиток	2095	Ряд. 2000 – ряд. 2050	Від'ємний результат. Наводиться в дужках
Інші операційні доходи	2120	Обороти за Дт рах. 71 з Кт субрах. 791	Відображаються суми інших доходів від операційної діяльності підприємства, крім доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг): дохід від операційної оренди активів, операційних курсових різниць, відшкодування раніше списаних активів, дохід від реалізації оборотних активів (крім фінансових інвестицій), необоротних активів, утримуваних для продажу, та груп вибуття тощо. Дохід указується без урахування ПДВ, акцизного податку та інших непрямих податків і зборів. До цієї статті сільськогосподарські підприємства та власники підсобних господарств включають дохід від первісного визнання біологічних активів та сільськогосподарської продукції і дохід від зміни вартості біологічних активів

ДОДАТКИ

<i>Продовження табл. Б. 1</i>			
1	2	3	4
Додатковий рядок (Дохід від зміни вартості активів, що оцінюються за справедливою вартістю)	2121	Обороти за Кт субрах. 710 з Дт рах. 16, 21 (у частині доходів від зміни вартості активів)	Відображається дохід від зміни вартості біологічних активів та сільськогосподарської продукції, отриманих у результаті сільськогосподарської діяльності. Не бере участі в розрахунку фінансового результату
Додатковий рядок (Дохід від первісного визнання біологічних активів та сільськогосподарської продукції)	2122	Обороти за Кт субрах. 710 з Дт рах. 23 (у частині доходів від первісного визнання біологічних активів та сільгосппродукції)	Відображається дохід від первісного визнання біологічних активів та сільськогосподарської продукції, отриманих у результаті сільськогосподарської діяльності. Не бере участі в розрахунку фінансового результату
Адміністративні витрати	2130	Обороти за Кт рах. 92 з Дт субрах. 791	Відображаються загальногосподарські витрати, пов'язані з управлінням та обслуговуванням підприємства. Показник наводиться в дужках
Витрати на збут	2150	Обороти за Кт рах. 93 з Дт субрах. 791	Відображаються витрати підприємства, пов'язані з реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), – витрати на утримання підрозділів, що займаються збутом продукції (товарів, робіт, послуг), рекламу, доставку продукції споживачам тощо. Показник наводиться в дужках
Інші операційні витрати	2180	Обороти за Кт рах. 94 з Дт субрах. 791	Відображається собівартість реалізованих виробничих запасів, необоротних активів, утримуваних для продажу, та груп вибуття, відрахування на створення резерву сумнівних боргів, суми списаної безнадійної дебіторської заборгованості, втрати від операційних курсових різниць, втрати від знецінення запасів, визнані економічні санкції, відрахування на забезпечення майбутніх операційних витрат, а також усі інші витрати, що виникають у процесі операційної діяльності підприємства (крім витрат, що включаються до собівартості продукції, товарів, робіт, послуг). У цій статті наводяться також витрати від первісного визнання біологічних активів та сільськогосподарської продукції, а також витрати від зміни вартості біологічних активів. Показник наводиться в дужках

ДОДАТОК Б

<i>Продовження табл. Б. 1</i>			
1	2	3	4
Додатковий рядок (Витрати від зміни вартості активів, що оцінюються за справедливою вартістю)	2181	Обороти за Дт субрах. 940 з Кт рах. 16, 21 (у частині витрат від зміни вартості активів)	Відображаються витрати від зміни вартості активів та сільськогосподарської продукції, що оцінюються за справедливою вартістю. Показник наводиться в дужках. Не бере участі в розрахунку фінансового результату
Додатковий рядок (Витрати від первісного визнання біологічних активів та сільськогосподарської продукції)	2182	Обороти за Дт субрах. 940 з Кт рах. 23 (у частині витрат від первісного визнання біологічних активів та сільгосппродукції)	Відображаються витрати від первісного визнання біологічних активів та сільськогосподарської продукції, отриманих у результаті сільськогосподарської діяльності. Показник наводиться в дужках. Не бере участі в розрахунку фінансового результату
Фінансовий результат від операційної діяльності: прибуток	2180	Ряд. 2090 + ряд. 2120-ряд. 2130 – ряд. 2150 ряд. 2180 або ряд. 2120 – ряд. 2095 – ряд. 2130- ряд. 2150	Додатний результат
збиток	2195		Від'ємний результат. Наводиться в дужках
Дохід від участі в капіталі	2200	Обороти за Дт рах. 72 з Кт субрах. 792	Відображається дохід, отриманий від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, облік яких ведеться за методом участі в капіталі
Інші фінансові доходи	2220	Обороти за Дт рах. 73 з Кт субрах. 792	Відображаються дивіденди, проценти та інші доходи, отримані від фінансових інвестицій (крім доходів, що обліковуються за методом участі в капіталі)
Інші доходи	2240	Обороти за Дт рах. 74 з Кт субрах. 793	Відображається дохід від реалізації фінансових інвестицій, дохід від неопераційних курсових різниць та інші доходи, що виникають у процесі звичайної діяльності, але не пов'язані з операційною діяльністю підприємства. Дохід указується без урахування ПДВ, акцизного податку та інших непрямих податків і зборів
Додатковий рядок (Дохід від благодійної допомоги)	2241	Обороти за Кт субрах. 718, 745 з Дт субрах. 483	Відображається окремо дохід від отриманої у вигляді коштів (товарів, робіт, послуг) благодійної допомоги, яка відповідно до законодавства звільняється від обкладення ПДВ. Не бере участі в розрахунку фінансового результату

ДОДАТКИ

<i>Продовження табл. Б. 1</i>			
1	2	3	4
Фінансові витрати	2250	Обороти за Кт рах. 95 з Дт субрах. 792	Відображаються витрати на проценти та інші витрати підприємства, пов'язані з позиками (крім фінансових витрат, що включаються до собівартості кваліфікаційних активів згідно П(С)БО 31). Показник наводиться в дужках
Втрати від участі в капіталі	2255	Обороти за Кт рах. 96 з Дт субрах. 792	Відображається збиток, понесений у зв'язку з інвестиціями в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, облік яких ведеться за методом участі в капіталі. Показник наводиться в дужках
Інші витрати	2270	Обороти за Кт рах. 97 з Дт субрах. 793	Відображається собівартість реалізації фінансових інвестицій, втрати від неопераційних курсових різниць, втрати від уцінки фінансових інвестицій та необоротних активів, інші витрати, що виникають у процесі звичайної діяльності (крім фінансових витрат), але не пов'язані з операційною діяльністю підприємства. Показник наводиться в дужках
Фінансовий результат до оподаткування: прибуток	2290	Ряд. 2190 + ряд. 2200 + + ряд. 2220 + ряд. 2240 – ряд. 2250 – ряд. 2255 – ряд. 2270	Додатний результат
збиток	2295	ряд. 2200 + ряд. 2220 + + ряд. 2240 – ряд. 2195 -• - ряд. 2250 – ряд. 2255 - - ряд. 2270	Від'ємний результат. Наводиться в дужках
Витрати (дохід) з податку на прибуток	2300	Обороти за Кт субрах. 981 з Дт рах. 79	Відображається сума податку на прибуток, визначена згідно з П(С)БО 17. Показник наводиться в дужках
		Обороти за Кт рах. 79 з Дт субрах. 981	Відображається сума доходу з податку на прибуток підприємства
Прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування	2305	Відображається відповідно прибуток чи збиток від припиненої діяльності після оподаткування та/або прибуток чи збиток від переоцінки необоротних активів та груп вибуття, які утворюють припинену діяльність, оцінюються за чистою вартістю реалізації та визначаються відповідно до П(С)БО 27. Сума збитку наводиться в дужках	
Чистий фінансовий результат: прибуток	2350	Ряд. 2290 ± ряд. 2300 ± ряд. 2305 або ряд. 2295 ± ряд. 2300 ± ряд. 2305	Додатний результат

ДОДАТОК Б

<i>Продовження табл. Б. 1</i>			
1	2	3	4
збиток	2355		Від'ємний результат. Наводиться в дужках
Розділ II. Сукупний дохід			
Дооцінка (уцінка) необоротних активів	2400	Різниця між салдо на кінець і на початок звітного періоду за субрах. 423 (у частині переоцінки необоротних активів)	Відображається сума зміни власного капіталу за рахунок дооцінки (уцінки) основних засобів і нематеріальних активів, переоцінених відповідно до П(С)БО 7 і П(С)БО 8. Зверніть увагу: до цього рядка повинна потрапляти тільки сума дооцінки (уцінки), яка збільшує (зменшує) додатковий капітал. Якщо дооцінка (уцінка) необоротних активів відображається у складі доходів (витрат), вона відображенню в цьому рядку не підлягає
Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів	2405	Різниця між салдо на кінець та на початок звітного періоду за субрах. 423 (у частині переоцінки фінансових інструментів)	Відображається сума зміни власного капіталу за рахунок дооцінки (уцінки) фінансових інструментів, переоцінених відповідно до П(С)БО 13. Оскільки Інструкція № 291 приписує відображати як переоцінку необоротних активів, так і переоцінку фінансових інструментів на субрахунку 423, для зручності заповнення вказаних рядків доцільно відкрити до субрахунку 423 окремі аналітичні рахунки
Накопичені курсові різниці	2410		Курсові різниці, що виникають при перерахунку показників фінансової звітності дочірніх підприємств, розташованих за межами України, у валюту України, які згідно з вимогами п. 17 П(С)БО 20 визначаються відповідно до П(С)БО 21, відображаються в консолідованому Балансі в додатковому рядку 1412 «Накопичені курсові різниці». Відповідно такі різниці повинні наводитися і в консолідованому Звіті про фінансові результати за формою № 2-к у його рядку 2410. Тому вважаємо, що в аналогічному рядку форми № 2 завжди проставляється прокреслення
Частка іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств	2415		Відображається зміна суми частки іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств у сумі зміни загальної величини власного капіталу об'єкта інвестування за звітний період (крім змін за рахунок чистого прибутку (збитку), визначеного на підставі П(С)БО 12)
Інший сукупний дохід*	2445		Відображаються доходи та витрати, не включені до фінансових результатів підприємства у звітному періоді

* Докладніше складові іншого сукупного доходу описані в параграфі 7 МСБО 1.

ДОДАТКИ

<i>Продовження табл. Б. 1</i>			
1	2	3	4
Податок на прибуток, пов'язаний з іншим сукупним доходом	2455	Відображається сума податку на прибуток, пов'язаного з іншим сукупним доходом (наприклад, податок на прибуток, що нараховується при безоплатному отриманні необоротних активів за Дт субрах. 424)	
Інший сукупний дохід після оподаткування	2460	Ряд. 2450 – ряд. 2455	
Сукупний дохід	2465	Алгебраїчна сума рядків 2460 і 2350 (або 2355)	
Розділ III. Елементи операційних витрат			
Матеріальні витрати	2500	Обороти за Дт рах. 80 або обороти за Дт рах. 23, 91, 92, 93, 94 (за винятком собівартості реалізованих запасів та товарів) з Кт рах. 20, 21, 22, 28	
Витрати на оплату праці	2505	Обороти за Дт рах. 81 або обороти за Дт рах. 23, 91, 92, 93, 94 з Кт рах. 66 і субрах. 471 (у частині сум забезпечень виплат відпусток), 477	
Відрахування на соціальні заходи	2510	Обороти за Дт рах. 82 або обороти за Дт рах. 23, 91, 92, 93, 94 з Кт рах. 65 і субрах. 471 (у частині сум страхових внесків від забезпечень виплат відпусток), 472, 477	
Амортизація	2515	Обороти за Дт рах. 83 або обороти за Дт рах. 23, 91, 92, 93, 94 з Кт рах. 13	
Інші операційні витрати	2520	1 Обороти за Дт рах. 84 або обороти за Дт рах. 23, 91, 92, 93, 94 (за винятком собівартості реалізованих товарів та запасів) з Кт рах. 20, 21, 22, 28, 30, 31, 33, 34, 36, 37, 38, 39, 50, 51, 60, 62, 63, 64, 65, 68, субрах. 473, 474 (тобто всі витрати операційної діяльності, не відображені в рядках 2500–2515, крім внутрішнього обороту, а також собівартості реалізованих товарів і запасів)	
Разом ряд. 2520	2550	Ряд. 2500 + ряд. 2505 + ряд. 2510 + ряд. 2515 +	
Розділ IV. Розрахунок показників прибутковості акцій			
Середньорічна кількість простих акцій	2600	X (Кількість простих акцій в обігу x Число днів (місяців), протягом яких акції перебували в обігу: Кількість днів (місяців) у звітному році)	
Скоригована середньорічна кількість простих акцій	2605	Ряд. 2600 Форми № 2 + Середньорічна кількість простих акцій, що надійдуть в обіг у разі конвертації всіх розбавляючих потенційних простих акцій	
Чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	2610	(Ряд. 2350 (ряд. 2355) Форми № 2 – Дивіденди на привілейовані акції):: ряд. 2600 Форми № 2	

ДОДАТОК Б

<i>Продовження табл. Б. 1</i>			
1	2	3	4
Скоригований чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	2615	Скоригований чистий прибуток (збиток): ряд. 2605 Форми № 2	
Дивіденди на одну просту акцію	2650	Сума оголошених дивідендів: Кількість простих акцій, за якими виплачуються дивіденди	

Склад і строки подання річної фінансової звітності

Суб'єкти підприємництва	Склад річної фінансової звітності відповідно до П(С)БО	Строк подання:	
		до органів Міндоходів (разом з відповідною декларацією)	до органів статистики
Платники податку на прибуток	1) форма № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)»; 2) форма № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)»; 3) форма № 3 «Звіт про рух грошових коштів (за прямим методом)» або форма № 3-н «Звіт про рух грошових коштів (за непрямим методом)»; 4) форма № 4 «Звіт про власний капітал»; 5) форма № 5 «Примітки до річної фінансової звітності»; 6) форма № 6 «Додаток до Приміток до річної фінансової звітності «Інформація за сегментами»	• «звичайні» платники податків – не пізніше 10 лютого (3 березня) 2014 року – залежно від звітного періоду (квартал або рік); • сільгоспвиробники згідно зі ст. 155ПКУ – не пізніше 29 серпня 2014 року	Не пізніше 28 лютого 2014 року
Суб'єкти великого та середнього підприємництва*	1) форма № 1-м «Баланс»; 2) форма № 2-м «Звіт про фінансові результати»		
Суб'єкти малого підприємництва* (крім «нульовиків»)	1) форма № 1-м «Баланс»; 2) форма № 2-м «Звіт про фінансові результати»		
Суб'єкти малого підприємництва, які сплачують податок на прибуток за нульовою ставкою згідно з п. 154.6ПКУ	1) форма № 1-м «Баланс»; 2) форма № 2-м «Звіт про фінансові результати»		

ДОДАТКИ

ДОДАТОК Б

Платники єдиного податку			
Платники єдиного податку групи 4	форма № 1-м «Баланс»; форма № 2-м «Звіт про фінансові результати»		
Платники єдиного податку групи 6 – суб'єкта малого підприємництва	форма № 1-м «Баланс»; форма № 2-м «Звіт про фінансові результати»		
Платники єдиного податку групи 6, які не відповідають критеріям суб'єкта малого підприємництва (у частині максимальної чисельності працівників)	форма № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)»; форма № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)»; форма № 3 «Звіт про рух грошових коштів (за прямим методом)» або форма № 3-н «Звіт про рух грошових коштів (за непрямим методом)»; форма № 4 «Звіт про власний капітал»; форма № 5 «Примітки до річної фінансової звітності»; форма № 6 «Додаток до Приміток до річної фінансової звітності «Інформація за сегментами»		Не пізніше 28 лютого 2014 року
* Відповідно до ч. 3 ст. 55 ГКУ до суб'єктів великого підприємництва належать юридичні особи, у яких середня кількість працівників за звітний період (календарний рік) перевищує 250 осіб і річний дохід від будь-якої діяльності перевищує суму, еквівалентну 50 млн євро, визначену за середньорічним курсом НБУ. Суб'єктами малого підприємництва з числа юридичних осіб є суб'єкти господарювання, в яких середня кількість працівників за звітний період (календарний рік) не перевищує 50 осіб і річний дохід не перевищує суму, еквівалентну 10 млн євро, визначену за середньорічним курсом НБУ. Інші підприємства визнаються суб'єктами середнього підприємництва			

ДОДАТОК В

Таблиця В.1

Податкова декларація з податку на прибуток підприємств

ЗАТВЕРДЖЕНО
Наказ Міністерства фінансів України
28.09.2011 №1213

Відмітка про одержання
(штамп органу державної
податкової служби)

1	ПОДАТКОВА ДЕКЛАРАЦІЯ з податку на прибуток підприємства			Звітна	
				Звітна нова	
				Консолідована	
				Уточнююча	
2	Звітний (податковий) період 20__ року, за який подається Податкова декларація або уточнюється (для уточнюючої Податкової декларації)	I квартал	Півріччя	Три квартали	Рік
			II квартал*	II-III квартали*	II-IV квартали*
3	Повне найменування платника податку на прибуток (повне найменування постійного представництва нерезидента) згідно з реєстраційними документами; для платника податку на прибуток за угодою про розподіл продукції – назва, дата та номер угоди; для платника податку на прибуток за договором управління майном – назва, дата та номер договору				
4	Податковий номер, наданий угоди про розподіл продукції при взятті її на облік / податковий номер управителя майна				
5	Код платника податку за ЄДРПОУ	Код виду економічної діяльності (КВЕД)			
6	Місцезнаходження платника податку на прибуток (постійного представництва нерезидента):	Поштовий індекс ¹	Телефон ¹	Моб.тел. ¹	Факс ¹
					E-mail ¹
7	Повне найменування нерезидента	Назва країни резиденції нерезидента (за Класифікатором держав світу, українською мовою)			
	Місцезнаходження нерезидента				
		Код країни резиденції (за Класифікатором держав світу)			
8	_____ (найменування органу державної податкової служби, до якого подається Податкова декларація)				
9	Особливі відмітки				
	Податкова декларація платника податку на прибуток, основною діяльністю якого є виробництво сільськогосподарської продукції				
	Податкова декларація платника податку на прибуток – суб'єкта космічної діяльності				
	Податкова декларація платника податку на прибуток – суб'єкта космічної діяльності, що здійснює види				

	діяльності інші, ніж космічна
	Податкова декларація платника податку на прибуток за угодою про розподіл продукції
	Податкова декларація платника податку на прибуток за договором управління майном
	Податкова декларація постійного представництва нерезидента ²

* Звітні (податкові) періоди, що використовувались у 2011 році.

ПОКАЗНИКИ	Код рядка	Сума
1	2	3
Доходи, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування (рядок 02 + рядок 03):	01	
Дохід від операційної діяльності (дохід від реалізації товарів (робіт, послуг))	02	
Інші доходи	03 ІД	
Витрати, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування (рядок 05 + рядок 06)	04	
Витрати операційної діяльності, в тому числі:	05	
Собівартість придбаних (виготовлених) та реалізованих товарів (робіт, послуг)	05.1	
Інші витрати (сума рядків 06.1 - 06.5)	06	
Адміністративні витрати	06.1	
Витрати на збут	06.2	
Фінансові витрати відповідно до підпункту 138.10.5 пункту 138.10 статті 138 розділу III Податкового кодексу України, в тому числі:	06.3	
проценти, що включаються до витрат з урахуванням обмежень, встановлених пунктом 141.2 статті 141 розділу III Податкового кодексу України	06.3.1	
Інші витрати звичайної діяльності та інші операційні витрати	06.4 ІВ	
Від'ємне значення об'єкта оподаткування попереднього звітного (податкового) року (від'ємне значення рядка 07 Податкової декларації за попередній звітний (податковий) рік)	06.5	
Об'єкт оподаткування від усіх видів діяльності (рядок 01 – рядок 04) (+,-)	07	
Об'єкт оподаткування від діяльності, що підлягає патентуванню (+,-)	08 ТП	
Прибуток, звільнений від оподаткування, або збиток від діяльності, прибуток від якої звільняється від оподаткування (+,-)	09 ПЗ	
Ставка податку на прибуток у відсотках	10	
Податок на прибуток від діяльності, що не підлягає патентуванню (рядок 07 – рядок 08 – рядок 09 (при позитивному значенні) x рядок 10/100)	11	
Податок на прибуток від діяльності, що підлягає патентуванню, зменшений на вартість торгових патентів	12 ТП	
Зменшення нарахованої суми податку	13 ЗП	
Податок на прибуток за звітний (податковий) період (рядок 11 + рядок 12 – рядок 13)	14	
Податок на прибуток за результатами попереднього звітного (податкового) періоду поточного року з урахуванням уточнень (рядок 14 Податкової декларації за попередній звітний (податковий) період)	15	
Податок на прибуток, нарахований за результатами останнього календарного кварталу (звітного) податкового періоду (рядок 14 – рядок 15) (+,-)	16	
Сума податків, які утримуються при виплаті доходів (прибутків) нерезидентам за звітний (податковий) період	17 ПН	
Сума податків, які утримуються при виплаті доходів (прибутків) нерезидентам за результатами попереднього звітного (податкового) періоду поточного року з урахуванням уточнень (рядок 17 Податкової декларації за попередній звітний (податковий) період)	18	
Сума податків, які утримуються при виплаті доходів (прибутків) нерезидентам, нарахована за результатами останнього календарного кварталу звітного (податкового) періоду (рядок 17 – рядок 18)	19	
Сума авансового внеску при виплаті дивідендів, що має бути сплачена у звітному (податковому) періоді за місцезнаходженням юридичної особи	20 АВ	
Сума авансового внеску при виплаті дивідендів, що мала бути сплачена у попередньому звітному (податковому) періоді поточного року за місцезнаходженням юридичної особи з урахуванням уточнень (рядок 20 Податкової декларації за попередній звітний (податковий) період)	21	
Сума авансового внеску при виплаті дивідендів, нарахована за результатами останнього календарного кварталу звітного (податкового) періоду, що має бути сплачена за місцезнаходженням юридичної особи (рядок 20 – рядок 21)	22	
Самостійне виправлення помилок³		
Збільшення податкового зобов'язання звітного (податкового) періоду(ів), що уточнюється(ються) (позитивне значення (рядок 16 – рядок 16 Податкової декларації, яка уточнюється) + позитивне	23	

ДОДАТОК Г

Таблиця Г.1

Ставки податку на прибуток в Україні

Ставки податку на прибуток, %	Об'єкт оподаткування, до якого застосовується ставка податку	Номер статті, пункту, підпункту, що регламентує ставку податку ПКУ	Термін дії ставки податку
ОСНОВНА СТАВКА :			
16 %	Прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначається шляхом зменшення суми доходів звітного періоду на собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг та суму інших витрат звітного податкового періоду	151.1	з 1 січня 2016 р.
СТАВКИ ПОДАТКУ НА ПЕРЕХІДНИЙ ПЕРІОД :			
21 %	Прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначається шляхом зменшення суми доходів звітного періоду на собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг та суму інших витрат звітного податкового періоду	п. 10 підрозділу 4 розділу XX ПКУ	з 1 січня 2012 р.
19 %			з 1 січня 2013 р.
18 %			з 1 січня 2014 р.
17 %			з 1 січня 2015 р.
16 %			з 1 січня 2016 р.
ДОДАТКОВІ СТАВКИ			
0 %	1. Прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначається шляхом зменшення суми доходів звітного періоду на собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг та суму інших витрат звітного податкового періоду	154.6	з 1 квітня 2011 року до 1 січня 2016 року
	2. Суми, що перераховуються страховиками у межах договорів страхування або перестрахування ризиків, у тому числі страхування життя на користь нерезидентів: 2.1. у межах договорів із обов'язкових видів страхування за страховими виплатами, що здійснюються на користь фізичних осіб-нерезидентів, а також за договорами страхування «Зелена карта»); 2.2. під час укладання договорів страхування або перестрахування ризику із рейтинговими страховиками та перестраховиками-нерезидентами та з обов'язкового страхування цивільної відповідальності оператора ядерної установки	160.6 (абзац 2, 4)	З дати набрання чинності ПКУ

	3. Прибуток від страхової діяльності з довгострокового страхування життя та пенсійного страхування у межах недержавного пенсійного забезпечення	151.2 та 156.2.2	З дати набрання чинності ПКУ
3%	Сума страхових платежів, страхових внесків, страхових премій за договорами страхування, співстрахування та перестрахування ризиків	п. 8 підрозділу 4 розділу XX ПКУ	З дати набрання чинності ПКУ
4%	Суми, що перераховуються страховиками у межах договорів страхування або перестрахування ризиків, у тому числі страхування життя на користь нерезидентів (у межах договорів страхування ризиків за межами України, за якими страхові виплати здійснюються на користь нерезидентів)	160.6 (абзац 3)	
6%	Сума фрахту, що сплачується резидентом нерезиденту за договорами фрахту	160.5	
12%	Суми, що перераховуються страховиками в інших випадках у межах договорів страхування або перестрахування ризиків ніж, ті, що зазначені в абзацах другому – 3 дати набрання чинності Кодексу	160.6 (абзац 5)	
15%	Отриманий нерезидентом дохід з джерелом його походження з України від провадження господарської діяльності	160.2	
20%	Суми виплат резидентом на користь нерезидента за виробництво та/або розповсюдження реклами про такого резидента	160.7	

ДОДАТОК Д

Таблиця Д.1

Групування основних засобів та інших необоротних активів

№ групи	Назва	Визначення за ПКУ	Мінімальний строк використання	Бухгалтерській облік
Податкові основні засоби				
група 2	Капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом	земельне поліпшення – результати будь-яких заходів, що призводять до зміни якісних характеристик земельної ділянки та її вартості. До земельних поліпшень належать матеріальні об'єкти, розташовані у межах земельної ділянки, переміщення яких є неможливим без їх знецінення та зміни призначення, а також результати господарської діяльності або проведення певного виду робіт (зміна рельєфу, поліпшення ґрунтів, розміщення посівів, багаторічних насаджень, інженерної інфраструктури тощо) (пп. 14.1.75 ПКУ).	15	Субрахунок 102, ОЗ – пп. 5.1.2 П(С)БО 7
група 3	будівлі	будівлі – земельні поліпшення, що складаються з несучих та огорожувальних або сполучених (несуче-огорожувальних) конструкцій, які утворюють наземні або підземні приміщення, призначені для проживання або перебування людей, розміщення майна, тварин, рослин, збереження інших матеріальних цінностей, провадження економічної діяльності (пп. 14.1.15 ПКУ)	20	Субрахунок 103, ОЗ – пп. 5.1.3 П(С)БО 7
	споруди	споруди – земельні	15	Субрахунок 103,

		поліпшення, що не належать до будівель і призначені для виконання спеціальних технічних функцій (пп. 14.1.238 ПКУ) Для розмежування будівель і споруд доцільно враховувати норми Національного стандарту №2 «Оцінка нерухомого майна» та Державний класифікатор будівель та споруд		ОЗ - пп. 5.1.3 П(С)БО 7
	передавальні пристрої	передавальні пристрої – земельні поліпшення, створені для виконання спеціальних функцій з передачі енергії, речовини, сигналу, інформації тощо будь-якого походження та виду на відстань (лінії електропередачі, трубопроводи, водопроводи, теплові та газові мережі, лінії зв'язку тощо)	10	Субрахунок 103, ОЗ – пп. 5.1.3 П(С)БО 7
група 4	машини та обладнання серед них:	машина – комплекс механізмів, призначений для виконання корисної роботи, пов'язаної з процесом виробництва, транспортування, перетворення енергії або інформації (пп. 2.2.8 Положення про технічне обслуговування підприємств гірничо-металургійного комплексу № 285, пп. 1.10.7 Положення про технічне обслуговування підприємств № 387) обладнання – сукупність машин, пристроїв, приладів й апаратів певного цільового призначення, необхідних для нормального функціонування такого виробництва або якогонебудь технологічного	5	Субрахунок 104, ОЗ – пп. 5.1.4 П(С)БО 7

ДОДАТКИ

		процесу (пп. 2 п.2 Методичних рекомендацій по вибору стаціонарного обладнання для технічного переоснащення вугледобувних підприємств № 12-р, а також додатково пп. 2 п. 2 технічного регламенту безпеки машин та устаткування № 933, пп. 2.2.10 Положення про технічне обслуговування устаткування підприємств гірничо-металургійного комплексу № 285)		
	підгрупа «електронно-обчислювальні машини»	з них: електронно-обчислювальні машини, інші машини для автоматичного оброблення інформації, пов'язані з ними засоби зчитування або друку інформації, пов'язані з ними комп'ютерні програми (крім програм, витрати на придбання яких визнаються роялті, та/або програм, які визнаються нематеріальним активом), інші інформаційні системи, комутатори, маршрутизатори, модулі, модеми, джерела безперебійного живлення та засоби їх підключення до телекомунікаційних мереж, телефони (в т. ч. стільникові), мікрофони і рації, вартість яких перевищує 2500 грн (п. 145.1 ПКУ)	2	
група 5	транспортні засоби	транспортний засіб – пристрій, призначений для перевезення людей і (або) вантажу, а також установленого на ньому спеціального обладнання та механізмів (ст. 1 Закону України від 03.09.2001 р. № 2684-III)	5	Субрахунок 105, ОЗ – пп. 5.1.5 П(С)БО 7
група 6	інструменти, прилади,	інструмент – технологічне оснащення, призначене для	4	Субрахунок 106, ОЗ – пп. 5.1.6

ДОДАТОК Д

	інвентар (меблі)	впливу на предмет праці задля зміну його стану. Стан предмета праці визначають за допомогою міри та (чи) вимірального приладу (пп. 2.2.19 Положення про технічне обслуговування устаткування підприємств гірничо-металургійного комплексу № 285) інвентар – предмети конторського та господарського обзаведення: гардероби, шафи, дивани, столи, крісла, неспалимі шафи та ящики, друкарські машини, розмножувальні апарати, палатки, килими тощо (п. 2.12 Положення про громадське майно (основні засоби) споживчої кооперації України)		П(С)БО 7
група 7	тварини	тварини, які не пов'язані з сільськогосподарською діяльністю (Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій)	6	Субрахунок 107, ОЗ – пп. 5.1.7 П(С)БО 7
група 8	багаторічні насадження	багаторічні насадження, які не пов'язані з сільськогосподарською діяльністю (Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій) При цьому багаторічні насадження – усі штучні багаторічні насадження, незважаючи на їх вік: – плодово-ягідні насадження всіх видів (дерева та куші); – зелені та декоративні насадження на вулицях,	10	Субрахунок 108, ОЗ - пп. 5.1.8 П(С)БО 7

ДОДАТКИ

		площах, у парках, садах, скверах, на території підприємств, у дворах житлових будинків тощо (п. 2.147 Положення про громадське майно (основні засоби) споживчої кооперації України)		
група 9	інші основні засоби	усі решта, що не потрапили до груп 2–8 та 12–15	12	Субрахунок 109, ОЗ – пп. 5.1.9 П(С)БО 7
група 12	тимчасові (не титульні) споруди	проб'єктні контори й комори виконробів і майстрів, складські приміщення та навіси при об'єкті будівництва, душові, кубові, на каналізовані вбиральні й приміщення для обігрівання робітників; настили, стрем'янки, драбини, перехідні містки, ходові дошки, огорожі при розплануванні будівлі, пристрої з техніки безпеки, інвентарні уніфіковані засоби підмоцнування типу колісок, вишок, інвентарних майданчиків, помостів тощо; паркани та огорожі (крім спеціальних та архітектурно оформлених), запобіжні козирки, захисти при виконанні буропідричних робіт; тимчасові розводки від магістральних і розвідних мереж електроенергії, води, пари, газу та повітря в межах робочої зони, а також витрати, зв'язані з пристосуванням будівель і споруд, що будуються та існують на будівельних майданчиках, замість будівництва згаданих вище не титульних тимчасових будівель і споруд (пп. 3.1.14.6 Правил визначення вартості будівництва №174)	5	Субрахунок 113, ОЗ (інші необоротні активи) – пп. 5.2.3 П(С)БО 7

ДОДАТОК Д

група 13	природні ресурси	Надра, води, атмосферне повітря, ліс та інша рослинність, тваринний світ (ст. 5 Закону України від 25.06.1991 р. № 1264-ХП «Про охорону навколишнього природного середовища»)	-	Субрахунок 114, ОЗ (інші необоротні активи) – пп. 5.2.4 П(С)БО 7
група 14	інвентарна тара	тара – основний елемент упаковки, що є виробом для розміщення товару (п. 2 Інструкції про порядок здійснення державного метрологічного нагляду за кількістю фасованого товару в упаковках № 314) (довгострокова, яка вписується у визначення основних засобів у ПКУ)	6	Субрахунок 115, ОЗ (інші необоротні активи) – пп. 5.2.5 П(С)БО 7
група 15	предмети прокату	предмети прокату – активи – ОЗ, призначені для видачі напрокат (Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій)	5	Субрахунок 116, ОЗ (інші необоротні активи) – пп. 5.2.6 П(С)БО 7
Інші необоротні активи				
група 1	земельні ділянки	земельна ділянка - частина земної поверхні з установленними межами, певним місцем розташування, цільовим (господарським) призначенням та з визначеними щодо неї правами;	-	Субрахунок 101, ОЗ – пп. 5.1.1 П(С)БО 7
група 16	довгострокові біологічні активи	довгострокові біологічні активи – тварина або рослина, яка в процесі біологічних перетворень здатна давати сільськогосподарську продукцію т/або додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди та не є поточними біологічними активами (п. 4 П(С)БО 30)	7	Субрахунок 16, П(С)БО 30
група 10	бібліотечні фонди	бібліотечні фонди – упорядковане зібрання	-	Субрахунок 111, ОЗ (інші)

		документів, що зберігають у бібліотеці (книга, брошура, букле тощо) (п. 2 Інструкції з обліку документів, що знаходяться в бібліотечних фондах, № 22)		необоротні активи) – пп. 5.2.1 П(С)БО 7
група 11	малоцінні необоротні матеріальні активи	малоцінні необоротні матеріальні активи – матеріальні активи, що відповідають усім критеріям для ОЗ, окрім вартості	-	Субрахунок 112, ОЗ (інші необоротні активи) – пп. 5.2.2 П(С)БО 7

Таблиця Д.2

Методи нарахування амортизації основних засобів

Сума амортизації річна	Додаткові показники	Переваги	Недоліки
1. Прямолінійний метод			
$A_{\text{річ}} = \text{АмВ} : T$	$\text{АмВ} = \text{ПВ} - \text{ЛВ}$	цей метод відрізняється легкістю розрахунку. Вартість об'єкта ОЗ списується рівними частинами протягом усього строку його експлуатації	не враховується моральний знос об'єктів ОЗ та фактор підвищення витрат на ремонт у міру його експлуатації (особливо в останні роки використання об'єкта ОЗ)
2. Метод зменшення залишкової вартості			
$A_{\text{річ}} = \text{ЗАЛ (ПВ)} \times H_a$	$H_a = \frac{1}{T} - (\text{ЛВ} : \text{ПВ})^{1/T}$	протягом перших років експлуатації об'єкта ОЗ накопичується значна сума коштів, необхідних для його відновлення	передбачає обов'язкову наявність ліквідаційної вартості, необхідної для розрахунку норми амортизації. Якщо ж ліквідаційна вартість дорівнює нулю, то складова $(\text{ЛВ} : \text{ПВ})^{1/T}$ також дорівнюватиме нулю. Отже, річна сума амортизації виявиться такою, що дорівнює первісній вартості
3. Метод прискореного зменшення залишкової вартості			
$A_{\text{річ}} = \text{ЗАЛ (ПВ)} \times H_a$	$H_a = (\text{АмВ} : T) \times 2$	протягом перших років експлуатації об'єкта ОЗ накопичується значна сума коштів, необхідних для його відновлення. Цей метод дає можливість протягом першої половини строку використання основних засобів відшкодувати до 60 – 70 % їх вартості	метод застосовується лише при нарахуванні амортизації до об'єктів основних засобів, що входять до груп 4 (машини та обладнання) та 5 (транспортні засоби)
4. Кумулятивний метод			
$A_{\text{річ}} = \text{АмВ} \times k_i$	$k_i = K_p : C_p$	1. У перші роки, коли інтенсивність використання об'єкта ОЗ максимальна, амортизується більша частина його вартості. 2. У перші роки накопичуються грошові кошти для заміни об'єкта ОЗ, що амортизується. 3. Забезпечується можливість збільшення	певна трудомісткість

		частини витрат на ремонт амортизованих об'єктів ОЗ, що припадають на останні роки їх використання, без відповідного збільшення витрат виробництва	
5. Виробничий метод			
$A_{міс} = N_{міс} \times H_a$	$H_a = \frac{АМВ}{N_{заг}}$	цей метод дуже раціональний. Зручно застосовувати при визначенні амортизації автотранспорту залежно від його пробігу, верстатів та будь-якого виробничого обладнання	застосування цього методу пов'язане з труднощами визначення виробітку окремих об'єктів ОЗ. Наразі не зовсім зрозуміло, як буде використовуватися цей метод у зв'язку із введенням обов'язкового мінімального допустимого строку амортизації ОЗ
<p>Умовні позначення: $A_{річ}$ – річна сума амортизації; $АМВ$ – вартість, що амортизується; $A_{міс}$ – місячна сума амортизації; T – строк корисного використання об'єкта; $ПВ$ – первісна вартість; $ЛВ$ – ліквідаційна вартість; $ЗАЛ$ – залишкова вартість; H_a – норма амортизації; K_i – кумулятивний коефіцієнт; K_p – кількість років, що залишилися до кінця строку корисного використання об'єкта ОЗ; C_p – сума числа років корисного використання об'єкта ОЗ; $N_{міс}$ – фактичний місячний обсяг продукції (робіт, послуг); $N_{заг}$ – загальний обсяг продукції (робіт, послуг), який підприємство чекає виробити (виконати) з використанням об'єкта ОЗ</p>			

ДОДАТОК Ж

Таблиця Ж. 1

Світові ставки податку на доходи корпорацій у 1995–2013, у %

Роки	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	1995–2000– 2013	2013		
Україна	40,2	40,2	40,2	40,2	40,2	40,2	40,2	40,2	34,0	34,0	34,0	34,0	34,0	34,0	34,0	34,0	34,0	34,0	34,0	34,0	34,0	-6,2	
Бельгія	40,0	40,0	40,2	37,0	34,3	32,5	28,0	23,5	19,5	15,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	-22,5
Болгарія	41,0	39,0	39,0	35,0	35,0	31,0	31,0	28,0	26,0	24,0	24,0	24,0	24,0	21,0	20,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	-12,0
Чехія	34,0	34,0	34,0	34,0	32,0	32,0	30,0	30,0	30,0	30,0	28,0	28,0	28,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	-7,0
Данія	56,8	56,7	56,7	56,0	51,6	51,6	38,3	38,3	39,6	38,3	38,7	38,7	38,7	29,8	29,8	29,8	29,8	29,8	29,8	29,8	29,8	29,8	-21,8
Німеччина	26,0	26,0	26,0	26,0	26,0	26,0	26,0	26,0	26,0	26,0	24,0	23,0	22,0	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0	-5,0
Естонія	40,0	38,0	36,0	32,0	28,0	24,0	20,0	16,0	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	-11,5
Ірландія	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	37,5	35,0	35,0	35,0	32,0	29,0	25,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	-14,0
Іспанія	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	32,5	30,0	30,0	30,0	30,0	30,0	30,0	30,0	30,0	30,0	-5,0
Франція	36,7	36,7	41,7	41,7	40,0	37,8	36,4	35,4	35,4	35,4	34,4	34,4	34,4	34,4	34,4	34,4	34,4	34,4	34,4	34,4	34,4	34,4	-1,7
Італія	52,2	53,2	53,2	41,3	41,3	41,3	40,3	40,3	38,3	37,3	37,3	37,3	37,3	31,4	31,4	31,4	31,4	31,4	31,4	31,4	31,4	31,4	-9,9
Кіпр	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	28,0	28,0	15,0	15,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	-19,0
Латвія	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	22,0	19,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	-10,0
Литва	29,0	29,0	29,0	29,0	29,0	24,0	24,0	15,0	15,0	15,0	15,0	18,0	18,0	15,0	20,0	20,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	-9,0
Люксембург	40,9	40,9	39,3	37,5	37,5	37,5	37,5	30,4	30,4	30,4	30,4	29,6	29,6	29,6	28,6	28,6	28,6	28,6	28,6	28,6	28,6	28,6	-8,2
Угорщина	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6	17,6	17,6	17,6	17,6	17,5	21,3	21,3	21,3	20,6	20,6	20,6	20,6	20,6	20,6	20,6	1,0
Мальта	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	0,0
Нідерланди	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	34,5	34,5	34,5	31,5	29,6	25,5	25,5	25,5	25,5	25,5	25,5	25,5	25,5	25,5	25,5	-10,0
Австрія	34,0	34,0	34,0	34,0	34,0	34,0	34,0	34,0	34,0	34,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	-9,0
Польща	40,0	40,0	38,0	36,0	34,0	30,0	28,0	28,0	27,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	-11,0
Португалія	39,6	39,6	39,6	37,4	37,4	35,2	35,2	33,0	33,0	27,5	27,5	27,5	26,5	26,5	26,5	29,0	29,0	29,0	29,0	29,0	29,0	29,0	-3,7
Румунія	38,0	38,0	38,0	38,0	38,0	25,0	25,0	25,0	25,0	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0	-9,0

Продовження табл. Ж.2

Словацька	2,6	2,5	2,6	2,9	3,1	2,5	2,5	2,4	-0,2
Фінляндія	5,9	4,2	3,5	3,4	3,5	2,0	2,5	2,7	-3,2
Швеція	3,8	2,0	2,9	3,6	2,9	3,0	3,4	3,4	-0,3
Велика Британія	3,6	2,9	2,9	3,9	3,6	2,8	3,1	3,1	-0,5
Ісландія	8,9	8,1	9,8	12,7	12,2	9,1	10,0	10,7	1,7
Норвегія	1,1	0,8	1,2	2,4	2,0	1,8	1,1	1,9	0,8

ДОДАТОК И

Таблиця И.1
Фінансові результати великих та середніх підприємств до оподаткування за видами промислової діяльності у 2012 році

Вид промислової діяльності	Фінансовий результат від звичайної діяльності до оподаткування	Підприємства, які одержали прибуток, у % до загальної кількості	Підприємства, які одержали прибуток, - фінансовий результат	Підприємства, які одержали збиток, у % до загальної кількості	Підприємства, які одержали збиток, - фінансовий результат
Промисловість	-1415,5	50,9	20874	49,1	22289,5
Добувна промисловість	5769	37	7727,3	63	1958,3
Добування паливно-енергетичних корисних копалин	1294,8	37,3	2932,8	62,7	1638
Добування корисних копалин, крім паливно-енергетичних	4474,2	36,7	4794,5	63,3	320,3
Переробна промисловість	-7065,3	53,8	8466,6	46,2	15531,9
Виробництво харчових продуктів, напоїв та тютюнових виробів	708,3	55	2474,5	45	1766,2
Легка промисловість	-33,1	53,1	109,6	46,9	142,7
Текстильне виробництво; виробництво одягу, хутра та виробів з хутра	-22,9	49,8	87	50,2	109,9
Виробництво шкіри, виробів зі шкіри та інших матеріалів	-10,2	65,1	22,6	34,9	32,8
Оброблення деревини та виробництво виробів з деревини, крім меблів	-127,2	59,6	30,8	40,4	158
Целолюзно-паперове виробництво; видавнича діяльність	1,3	58,3	257,7	41,7	256,4

Продовження табл. II.1

Виробництво коксу, продуктів нафтоперероблення	-1412,1	35,3	10,3	64,7	1422,4
Хімічна та нафтохімічна промисловість	-2787,8	55,9	525,2	44,1	3313
Хімічне виробництво	-2738,7	58,6	422,8	41,4	3161,5
Виробництво гумових та пластмасових виробів	-49,1	53	102,4	47	151,5
Виробництво іншої неметалевої мінеральної продукції	-922,1	37,9	190,4	62,1	1112,5
Металургійне виробництво та виробництво готових металевих виробів	-5161,8	49,6	850,3	50,4	6012,1
Машинобудування	2596	57,2	3872,4	42,8	1276,4
Виробництво машин та устаткування	253,4	55,4	643,1	44,6	389,7
Виробництво електричного, електронного та оптичного устаткування	179,6	60,2	477,4	39,8	297,8
Виробництво транспортних засобів та устаткування	2163	56,7	2751,9	43,3	588,9
Виробництво та розподілення електроенергії, газу та води	-119,2	35,2	4680,1	64,8	4799,3
Усього	-4425,4	1111,6	62303,7	1088,4	66729,1

Таблиця И.2

Індекс ділових очікувань підприємств України та його складові

Очікування респондентів у наступні 12 місяців щодо:	Баланси відповідей, %								Зміни II кв. порівняно з I кв. 2013 р		
	I кв. 2011 р.	II кв. 2011 р.	III кв. 2011 р.	IV кв. 2011 р.	I кв. 2012 р.	II кв. 2012 р.	III кв. 2012 р.	IV кв. 2012 р.		I кв. 2013 р.	II кв. 2013 р.
фінансово-економічного стану загальних обсягів	27,0	26,3	20,6	19,6	24,8	23,9	17,7	17,5	26,9	19,4	-7,5
реалізації продукції власного виробництва	36,3	33,8	31,2	29,9	33,6	32,8	25,8	23,2	32,7	25,0	-7,7
інвестиційних видатків на проведення будівельних робіт	13,7	11,7	13,6	11,9	9,1	11,3	7,6	4,5	6,4	6,7	0,4
інвестиційних видатків на машини, обладнання, інструмент та інвентар	29,2	25,1	24,4	26,8	21,9	22,8	20,7	21,5	21,6	18,1	-3,5
кількості працівників	9,8	4,2	5,6	8,3	6,8	7,8	3,7	4,7	6,1	2,9	-3,2
Індекс ділових очікувань (ІДО), %	123,2	120,2	119,1	119,3	119,3	119,7	115,1	114,3	118,7	114,4	-4,3

ДОДАТОК К

Таблиця К.1

Облік цільового використання вивільнених «пільгових» коштів

№ з/п		Бухгалтерський облік		Сума, грн.	Податковий облік	
		Дт	Кт		доходи	витрати
<p>Припустимо, за підсумками 1 кварталу 2012 року прибуток від пільгової діяльності (показник рядка 09 декларації за 1 квартал 2012 року) – 100000 грн. Тоді сума вивільнених за підсумками 1 кварталу 2012 року коштів: 100000 грн. x 21 % = 21000 грн. Припустимо, що вивільнені кошти (у всій сумі – 21000 грн) було використано платником податків у II кварталі так (суми у прикладі наведено без ПДВ):</p> <ul style="list-style-type: none"> – на переоснащення матеріально-технічної бази та впровадження нових технологій – у розмірі 12000 грн (7000 грн. + 5000 грн); – на погашення кредитів – у розмірі 9000 грн <p>Відповідно суму вивільнених коштів, використаних на вказані цілі (21000 грн), буде відображено за рядком 2 Звіту за півріччя 2012 року.</p> <p>При цьому в обліку операції з використання вивільнених коштів відобразяться так:</p>						
1	Нараховано податок на прибуток від пільгової діяльності (тобто суму не сплаченого внаслідок пільги податку на прибуток – так звану суму «вивільнених пільгових коштів»)	981	481	21000	—	—
2	Вивільнені кошти використано на відповідні цілі: переоснащення матеріально-технічної бази, впровадження нових технологій, повернення кредитів тощо	15, 20, 23	63, 68	7000*	—	—
		92, 93, 94, 95	63, 68	5000	—	—
		63, 68	311	12000	—	—
		601, 611	311	9000*	—	—
		481	69, 71, 74	21000	5000*	5000*
<p>Розмір використаних (витрачених) у звітному періоді вивільнених коштів у цьому випадку допомагає відстежити Дт 481 (21000 грн), саме цю суму буде відображено в рядку 2 Звіту за півріччя). Щодо одночасного відображення при використанні вивільнених «пільгових» коштів у податковому обліку витрат та доходів зазначимо так: в цьому випадку з «використаних» 21000 грн одночасні доходи та витрати виникнуть лише на суму 5000 грн. Це пов'язане з тим, що з 16000 грн, що залишилися (21000 грн – 5000 грн):</p> <ul style="list-style-type: none"> сума в 9000 грн – була спрямована платником податків на погашення кредиту, при поверненні якого, як відомо, витрати (а отже, і одночасні доходи) за правилами податкового обліку не визнаються; за «використаною» сумою, що залишилася, у розмірі 7000 грн – згідно з пп. 138.4, 138.5 ПКУ (правилами визнання «податкових» витрат у податковому обліку) «податкові» витрати (і відповідно одночасні доходи) виникатимуть та відобразатимуться дещо пізніше – у наступних звітних періодах. <p>Проте при заповненні рядка 2 Звіту це не повинно бентежити платника податків, оскільки в цьому випадку потрібно орієнтуватися не на момент відображення в податковому обліку одночасних витрат і доходів, а на факт «використання» вивільнених коштів (тобто Дт 481). Отже, у цьому випадку в рядку 2 Звіту за півріччя потрібно відобразити суму витрачених вивільнених коштів, спрямованих на використання на відповідні цілі (тобто суму, відображену за Дт 481 – 21000 грн).</p>						

ДОДАТОК Л

Таблиця Л.1

Порівняльна характеристика складових бухгалтерської та податкової собівартості в Україні

Витрати, що формують бухгалтерську собівартість		Витрати, що формують податкову собівартість	
Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг)	Прямі матеріальні витрати	Прямі матеріальні витрати	Собівартість виготовлених товарів, виконаних робіт, наданих послуг
	Прямі витрати на оплату праці	Вартість придбаних послуг, прямо пов'язаних з виробництвом товарів, виконанням робіт, наданням послуг	
Нерозподілені постійні загальнозаводничі витрати	Виробнича собівартість продукції (робіт, послуг)	Прямі витрати на оплату праці	Інші прямі витрати, у тому числі витрати на придбання електричної енергії (включаючи реактивну)
	Нерозподілені постійні загальнозаводничі витрати	Амортизація виробничих основних засобів та нематеріальних активів, безпосередньо пов'язаних з виробництвом товарів, виконанням робіт, наданням послуг	
Наднормативні виробничі витрати	Прямі матеріальні витрати	Інші прямі витрати	Загальнозаводничі витрати, що відносяться на собівартість
	Прямі витрати на оплату праці	Собівартість виготовлених товарів, виконаних робіт, наданих послуг	
	Змінні загальнозаводничі та постійні розподілені загальнозаводничі витрати	Нерозподілені постійні загальнозаводничі витрати	—
	Наднормативні виробничі витрати	—	—

Таблиця Л.2

Порівняльна характеристика податкового (пп.138.8.5. ПКУ) та бухгалтерського (п. 15 П(С)БО 16) переліку загальновиробничих витрат

Податковий облік		Бухгалтерський облік	
Підпункт ПКУ	До складу загальновиробничих витрат включаються:	Пункт, підпункт П(С)БО 16	До складу загальновиробничих витрат включаються:
1	2	3	4
Пп. «а» пп. 138.8.5	витрати на управління виробництвом:	Пп. 15.1	витрати на управління виробництвом:
	– оплата праці працівників апарату управління цехами, дільницями згідно із законодавством тощо		– оплата праці апарату управління цехами, дільницями тощо
	– внески на соціальні заходи, визначені ст. 143 ПКУ		– відрахування на соціальні заходи
	– медичне страхування, страхування відповідно до Закону № 1057, страхування за довгостроковими договорами страхування життя в межах, визначених абзацами другим і третім п. 142.2 ПКУ, працівників апарату управління цехами, – витрати на оплату службових відряджень персоналу цехів, дільниць тощо		– медичне страхування апарату управління цехами, дільницями – витрати на оплату службових відряджень персоналу цехів, дільниць тощо
<i>Примітка. Перелік витрат практично ідентичний, за винятком витрат:</i> – на медичне страхування – у податковому обліку згідно з вимогами пп. 140.1.6 ПКУ враховується тільки обов'язкове страхування; – на довгострокове страхування – у податковому обліку його обмежено зазначеними вище рамками.			
Пп. «б» пп. 138.8.5	амортизація основних засобів загальновиробничого (цехового, дільничного, лінійного) призначення	Пп. 15.2	амортизація основних засобів загальновиробничого (цехового, дільничного, лінійного) призначення
Пп. «в» пп. 138.8.5	амортизація нематеріальних активів загальновиробничого (цехового, дільничного, лінійного) призначення	Пп. 15.3	амортизація нематеріальних активів загальновиробничого (цехового, дільничного), лінійного) призначення
Пп. «г» пп. 138.8.5	витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, оперативну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення	Пп. 15.4	витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, оперативну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення
<i>Примітка. Перелік для обох видів обліків збігається, однак потрібно пам'ятати, що в податковому обліку витрати на ремонт ураховуються в межах 10-відсоткового ліміту (п. 146.12 ПКУ).</i>			
	витрати на вдосконалення технології та організації виробництва:		витрати на вдосконалення технології та організації виробництва:

Продовження табл. Л.2

Пп. «з» пп. 138.8.5	– оплата праці працівників, зайнятих удосконаленням технології «та організації виробництва, поліпшенням якості продукції, підвищенням її надійності, довговічності, інших експлуатаційних характеристик у виробничому процесі	Пп. 15.5	– оплата праці працівників, зайнятих удосконаленням технології «та організації виробництва, поліпшенням якості продукції, підвищенням її надійності, довговічності, інших експлуатаційних характеристик у виробничому процесі
	– витрати матеріалів, придбаних комплектуючих виробів та напівфабрикатів		– витрати матеріалів, купівельних комплектуючих виробів та напівфабрикатів
	– оплата послуг сторонніх організацій		– оплата послуг сторонніх організацій тощо
<i>Примітка. Перелік для обох обліків збігається, однак не можна не відзначити, що в бухгалтерському обліку він явно не є вичерпним, про що свідчить наявність слова «тощо».</i>			
Пп. «д» пп. 138.8.5	витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інші послуги з утримання виробничих приміщень	Пп. 15.6	витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень
Пп. «е» пп. 138.8.5	витрати на обслуговування виробничого процесу:	Пп. 15.7	витрати на обслуговування виробничого процесу:
	– оплата праці загальновиробничого персоналу		– оплата праці загальновиробничого персоналу
	– внески на соціальні заходи, визначені ст. 143 ПКУ		– відрахування на соціальні заходи
	– медичне страхування, страхування відповідно до Закону №1057 і страхування за довгостроковими договорами страхування життя в межах, визначених абзацами другим і третім п. 142.2 ПКУ, робітників та працівників апарату		– медичне страхування робітників та працівників апарату управління виробництвом
	– витрати на здійснення технологічного контролю за виробничими процесами та якістю продукції, робіт, послуг		– витрати на здійснення технологічного контролю за виробничими процесами та якістю продукції, робіт, послуг
<i>Примітка. Перелік витрат практично ідентичний, за винятком витрат:</i> – на медичне страхування – у податковому обліку згідно з нормами пп. 140.1.6 ПКУ включається тільки обов'язкове страхування; – на довгострокове страхування – у податковому обліку воно обмежене вимогами абзаців другого та третього п. 142.2 ПКУ.			

Продовження табл. Л.2

Пп. «є» п.п. 138.8.5	витрати на охорону праці, техніку безпеки, понесені відповідно до законодавства	Пп. 15.8	витрати на охорону праці, техніку безпеки та охорону навколишнього природного середовища
<i>Примітка.</i> У бухгалтерському обліковому переліку ще наявні витрати на «охорону навколишнього природного середовища», у податковому обліку такі витрати віднесено до інших витрат звичайної діяльності (пп. «є» пп. 138.10.6 ПКУ).			
Пп. «єж» п.п. 138.8.5	суми витрат, пов'язаних з підтвердженням відповідності продукції, систем якості, систем управління якістю, систем екологічного управління, персоналу установленим вимогам згідно із Законом № 2406	–	<i>Примітка.</i> Тут прямої аналогії немає, але, по суті, це ті самі витрати, що описані в пп. 15.7 П(С)БО 16 і пп. «є» пп. 138.8.5 ПКУ
Пп. «єз» п.п. 138.8.5	суми витрат, пов'язаних з розвідкою/дорозвідкою та облаштуванням нафтових і газових родовищ (за винятком витрат на спорудження будь-яких свердловин, що використовуються для розробки нафтових і газових родовищ, понесених з моменту зарахування таких свердловин до експлуатаційного фонду, а також інших витрат, пов'язаних із придбанням/виготовленням основних засобів, що підлягають амортизації згідно зі ст. 148 ПКУ)	–	–
Пп. «ив» п.п. 138.8.5	інші загальнопромислові витрати: – внутрішньозаводське переміщення матеріалів, деталей, напівфабрикатів, інструментів зі складів до цехів та готової продукції на склади – нестачі незавершеного виробництва, нестачі та втрати від псування матеріальних цінностей у цехах у межах норм природного убутку відповідно до нормативів, затверджених центральними органами виконавчої влади та погоджених центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики	Пп. 15.9	інші витрати: – внутрішньозаводське переміщення матеріалів, деталей, напівфабрикатів, інструментів зі складів до цехів та готової продукції на склади – нестачі незавершеного виробництва – нестачі та втрати від псування матеріальних цінностей в цехах – оплата простой тощо
	<i>Примітка.</i> Зверніть увагу на відмінність у класифікації податкових та бухгалтерських інших загальнопромислових витрат. Зокрема, у податковому обліку до переліку не включено оплату простой. На думку фахівців Міністерства доходів і зборів України (див. консультацію в розділі 110.07.17 СБПЗ), заробітні плати працівників за час вимушеного простою включається до податкових витрат у період її нарахування у складі інших витрат. Крім того, у податковому переліку відсутнє слово «тощо». Це, мабуть, має свідчити про те, що розширити його не можна.		
<i>Примітка.</i> У податковому обліку місце таким витратам відведено у складі інших операційних витрат (пп. «єв» пп. 138.10.4 ПКУ).		Пп. 18	податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі, безпосередньо пов'язані з виробничим процесом та кількістю продукції, що випускається

Таблиця Л.3

Облік довгострокової позики

Дата	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн	Податковий облік	
		Дт	Кт		доходи	витрати
1	2	3	4	5	6	7
У позикодавця						
2013 рік						
08.04.2013 р.	Видано позику отримувачу	183	311	50 000	–	–
2014 рік						
08.04.2014 р.	Суму позики, що підлягає поверненню протягом 12 місяців, переведено до складу поточної дебіторської заборгованості	377	183	50 000	–	–
2015 рік						
08.04.2015 р.	Повернено позику отримувачем	311	377	50 000	–	–
У податковому обліку згідно з пп. 153.4.2 і 153.4.1 ПКУ видача позики та її наступне повернення до «податкових» витрат та «податкових» доходів позикодавця не включаються (тобто на податковий облік позикодавця не впливають).						
В отримувача						
2013 рік						
08.04.2013 р.	Отримано позику від позикодавця	311	55 (505)	50 000	–	–
31.12.2013 р.	Відображено суму умовно нарахованих процентів (за період з 01.04.2013 р. по 31.12.2013 р.)	–	–	–	2 825,34*	–
* За умови, що облікова ставка НБУ (7,5 %) залишиться незмінною, сума умовно нарахованих процентів у податковому обліку становитиме: 50 000 грн × 275 днів ÷ 365 днів × 7,5 % = 2 825,34 грн. Згідно з пп. 14.1.257 і 135.5.4 ПКУ сума умовно нарахованих процентів включається до складу «податкових» доходів та відображається підприємством-позичальником у рядку 03.10.1 додатка ІД до декларації з податку на прибуток за 2013 рік						
2014 рік						
08.04.2014 р.	Суму позики, що підлягає поверненню протягом 12 місяців, переведено до складу поточних зобов'язань	55 (505)	611	50 000	–	–

ДОДАТКИ

Продовження табл. Л.3

31.12.2014 р.	Відображено суму умовно нарахованих процентів (за період з 01.01.2014 р. по 31.12.2014 р.)	-	-	-	3 750*	-
* За умови, що облікова ставка НБУ (7,5 %) залишиться незмінною, сума умовно нарахованих процентів у податковому обліку становитиме: 50 000 грн × 365 днів × 7,5 % = 3 750 грн. Згідно з пп. 14.1.257 і 135.5.4 ПКУ сума умовно нарахованих процентів включається до складу «податкових» доходів та відображається підприємством-позичальником у рядку 03.10.1 додатка ІД до декларації з податку на прибуток за 2014 рік.						
2015 рік						
08.04.2015 р.	Повернено позику позикодавцю	611	311	50 000	-	-

ДОДАТОК Л

Таблиця Л.4

Обмеження витрат на відрядження згідно з Інструкцією № 59

з/п	Витрати	Примітки
	На найм житлового приміщення	З розрахунку вартості одного місця у готелі (мотелі) та іншому житловому приміщенні за кожну добу такого проживання з урахуванням включених до рахунків на оплату вартості проживання витрат на користування телефоном (крім витрат на службові телефонні розмови), холодильником, телевізором та інших витрат
	На побутові послуги, включені до рахунків на оплату вартості проживання у місцях проживання (прання, чищення, лагодження та прасування одягу, взуття чи білизни)	Не більш як 10% сум добових витрат за всі дні проживання
	На службові телефонні розмови	У розмірах за погодженням з керівником
	На харчування, вартість якого включено до рахунків на оплату вартості проживання у готелях (мотелях), інших житлових приміщеннях або до проїзних документів	Оплачуються відрядженим працівником за рахунок добових витрат
	За бронювання місця у готелі (мотелі) при відрядженні в межах України	У розмірі не більш як 50% вартості такого місця за одну добу згідно з поданими підтвердними документами в оригіналі
	На найм житлового приміщення за час вимушеної зупинки в дорозі, що підтверджуються відповідними документами	У загальному порядку, наведеному в попередніх рядках цієї таблиці
	Витрати, що перевищують граничні суми витрат на найм житлового приміщення, наведені в попередніх рядках цієї таблиці	Відшкодовуються з дозволу керівника згідно з оригіналами підтвердних документів*
	На проїзд (у тому числі перевезення багажу, бронювання транспортних квитків) до місця відрядження і назад**	Відшкодовуються в розмірі вартості проїзду повітряним, залізничним, водним і автомобільним транспортом загального користування (крім таксі) з урахуванням усіх витрат, пов'язаних із придбанням проїзних квитків і користуванням постільними речами в поїздах, та страхових платежів на транспорті
	на проїзд транспортом загального користування (крім таксі) до станції, пристані, аеропорту, якщо вони розташовані за межами населеного пункту, де постійно працює відряджений працівник, або до місцеперебування у відрядженні**	Відшкодовуються у повному розмірі

0	На проїзд міським транспортом загального користування (крім таксі) відповідно до маршруту, погодженого керівником, та на орендованому транспорті за місцем відрядження (згідно з підтвердними документами)	Відшкодовуються у повному розмірі
1	На проїзд відрядженого працівника в м'якому вагоні, суднами морського та річкового транспорту, повітряним транспортом за квитками 1-го класу та бізнес-класу	Відшкодовуються в кожному випадку з дозволу керівника згідно з оригіналами підтвердних документів*
2	На перевезення багажу понад вагу, вартість перевезення якого входить до вартості квитка того виду транспорту, яким користується працівник	Відшкодовуються з дозволу керівника згідно з оригіналами підтвердних документів*
3	Витрати на оплату податку на додану вартість за придбані проїзні документи, користування в поїздах постільними речами та найм житлового приміщення понад установлені суми компенсації витрат у зв'язку з відрядженням	Відшкодовуються згідно з підтвердними документами в оригіналі
4	Витрати, понесені у зв'язку з поверненням відрядженим працівником квитка на потяг, літак або інший транспортний засіб	Можуть бути відшкодовані з дозволу керівника підприємства лише якщо на те були поважні причини (рішення про відміну відрядження, відкликання з відрядження тощо), за наявності документа, що засвідчує вартість цих витрат

**Зазначені витрати не є надміру витраченими коштами.
**За наявності декількох видів транспорту, що зв'язує місце постійної роботи з місцем відрядження, адміністрація підприємства може запропонувати відрядженому працівникові вид транспорту, яким йому слід користуватися. У разі відсутності такої пропозиції працівник самостійно вирішує питання про вибір виду транспорту*

ДОДАТОК М

Таблиця М.1

Порядок визначення первісної вартості об'єкта залежно від способу його отримання

№ з/п	Спосіб отримання об'єкта основних засобів	Визначення первісної вартості об'єкта основних засобів	Норма ЦС/БО 7	Норма ПКУ
1	Отримання разом з іншими об'єктами, зобов'язання за які визначені загальною сумою за всі отримані об'єкти	Первісна вартість визначається розподілом цієї суми пропорційно до справедливої вартості окремого об'єкта основних засобів	П.9	П. 146.7 ст. 146
2	Внесення до статутного капіталу	Первісною вартістю визнається вартість, погоджена засновниками (учасниками) підприємства, але не вище звичайної ціни	Абз. 2 п. 10	П. 146.8 ст. 146
3	Обмін на подібний об'єкт	Первісна вартість дорівнює вартості переданого об'єкта основних засобів, яка амортизується, за вирахуванням сум накопиченої амортизації, але не вище звичайної ціни об'єкта основних засобів, отриманого в обмін	П.12	П. 146.9 ст. 146
4	Обмін (або частковий обмін) на неподібний об'єкт	Первісна вартість дорівнює вартості переданого об'єкта основних засобів, яка амортизується, за вирахуванням сум накопиченої амортизації, збільшеній/зменшеній на суму коштів чи їх еквівалента, що була передана/отримана під час обміну, але не вище звичайної ціни об'єкта основних засобів, отриманого в обмін	П.13	П. 146. 10 ст. 146
5	Безоплатне отримання	Первісною вартістю визнається справедлива вартість об'єкта на дату отримання з врахуванням здійснених витрат	Абз. 1 п. 10	Спеціальна норма у ПКУ, що регламентує формування первісної вартості, відсутня. Первісну вартість безоплатно отриманого об'єкта формують витрати на доведення об'єкта до стану, в якому він може експлуатуватися (транспортування, монтаж, ресерація тощо).

Класифікація груп основних засобів та методів їх амортизації

Номер рахунку (субрахунку)	Група	Характеристика основних засобів	Максимально допустимий строк корисного використання, роки	Дозволені методи амортизації	
				Ст. 145 ПКУ	П(С)БО 7, П(С)БО 30
101	група 1	Земельні ділянки	-	Амортизації не нараховується	
102	група 2	Капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом	15	<ul style="list-style-type: none"> - прямолінійний; - зменшення залишкової вартості; 	
103	група 3	Будівлі	20	<ul style="list-style-type: none"> - кумулятивний; - виробничий 	
		Споруди	15		
104	група 4	Передавальні пристрої	10		
		Машини та обладнання з них: електронно-обчислювальні машини, інші машини для автоматичного оброблення інформації, пов'язані з ними засоби зчитування або друку інформації, пов'язані з ними комп'ютерні програми (крім програм, витрати на придбання яких визнаються роємлі, та/або програм, які визнаються нематеріальним активом), інші інформаційні системи, комунікатори, маршрутизатори, модулі, модеми, джерела безперебійного живлення та	5	<ul style="list-style-type: none"> - прямолінійний; - зменшення залишкової вартості; - прискореного зменшення залишкової вартості; - кумулятивний; - виробничий 	

- прямолінійний;
- зменшення залишкової вартості;
- **прискореного зменшення залишкової вартості;**
- кумулятивний;
- виробничий

105	група 5	засоби їх підключення до телекомунікаційних мереж, телефони (в т. ч. стільникові), мікрофони і радії, вартість яких перевищує 2500 грн	5	<ul style="list-style-type: none"> - прямолінійний; - зменшення залишкової вартості; - кумулятивний; - виробничий 	
106	група 6	Інструменти, прилади, інвентар (меблі)	4	<ul style="list-style-type: none"> - прямолінійний; - зменшення залишкової вартості; 	
107	група 7	Тварини	6	<ul style="list-style-type: none"> - кумулятивний; - виробничий 	
108	група 8	Багаторічні насадження	10	<ul style="list-style-type: none"> - кумулятивний; - виробничий 	
109	група 9	Інші основні засоби	12	<ul style="list-style-type: none"> - прямолінійний; - виробничий 	
111	група 10	Бібліотечні фонди	-	Амортизації не нараховується	
112	група 11	Малоцінні необоротні матеріальні активи	-	<ul style="list-style-type: none"> - «50% x 50%»; - «100%» 	
113	група 12	Тимчасові (нетитульні) споруди	5	<ul style="list-style-type: none"> - прямолінійний; - виробничий 	
114	група 13	Природні ресурси	-	Амортизації не нараховується	
115	група 14	Інвентарна тара	6	<ul style="list-style-type: none"> - прямолінійний; - виробничий 	
116	група 15	Предмети прокату	5	<ul style="list-style-type: none"> - прямолінійний; - зменшення залишкової вартості; 	
16	група 16	Довгострокові біологічні активи	7	<ul style="list-style-type: none"> - прискореного зменшення залишкової вартості; - кумулятивний; - виробничий 	

- прямолінійний;
- виробничий;
- «50% x 50%»;
- «100%»

- прямолінійний;
- виробничий

- прямолінійний;
- виробничий

- прямолінійний;
- зменшення залишкової вартості;
- **прискореного зменшення залишкової вартості;**
- кумулятивний;
- виробничий

Таблиця М.3
Варіанти розподілу витрат на ремонт основних засобів у податковому обліку в Україні

Варіанти розподілу витрат на ремонт ОЗ	Витрати на ремонт службового автомобіля, грн		Витрати на ремонт будівлі цеху, грн		Витрати на ремонт будівлі складу, грн	
	Включаються до складу витрат адміністративних витрат	Збільшують вартість об'єкта	Включаються до складу загальновиборничих витрат	Збільшують вартість об'єкта	Включаються до складу витрат на збут	Збільшують вартість об'єкта
За датою здійснення	8 600 (1 черга)	–	120 300 (2-га черга)	–	29 100 (3-тя черга) (158 000 – 8 600 – 120 300)	20 900 (50 000 – 29 100)
За вартістю (в порядку зменшення)	–	8 600	120 300 (1 черга)	–	37 700 (2 черга) (158 000-120 300)	12 300 (50 000-37 700)
За питомою вагою витрат	7 595 (158 000*8600/ 178 900)	1 005	106 246 (158 000*120 300/ 178 900)	14 054	44 159 (158 000*50 000/ 178 900)	5 841
Залежно від відношення витрат до майбутніх економічних вигод	8 600	–	–	120 300	–	50 000

ДОДАТКИ

ДОДАТОК Н

Таблиця Н.1

Частина II. Узгодження чистого доходу (збитку) за даними Фінансового звіту корпорації з оподатковуваним доходом згідно з податковою декларацією*

	Доходи (витрати)	A	Б	С	D
	(Кожне значення рядків 1–11 повинен розкривати відповідний додаток)	Дохід (збиток) за даними фінзвіту	Тимчасова різниця	Постійна різниця	Оподатковуваний дохід (збиток)
1	Дохід (збиток), розрахований за методом участі в капіталі іноземних корпорацій				
2	Збільшення іноземних дивідендів, що не були внесені до складу доходів раніше				
3	Доходи, що визначаються відповідно до підрозділів F, QEF та прирівняні до них				
4	Збільшення доходу, відповідно до положень статті 78 (Дивіденди, отримані від окремих іноземних корпорацій вітчизняними корпораціями, що отримують іноземний податковий кредит)				
5	Збільшення розподілених іноземних дивідендів (обладнених податком раніше)				
6	Дохід (збиток) розрахований за методом участі в капіталі американських корпорацій				
7	Дивіденди з джерелом походження з території США, які не були відображені у консолідованій податковій звітності				
8	Процентний дохід для членів корпорацій без права контролю за ними				
9	Дохід (збиток) від інвестицій у спільні підприємства США				
10	Дохід (збиток) від інвестицій в іноземні спільні підприємства				
11	Дохід (збиток), отриманий від операцій зі звільненнями від оподаткування юридичними особами				

ДОДАТОК Н

Продовження табл. Н.1

12	Дохід (збиток) від інших операцій (додати відповідну фінансову звітність)			
13	Процентний дохід (додати форму 891(6-А)			
14	Коригування грошових потоків			
15	Операції хеджування			
16	Дохід (збиток) від переоцінки за ринковою вартістю			
17	Собівартість реалізованої продукції (додати форму 891(6-А)			
18	Дохід від лізингових операцій (для продавців та/або орендодавці)			
19	Коригування згідно з п. 481 (а) (<i>коригування, пов'язані зі зміною облікового методу</i>)			
20	Доходи майбутніх періодів			
21	Визнання доходу від довгострокових контрактів			
22	Первинний дисконт при емісії та інших умовно нарахований процентний дохід			
23	Приріст/збиток за даними фінансової звітності від:			
а	продажу, обміну, повернення (у разі відмови), визнання непридатним, або іншого розподілу активів, відмінних від запасів і звільнених від оподаткування юридичних осіб			
б	валового доходу від приросту капіталу згідно з Додатком D, за винятком сум, отриманих від звільнених від оподаткування юридичних осіб			
в	валових капітальних збитків згідно з Додатком D, за винятком сум, отриманих від звільнених від оподаткування юридичних осіб, втраг від повернення (у разі відмови), збитків за нікчемними операціями			
г	чистого доходу/збитку за формою 4797 (рядок 17), за винятком сум від звільнених від оподаткування юридичних осіб, втраг від повернення (у разі відмови), збитків за нікчемними операціями			
д	Збитки, спричинені відмовою			

Продовження табл. Н.1

е	Збитки від знецінення фондів (додати фінансову звітність)			
є	іншого доходу/збитку від реалізації активів, крім інвентарних запасів			
24	Обмеження втраг капіталу і перенесення збитків у наступні періоди			
25	Інші доходи (збитки) по елементах, щодо яких застосовуються різниці (<i>додати відповідну фінансову звітність</i>)			
26	Загальний дохід (збиток). <i>Об'єднати рядки з 1 по 25</i>			
27	Разом витрат/вдрагувань			
	(з частини III, рядок 38)			
28	Інші елементи, щодо яких не застосовуються різниці			
29а	Змішані групи (див. інструкцію) – об'єднати з 26 лінії по 28			
б	Співвідношення страхових сум щодо страхування від нещасних випадків до загальної суми			
с	Співвідношення страхових сум щодо страхування життя до загальної суми			
30	Узгодження: додати дані рядків лінії 29а – 29с			

* Авторський переклад.

Примітка. Рядок 30, колонка «а» повинна дорівнювати сумі, що зазначена в рядку 11 частини I, а в колонці «D» повинна дорівнювати сумі, що зазначена в рядку 28 форми 1120, с. 1.

Частина III Угодження чистого доходу (збитку) за даними Фінансового звіту корпорації з Витратами /

Відрахуваннями згідно з податковою декларацією*

	Витрати (вирахування)	А	Б	С	D
1	Поточні витрати з податку на прибуток США				
2	Відстрочені витрати з податку на прибуток США				
3	Поточні витрати з федерального та місцевого податку на прибуток				
4	Відстрочені витрати з федерального та місцевого податку на прибуток				
5	Поточні витрати з іноземних джерел податку на прибуток (інші, ніж утримані за межами країни податки)				
6	Відстрочені витрати з податку на прибуток з іноземних джерел				
7	Утримані іноземні податки				
8	Процентні витрати (додати форму 891(б-1))				
9	Опціонні витрати				
10	Інші витрати на виплати акціонерам				
11	Витрати на харчування та розваги				
12	Штрафи та пеня				
13	Збитки, брак, нагороди та аналогічні витрати				
14	Платежі, пов'язані з ліквідацією при поглинанні компанії (Rachschute payments)				
15	Компенсація згідно з обмеженням відповідно до розділу 162 (м)				
16	Пенсія та дивіденди				
17	Інші виплати після виходу на пенсію				
18	Відстрочені компенсації				
19	Благородний внесок, виражений у грошових коштах і матеріальних цінностях				
20	Благородний внесок у вигляді нематеріального майна				

Продовження табл. Н.2

21	Обмеження/перенесення благодійних внесків				
22	Витрати на внутрішню виробничу діяльність				
23	Збори на інвестиційно-банківську реорганізацію/придбання за поточний рік				
24	Збори на юридичну та бухгалтерську реорганізацію/придбання за поточний рік				
25	Збори на реорганізацію або придбання за поточний рік				
26	Амортизація / знецінення гудвіла				
27	Амортизація придбання, реорганізації та витрат на заснування компанії				
28	Інша амортизація (звільнення, списання)				
29	Витрати на екологічне відновлення згідно з розділом 198				
30	Виснаження				
31	Знос				
32	Витрати за сумнівними боргами				
33	Корпоративні премії зі страхування життя				
34	Збиток від операційної оренди активів. Купівля за лізинговими операціями (для покупки і/або орендарів)				
35	Витрати на дослідження та розвиток				
36	Виятки за розділом 118 (додати дані форми)				
37	Інші елементи витрат/відрахувань, щодо яких застосовуються різніції (додати фінансовий звіт)				
38	Сумарні витрати/відрахування (додати суми рядків з 1 по 37. Введіть тут і в частині II, рядок 27, урахуваючи позитивні суми як негативні і негативні суми як позитивні)				

* Авторський переклад.

ДОДАТОК П

Таблиця П.1

Система норм законодавства України, що закріплюють відповідальність за порушення порядку визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств

ДОДАТКИ

Склад адміністративного порушення	Порушення правил ведення податкового обліку		Стаття КпАП
	у разі вчинення правопорушення вперше	у разі повторного вчинення протязом року одного і того ж правопорушення	
Відсутність податкового обліку: Порушення керівниками та іншими посадовими особами підприємств, установ, організацій, встановленого законом порядку ведення податкового обліку , у тому числі неподання або несвочасне подання аудиторських висновків, подання яких передбачено законами України	5 – 10 нмдг (85 – 170 грн)	10 – 15 нмдг (170 – 255 грн)	Ст. 163 КпАП
Неведення обліку або неналежне ведення обліку доходів і витрат, для яких законами України встановлено обов'язкову форму обліку	3 – 8 нмдг (51 – 136 грн)	5 – 8 нмдг (85 – 136 грн)	Ст. 164 КпАП
<i>До посадових осіб підприємства належать керівники підприємства (голова правління, президент, генеральний директор, директор, заступник директора, головний бухгалтер) незалежно від форм власності підприємств («Єдина база податкових знань»). Відповідно до ст. 163-2, 164-2, 164-4, 165-1 та 186-3 КпАП із змінами та доповненнями до посадових осіб, виходячи з узагальненої практики органів, що розглядають справи про адміністративні правопорушення, належать службовці підприємств, установ і організацій, які мають право здійснювати в межах своєї компетенції владні організаційно-розпорядчі дії, що мають юридично значимі наслідки (наприклад, обавати обов'язково вказівки, розпоряджатися кредитними, наймитами і збільшити працівників, вживати заходів щодо вчинення і дисциплінарного впливу).</i>			
Склад податкового порушення	Розмір штрафу, фінансова санкція		Стаття ПКУ
Неподання або несвочасне подання платником податків або іншими особами, зобов'язаними нараховувати та сплачувати податки, збори податкових декларацій	штраф 170 грн	штраф 1020 грн	п. 120.1 абз. 1 і 2 ст. 120
Невиконання платником податків вимог, передбачених абз. 2 пункту 50.1 ПКУ, щодо умов самостійного виснесся змін до податкової звітності	5 % від суми самостійно нарахованого заниження податкового зобов'язання (неоплати)		п. 120.2 абз. 1 і 2 ст. 120

ДОДАТОК П

Продовження табл. П.1

Неподання платником податків звіту та/або обов'язкової документації про проведенні ним протягом року контрольовані операції відповідно до вимог п. 39.4 ПКУ до центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику	5 % від загальної суми контрольованих операцій		п. 120.3 абз. 1 і 2 ст. 120
Незабезпечення зберігання первинних документів облікових та інших регістрів, бухгалтерської та статистичної звітності , інших документів з питань обчислення і сплати податків та зборів протягом установлених статтею 44 ПК строків їх зберігання	штраф 510 грн	штраф 1020 грн	п. 121.1 абз. 1 і 2 ст. 120
Ненадання контролюючим органам оригіналів документів чий копії при здійсненні податкового контролю у випадках, передбачених ПК	штраф 510 грн	штраф 1020 грн	п. 121.1 абз. 1 і 2 ст. 120
Самостійне визначення суми податкового зобов'язання , зменшення суми бюджетного відшкодування та/або від'ємного значення суми податку на додану вартість платника податків на підставах, визначених підпунктами 54.3.1, 54.3.2, 54.3.4, 54.3.5, 54.3.6	25 % від суми визначеного податкового зобов'язання	50 % від суми визначеного податкового зобов'язання	п. 123.1 абз. 1 і 2 ст. 120
Використання платником податків (посадовими особами платника податків**) сум, не сплачених до бюджету внаслідок отримання (застосування) податкової пільги , не за призначенням та/або всупереч умовам чи цілям її надання згідно із законом з питань відповідного податку, збору, платежу додатково до штрафів, передбачених п. 123.1	стягнення до бюджету суми податків, зборів, платежів, що підлягали нарахуванню без застосування податкової пільги		п. 123.2 ст. 120
Несплата платником податків узгодженої суми грошового зобов'язання та/або авансових внесків з податку на прибуток підприємств протягом визначених ПКУ строків	10 % від погашеної суми податкового боргу – при затримці до 30 календ. днів 20 % від погашеної суми податкового боргу - при затримці більше 30 календ. днів		п. 126 ст. 120

Ненараховування, неутримання та/або несплата (неперерахування) податків платником податків, у тому числі податковим агентом, до або під час виплати доходу на користь іншого платника податків	25 % від суми податку, що нараховувано та/або сплачено до бюджету	50 % від суми податку, що підлягає нараховуванню та/або сплачено до бюджету	Стаття КпАП
	Розмір адміністративного штрафу		
Порушення правил ведення бухгалтерського обліку	у разі вчинення правопорушення	у разі повторного вчинення протягом року одного і того ж правопорушення	Стаття КпАП
	Розмір адміністративного штрафу		
Відсутність бухгалтерського обліку або ведення його з порушенням встановленого порядку, внесення неправдивих даних до фінансової звітності	8 – 15 нмдг (136 – 170 грн)	10 – 20 нмдг (170 – 255 грн)	Ст. 164 КпАП
Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку та забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах, збереження оброблених документів, регістрів і звітності протягом встановленого терміну, але не менше трьох років, несе власник (власники) або уповноважений орган (посадова особа), який здійснює керівництво підприємством відповідно до законодавства та установчих документів	–	–	ч. 3 ст. 8 Закон № 996
Відповідальність за бухгалтерський облік господарських операцій, пов'язаних з ліквідацією підприємства, включаючи оцінку майна і зобов'язань підприємства та складання ліквідаційного балансу і фінансової звітності, покладається на ліквідаційну комісію, яка утвориться відповідно до законодавства	–	–	ч. 8 ст. 8 Закон № 996

Відповідальність за несвочасне складання первинних документів і регістрів бухгалтерського обліку та недостовірність відображених у них даних несуть особи, які склали та підписали ці документи.	–	–	ч. 8 ст. 9 Закон № 996
	Розмір штрафу, фінансова санкція		
Відповідальність за несвочасне складання первинних документів та недостовірність відображених у них даних несуть особи, які склали та підписали ці первинні документи	–	–	п. 2.14 Положення № 88
	Розмір штрафу, фінансова санкція		
Відповідальність за несвочасне складання облікових регістрів та недостовірність відображених у них даних несуть особи, які склали та підписали ці облікові регістри	–	–	п. 3.4 Положення № 88
	Розмір штрафу, фінансова санкція		
Склад податкового порушення	Розмір штрафу, фінансова санкція		Стаття ПКУ
незабезпечення платником податків зберігання первинних документів облікових та інших регістрів, бухгалтерської та статистичної звітності, інших документів з питань обчислення і сплати податків та зборів протягом установлених ст.44 ПКУ строків їх зберігання;	штраф 510 грн	штраф 1020 грн	п. 121 абз. 1, 2 ст. 121
ненадання платником податків контролюючим органам оригіналів документів чи їх копій при здійсненні податкового контролю	штраф 510 грн	штраф 1020 грн	п. 121 абз. 1, 2 ст. 121
* Порядок оформлення результатів документальних перевірок з питань дотримання податкового, валютного та іншого законодавства затверджено наказом Державної податкової адміністрації України від 22.12.2010 N 984, зареєстрованим в Міністерстві юстиції України 12.01.2011 р. за № 34/18772			
** Сплата штрафу не звільняє таких осіб від відповідальності за умисне ухилення від оподаткування			
Злочини за порушення правил ведення бухгалтерського та податкового обліку			
Склад злочину	Розмір штрафу, покарання		Стаття ККУ
	у разі вчинення злочину вперше		
	При повторному скоєнні злочину вперше		

Продовження табл. П.1

Умисне ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), що входять в систему оподаткування, введених у встановленому законом порядку, вчинене службовою особою підприємства, установи, організації, незалежно від форми власності або особою, що займається підприємницькою діяльністю без створення юридичної особи чи будь-якою іншою особою, яка зобов'язана їх сплачувати, якщо ці діяння призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у великих розмірах*	штраф 1 000–2 000 нмдг або позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до 3 р.	штраф 15 000–20 000 нмдг з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до 3р	ч. 1 ст. 212, ч. 3 ст. 212
За попередньою змовою групою осіб, або якщо вони призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у великих розмірах**	штраф 2 000–3 000 нмдг з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до 3 р.	штраф 15 000–20 000 нмдг з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до 3 р. з конфіскацією майна	ч. 2 ст. 212
Якщо вони призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів в особливо великих розмірах***	штраф 15 000–20 000 нмдг з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до 3 р. з конфіскацією майна	штраф 500–2000 нмдг з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до 2 р.	ч. 3 ст. 212
Зловживання повноваженнями, тобто умисне, з метою одержання неправомірної вигоди для себе чи інших осіб використання всупереч інтересам юридичної особи приватного права незалежно від організаційно-правової форми службовою особою такої юридичної особи своїх повноважень, якщо це завдало істотної шкоди охоронюваним законом правам або інтересам окремих громадян, або державним чи громадським інтересам, або інтересам юридичних осіб****	штраф 500–2000 нмдг з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до 2 р.	штраф 15 000–20 000 нмдг з конфіскацією майна	ч. 1 ст. 364-1

Продовження табл. П.1

Якщо зловживання повноваженнями спричинило тяжкі наслідки*****	штраф 10 000–20 000 нмдг з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до 2 р.	штраф 10 000–20 000 нмдг з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до 2 р.	ч. 2 ст. 364-1
Складання, видача службовою особою завідомо неправдивих офіційних документів, внесення до офіційних документів завідомо неправдивих відомостей, інше підроблення офіційних документів -	штраф 2500 нмдг або обмеженням волі на строк до 3 р., з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до 3р.	штраф 2500 нмдг або обмеженням волі на строк до 3 р., з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до 3р.	ч. 1 ст. 366
Службове підроблення, якщо вони спричинили тяжкі наслідки*****	штраф від 200–750 нмдг, позбавлення волі на строк від 2 до 5 років з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до 3 р.	штраф від 200–750 нмдг, позбавлення волі на строк від 2 до 5 років з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до 3р.	ч. 2 ст. 366
Службова небадьність, тобто невиконання або неналежне виконання службовою особою своїх службових обов'язків через несумлінне ставлення до них, що завдало істотної шкоди *****охоронюваним законом правам, свободам та інтересам окремих громадян, державним чи громадським інтересам або інтересам окремих юридичних осіб	штраф від 200–500 нмдг, або виправними роботами на строк до 2р., або обмеженням волі на строк до 3р., з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до 3р.	штраф від 200–500 нмдг, або виправними роботами на строк до 2р., або обмеженням волі на строк до 3р., з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до 3р.	ч. 1 ст. 367

Службова недбалість, що спричинила тяжкі наслідки *****	штраф від 250–750 нмдг, позбавлення волі на строк від 2 до 5 років з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до 3р.	ч. 2 ст. 367
<p>*Під значним розміром коштів слід розуміти суми податків, зборів і інших обов'язкових платежів, які в 1 000 і більше разів перевищують установленій законодавством 1 нмдг.</p> <p>**Під великим розміром коштів слід розуміти суми податків, зборів і інших обов'язкових платежів, які в 3 000 і більше разів перевищують установленій законодавством 1 нмдг.</p> <p>Під особливо великим розміром коштів слід розуміти грошові кошти або інше майно, переваги, ліьзи, послуги, нематеріальні активи, які перевищують установленій законодавством 1 нмдг.</p> <p>***Під неправомірною вигодою слід розуміти грошові кошти або інше майно, переваги, ліьзи, послуги, нематеріальні активи, які пропонується, обіцяють, надають або одержують без законних на те підстав.</p> <p>****Тяжкими наслідками вважаються такі наслідки, які у 250 і більше разів перевищують 1 нмдг.</p> <p>*****Істотною шкодою вважається така шкода, яка в 100 і більше разів перевищує 1 нмдг.</p>		

Таблиця П.2

Співвідношення норм податкових кодексів України, Російської Федерації та Федеративної Республіки Німеччина, що закріплюють відповідальність за порушення порядку визначення об'єкта оподаткування

ПКУ	ПК РФ	ПК ФРН
<p>Стаття 121. Порушення встановлених законодавством строків зберігання документів з питань обчислення і сплати податків та зборів, а також документів, пов'язаних із виконанням вимог іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи</p> <p>121.1. Незабезпечення платником податків зберігання первинних документів облікових та інших регістрів, бухгалтерської та статистичної звітності, інших документів з питань обчислення і сплати податків та зборів протягом установлених статтею 44 цього Кодексу строків їх зберігання та/або ненадання платником податків контролюючим органам оригіналів документів чи їх копій при здійсненні податкового контролю у випадках, передбачених цим Кодексом, - тягнуть за собою накладення штрафу в розмірі 510 гривень.</p> <p>Ті самі дії, вчинені платником податків, до якого протягом року було застосовано штраф за таке саме порушення, - тягнуть за собою накладення штрафу в розмірі 1020 гривень.</p>	<p>Стаття 120. «Грубе порушення правил обліку доходів і витрат і об'єктів оподаткування»</p> <p>1. Грубе порушення організації правил обліку доходів і (або) витрат і (або) об'єктів оподаткування, якщо ш діяння вчинені протягом одного податкового періоду, за відсутності ознак податкового правопорушення, передбаченого пунктом 2 цієї статті, тягне стягнення штрафу в розмірі 10 000 рублів.</p> <p>2. Ті самі діяння, якщо вони вчинені протягом більше одного податкового періоду, тягнуть за собою стягнення штрафу в розмірі 30 000 рублів.</p> <p>3. Ті самі діяння, якщо вони спричинили зниження податкової бази, тягнуть за собою стягнення штрафу в розмірі 20 % від суми несплаченого податку, але не менше сорока тисяч рублів.</p>	<p>Стаття 307. «Ухилення від сплати податків»</p> <p>1. Тюремне ув'язнення на строк до п'яти років або штраф застосовуються у разі:</p> <ul style="list-style-type: none"> - надання податковим органам або іншим органам влади неправдивої або неповної інформації, пов'язаної з оподаткуванням; - заниження бази оподаткування - неправомірне використання до податкових пільг, що призвело до ненадходження податків <p>2. Покарання передбачено за замах на зазначені правопорушення.</p> <p>3. В особливо важких випадках передбачено покарання у вигляді позбавлення волі строком від 6 місяців до 10 років</p>

<p>Стаття 123. «Штрафні (фінансові) санкції (штрафи) у разі визначення контролюючим органом суми податкового зобов'язання» 123.1. У разі якщо контролюючий орган самостійно визначає суму податкового зобов'язання, зменшення суми бюджетного відшкодування та/або від'ємного значення суми податку на додану вартість платника податків на підставах, визначених підпунктами 54.3.1., 54.3.2, 54.3.4, 54.3.5, 54.3.6 пункту 54.3 статті 54 цього Кодексу, -</p> <p>тягне за собою накладення на платника податків штрафу в розмірі 25 % суми визначеного податкового зобов'язання, завищеної суми бюджетного відшкодування.</p> <p>При повторному протягом 1095 днів визначенні контролюючим органом суми податкового зобов'язання з цього податку, зменшення суми бюджетного відшкодування -</p> <p>тягне за собою накладення на платника податків штрафу у розмірі 50 % суми нарахованого податкового зобов'язання, завищеної суми бюджетного відшкодування</p>		
<p>Стаття 126. Порушення правил сплати (перерахування) податків 126.1. У разі якщо платник податків не сплачує узгоджену суму грошового зобов'язання та/або авансових внесків з податку на прибуток підприємств протягом строку, визначеного цим Кодексом, такий платник</p>	<p>Стаття 122. Несплата або неповна сплата сум податку (збору) 1. Несплата або неповна сплата сум податку (збору) в результаті заниження податкової бази, іншого неправильного обчислення податку (збору) або інших неправомірних дій (бездіяльності) тягнуть за</p>	

<p>податків прилягається до відповідальності у вигляді штрафу у таких розмірах:</p> <p>при затримці до 30 календарних днів включно, наступних за останнім днем строку сплати суми грошового зобов'язання, - у розмірі 10 % погошеної суми податкового боргу;</p> <p>при затримці більше 30 календарних днів, наступних за останнім днем строку сплати суми грошового зобов'язання, - у розмірі 20 % погошеної суми податкового боргу.</p> <p>Стаття 127. Порушення правил нарахування, утримання та сплати (перерахування) податків у джерела виплати 127.1. Пенарахування, неутримання та/або несплата (неперерахування) податків платником податків, у тому числі податковим агентом, до або під час виплати доходу на користь іншого платника податків, тягнуть за собою накладення штрафу в розмірі 25 % суми податку, що підлягає нарахуванню та/або сплаті до бюджету.</p> <p>Ті самі дії, вчинені повторно протягом 1095 днів,</p> <p>тягнуть за собою накладення штрафу у розмірі 50 % суми податку, що підлягає нарахуванню та/або сплаті до бюджету.</p> <p>Дії, передбачені абзацом першим цього пункту, вчинені протягом 1095 днів втретє та більше, тягнуть за собою накладення штрафу у розмірі 75 % суми податку, що підлягає нарахуванню та/або сплаті до бюджету</p>	<p>собою стягнення штрафу в розмірі 20 % від несплаченої суми податку (збору).</p> <p>3. Діяння, передбачені пунктом 1 цієї статті, вчинені навмисно,</p> <p>тягнуть за собою стягнення штрафу в розмірі 40 % від несплаченої суми податку (збору)</p>	
---	--	--

Наукове видання

ГАРМОНІЗАЦІЯ ПОДАТКОВОГО ТА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В КОНТЕКСТІ ОПОДАТКУВАННЯ ПРИБУТКУ ПІДПРИЄМСТВ В УКРАЇНІ

Монографія

Відповідальний за випуск
Комп'ютерна верстка
Обкладинка

О. В. Діордійчук
Д. М. Алексєєв
Д. М. Алексєєв

Підписано до друку **.**.2014 р. Формат 60x84¹/₁₆
Папір офсетний. Гарнітура «Times New Roman».
Друк офсетний. Умовн.-друк. арк. 21,16.
Наклад *** прим. Зам. .

Видавництво «Алерта»

04210, м. Київ, а/с 112.

Тел.: (044) 223-15-25, 223-15-30.

E-mail: alerta@ukr.net, веб-сайт: www.alerta.kiev.ua

Свідоцтво суб'єкта видавничої справи ДК № 788 від 29.01.2002 р.