

ДЕРЖАВНА НАВЧАЛЬНО-НАУКОВА УСТАНОВА
“АКАДЕМІЯ ФІНАНСОВОГО УПРАВЛІННЯ”

УДОСКОНАЛЕННЯ ОПОДАТКУВАННЯ ПРИБУТКУ ПІДПРИЄМСТВ В УКРАЇНІ _____

За загальною редакцією
Т. І. Єфименко, Л. Г. Ловінської

Київ
ДННУ “Академія фінансового управління”
2013

УДК 336.221(477)
ББК 65.9(4Укр)261.4
УЗ1

Автори:

Т. І. Єфименко, А. Г. Ловінська, Є. В. Калюга, І. І. Бабіч, Ю. С. Дроговоз,
І. В. Жураковська, О. В. Маркевич, В. К. Орлова, В. В. Регурецький,
Н. А. Романова, І. Б. Садовська, С. І. Сороко

Рецензенти:

С. В. Бардаш – доктор економічних наук;
С. В. Задорожний – доктор економічних наук, професор;
В. Г. Швець – доктор економічних наук, професор

*Рекомендовано до друку Вченою радою
Державної навчально-наукової установи
“Академія фінансового управління”
(протокол № 8 від 12 липня 2013 р.)*

Удосконалення оподаткування прибутку підприємств в Україні / Т. І. Єфименко,
УЗ1 А. Г. Ловінська, Є. В. Калюга та ін. ; за заг. ред. Т. І. Єфименко, А. Г. Ловінської. –
К. : ДННУ “Академія фінансового управління”, 2013. – 526 с.
ISBN 978-966-2380-61-3

У монографії досліджено еволюцію, сучасний стан і тенденції розвитку оподаткування прибутку підприємств в Україні. Розглянуто теоретичні та практичні питання формування системи бухгалтерського обліку, адаптованої для цілей оподаткування прибутку згідно з Податковим кодексом України, удосконалення методології подання податкової інформації у взаємозв'язку з показниками фінансової звітності, а також формування прозорої системи контролю за правильністю справляння податку.

Для науковців, що досліджують проблеми удосконалення бухгалтерського обліку і податкового законодавства, практиків-бухгалтерів, фінансистів, працівників податкових органів.

УДК 336.221(477)
ББК 65.9(4Укр)261.4

ISBN 978-966-2380-61-3

© Автори, 2013
© ДННУ “Академія фінансового
управління”, 2013

ЗМІСТ

Вступ	5
Розділ 1. СТАНОВЛЕННЯ ТА РОЗВИТОК ОПОДАТКУВАННЯ ПРИБУТКУ ПІДПРИЄМСТВ В УКРАЇНІ	
1.1. Оподаткування фінансового результату діяльності підприємств у період з 1991 по 1997 рік	8
1.2. Оподаткування прибутку підприємств у період з 1997 по 2011 рік.	23
1.3. Удосконалення оподаткування прибутку у Податковому кодексі України	36
Розділ 2. ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД ІНФОРМАЦІЙНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ВИЗНАЧЕННЯ ОБ'ЄКТА ОПОДАТКУВАННЯ ПОДАТКОМ НА ПРИБУТОК	
2.1. Інформаційна база обчислення податку на прибуток у зарубіжних країнах ...	45
2.2. Світовий досвід розрахунку податкових різниць: методи обліку та відображення у звітності	55
2.3. Адміністрування податку на прибуток у зарубіжних країнах	68
Розділ 3. ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ВИЗНАЧЕННЯ ОБ'ЄКТА ОПОДАТКУВАННЯ ПОДАТКОМ НА ПРИБУТОК НА ПІДПРИЄМСТВАХ УКРАЇНИ	
3.1. Облікова політика підприємств як регламент інформаційного забезпечення складання податкової звітності	77
3.2. Облік витрат і калькулювання собівартості продукції в контексті застосування положень Податкового кодексу України	89
3.3. Амортизаційна політика підприємства як складова податкового планування ...	105
3.4. Податкові різниці: їх вплив на податок з прибутку і відображення в обліку та фінансовій звітності	127
3.5. Діючі облікові реєстри для узагальнення доходів та витрат у бухгалтерському обліку і використання інформації для складання податкової декларації	163

**Розділ 4. ПОДАТКОВИЙ АУДИТ ЯК СКЛADOVA АДМІНІСТРУВАННЯ
ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК**

- 4.1. Зміст, форми і методичні прийоми податкового аудиту. 171
- 4.2. Методичні прийоми податкового аудиту як складової податкового контролю . . . 193

**Розділ 5. ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СКЛАДАННЯ ТА ПЕРЕВІРКИ
ПОДАТКОВОЇ ДЕКЛАРАЦІЇ З ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК ПІДПРИЄМСТВА**

- 5.1. Концептуальні підходи до структури Методичних рекомендацій щодо складання та перевірки Податкової декларації з податку на прибуток підприємства 206
- 5.2. Інформаційне забезпечення формування в податковій декларації показників доходів. 216
- 5.3. Інформаційне забезпечення формування в податковій декларації показників витрат 235

**Розділ 6. УДОСКОНАЛЕННЯ МЕХАНІЗМУ ОПОДАТКУВАННЯ
ПОДАТКОМ НА ПРИБУТОК ПІДПРИЄМСТВ В УКРАЇНІ**

- 6.1. Стратегічні напрями реформ податкового регулювання в Україні 302
- 6.2. Інноваційні підходи до механізму оподаткування прибутку підприємств в Україні 324
- 6.3. Законопроект “Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо зміни алгоритму оподаткування прибутку з урахуванням податкових преференцій та обмежень” 333

Післямова 403

Список використаних джерел 405

Додатки 421

ВСТУП

Прийняття Податкового кодексу України (ПКУ) зумовлює заміну стереотипів у розумінні бухгалтерського обліку як інформаційної основи визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток. У ПКУ законодавчо закріплено використання методології бухгалтерського обліку в процесі розрахунку податку на прибуток. Оподаткування прибутку зазнало змін, які є результатом тривалого шляху пошуку оптимальної моделі, що розпочався у 1998 р. із введення поняття валових доходів і валових витрат, і тривав до 2010 р., коли усвідомлення ролі бухгалтерського обліку в обчисленні податків було втілено у норми закону.

Формування інформації для складання податкових декларацій згідно з ПКУ на основі бухгалтерських даних є необхідною умовою ефективного адміністрування і спонукає до пошуку нових підходів методологічного характеру до розрахунку податку на прибуток.

Водночас чинні форми податкових декларацій з податку на прибуток підприємства істотно ускладнюють розрахунок багатьох видів податків, тому що не враховують задекларований ПКУ взаємозв'язок оподаткування з методологією бухгалтерського обліку. Ця обставина є основною причиною необхідності роз'яснення й уточнення порядку формування показників Податкової декларації з податку на прибуток підприємства та обліку в цілях оподаткування як системи узагальнення інформації щодо визначення податкової бази й підвищення ефективності адміністрування податку на прибуток.

Актуальність дослідження у вказаному контексті зумовлена створенням системи бухгалтерського обліку, адаптованої для цілей оподаткування прибутку згідно з ПКУ, удосконаленням методології подання податкової інформації у взаємозв'язку з показниками фінансової звітності, а також формуванням прозорої системи контролю за правильністю справляння податку.

У сучасних умовах господарювання облік для цілей оподаткування не містить механізму контролю та аналізу формування оподаткованого прибутку. З цим пов'язана необхідність дослідження проблеми гармонізації облікових даних про доходи та витрати бухгалтерського та фіскального характеру, обчислення оподаткованого прибутку в податковій звітності на підставі даних обліку. У зв'язку з цим система бухгалтерського обліку з притаманними їй інформаційною та контрольною функціями відіграє основну роль, об'єднуючи в загальній інформаційній системі дані, необхідні для вирішення зазначених завдань.

Теоретичні аспекти оподаткування прибутку досліджено в працях вітчизняних вчених: І. І. Бабіч, М. Т. Білухи, В. П. Бондаря, О. С. Бородкіна, П. М. Гарасима, С. Ф. Голова, М. Я. Дем'яненко, Н. І. Дорош, І. В. Жураковської, Є. В. Калюги, Г. Г. Кірейцева, Ю. Я. Литвина, Л. Г. Ловінської, М. Ф. Огійчука, В. К. Орлової, М. С. Пушкаря, О. Ю. Редька, П. Т. Саблука, І. Б. Садовської, Н. М. Ткаченко, П. Я. Хомина, М. Г. Чумаченка, В. О. Шевчука та ін.

Проблемам обліку податку на прибуток присвятили свої роботи такі зарубіжні вчені й фахівці-практики: М. М. Алексеєнко, С. Ю. Андреев, С. В. Баруліна, М. Б. Богачевська, М. Ф. Ван Бреда, А. Є. Вікуленко, В. А. Галкін, Є. М. Грісімова, В. І. Гусєв, Л. В. Давидова, В. С. Дьяченко, В. К. Справників, В. Г. Садков, А. А. Синягін, Я. В. Соколов, Н. Б. Телятніков, А. А. Тривус, В. М. Фролов, Д. Г. Черник, Л. П. Шнейдман, К. Ф. Шмельов та ін.

Незважаючи на те, що ці вчені розглядають широкий спектр питань, пов'язаних із системою оподаткування, сучасні аспекти удосконалення податку на прибуток ставлять нові проблеми, які потребують узагальнення та вивчення вітчизняного і міжнародного досвіду.

Недостатня напрацьованість методологічних і методичних підходів до інформаційного забезпечення податкової звітності вказує на актуальність теми монографічного дослідження. Вагомою частиною монографії є розроблені авторами Методичні рекомендації щодо складання та перевірки податкової декларації з податку на прибуток підприємства, в яких узагальнено практичний досвід формування показників Податкової декларації з податку на прибуток підприємства на підставі даних бухгалтерського обліку та їх взаємозв'язок із фінансовою звітністю підприємства.

Науково-дослідним фінансовим інститутом ДННУ "Академія фінансового управління" на виконання доручення Міністерства фінансів України розроблено проект Закону України "Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо зміни алгоритму оподаткування прибутку з урахуванням податкових преференцій та обмежень", який передбачає розрахунок об'єкта оподаткування з податку на прибуток на підставі фінансового результату діяльності підприємства до оподаткування.

Цей законопроект є продовженням реформи оподаткування прибутку підприємств, спрямованої на удосконалення законодавства щодо уніфікації підходів до визначення об'єкта оподаткування за фінансовою звітністю через механізм податкових різниць. Він опублікований у шостому розділі монографії.

Це видання буде цінним інформаційним джерелом для науковців, яким цікаві проблеми удосконалення податкового законодавства, а також для практиків-бухгалтерів – безпосередніх виконавців постулатів ПКУ, фінансистів, котрі займаються плануванням податкових платежів до бюджету, працівників податкової служби – виконавців податкового аудиту.

1

СТАНОВЛЕННЯ ТА РОЗВИТОК ОПОДАТКУВАННЯ
ПРИБУТКУ ПІДПРИЄМСТВ В УКРАЇНІ1.1. ОПОДАТКУВАННЯ ФІНАНСОВОГО РЕЗУЛЬТАТУ ДІЯЛЬНОСТІ
ПІДПРИЄМСТВ У ПЕРІОД З 1991 ПО 1997 РІК

Податок на прибуток як економічна категорія має історію та етапи розвитку, дослідження яких дає змогу не лише систематизувати його законодавче закріплення в динаміці, а й зрозуміти сутність оподаткування, визначити актуальні питання та оцінити потенційні напрями розвитку фіскальної системи. Об'єктом контролю в процесі адміністрування податку на прибуток завжди був фінансовий результат діяльності суб'єктів господарювання. Проблеми законодавчого вдосконалення норм податкового контролю фінансових результатів висвітлені у працях Б. П. Яреми та В. П. Маринця¹, а питання необхідності покращання нормотворення податкового законодавства – у дослідженнях Т. В. Корнієнко² та В. А. Онищенко³.

В історії оподаткування прибутку підприємств в Україні виокремлюють такі етапи:

- 1) з часів СРСР до 1991 р.;
- 2) з 1991 по 1994 р.;
- 3) з 1994 по 1997 р.;
- 4) з 1997 по 2011 р.;
- 5) з 2011 р. після прийняття Податкового кодексу України.

Ці етапи визначені на основі ухвалених нормативно-правових актів щодо оподаткування, а також розвитку економічних процесів, які тоді відбувалися. Необхідно розуміти, що законодавство відображає специфіку діяльності в зазначений період, акцентує на проблемних галузях та операціях, які потребують підтримки, та ставить за мету попередження негативних процесів.

¹ *Ярема Б. П.* Податковий менеджмент : навч. посіб. / Б. П. Ярема, В. П. Маринець. – Л. : Магнолія плюс, 2006. – 224 с.

² *Корнієнко Т. В.* Удосконалення фінансово-кредитного механізму та організаційної структури управління / Т. В. Корнієнко // Науковий вісник УФЕІ ДПА України. – 2007. – № 1. – С. 45–53.

³ *Онищенко В. А.* Податковий контроль (основи організації) / В. А. Онищенко. – К. : Вісник податкової служби України, 2006. – 432 с.

Стосовно першого етапу варто зауважити, що за часів Союзу Радянських Соціалістичних Республік (СРСР) усі нормативно-правові акти України приймалися на основі загальнодержавних, без урахування специфіки регіону.

Система вилучення доходів підприємств ґрунтувалася на неподаткових платежах, зокрема з 1965 р. – у формі плати за основні виробничі фонди і нормовані оборотні кошти, фіксованих (рентних) платежів, вільного залишку прибутку, з 1987 р. – платежів за ресурси (виробничі фонди, трудові та природні ресурси) і нормативних відрахувань із прибутку.

Податкова політика підприємств була жорстко регламентована державою. Встановлювався плановий обсяг отримуваного прибутку в поточному періоді і відповідні до нього обов'язкові платежі у бюджет. Проте наприкінці 1980-х років унаслідок лібералізації економіки та демократизації суспільних відносин набирає обертів розвиток ринкових відносин, який потребує нових методів контролю за фінансово-господарською діяльністю суб'єктів господарювання.

У зв'язку з цим Верховна Рада СРСР прийняла новий порядок оподаткування прибутку підприємств відповідно до Закону СРСР “Про податки з підприємств, об'єднань і організацій” від 14.06.1990 № 1560-I¹. На його основі Верховна Рада УРСР ухвалила Закон СРСР “Про порядок дії на території Української РСР в 1991 році Закону СРСР “Про податки з підприємств, об'єднань і організацій” від 05.07.1991 № 1308-XII².

Платниками податку визнавалися усі підприємства та організації, їхні філіали та представництва, незалежно від форми власності, які діяли на території республіки, крім Національного банку та сільськогосподарських підприємств.

Об'єктом оподаткування був балансовий прибуток, що визначався як сума прибутку від реалізації продукції, матеріальних цінностей та доходів від неопераційної діяльності, за вирахуванням витрат за цими операціями. Прибуток збільшувався або зменшувався залежно від суми перевищення або зниження витрат на оплату праці персоналу підприємства, зайнятого у виробничій діяльності. Міністерство фінансів СРСР встановлювало коефіцієнти зростання витрат, які використовувалися при визначенні норми. Наприклад, для електроенергетики, сфери транспорту та зв'язку такий коефіцієнт становив 0,8, для хімічної галузі – 0,6, а для сільського господарства – 0,9. Розрахунок витрат на оплату праці оформлявся у спеціальній табличній формі.

Особливістю системи оподаткування доходів у СРСР також була залежність ставки податку від рівня рентабельності підприємства (відношення

¹ О налогах с предприятий, объединений и организаций : закон СССР от 14.06.1990 № 1560-I [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/v1560400-90>.

² Про порядок дії на території Української РСР в 1991 році Закону СРСР “Про податки з підприємств, об'єднань і організацій” : закон УРСР від 05.07.1991 № 1308-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1308-12>.

прибутку до собівартості продукції), який для кожної галузі визначався на державному рівні:

- промисловості – 25–30 %;
- транспорту – 30 %;
- сфери зв'язку та видавничої діяльності – 40 %;
- будівництва – 25 %;
- торгівлі – 4 % до товарообороту;
- інших галузей народного господарства (крім банків, сільського господарства та страхових організацій) – 30 %.

У межах граничної рентабельності прибуток підприємств на території УРСР оподатковувався за ставкою 35 %. При перевищенні норми до 10 пунктів включно податок стягувався у розмірі 80 % суми перевищення балансового прибутку, а понад 10 пунктів – за ставкою 90 %.

Для окремих видів платників встановлювались інші ставки податку (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Ставки податку на прибуток для окремих видів платників податку на території УРСР

№ з/п	Сфера діяльності підприємства	Ставка податку на прибуток
1	Дослідно-виробничі підприємства, наукові установи Академії наук УРСР	Прибуток від реалізації дослідної продукції – 10 %; прибуток від реалізації продукції, що випускається, – 35 %
2	Державні несільськогосподарські підприємства агропромислового комплексу, незалежно від підпорядкованості	25 %
3	Державно-кооперативні будівельні, ремонтно-будівельні, промислові, інші підприємства корпорації Укראгпромбу та державних будівельних організацій; кооперативно-державні проектно-розвідувальні організації корпорації Укראгпромбу	5 % 15 %
4	Міжгосподарські підприємства і організації, інші державні сільськогосподарські підприємства, підприємства торфової промисловості та радгоспів, що не входять до АПК	1,5 %
5	Комерційні банки, страхові організації	35 %
6	Підприємства побутового обслуговування населення і комунального господарства, підприємства, що входять до складу місцевого господарства	До 35 % (конкретні ставки встановлюють місцеві Ради народних депутатів)
7	Кооперативи, їхні спілки та об'єднання, а також філіали і відділення: – по заготівлі вторинної сировини; – торговельно-закупівельних, громадського харчування, посередницьких і видовищних кооперативів; – по переробленню сільськогосподарської продукції; – по вищучуванню сільськогосподарської продукції	35 % 65 % 25 % 1,5 %

Складено автором.

Крім того, нормативно-правовими актами передбачалися пільги при визначенні ставки оподаткування. Зокрема, за умови проведення науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт, здійснення природоохоронної діяльності, вкладання капітальних інвестицій балансовий прибуток підприємства чи організації зменшувався на 30 % суми відповідних витрат.

Таким чином, прийняття Закону СРСР “Про податки з підприємств, об’єднань і організацій” від 14.06.1990 № 1560-І позитивно вплинуло на розвиток сільсько-господарських та науково-виробничих підприємств, які сприяли економічному зростанню держави та підвищенню її інноваційного потенціалу.

Платник податку по закінченні першого кварталу, півріччя, дев’яти місяців та року розраховував у затвердженій формі Розрахунку з наростаючим підсумком із початку року суму податку відповідно до фактично отриманого ним балансового прибутку. Після закінчення звітного кварталу суб’єкт господарювання зобов’язаний був сплатити авансовий платіж до державного бюджету.

Основу для розрахунку податку становили дані бухгалтерського обліку, який усі суб’єкти господарювання згідно із Законом зобов’язані були вести. Первинними та зведеними документами, які використовувалися при відображенні даних у Розрахунку та при проведенні податкових перевірок, були накладні-вимоги на відпуск матеріалів, лімітно-забірні картки, табелі робочого часу та наряди, амортизаційні відомості, дані по рахунках аналітичного обліку (по формуванню собівартості продукції, доходах та витратах від позаопераційної діяльності).

До 15 березня року, що настає за звітним, платник податку зобов’язаний був розрахувати фактичну суму податку на основі даних бухгалтерського балансу та подати розрахунок до державної податкової інспекції за місцем реєстрації. Загальний вигляд Розрахунку податку на прибуток мав форму, відображену в додатку 1.

Основним завданням складання Розрахунку був розподіл податку на прибуток до союзного та республіканських бюджетів з урахуванням визначених законодавством пільг та норм. Водночас документ давав змогу здійснювати контроль за достовірністю показників шляхом зіставлення даних платника та податкової інспекції. Проте така методика була можливою і доцільною лише за планової економіки, коли переважала державна власність і органи контролю мали повний доступ до інформації про фінансово-господарську діяльність суб’єкта господарювання.

Однак не лише це сприяло розвитку податкового аудиту. У Законі СРСР № 1560-І чітко прописані права та обов’язки платників податків та податкових інспекторів, які здійснювали контроль за сплатою податку на прибуток.

Суб’єкти господарювання на вимогу перевіряючих надавали не лише податкові звіти (розрахунок), а й бухгалтерську звітність та баланси, що свідчило про тісний взаємозв’язок обліку та оподаткування. Вони зобов’язані були підписати акт про перевірку, а у разі негативного рішення – письмово пояснити причину відмови.

Завдання податківців полягали у виявленні порушень і наданні рекомендацій щодо їх усунення. У випадку неналежного виконання обов'язків вони несли адміністративну відповідальність у вигляді штрафу – від 50 до 200 руб.

При виявленні таких порушень, як приховування прибутку або доходу, ця сума сплачувалася до бюджету платником податку разом із тотожною сумою штрафу. При повторному порушенні штраф подвоювався.

Слід зазначити, що відповідальні особи несли адміністративну відповідальність при виявленні податковими органами відсутності належного бухгалтерського обліку або невідповідності вимогам законодавства, викривленні інформації, наведеної у фінансовій звітності, тощо. Штраф у такому разі становив від 100 до 200 руб., що на той час було значною сумою. Це свідчить про те, що бухгалтерський облік розглядався не лише як система збору та реєстрації даних, а як достовірне джерело для аудиту інформації про обчислений оподатковуваний прибуток та податок.

Загалом можна виокремити такі чинники, які впливали на адміністрування податку на прибуток підприємства та податкову звітність у період 1990–1991 рр.:

- 1) об'єкт оподаткування – балансовий прибуток підприємства;
- 2) диференційовані ставки податку;
- 3) пряма залежність суми податку від рентабельності продукції;
- 4) тісний взаємозв'язок податкового та бухгалтерського обліку;
- 5) контроль за обчисленням оподатковуваного прибутку, що ґрунтувався на перевірці правомірності формування показників бухгалтерської звітності відповідно до правил ведення бухгалтерського обліку.

З проголошенням незалежності України розпочинаються становлення і розвиток вітчизняної політики у сфері оподаткування доходів суб'єктів господарювання. Легалізація підприємницької діяльності, стрімка приватизація державного майна та виникнення приватних підприємств на початку 1990-х років сприяли швидкому закріпленню економічних відносин, які потребували нового, досконалішого механізму стягнення податку та контролю за його сплатою. Чинні нормативно-правові акти, прийняті в період СРСР, не забезпечували належного фіскального регулювання. У зв'язку з цим перед законодавцем постало завдання розроблення, відповідно до світової практики, вітчизняного нормативно-правового підґрунтя, спроможного врегулювати актуальні проблеми.

Першим кроком у цьому напрямі стало прийняття Верховною Радою (тоді ще УРСР) Закону України “Про систему оподаткування” від 25.06.1991 № 1251-ХІІ¹. Цей нормативний акт передбачав стягнення в Україні шістнадцяти загальнодержавних податків, серед яких важливе місце посідав податок

¹ Про систему оподаткування : закон України від 25.06.1991 № 1251-ХІІ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1251-12>.

на прибуток. Водночас стягувався податок з обороту, який певною мірою був тотожний податку на прибуток. Цей Закон мав загальний характер, адже визначав лише принципи фіскальної політики держави й перелік загальнодержавних і місцевих податків та зборів, без обґрунтування механізму їх справляння та контролю.

Першим вітчизняним нормативним актом, який визначав порядок нарахування податку на прибуток, є Закон України “Про оподаткування доходів підприємств та організацій” від 21.02.1992 № 2146-ХІІ (далі – Закон України “Про оподаткування доходів”). Майже одночасно (9 квітня 1992 р.) Міністерство фінансів України приймає Інструкцію “Про порядок нарахування й сплати до бюджету податку на доходи підприємств і організацій” від 26.04.1994 № 31 (наказ № 3), яка деталізувала вимоги до обчислення об’єкта оподаткування та була керівництвом до дії при проведенні аудиту розрахунків із податку на прибуток. Простежувалася тісна взаємодія між податковим та бухгалтерським законодавством у питанні оподаткування доходів суб’єктів господарювання, адже більшість положень нормативно-правових актів були тотожними.

Порівняно із законодавством за часів СРСР методика розрахунку податку на прибуток суттєво змінилася.

Насамперед платниками податку визнавалися усі юридичні особи (крім Національного банку України) незалежно від форми власності, їхні філіали та відділення, тобто всі суб’єкти господарювання, які провадили діяльність на території України, зобов’язані були оподатковувати отриманий прибуток.

Крім того, змінився об’єкт оподаткування, що суттєво вплинуло і на порядок перевірки показників податкової звітності. Податок справлявся не з прибутку підприємства, а з валового доходу, що являв собою суму доходів від реалізації продукції (робіт, послуг), інших матеріальних цінностей і майна, нематеріальних активів, брокерських місць, і доходів від позареалізаційних операцій, зменшених на суму витрат по цих операціях.

Відповідно до п. 1 ст. 3 Закону України “Про оподаткування доходів” валовий дохід зменшувався на суму:

- податку на додану вартість, акцизного збору, плати за землю, податку з власників транспортних засобів, а також рентних платежів;
- відрахувань до державних фондів соціального страхування, а також інших обов’язкових платежів, установлених державою;
- плати з процентів за короткострокові кредити банків (крім процентів із прострочених і відстрочених позичок та кредитів, одержаних на поповнення нестачі власних оборотних коштів);
- амортизаційних відрахувань на повне відновлення основних виробничих фондів;
- витрат за нематеріальними активами у вигляді вартості придбаних патентів, авторських прав, ліцензій, ноу-хау, вартості власного патентування,

- що виключаються з валового доходу і зараховуються до витрат собівартості на період використання активів, але не більше десяти років;
- витрат на право використання промислових зразків, товарного знака, авторського права, земельних ділянок та інших природних ресурсів, програмне забезпечення обчислювальної техніки тощо;
 - орендної плати у частині доходу, яку сплачують до бюджету суб'єкти господарювання, що орендують основні фонди у державних підприємств;
 - витрат на службові відрядження, утримання й обслуговування технічних засобів управління, послуги зв'язку й обчислювальних центрів, рекламу, консультаційні, інформаційні та аудиторські послуги (якщо перевірка бухгалтерського звіту аудитором є обов'язковою за законодавством України), на оплату робіт із сертифікації продукції, представницькі цілі в межах норм, затверджуваних Кабінетом Міністрів України, пожежну і сторожову охорону;
 - вартості матеріальних затрат, врахованих у калькуляції та віднесених до собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг)¹.

Суми дивідендів та процентів, одержаних з акцій, облігацій та інших цінних паперів, що належать підприємству, також списувалися на зменшення оподаткованого доходу. При здійсненні податкових перевірок зважалося на те, чи дотримані платником податку встановлені обмеження щодо зменшення валового доходу. Доходи суб'єктів господарювання оподатковувалися за диференційованими ставками, які змінювалися залежно від виду діяльності фірми:

- 1) спільних підприємств, створених на території України за участю іноземних інвесторів у сфері промисловості, сільського господарства, а також підприємств, які повністю належать іноземним інвесторам – 19 %;
- 2) дослідних заводів, частка дослідної продукції яких становила не менше 80 %, а також підприємств і організацій агропромислового комплексу з обслуговування сільськогосподарського виробництва – 11 %;
- 3) казино, відеосалонів, відеопоказу, прокату відео- та аудіокасет і запису на них, гральних автоматів із грошовим вигрaшем, а також доходи від проведення масових концертно-видовищних заходів на відкритих майданчиках, стадіонах, у палацах спорту, інших приміщеннях, кількість місць у яких перевищує 2000, – 70 %;
- 4) підприємств від посередницької діяльності, одержувані від робіт чи послуг, виконаних за договором підяду тимчасовими творчими колективами чи громадянами, – 65 %;

¹ Про оподаткування доходів підприємств та організацій : закон України від 21.02.1992 № 2146-ХІІ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2146-12>.

- 5) посередницької діяльності (аукціонно-біржової, торговельно-закупівельної та ін.), а також участі в розрахунках при виконанні угод, та додаткові доходи підприємств від продажу на аукціоні товарів, продукції, майна – 75 %;
- 6) підприємств, що одержують від них доходи, акцій, облигацій та інших цінних паперів, а також доходи українського учасника, одержані від пайової участі у спільних та у створенні інших підприємств, – 15 %;
- 7) іноземних учасників, що утворюються в результаті розподілу доходу спільних підприємств, при переказуванні за кордон – 15 %;
- 8) інших підприємств – 22 %.

Така система давала змогу стимулювати розвиток науково-технічної сфери, фінансової діяльності, підтримувати сільське господарство. Водночас галузі з високою рентабельністю сплачували більший відсоток податку, що сприяло збільшенню податкових надходжень до бюджету.

Певним суб'єктам господарювання надавалися пільги в оподаткуванні. Зокрема, від оподаткування звільнялися підприємства громадських організацій інвалідів, заклади освіти, культури і спорту, діяльність яких частково фінансувалася з державного бюджету. Не входили до бази оподаткування доходи від виробництва сільськогосподарської продукції, крім продукції квітково-декоративного рослинництва та звіроводства, дивіденди (проценти), одержані від державних облигацій та інших державних цінних паперів. Також у нормативному акті передбачалося зменшення оподаткованого доходу на суму доходу від реалізації особливої продукції, для інвалідів зору та слуху, виготовленої в будинках інвалідів, виправних та лікувальних закладах. Важливим питанням при проведенні податкових перевірок було з'ясування правомірності використання зазначених пільг суб'єктом господарювання – платником податку на прибуток, правильність застосування ставки податку.

В умовах таких змін механізму оподаткування не було спеціальних нормативних актів, які б визначали порядок і методику здійснення контролю за формуванням інформації про об'єкт оподаткування податком на прибуток. Контролюючі органи здійснювали перевірки без належного методичного забезпечення, що суттєво ускладнювало процес адміністрування податку.

Попри прогресивність Закону України “Про оподаткування доходів”, Кабінет Міністрів України прийняв Декрет “Про податок на прибуток підприємств та організацій” від 26.12.1992 № 12-92¹ (далі – Декрет КМУ). У ньому спостерігалися значні зміни механізму визначення об'єкта оподаткування порівняно з попереднім нормативним актом (табл. 1.2).

Насамперед відповідно до нового закону змінювався об'єкт оподаткування – валовий прибуток підприємства, який визначався за даними бухгалтерського

¹ Про податок на прибуток підприємств і організацій : декрет Кабінету Міністрів України від 26.12.1992 № 12-92 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/12-92>.

Таблиця 1.2

**Порівняльний аналіз розрахунку податку на прибуток відповідно до Закону України
“Про оподаткування доходів” та Декрету КМУ**

№ з/п	Елементи системи оподаткування	Закон України “Про оподаткування доходів” (1992)	Декрет КМУ “Про податок на прибуток підприємств та організацій” (1993)
1	Платники податку	Суб’єкти господарювання, які є юридичними особами (крім Національного банку України, за винятком його госпрозрахункових підрозділів), включаючи підприємства з іноземними інвестиціями, їхні філіали, відділення та інші відособлені підрозділи	Будь-які суб’єкти господарювання (включаючи їхні об’єднання), банки, інші кредитні установи, фінансово-розрахункові центри, їхні філіали, відділення та інші відособлені підрозділи, міжнародні неурядові організації та міжнародні об’єднання
2	Об’єкт оподаткування	Валовий дохід	Балансовий прибуток
3	Ставка податку	35 % та диференційовані ставки залежно від виду діяльності	30 %, а доходи від операцій із цінними паперами – 15 %
4	Пільги щодо податку	Окремі підприємства звільнялися від сплати податку або їхні доходи не включалися до бази оподаткування; валовий дохід зменшувався на суму доходу від реалізації деяких видів продуктів	Ряд підприємств звільнялись від сплати податку; існували пільги на зменшення балансового прибутку
5	Методика розрахунку податку на прибуток	Скоригований валовий дохід · відповідну ставку податку	Скоригований балансовий прибуток · загальну ставку + сума податку на прибуток від особливих операцій
6	Джерела інформації	Дані бухгалтерського обліку та фінансової звітності	
7	Тривалість дії нормативного акта	01.01.1992 – 31.12.1992, 01.04.1993 – 01.01.1995	01.01.1993 – 31.03.1993

Складено автором.

обліку. Проте для цілей оподаткування він зменшувався на суму рентних платежів, що вносяться до бюджету з прибутку, доходів із цінних паперів та від пайової участі в діяльності інших підприємств, створених на території України.

Ставки податку також зазнали змін. Загальна ставка для оподаткування прибутку зменшилася і становила 30 %, а для операцій із реалізації цінних паперів – 15 %. Крім того, додатково розраховувався та сплачувався податок на прибуток від:

- 1) посередницьких операцій, проведення лотерей, доходів від здавання в оренду приміщень і окремих видів майна – за ставкою 15 %;
- 2) реалізації на аукціоні товарів, продукції, майна згідно з переліком, що визначається Міністерством фінансів України, – за ставкою 20 %;

- 3) казино, інших гральних домів, гральних автоматів та іншого грального бізнесу – за ставкою 55 %;
- 4) відеосалонів, відеопоказу, прокату відео- та аудіокасет і запису на них, а також від проведення масових концертно-видовищних заходів на відкритих майданчиках, стадіонах, у палацах спорту, інших приміщеннях, кількість місць у яких перевищує 2000, – за ставкою 40 %.

Ці зміни послаблювали тиск на підприємства, адже, по-перше, ставка податку на прибуток зменшилась, а, по-друге, диференційована ставка застосовувалася лише при оподаткуванні окремих видів операцій. Такі нововведення сприяли певному спрощенню процедур аудиту розрахунків з податку на прибуток, давали змогу ширше використовувати дані бухгалтерського обліку як джерело інформації для контролю.

Зазнали змін і пільги при оподаткуванні. Окрім наявного зменшення оподаткованого прибутку на суму доходу від реалізації деяких видів продукції, він зменшувався на суму витрат на утримання закладів соціальної інфраструктури та 50 % затрат на проведення науково-технічних робіт. Новинкою законодавства стало пільгове оподаткування для підприємств – виробників інноваційної продукції. В перший рік виробництва вони звільнялися від сплати податку, а в наступний ставка податку на прибуток становила 15 %.

Загалом підґрунтям основних положень Декрету КМУ був Закон СРСР “Про податки підприємств, організацій та об’єднань” від 14.06.1990 № 1560-I, проте після I кв. 1993 р. його дію було зупинено. Починаючи з 1 квітня 1993 р. податок знову сплачувався з валового доходу підприємства відповідно до Закону України “Про оподаткування доходів”. Крім того, наказом Державної податкової інспекції України від 26.04.1994 № 31 було прийнято Інструкцію “Про порядок нарахування й сплати до бюджету податку на доходи підприємств і організацій”, яка детальніше описувала порядок визначення бази оподаткування.

Зміну законодавства можна пояснити необхідністю формування джерел для поповнення державного бюджету, щоб не збільшувати його дефіцит. Цей закон був важелем, використовуючи який за рахунок жорсткішої дії з підприємств передбачалося стягнути необхідні кошти.

Варто зауважити, що така непослідовність у визначенні об’єкта оподаткування, часті суттєві зміни методики його розрахунку створювали істотні труднощі для платників податків і справили негативний вплив на розвиток підприємницької діяльності загалом, ускладнювали контроль за справлянням податку на прибуток.

Основною особливістю методики розрахунку податку на прибуток у 1991–1994 рр. було те, що вона ґрунтувалася на даних обліку. Нормативними актами, які регулювали порядок ведення бухгалтерського обліку та складання звітності у цей період, були Положення про організацію бухгалтерського обліку і

звітності в Україні, затверджене постановою Кабінету Міністрів України від 03.04.1993 № 250, та Вказівки щодо організації бухгалтерського обліку в Україні, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 07.05.1993 № 25.

Доходи, які вкляючалися до валового доходу, відображалися на рахунках обліку, додатковий реєстр не створювався. Склад матеріальних, трудових та інших затрат визначався відповідно до Основних положень про склад витрат виробництва (обігу) і формування фінансових результатів на підприємствах і в організаціях України, затверджених постановою Кабінету Міністрів України від 19.09.1993 № 764, з урахуванням Типових положень з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) та особливостей складу витрат в окремих галузях, визначених міністерствами, відомствами України.

Як наслідок, взаємозв'язок податкової та бухгалтерської звітності був дуже тісним – інформація до Декларації про доходи підприємства, затвердженої 26.04.1994, переносилася зі Звіту про фінансові результати та їх використання (т. ф. № 2). При проведенні перевірок широко використовувалися нормативні акти, які регламентували відображення в бухгалтерському обліку господарських операцій, формування собівартості продукції, робіт, послуг, що суттєво посилили вимоги до кваліфікації перевіряючих, але уніфікували порядок формування показників бухгалтерського обліку та податкової звітності.

Податкова декларація складалася та подавалася щокварталу і за підсумками року. Попри, на перший погляд, громіздку форму, вона враховувала всі аспекти розрахунку податку на прибуток.

Необхідно згадати і те, що відповідно до Закону України “Про оподаткування доходів” (1993 р.) усі суб'єкти господарювання зобов'язані вести бухгалтерський облік та надавати необхідну інформацію податковим органам. За недовиконання цього положення на платників податків накладалися штрафні санкції.

Недотримання податкових норм призводило до адміністративної відповідальності у вигляді штрафних санкції (у випадку заниження чи приховування доходів) та навіть кримінальної відповідальності за умисні дії.

Методика перевірки правильності складання Декларації передбачала зіставлення даних, наведених у бухгалтерській звітності та Розрахунках податку на прибуток.

Крім того, для здійснення контролю за правильністю визначення і повнотою перерахування до бюджету авансових платежів податку на дохід підприємства до початку нового року подавали до державних податкових інспекцій за своїм місцезнаходженням довідки про фактичні суми податку на дохід за попередній рік (у розрізі кварталів).

Розглядаючи проблеми адміністрування податку на прибуток у 1991–1994 рр., можна зробити висновок, що це був складний період як для підприємств, так і для контролюючих органів. Нестабільність у податковій політиці, високі ставки податку, податковий тиск на найефективніші підприємства – все це визначало

напряму розвитку бухгалтерського обліку, який, по суті, ставав базою для податкових розрахунків, негативно впливало на економіку держави загалом.

Остаточний перехід до оподаткування прибутку підприємств відбувся після ухвалення Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” від 28.12.1994 № 334/94-ВР¹.

Насамперед відповідно до зазначеного Закону було розширено перелік суб'єктів господарювання – платників податку на прибуток (рис. 1.1).

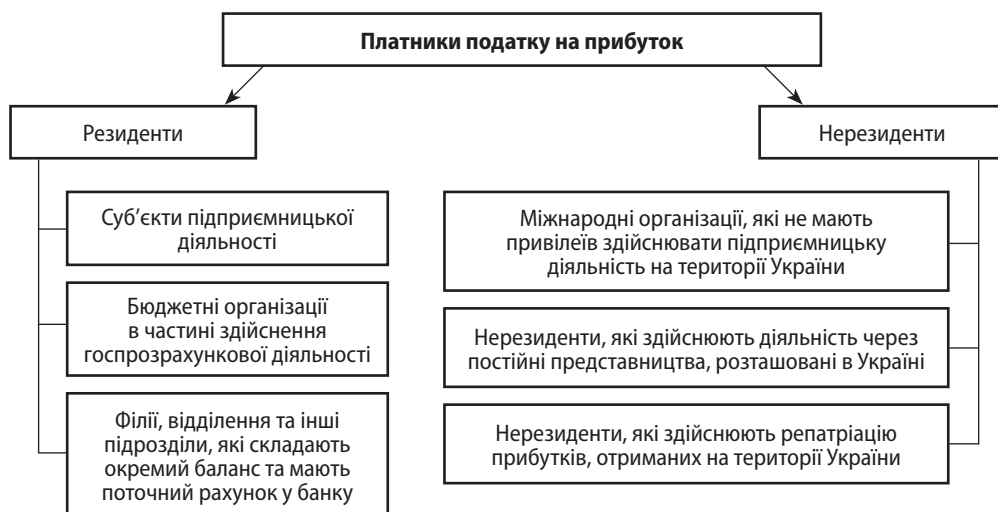


Рис. 1.1. Платники податку на прибуток відповідно до Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” у редакції 1994 р.

Складено автором.

Національний банк України та його установи сплачували до державного бюджету суму перевищення доходів над видатками згідно з кошторисом витрат, затвердженим Верховною Радою України. Підприємства, що мали відокремлені підрозділи без статусу юридичної особи, розраховували консолідований податок на прибуток. Об'єктом оподаткування знову визнавався балансовий прибуток підприємства, початкове значення для розрахунку якого вказувалося у фінансовій звітності.

Період 1994–1996 рр. характеризувався високим рівнем інфляції, зменшенням обсягів виробництва продукції та нестачею високоліквідних фінансових ресурсів. У зв'язку з цим зростав обсяг бартерних безгрошових операцій, на суму збитків від яких балансовий прибуток збільшувався. Те саме стосувалось і коштів фондів, які створив платник податку за рахунок собівартості продукції,

¹ Про оподаткування прибутку підприємств : закон України від 28.12.1994 № 334/94-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/334/94-вр>.

якщо вони використовувались не за цільовим призначенням (наприклад, кошти амортизаційного фонду).

Особлива увага під час проведення перевірок приділялася безповоротній фінансовій допомозі та безоплатно одержаним активам. Такою допомогою вважалися:

- кредит без вимоги повернення його основної суми та процентів, за винятком дотацій та субсидій;
- сума різниці між звичайною та фактичною процентною ставкою (якщо фактична ставка є нижчою за звичайну)¹.

Матеріальні й нематеріальні активи, надані суб'єкту господарювання без вимоги про оплату їх вартості, а також сума різниці між звичайною ціною і ціною їх реалізації, якщо остання є нижчою, за Законом України “Про оподаткування прибутку підприємств” (1994 р.) вважалися безкоштовно одержаними. Відповідно на суму таких надходжень збільшувалася база оподаткування підприємства. Одним із основних завдань при проведенні контролю за повнотою та своєчасністю розрахунків з бюджетом були виявлення таких операцій та контроль їх оподаткування податком на прибуток.

Ці заходи посилювали податковий тиск на підприємства, для яких в умовах кризи товарні відносини та безповоротна фінансова допомога були одним із шляхів виживання. Водночас оподаткування таких операцій, на нашу думку, з одного боку, ставило за мету попередження зростання кількості випадків розкрадання майна збанкрутілого підприємства та нерівнозначних угод, а з другого – хоч і ускладнювало процес адміністрування, все ж сприяло збільшенню податкових надходжень до бюджету на покриття дефіциту.

Отримані дивіденди, податок на землю, яка використовувалася за сільськогосподарським призначенням, податок із власників транспортних засобів, витрати на утримання об'єктів соціально-культурного призначення, матеріальна допомога громадським та релігійним закладам зменшували балансовий прибуток підприємства.

Новоствореним підприємствам надавалися пільги в оподаткуванні. Зокрема, суб'єктам господарювання дозволялося зменшувати базу оподаткування на суму збитків, отриманих протягом будь-якого з перших трьох років функціонування, що передували оподаткованому періоду, у випадку недостатнього балансового прибутку (до п'яти років).

Законодавці передбачили ряд операцій, які не вважалися прибутком і відповідно не оподатковувалися. Серед них варто виокремити курсові різниці, нараховані на валютні цінності, та суму дооцінок, одержувану від переоцінки залишків товарно-матеріальних цінностей (ТМЦ), що розраховується самостійно

¹ Про оподаткування прибутку підприємств : закон України від 28.12.1994 № 334/94-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/334/94-вр>.

платником податку відповідно до офіційного індексу інфляції. Ці норми зумовлені тим, що в 1994–1996 рр. рівень знецінення грошей був дуже високим, спостерігалася гіперінфляція, тому визнання таких доходів з економічного погляду було недоцільним і вони лише штучно збільшували базу оподаткування.

Варто наголосити, що оподатковувався не сукупний прибуток підприємства, а прибуток, отриманий у різних сферах діяльності, незалежно від загального результату діяльності суб'єкта господарювання. Балансовий прибуток визначався як різниця між отриманими доходами та здійсненими витратами з кожного виду діяльності. Отже, перевіріці підлягала правомірність розподілу доходів, витрат і фінансових результатів між видами діяльності платника з метою виявлення ухилення від сплати податку.

Важливими є декілька аспектів щодо віднесення затрат на собівартість продукції. Крім загальноприйнятих витрат, до вартості новоствореного продукту належали витрати на основну та додаткову заробітну плату, відповідно до прийнятої системи, на винахідництво та раціоналізацію, випробовування моделей і зразків винахідництва, забезпечення працівників спеціальним одягом та обмундируванням, витрати, пов'язані з набором нової робочої сили, тощо. Водночас не враховувалися витрати підприємств, здійснені в цей період, але не відображені у собівартості: на створення виробничих запасів, що будуть використані у майбутньому періоді. Як наслідок, підприємства зазнавали великих втрат і не мали обігових коштів.

Загалом склад витрат згідно з податковим законодавством та бухгалтерським обліком був різним. Об'єкт контролю являв собою більшу частину витрат, які в обліку визнавалися непрямими й списувалися на витрати періоду і відповідно до Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” (1994 р.) входили до складу елементів витрат. Винятком була лише оплата праці управлінського персоналу. Це сприяло збільшенню собівартості продукції та, у свою чергу, доходу від її реалізації, а також прибутку до оподаткування, тобто податкові зобов'язання підприємств зростали. Крім того, такі відмінності стали одним із початкових етапів виокремлення податкового обліку в автономну систему.

Згідно із Законом встановлювалися диференційовані ставки податку на прибуток, проте вони були меншими, ніж у попередньому періоді (табл. 1.3).

Нарахований податок на прибуток зменшувався до:

- 1) 20 % – на відшкодування витрат підприємства на реконструкцію та модернізацію використовуваної частини основних фондів, у разі повного використання коштів фондів розвитку виробництва;
- 2) 50 % – на відшкодування витрат на закупівлю спеціального обладнання для забезпечення роботи інвалідів 1-ї та 2-ї груп;
- 3) 100 % – на відшкодування витрат підприємств, де інваліди становили більше 50 % загальної чисельності працюючих у основному виробництві.

Таблиця 1.3

Ставки податку на прибуток відповідно до Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” у редакції 1994 р.

№ з/п	Сфера діяльності, в якій отримано прибуток	Ставка податку на прибуток, %
1	Виробництво і торгова діяльність	30
2	Посередницька діяльність	45
3	Проведення лотерей, казино та інший гральний бізнес	60
4	Агропромисловий комплекс, діяльність із обслуговування сільськогосподарських підприємств	15

Складено автором.

Крім того, не підлягав оподаткуванню прибуток від реалізації сільськогосподарської продукції та продуктів її перероблення на власних потужностях, вилову риби та її перероблення.

Оснoву для розрахунку бази оподаткування та проведення аудиту становили дані бухгалтерського обліку. Початковими для розрахунку бази оподаткування було кредитове сальдо за рахунком 80 “Прибутки і збитки” та дані журналу-ордера № 15, за яким відображалася інформація про аналітичний облік прибутків підприємства. Отже, ретельній перевірці підлягали обороти за рахунками фінансових результатів, правомірність розподілу витрат між рахунками 80 “Прибутки і збитки” та 81 “Використання прибутку”.

Такі показники декларації, як доходи від реалізації продукції, податок на додану вартість, акцизний збір, собівартість продукції, мали збігатися з даними форми № 2 “Звіт про фінансові результати та їх використання”, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 18.08.1995 № 139, зареєстрованої в Міністерстві юстиції України 1 вересня 1995 р. за № 321/857.

Розрахунок податку на прибуток проводився і подавався щомісяця у вигляді довідки за 1-й і 2-й місяці кварталу і квартальної декларації про прибуток підприємства (додаток 2).

У випадку від’ємного значення оподаткованого прибутку пільги на оподаткування не надавалися. Незалежно від результатів діяльності суб’єкта господарювання він зобов’язувався сплатити до бюджету податок. Це зумовило “вимивання” обігових коштів з активів підприємств, оскільки зобов’язання за податками погашалися у першу чергу.

Загалом дія Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” (1994 р.) забезпечувалася значною кількістю (близько 1500) нормативно-правових актів та інструктивних документів. Це створювало істотні труднощі для бухгалтерів підприємств та працівників податкової служби під час проведення аудиту податку на прибуток, оскільки доступного й гнучкого інформаційного забезпечення на той час не існувало.

1.2. ОПОДАТКУВАННЯ ПРИБУТКУ ПІДПРИЄМСТВ У ПЕРІОД З 1997 ПО 2011 РІК

Суперечність норм закону та структурні зміни в економіці країни потребували реформування податкової системи та зміни підходу до оподаткування прибутку підприємств і його адміністрування. Таким кроком стало прийняття нової редакції Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” від 22.05.1997 № 283/97-ВР з подальшими змінами та доповненнями (далі – Закон України “Про оподаткування прибутку підприємств”).

Насамперед цей закон визначив повніший порівняно з попереднім актом перелік використовуваних термінів. Серед них кредит та його види, лізингова операція, звичайна ціна, гудвіл, роялті, резиденти та нерезиденти.

Важливим пунктом стало чітке визначення платників податку (рис. 1.2).

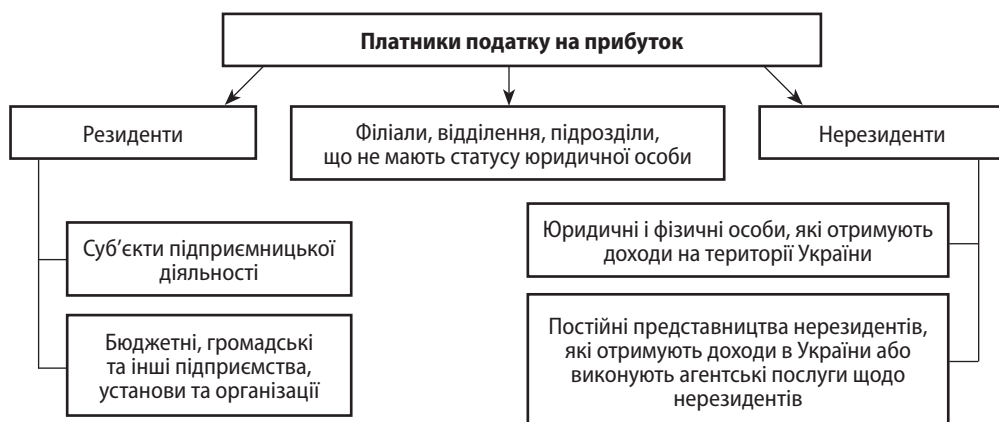


Рис. 1.2. Платники податку на прибуток відповідно до редакції Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” від 03.04.1997

Складено автором.

Об'єкт оподаткування залишився без змін – прибуток підприємств, проте змінилася методика його визначення. Тепер початковою базою оподаткування був не бухгалтерський прибуток, а спеціально обчислений показник:

$$\text{Прибуток до оподаткування} = \text{Валові доходи} - \text{Валові витрати} - \text{Амортизаційні відрахування} \quad (1.1)$$

Нова схема оподаткування передбачала обчислення податку від усіх видів діяльності підприємства загалом, тому при використанні понять “доходи і витрати” в податковому обліку вживалось уточнення – валові (сукупні). Зміна назв мала на меті й уникнення непорозумінь із фінансовим обліком, оскільки надходження і видатки за двох систем були різними.

Склад валових доходів був такий (рис. 1.3).

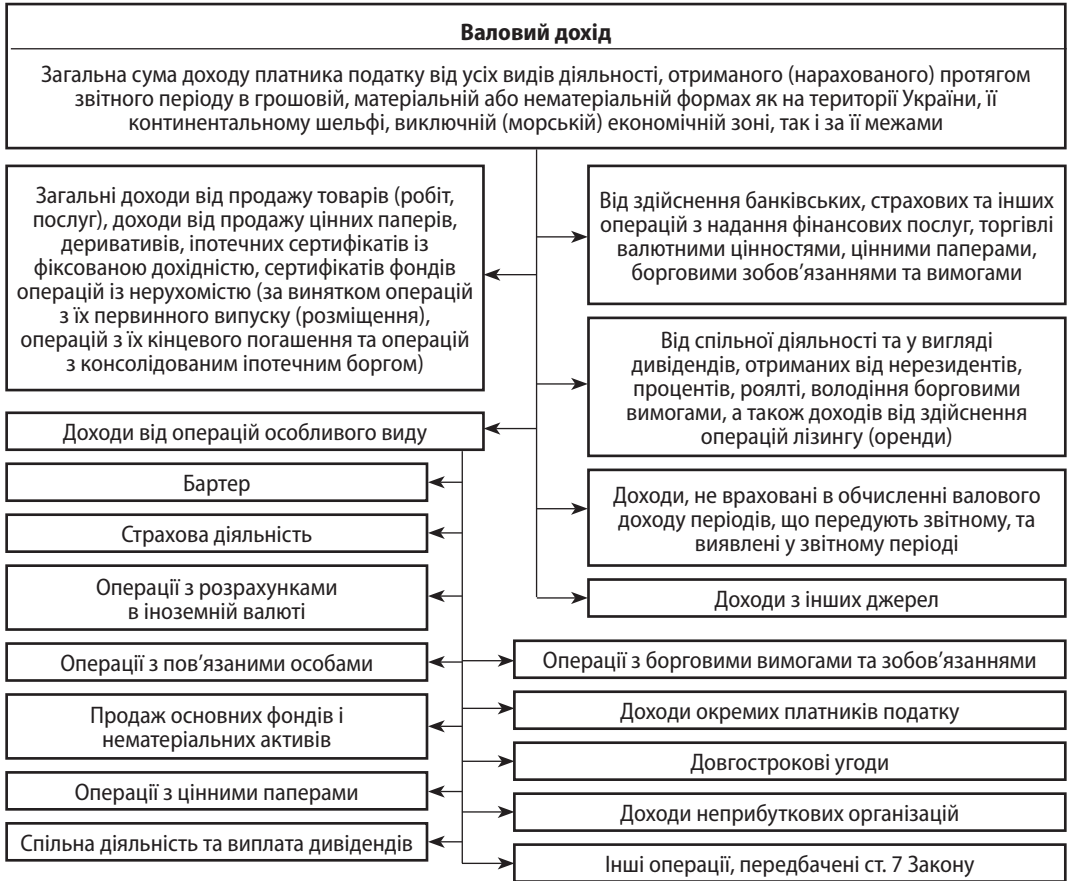


Рис. 1.3. Склад валових доходів відповідно до редакції Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” від 03.04.1997

Складено автором.

З огляду на це існували деякі відмінності між доходами у бухгалтерському обліку та валовими доходами в податковому:

- 1) до валових доходів включали суму отриманої від покупців, замовників попередньої оплати – авансів, які не належали до доходів у бухгалтерському обліку;
- 2) вартість оприбуткованих ТМЦ при здійсненні бартерних операцій входила до складу валових доходів, а у фінансовому обліку зобов'язання за отриманими першими за бартером цінностями відображалися як кредиторська заборгованість;
- 3) безоплатно одержані необоротні активи включалися до складу валових доходів загальною сумою в момент надходження на підприємство, а в бух-

галтерському обліку відображалися в складі додаткового капіталу і визнавалися доходом у міру визнання витрат (нарахованої амортизації).

Різниця була зумовлена передусім порядком визнання доходів у податковому обліку – правилом “першої події”. Тобто валові доходи відображалися або при отриманні авансів, або при відвантаженні продукції, тоді як у бухгалтерському обліку доходи визнавалися лише в момент передачі права власності на об’єкт реалізації, тобто під час відвантаження продукції покупцям (рис. 1.4).

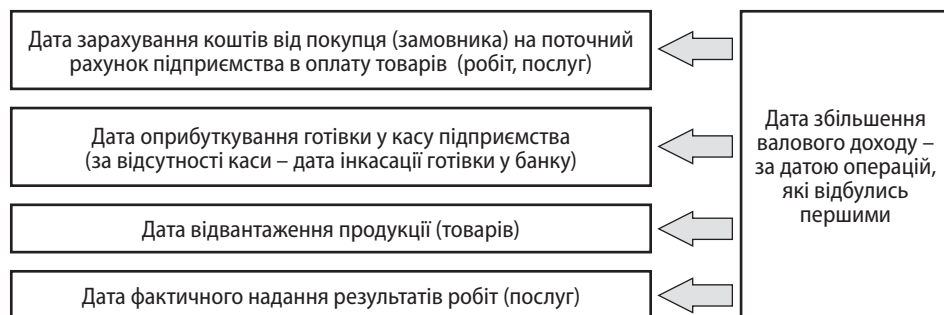


Рис. 1.4. Дата збільшення валового доходу

Складено автором.

До складу валових не входили доходи від прямих інвестицій в інші підприємства, сума надміру сплачених податків та зборів, отримані компенсації за позовними заявами тощо.

Валовими витратами виробництва та обігу була сума будь-яких витрат платника податку в грошовій, матеріальній та нематеріальній формах, здійснюваних як компенсація вартості товарів (робіт, послуг), які придбаються (виготовляються) для їх подальшого використання у власній господарській діяльності. Основна їх відмінність від витрат виробництва у тому, що до валових витрат зараховуються будь-які витрати платника податку на прибуток, здійснені ним у зв’язку з придбанням матеріалів, сировини, товарів, робіт і послуг. У бухгалтерському обліку затрати визнавалися, лише коли зменшувались активи підприємства або збільшувалися зобов’язання, що призводило до скорочення власного капіталу.

До валових витрат належали витрати, наведені на рис. 1.5.

Запровадження з метою оподаткування дати визнання витрат за правилом першої події кардинально вплинуло на відмінності між даними бухгалтерського обліку і податкових розрахунків (рис. 1.6).

Такі кардинальні зміни у визначенні об’єкта оподаткування суттєво змінили і підходи до аудиту розрахунків із податку на прибуток. Відмінності у визначенні об’єкта оподаткування податком на прибуток у бухгалтерському обліку та



Рис. 1.5. Склад валових витрат відповідно до редакції Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” від 03.04.1997

Складено автором.

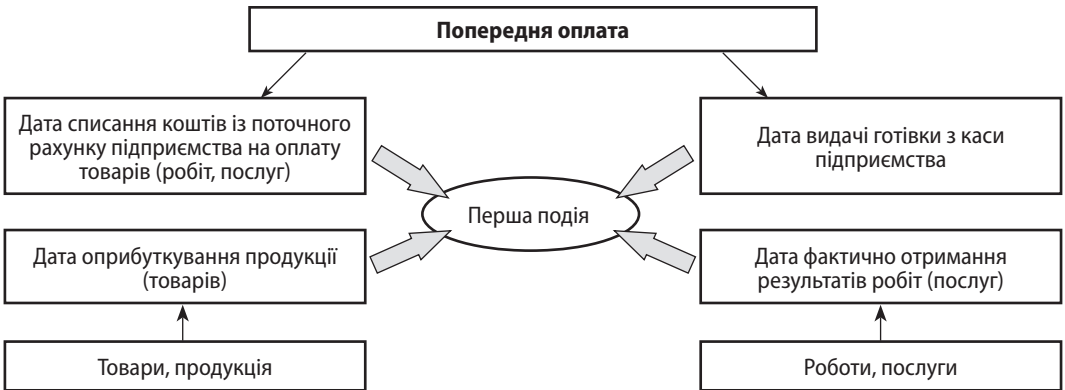


Рис. 1.6. Дата збільшення валових витрат

Складено автором.

для потреб оподаткування, застосування правила першої події, використання розрахунку приросту (убутку) залишків матеріальних запасів спричинили ускладнення методики аудиту податку на прибуток. Систематизовані дані бухгалтерського обліку (облікові реєстри, рахунки обліку) як інформаційна основа для аудиту поступово втрачали значення. Методика перевірки встановлення об'єкта оподаткування була не визначена та не впорядкована, що призвело до конфліктів і непорозумінь між контролюючими органами та платниками.

Починаючи з 1997 р. в Україні змінилася методологія податкового обліку основних засобів та нематеріальних активів, зокрема їх класифікація, методика нарахування та норми амортизації.

Усі основні фонди з метою оподаткування поділено на три групи:

- 1) будівлі, споруди, їхні структурні компоненти та передавальні пристрої, у тому числі жилі будинки та їхні частини, вартість капітального поліпшення землі;
- 2) автомобільний транспорт та вузли (запасні частини) до нього; меблі; побутові електронні, оптичні, електромеханічні прилади та інструменти, інше конторське (офісне) обладнання, устаткування та приладдя до них;
- 3) будь-які інші основні фонди, не включені до груп 1 і 2.

Амортизація за групами нараховувалася прямолінійним методом із застосуванням таких квартальних норм амортизації:

- для 1-ї групи – 1,25 %;
- для 2-ї групи – 6,25 %;
- для 3-ї групи – 3,75 %.

Ці норми були суттєво занижені й встановлювались адміністративним шляхом без урахування специфіки діяльності підприємства. Нарухування здійснювалося на залишкову вартість груп основних засобів до досягнення групою нульового значення.

Встановлені норми амортизації використовувалися у 1997 р. з коефіцієнтом 0,7, а з 1998 р. – з понижуючим коефіцієнтом 0,6 з метою спрямування зазначених сум до Державного бюджету України. З 1 кв. 2000 р. нарахування амортизаційних відрахувань на основні фонди провадилося без застосування понижуючого коефіцієнта, що сприяло зменшенню суми податку до сплати порівняно з попередніми періодами.

Закон передбачав надання підприємствам права самостійно здійснювати коригування вартості основних фондів на індекс інфляції. Дозволялося проведення індексації вартості на початок нового звітнього року за умови, що у попередньому періоді рівень інфляції перевищує 10 %. Наявний механізм передбачав обчислення капітального доходу, застосування якого фактично нейтралізувало вплив індексації на оподатковуваний прибуток.

Амортизаційні відрахування нараховувалися щокварталу і не включалися до складу виробничих та невиробничих витрат, а зменшували оподатковуваний

прибуток. Відокремлення бухгалтерського обліку основних засобів та розрахунку податкової амортизації призвело до подвоєння як облікових, так і контрольних процедур.

Ставка податку на прибуток залишилася незмінною і становила 30 % для усіх платників незалежно від сфери діяльності. Проте скоротився перелік видів діяльності, для яких застосовувалася пільгова ставка. Лише прибуток від продажу інноваційного продукту оподатковувався за ставкою 15 %. Водночас звільнялися від оподаткування операції з реалізації дитячого харчування власного виробництва та підприємства, засновані всеукраїнськими громадськими організаціями інвалідів.

Норми закону давали змогу зменшувати зобов'язання з податку на прибуток на суму авансових внесків, сплачених при виплаті дивідендів та плати за торгові патенти. Загалом механізм обчислення податку на прибуток мав такий вигляд (рис. 1.7).

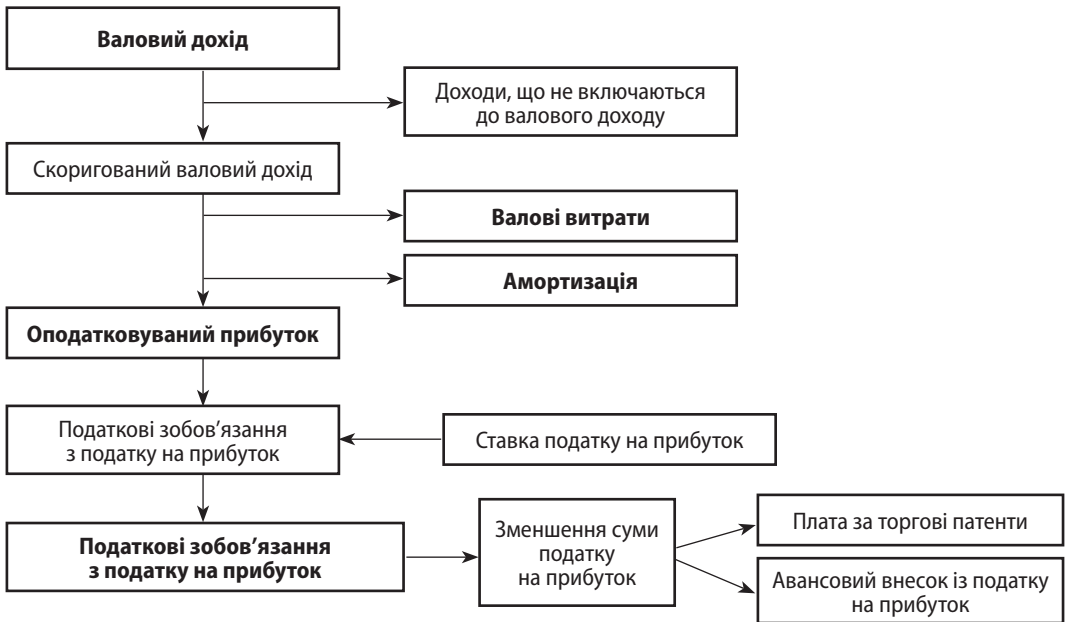


Рис. 1.7. Механізм розрахунку податку на прибуток

Складено автором.

Уведення в дію Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” від 28.12.1994 № 334/94-ВР у новій редакції передбачало і зміну джерел інформації для розрахунку зобов'язань. Якщо раніше розрахунок прибутку до оподаткування ґрунтувався на даних фінансової звітності, то тепер бухгалтер підприємства зобов'язувався виокремлювати доходи і витрати в податковому та бухгалтерському обліку. Для цього впроваджувалися первинні документи,

аналітичні регістри та форми звітності, які використовувались лише при оподаткуванні (рис. 1.8).

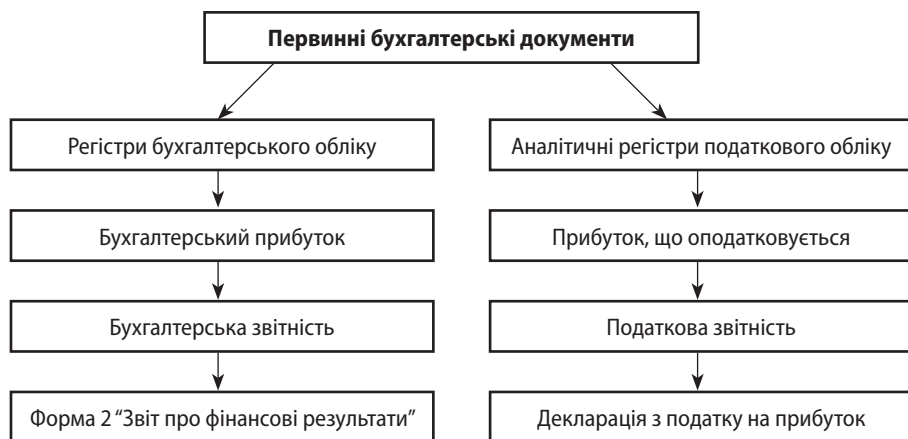


Рис. 1.8. Методика визначення прибутку до оподаткування в бухгалтерському та фінансовому обліку

Складено автором.

Декларація складалась із заголовної, семи основних частин і 17 додатків (додаток 3). Спочатку заповнювалися додатки на підставі даних бухгалтерського обліку та спеціальних розрахунків, а потім на їх основі складалися частини звіту. Крім того, до 2002 р. суб'єкти господарювання зобов'язувалися подавати розрахунки за авансовими платежами до бюджету, де вказувалися фактично сплачені суми податку. Пізніше таку процедуру було скасовано.

Більшість науковців вважають, що до основних позитивних аспектів нової редакції Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" від 28.12.1994 № 334/94-ВР можна віднести поступове вдосконалення визначення величини прибутку підприємств за такими напрямками, як урахування витрат на оплату праці, зносу основних фондів, перенесення поточних збитків на наступні податкові періоди тощо.

Разом із тим можна визначити суттєві недоліки. Насамперед унаслідок введення в дію нормативного акта відбулося значне віддалення податкового та бухгалтерського обліку. Відмінності доходів і витрат від валових зумовили тимчасові та постійні різниці в обліку, дані звітів не збігалися, у зв'язку з чим порівняння податкової та фінансової звітності стало недоречним.

Складнощі та суперечність норм закону зумовили розширення тіньового сектору економіки. Керівництво підприємства ставило за мету будь-яким чином зменшити суму податкових зобов'язань. Як наслідок, надходження до бюджету скоротилися, спричинивши зростання податкового тиску на суб'єктів господарювання, збільшилася кількість перевірок.

Податкова звітність перевірялася при поданні у податкові органи. До її складу входили: податкова декларація з податку на прибуток, довідки та додатки до неї, подання яких передбачено нормативними актами, зокрема відомості про балансову вартість матеріальних ресурсів і малоцінних предметів; відомості про балансову вартість товарних запасів; розрахунок сплати консолідованого податку на прибуток; повідомлення про сплату авансових внесків та ін. Адміністрування податку на прибуток за таких умов суттєво ускладнилося.

Порядок перевірки податкової звітності визначався Рекомендаціями щодо прийому та термінів розгляду податкових декларацій із податку на прибуток і механізму реалізації виявлених правопорушень, затвердженими наказом Державної податкової адміністрації України від 11.05.1999 № 253.

У відділі прямих податків здійснювалася камеральна перевірка податкової декларації та додатків до неї. При цьому додатково використовувалися:

- податкові декларації попередніх звітних періодів;
- акти документальних перевірок;
- терміни та обсяги сплати авансових платежів;
- повідомлення про зменшення валового доходу за операціями, пов'язаними з реалізацією товарів (виконанням робіт), наданням послуг;
- звіт про результати виконання підприємством довгострокових договорів (контрактів) та ін.

У процесі аудиту декларацій виявлялись арифметичні та методологічні помилки, які призводили до заниження або завищення суми податкового зобов'язання. Для цього звіряли дані податкових декларацій як звітного кварталу, так і попереднього, а також дані додатків попереднього та звітного кварталів. Перевірялася правильність визначення об'єкта оподаткування та нарахованої суми податку, порівнянність даних додатків до декларації з основними рядками декларації, розрахунок фінансових результатів товарообмінних (бартерних) операцій. При цьому не використовувались жодні бухгалтерські або фінансові звіти: порівнювалася лише та інформація, яка містилась у податковій декларації.

У разі виявлення під час перевірки помилок відповідальна особа державного податкового органу складала акт про результати проведення перевірки податкової звітності, який передавала до відділу податкового аудиту.

Завданням цього підрозділу була документальна перевірка платника податку. Загалом можна виокремити такі її види:

- 1) попередня документальна;
- 2) комплексна документальна;
- 3) зустрічна;
- 4) документальна невізна (камеральна);
- 5) тематична.

Варто зосередити увагу на комплексній документальній та тематичній перевірках, які найчастіше використовувалися при аудиті правильності нарахування податку на прибуток.

Комплексна документальна перевірка передбачала контроль за правильністю розрахунків платників податків з бюджетом. Вона проводилася безпосередньо за місцезнаходженням платника на підставі даних податкового і бухгалтерського обліку та звітності, первинних документів.

Під час перевірки встановлювалися:

- правомірність створення підприємства, додержання вимог реєстрації, склад засновників та їхня частка у статутному фонді, розмір статутного фонду;
- види діяльності, якими фактично займався суб'єкт господарювання;
- виконання вказівок і пропозицій щодо актів попередніх перевірок і правильності відображення їх у податковому та бухгалтерському обліку;
- відповідність показників балансу даним Головної книги, журналів-ордерів і аналітичному обліку;
- повнота і своєчасність надходження валютної виручки за експортовану продукцію;
- правильність обчислення, повноти і своєчасності сплати до бюджету податку на прибуток.

Важливим кроком у вдосконаленні системи адміністрування та аудиту оподаткування прибутку стало прийняття Закону України “Про порядок погашення зобов’язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами” від 21.12.2000 № 2181-III¹.

Цим законом для платників податку на прибуток, як і для багатьох інших осіб, вперше була узаконена можливість “конфлікту інтересів” контролюючого органу і платника податків. Це означало, що рішення з неурегульованих питань повинні прийматися на користь платника податків. З метою запобігання таким конфліктам законом уведено новий тип документів – податкові роз’яснення, які ширше трактували основні аспекти обліку тих чи інших операцій.

З набранням чинності цим нормативним актом (1 квітня 2001 р.) строки подання податкової декларації з податку на прибуток було продовжено: вони залежали тепер від тривалості базового звітного податкового періоду. Таким чином, декларації складалися за календарний квартал, півріччя та дев’ять місяців. Звітність необхідно було подавати протягом терміну 40 календарних днів, що наставав за останнім днем таких звітних періодів; річну – впродовж терміну 60 календарних днів, що наставав за останнім календарним днем звітного року. Сплата податкового зобов’язання за податком на прибуток здійснювалась

¹ Про порядок погашення зобов’язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами : закон України від 21.12.2000 № 2181-III [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2181-14>.

у строк 10 календарних днів, що наставав за останнім днем граничного строку подання податкової декларації.

Законом встановлювалося, що податкові органи зобов'язані прийняти податкову декларацію без попередньої перевірки, тобто їм заборонялося відмовляти у прийманні звітності, яка містить від'ємне значення об'єкта оподаткування. Хоча на практиці це положення, на жаль, діє не завжди.

Положення Закону України № 2181-III вперше висували вимоги до впорядкування процесу адміністрування та проведення аудиту розрахунків із бюджетом, визначали окремі елементи методики податкового аудиту, організаційні моменти проведення перевірок податковими органами, узагальнення і реалізації їхніх результатів.

Значною подією цього етапу стало прийняття Закону України "Про внесення змін до Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" від 24.12.2002 № 349-IV, в якому змінювалася більшість правил податкового обліку, що призвело до різних його трактувань та ускладнення адміністрування податку. Разом із тим було вжито чимало ефективних заходів, спрямованих на вдосконалення оподаткування прибутку. Зазначені зміни відобразилися в декларації.

Внесені зміни відповідали вимогам світової практики аудиту розрахунків з бюджетом. Зокрема, це стосувалося питань оперативного та фінансового лізингу, оподаткування операцій з цінними паперами та деривативами, врегулювання безнадійних (сумнівних) боргів, курсових різниць, обліку запасів із використанням методів оцінювання ФІФО та ідентифікованої вартості, купівлі-продажу землі, оподаткування страхової діяльності, визначення звичайної ціни тощо.

Серед кардинальних змін можна назвати нові правила виникнення доходів і витрат у межах бартерних операцій. Відповідно до Закону відвантаження й одержання товарів (робіт, послуг) за бартером призводило до виникнення валових доходів і витрат у звичайному порядку.

У 2003 р. значно ускладнився облік витрат за операціями з нерезидентами, платниками фіксованого та єдиного податку, підприємствами та організаціями, які сплачували податок на прибуток за нижчими ставками. Валові витрати за операціями з такими особами виникали лише за датою оприбуткування товарів, а для робіт, послуг – датою одержання незалежно від наявності оплати (у тому числі часткової чи авансової).

Проте були й позитивні наслідки. З часу набрання чинності законом суб'єктам господарювання більше не потрібно було подавати розрахунок авансових внесків податку на прибуток і фінансових результатів від товарообмінних операцій. Крім того, до валових витрат дозволили включати 50 % витрат на придбання паливно-мастильних матеріалів для легкових автомобілів, що забезпечують основну діяльність підприємства.

Нова редакція закону не внесла повної чіткості до податкового обліку приросту (убутку) балансової вартості запасів. Облік запасів відповідно до положень

доводилося здійснювати щодо придбаних товарів та продукції, а також предметів власного виробництва для внутрішніх потреб. У п. 5.9 уточнювалося, що вартість запасів, оплачених, але не оприбуткованих, покупців не відображає в обліку приросту (убутку), а продавець, що одержав оплату, не показує убутку запасів до їх відвантаження.

Остаточо було відокремлено бухгалтерську переоцінку, яка жодним чином не впливала на вартість запасів у податковому обліку, що також зазнав негативного впливу на стан ведення бухгалтерського обліку на підприємствах.

Законодавці звернули увагу на віднесення до валових витрат збитків минулих років. Від'ємне значення об'єкта оподаткування попереднього податкового року, включене до складу валових витрат першого календарного кварталу поточного податкового року, було запропоновано обліковувати наростаючим підсумком у валових витратах півріччя, трьох кварталів та року до його повного погашення.

Якщо повного погашення протягом податкового року не відбулося, то такі валові витрати мали включатися у від'ємне значення об'єкта оподаткування за результатами податкового року і знову входити до валових витрат першого календарного кварталу наступного податкового року. Такий кругообіг збитків у складі валових витрат тривав до повного погашення від'ємного значення. Довгоочікуваними змінами було і зменшення ставки податку на прибуток з 30 до 25 %.

У новій редакції Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” від 28.12.1994 № 334/94-ВР зміни стосувалися амортизаційної політики. Насамперед було введено четверту групу основних засобів, до якої віднесли електронно-обчислювальні машини, інші машини для автоматичного оброблення інформації, пов'язані з ними засоби зчитування або друку інформації, інші інформаційні системи, комп'ютерні програми, телефони (у тому числі стільникові), мікрофони і рації, вартість яких перевищує вартість малоцінних товарів (предметів). Крім того, розширився перелік витрат, які підлягали амортизації, оскільки до них включили капітальні поліпшення землі (іригація, осушення, збагачення), що позитивно вплинуло на розвиток природоохоронної діяльності.

Важливим кроком стало підвищення норм квартальних амортизаційних відрахувань. З 1 січня 2004 р. вони становили для: 1-ї групи – 2 %; 2-ї групи – 10; 3-ї групи – 6; 4-ї групи – 15 %.

Водночас для основних засобів, введених в експлуатацію до вказаної дати, дозволялося застосовувати старі норми. Для суб'єктів космічної галузі тимчасово, до 1 січня 2009 р., установили щорічну 20-відсоткову норму прискореної амортизації основних фондів групи 3, а для технопарків, спільних підприємств при виконанні проектів технологічних парків – таку саму норму амортизації для необоротних активів груп 3 і 4¹.

¹ Про оподаткування прибутку підприємств : закон України від 28.12.1994 № 334/94-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/334/94-вр>.

Нова амортизаційна політика мала на меті прискорити оновлення основних фондів підприємства. Проте з огляду на вітчизняну практику можна зробити висновки, що не всі аспекти вдалось реалізувати. Основною причиною стала відсутність у суб'єктів господарювання фінансових ресурсів для купівлі активів. Таким чином амортизація перетворилася на дієвий фактор зменшення податкових зобов'язань.

Крім того, наказом Державної податкової адміністрації України "Про затвердження форми декларації з податку на прибуток підприємства та Порядку її складання" від 29.03.2003 № 143 (втратив чинність) затверджувалися нова форма декларації з податку на прибуток підприємства і порядок її подання. Звіт складався із заголовної, двох основних частин і 11 додатків, з яких сім (К1–К7) подавалися щокварталу, у тому числі за рік, а чотири (Р1–Р4) – лише за рік.

З огляду на це змінилася методика камеральної перевірки звітності. Відповідно до Методичних рекомендацій щодо взаємодії між підрозділами органів державної податкової служби України при адмініструванні податку на прибуток, затверджених наказом Державної податкової адміністрації України від 11.12.2006 № 766 (втратив чинність), її завдання полягало в перевірці правильності нарахування податку на прибуток на підставі поданих податкових декларацій, звітів та інших документів. Самі методи перевірки не зазнали змін. Бралися до уваги податкова декларація та додатки до неї за поточний та попередні періоди і порівнювались контрольні показники. Жодних бухгалтерських реєстрів чи первинних документів при цьому не вимагалось.

Примірний порядок проведення камеральної перевірки та здійснення контролю за справлянням податку на прибуток, затверджений наказом Державної податкової адміністрації України від 05.12.2008 № 761 (втратив чинність), вперше дав змогу перевіряючому на підставі перевірки податкової декларації самостійно визначати суму податкових зобов'язань для платника у разі виявлення порушень. При непевності підрозділи адміністрування податку на прибуток мали отримати від платників пояснення з цих питань, зробити запит щодо оригіналів первинних документів.

Проте наказом ДПА України від 24.12.2009 № 726 з метою поліпшення адміністрування податку на прибуток до Примірного порядку були внесені зміни.

Передусім зазначалося, що перевірка правильності даних щодо нарахування податку складається з трьох етапів:

- 1) підготовчий – передбачає аналіз та узагальнення інформації про платника податку з внутрішніх (установчі документи, декларації та результати документальних перевірок та ін.) та зовнішніх джерел, про можливі ризики мінімізації податкових зобов'язань або ухилення від оподаткування тощо;
- 2) перевірочний, що є безпосереднім проведенням камеральних або невіїзних документальних перевірок на підставі виявлених факторів ризику;

3) підсумковий – оформлення результатів проведених перевірок та формування висновків, передача їх до підрозділів податкового контролю юридичних осіб та податкової міліції.

За результатами попередньої перевірки суб'єкти господарювання – платники податку на прибуток поділялись на чотири категорії.

До першої відносили сумлінних платників, звітність яких не містила арифметичних помилок, і не було помітно жодних факторів ризику.

Платник податку, який мав хоча б один із факторів ризику, зараховувався до другої категорії. Його також називали платником, який має резерв для збільшення бази оподаткування. До зазначеної категорії належали суб'єкти господарювання, що мали власні виробничі потужності, достатню кількість трудових ресурсів, але, використовуючи різноманітні схеми, декларували від'ємне значення об'єкта оподаткування (збитки), здійснювали коригування (уточнення) раніше задекларованих показників тощо.

Третя категорія – платники з ознаками шахрайства – не мали власних виробничих фондів, достатньої кількості трудових ресурсів для ведення відповідного виду діяльності та, використовуючи схеми мінімізації, декларували незначні обсяги або відсутність податкових зобов'язань чи збитки. Такі суб'єкти господарювання перебували під постійним контролем податкової адміністрації.

Якщо юридична особа не проводила господарської діяльності або подавала податкову декларацію з прочерками чи незаповнену, то автоматично потрапляла до четвертої категорії – “нульовиків”.

З огляду на те, до якої групи потрапляв суб'єкт господарювання, проводились заходи контролю: камеральна перевірка, виїзна перевірка, аналіз фінансово-господарської діяльності, виявлення неоподатковуваних доходів.

При подальших перевірках використовувалася лише податкова звітність, інформація про відносини з контрагентами, матеріали інших підрозділів ДПА.

Таким чином, нормативно-правові акти, прийняті у зазначений період, дедалі більше поглибили розбіжності між податковим та бухгалтерським обліком. Бухгалтери змушені були, з одного боку, вести облік відповідно до національних стандартів, для надання інформації менеджерам, власникам, керівництву підприємства. З другого – чітко дотримуватись “букви закону” у сфері оподаткування для уникнення штрафних санкцій.

У Закон України “Про оподаткування прибутку підприємств” неодноразово вносились зміни (2004, 2006 р.), видавалася велика кількість листів ДПА, в яких основні положення роз'яснювались, проте позитивних змін у сфері оподаткування прибутку не відбувалось. І науковці, і практики виступали за прийняття загального нового нормативного акта відповідно до зарубіжної практики.

Методика складання і подання звітності з податку на прибуток потребувала конкретизації та вдосконалення. Тільки єдині вимоги до формування

інформаційної основи для обчислення об'єкта оподаткування, визнання та відображення його в системі бухгалтерського обліку сприяють підвищенню якості контролю за нарахуванням і сплатою податку з боку органів податкової служби, зменшенню конфліктів із платниками податку, вдосконаленню адміністрування податку на прибуток загалом.

1.3. УДОСКОНАЛЕННЯ ОПОДАТКУВАННЯ ПРИБУТКУ У ПОДАТКОВОМУ КОДЕКСІ УКРАЇНИ

Майже через 20 років з початку реформування вітчизняної податкової системи Верховна Рада України прийняла Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI¹ (ПКУ). З цього часу розпочався новий етап удосконалення методології оподаткування прибутку та розвитку адміністрування цього податку.

Оподаткування прибутку підприємств відповідно до ПКУ має багато відмінностей порівняно із Законом України “Про оподаткування прибутку підприємств” (табл. 1.4).

Першою та основною особливістю розділу III ПКУ стало зближення його методології з національними стандартами бухгалтерського обліку – П(С)БО. Валові витрати та доходи змінено на доходи та витрати. Крім того, класифіковано їх на операційні та інші відповідно до бухгалтерського обліку (рис. 1.9). У ПКУ доходи і витрати диференційовано за видами діяльності, що дає змогу провести певні паралелі між положеннями ПКУ та П(С)БО 15 “Доходи” і П(С)БО 16 “Витрати”. Проте однакові назви не означають повної відповідності таких доходів і витрат, можливість їх прямого перенесення. Перед внесенням у податкову декларацію всі показники потребують детального аналізу.

Порядок визнання доходів і витрат від реалізації товарів (робі, послуг) змінився. По-перше, вони визнаються в момент передачі права власності на актив, так само як і в бухгалтерському обліку. По-друге, витрати, що включаються до собівартості, визнаються лише в межах визнаного доходу.

Суттєвим стало положення про скасування механізму розрахунку приросту (убутку) балансової вартості запасів на складах, у незавершеному періоді та залишках готової продукції. Це пов'язано з тим, що витрати, які входять до собівартості, обліковуються згідно з основним принципом фінансового обліку – принципом нарахування і відповідності доходів і витрат.

У ПКУ детально розкрито облік з метою оподаткування операцій особливого виду, таких як операції з валютою, дивідендами, лізингу, торгівлі цінними паперами, деривативами та РЕПО, з відступлення права вимоги.

Зазнав змін облік необоротних активів. Його частково підпорядковано бухгалтерським правилам. Амортизація – вже не окремий компонент розрахунку

¹ Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

Таблиця 1.4

**Порівняльна характеристика розділу III “Податок на прибуток” ПКУ
та Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств”**

№ з/п	Ознака	Закон України “Про оподаткування прибутку підприємств”	Податковий кодекс України
1	Платники податку	Юридичні, фізичні суб’єкти господарювання, філії, представництва, які не мають статусу юридичної особи, нерезиденти, які здійснюють діяльність на території України	Резиденти (юридичні особи, управління залізницею, неприбуткові установи та організації, відокремлені підрозділи платника податку), нерезиденти (юридичні особи, постійні представництва)
2	Об’єкт оподаткування	Прибуток підприємств	Прибуток підприємств
3	Методика розрахунку	Прибуток до оподаткування = валові доходи – валові витрати – амортизація	Прибуток до оподаткування = доходи – витрати
4	Визнання доходів	Доходи визнавались за правилом першої події – або при оплаті авансів, або при отриманні активу	Доходи від продажу товарів і послуг визнавались у момент передачі права власності на актив, поділ їх на операційні та ін.
5	Особливості відображення витрат	Валові витрати виробництва та обігу – сума будь-яких витрат платника податку у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, здійснюваних як компенсація вартості товарів (робіт, послуг), які придбаваються (виготовляються) таким платником податку для їх подальшого використання у власній господарській діяльності з урахуванням правила першої події	Витрати – сума будь-яких витрат платника податку у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, здійснюваних для провадження господарської діяльності платника податку, в результаті яких відбувається зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов’язань, унаслідок чого відбувається зменшення власного капіталу (крім змін капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власником) з урахуванням принципу нарахування
6	Амортизаційна політика	Поділ основних фондів на чотири групи, встановлення адміністративним методом норм амортизації, нарахування поквартально, віднесення на зменшення прибутку до оподаткування	Поділ основних засобів на 16 груп, використання бухгалтерських методів амортизації, встановлення граничних термінів експлуатації об’єктів
7	Види ставки податку	Основна 25 %	Основна 16 %, 0 % – для страхових компаній, диференційовані ставки для нерезидентів та прирівняних до них осіб
8	Форма звітності	Декларація з податку на прибуток підприємства, яка складалась із загальної, семи основних частин і сімнадцяти додатків	Податкова декларація з податку на прибуток підприємства, яка складається з основної частини та 12 додатків

Складено автором.



Рис. 1.9. Склад доходів і витрат відповідно до ПКУ

Складено автором.

оподаткованого прибутку, її включають до складу витрат, які виникають під час діяльності підприємства, залежно від ділянки використання об'єкта.

До витрат, що амортизуються, належать (п. 144.1 ст. 144 ПКУ):

- 1) витрати на придбання основних засобів, нематеріальних активів та довгострокових біологічних активів для використання в господарській діяльності;
- 2) витрати на самостійне виготовлення (створення) основних засобів, нематеріальних активів, вирощування довгострокових біологічних активів для використання в господарській діяльності, у тому числі витрати на оплату заробітної плати працівникам, які були зайняті на виготовленні (створенні) основних засобів та нематеріальних активів;
- 3) витрати на проведення ремонту, реконструкції, модернізації та інших видів поліпшення основних засобів, які перевищують 10 % сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів, що підлягають амортизації, на початок звітного року;
- 4) витрати на капітальне поліпшення землі, не пов'язане з будівництвом, а саме іригацію, осушення та інше подібне капітальне поліпшення землі;
- 5) 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 пп. 137.2.1 п. 137.2 ст. 137 ПКУ;
- 6) сума переоцінки вартості основних засобів, проведеної згідно зі ст. 146 ПКУ;

- 7) вартість безоплатно отриманих об'єктів енергопостачання, газо- і теплозабезпечення, водопостачання, каналізаційних мереж, побудованих споживачами на вимогу спеціалізованих експлуатаційних підприємств згідно з технічними умовами на приєднання до вказаних мереж або об'єктів;
- 8) вартість основних засобів, безоплатно отриманих або виготовлених чи споруджених за рахунок коштів бюджету або кредитів, залучених Кабінетом Міністрів України чи під його гарантії, у разі виконання зобов'язань за гарантією Кабінетом Міністрів України;
- 9) вартість безоплатно отриманих для експлуатації підприємствами залізничного транспорту загального користування основних засобів транспортної інфраструктури, що перебували на балансі інших підприємств;
- 10) вартість основних засобів, визначена на рівні звичайної ціни, отриманих у концесію відповідно до Закону України "Про особливості передачі в оренду чи концесію об'єктів централізованого водо-, тепlopостачання і водовідведення, що перебувають у комунальній власності" від 21.10.2010 № 2624-VI.

Водночас наведено перелік витрат, які не амортизуються, зокрема на утримання основних засобів, що перебувають на консервації, їх ліквідацію тощо.

Відповідно до ПКУ основними засобами є матеріальні активи, призначені платником податку для використання в господарській діяльності, вартість яких перевищує 2500 грн і поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зношуванням та очікуваний строк корисного застосування яких із дати введення в експлуатацію становить понад один рік.

Усі основні засоби та інші необоротні активи з метою податкового обліку поділено на 16 груп, а нематеріальні активи – на 6. Для їх амортизації дозволено використовувати методи, передбачені П(С)БО 7 "Основні засоби". Водночас є певні обмеження для використання окремих методів під час обліку деяких основних засобів. Так, метод прискореного зменшення залишкової вартості застосовується лише при нарахуванні амортизації до об'єктів основних засобів, що входять до груп "машини та обладнання й транспортні засоби".

Обмеженими також є строки нарахування амортизації. Зокрема, вони не мають бути меншими, ніж мінімально допустимий строк експлуатації, зазначений у ПКУ.

Як і в бухгалтерському обліку, нарахування амортизації здійснюється помісячно, починаючи з місяця, що настає за місяцем введення в експлуатацію, і зупиняється на період його реконструкції, модернізації, добудови тощо.

Загалом зміни можна оцінити позитивно, оскільки підприємства отримали більшу свободу при виборі методів амортизації, встановленні норм, усунуто розбіжності при обліку переоцінки. Проте перехідний період був складним як для бухгалтерів, так і для аудиту розрахунків з бюджетом, оскільки ПКУ введено з 1 січня 2011 р., а пооб'єктний облік основних засобів – з II кв. 2011 р. Тобто

проміжок часу був доволі коротким і для багатьох підприємств, які здійснювали переважно податковий облік амортизації, необхідно було швидко ввести зміни в амортизаційну політику.

З 1 квітня до 31 грудня 2011 р. основна ставка податку дорівнювала 23 %.

Надалі вона поступово знижуватиметься:

- з 01.01.2012 до 31.12.2012 – 21 %;
- з 01.01.2013 до 31.12.2013 – 19 %;
- з 01.01.2014 становитиме 16 %.

Дохід від страхової діяльності (за договорами довгострокового страхування життя) юридичних осіб оподатковуватиметься за ставкою 0 %. Доходи нерезидентів та прирівняних до них осіб із джерелом походження з України у випадках, встановлених нормами законодавства, оподатковуватимуться за ставками 0, 4, 6, 12, 15, 20 %.

Крім того, на період з 1 квітня 2011 р. по 1 січня 2016 р. на нульову ставку можуть розраховувати платники податку на прибуток, які відповідають водночас двом умовам:

- 1) дохід кожного звітного податкового періоду наростаючим підсумком із початку року не перевищує 3 млн грн;
- 2) нарахована за кожний місяць звітного періоду зарплата працівників – не менше ніж дві мінімальні заробітні плати, встановлені законодавством.

При цьому вони мають додатково відповідати одному з таких критеріїв:

- 1) утворені після 1 квітня 2011 р;
- 2) діючі, у яких протягом трьох послідовних попередніх років щорічний обсяг доходів задекларовано у сумі, що не перевищує 3 млн грн, та середньооблікова чисельність упродовж цього періоду не перевищувала 20 осіб;
- 3) були зареєстровані платниками єдиного податку до набрання чинності ПКУ, в яких за останній календарний рік обсяг виручки від реалізації продукції становив 1 млн грн, а середньооблікова кількість працівників – 50 осіб.

У ПКУ наводиться ґрунтовний перелік суб'єктів господарювання, на яких податкові канікули не поширюються: ті, що здійснюють фінансову діяльність, діяльність з обміну валют, операції з нерухомістю, з надання послуг зв'язку тощо.

У зв'язку з набранням чинності Податковим кодексом України наказом Державної податкової адміністрації України від 28.02.2011 № 114 було затверджено нову форму Податкової декларації з податку на прибуток підприємства та 17 додатків, на основі яких вона складалася.

Основним кроком на шляху до спрощення податкових розрахунків і його наближення до бухгалтерського обліку стало розроблення нової форми податкової декларації. Всім попереднім формам (у тому числі затвердженій наказом Державної податкової адміністрації України від 28.02.2011 № 114 та

zareestrovaniy v Ministerstvi yustitsii Ukraini 25 bereznya 2011 r. za № 397/19135) vlastivi taki nedoliki:

- надмірна громіздкість і деталізація. Податкова декларація з податку на прибуток підприємства містить більше 28 аркушів, що ускладнює як процес складання, так і адміністрування. Багато показників податкової декларації для більш ніж 90 % підприємств України не будуть заповнюватись, але потребуватимуть уваги й контролю. Значних витрат часу та коштів потребує автоматизація процесу складання податкової декларації, створення додаткового програмного забезпечення;
- нівелювання бухгалтерського обліку як джерела інформації всупереч Податковому кодексу України, яким передбачено формування показників податкової декларації на підставі даних бухгалтерського обліку. В податковій декларації повністю ігнорується бухгалтерський облік, за основу взято статті ПКУ, а додатки по суті є регістрами податкового обліку, оскільки не містять зіставностей із Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку;
- заповнення податкової декларації призводить до подальшого домінування податкового “обліку” без урахування науково обґрунтованої методології бухгалтерського обліку;
- ґрунтовний аналіз показників податкової декларації засвідчив наявність недоречностей (списання безнадійної кредиторської заборгованості включено до інших витрат, оскільки тут можуть виникати тільки доходи), дублювання окремих рядків (наприклад, 06.5.18 та 06.4), відсутність логіки у складанні окремих додатків (дodatki AM та AK з нарахування амортизації).

При формуванні показників звітності з податку на прибуток повинні враховуватися такі положення:

- за основу слід брати дані бухгалтерського обліку, які коригуються згідно зі статтями Податкового кодексу України;
- проста форма (1–2 сторінки), яка передбачає мінімум порожніх рядків, тобто без статей із прив’язкою до галузі й виду діяльності;
- відхилення даних обліку і податкового законодавства щодо формування доходів і витрат слід подавати в регістрах до податкової декларації. Їхня форма має бути стандартизованою, проте набір показників визначатиметься індивідуально кожним підприємством;
- порядок складання податкової декларації повинен супроводжуватися методичними рекомендаціями щодо бухгалтерського обліку доходів і витрат згідно з ПКУ.

Міністерство фінансів України відреагувало на зміст затвердженої Податкової декларації з податку на прибуток підприємства і розробило та затвердило нову форму Податкової декларації з податку на прибуток підприємства (наказ від 28.09.2011 № 1213, зареєстрований у Міністерстві юстиції України

20 жовтня 2011 р. за № 1215/19953). Зазначена форма податкової декларації містить 12 додатків, її обсяг – 21 сторінка.

Обидві форми податкових декларацій з податку на прибуток підприємства, розроблені після прийняття ПКУ, доцільно порівнювати у двох форматах: кількісному і якісному. Кількісні показники характеризують число рядків, а отже, і трудомісткість її складання та перевірки. Якісні зміни вказують на спрощення формату.

Порівняння кількісних показників попередньої і нової Податкової декларації з податку на прибуток підприємства наведено в табл. 1.5.

За кількісними показникам можна побачити, що відбулося значне покращання в бік скорочення, що, безумовно, позитивно вплине на оптимізацію адміністрування. Кількість додатків зменшено на шість, в результаті загальний обсяг декларації з податку на прибуток підприємства скоротився на сім аркушів.

Таблиця 1.5

Порівняння форматів Податкової декларації з податку на прибуток підприємства

Показник	Податкова декларація з податку на прибуток підприємства, затверджена наказом ДПА України від 28.02.2011 № 114	Податкова декларація з податку на прибуток підприємства, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 28.09.2011 № 1213	Примітка
Обсяг загальний	28 аркушів	21 аркуш	Зменшення аркушів
Кількість рядків основної податкової декларації	40	39	Незначне зменшення показників
Кількість додатків	17	12	Зменшення додатків

Складено автором.

Якщо проаналізувати якісні зміни у новій Податковій декларації з податку на прибуток підприємства, то на підставі даних табл. 1.6 можна стверджувати, що вони відбулися тільки щодо додатка АМ, у якому відображаються витрати на амортизацію. Надмірна деталізація показників амортизації у попередній податковій декларації потребувала багато часу для її заповнення, причому ця інформація була несуттєвою для податкових органів.

На підставі даних табл. 1.5 і 1.6 можна стверджувати про спрощення форми Податкової декларації з податку на прибуток підприємства, проте суттєвих якісних змін не відбулося. Скасовано додатки, які стосуються діяльності абсолютно всіх підприємств: собівартість (СВ), адміністративні витрати (АВ), витрати на збут (ВЗ), загальноновиробничі витрати (ЗВ), а також ті, що мають галузеве спрямування: витрати, пов'язані з видобутком корисних копалин (АК). Таким чином, полегшення у заповненні показників податкової декларації з податку на прибуток підприємства та її додатків відчують всі платники податків.

Для оптимізації процесу адміністрування податку на прибуток у формі податкової декларації мають відобразитися ті статті, які в процесі перевірки підлягають

Таблиця 1.6

**Аналіз якісних змін у новій Податковій декларації з податку
на прибуток підприємства**

№ з/п	Складові попередньої Податкової декларації з податку на прибуток підприємства	Характеристика змін у новій Податковій декларації з податку на прибуток підприємства	Якісні зміни
1	Додаток ІД	Без змін	–
2	Додаток СБ	Без змін	–
3	Додаток ЦП	Без змін	–
4	Додаток СВ	Відсутній	–
5	Додаток АМ	Значно скоротився набір показників	Х
6	Додаток АК	Відсутній	–
7	Додаток ВО	Скоротився на один показник	Х
8	Додаток ЗВ	Відсутній	–
9	Додаток АВ	Відсутній	–
10	Додаток ВЗ	Відсутній	–
11	Додаток ІВ	Відбулася зміна окремих показників	Х
12	Додаток ТП	Без змін	–
13	Додаток ПЗ	Без змін	–
14	Додаток ЗП	Без змін	–
15	Додаток ПН	Без змін	–
16	Додаток АД	Змінено назву на додаток АВ	–
17	Додаток ВП	Без змін	–
18	Декларація	Відсутній показник загальновиробничих витрат	Х

Складено автором.

контролю на підставі даних бухгалтерського обліку (їх можна навести узагальнено), а також ті, які потребують додаткового накопичення, оскільки вони відображаються в обліку і формуються лише на вимогу ПКУ. Деталізація бухгалтерських витрат недоречна, тому що всі підприємства зобов'язані вести облік згідно з чинним законодавством. На цьому принципі побудовано нову форму податкової декларації, подальші зміни в якій відбудуться водночас із удосконаленням ПКУ.

Крім обсягу податкової декларації, вважаємо за доцільне звернути увагу на досвід більшості країн світу щодо складання і подання податкової звітності з податку на прибуток за результатами фінансового року без виокремлення квартальних форм звітності. Запровадження такої практики надало б можливість досягти певних результатів. Формування показників податкової декларації, обчислення податкових зобов'язань та розрахунок податкових різниць один раз на рік суттєво спрощують процес адміністрування податку, дають змогу зменшити трудомісткість діяльності контролюючих органів, уникнути багатьох непорозумінь, що виникають у процесі камеральних та документальних перевірок.

Водночас запровадження сплати податкового зобов'язання з податку на прибуток шляхом розрахунку авансових платежів на підставі результатів попереднього звітного періоду зумовить зниження податкового тиску на суб'єктів господарювання та сприятиме систематичному надходженню коштів до бюджету.

Отже, процес формування показників фінансової звітності забезпечуватиме інформаційне підґрунтя для податкових розрахунків, підвищить відповідальність посадових осіб за формування облікової політики та якість фінансової звітності. Такий механізм трансформації даних бухгалтерського обліку в показники податкової звітності забезпечить достатність оптимальної та лаконічної форми податкової декларації відповідно до найкращого світового досвіду.

Податкова декларація з податку на прибуток підприємства подається платником податків до контролюючого органу у строки та за формою, що встановлені законодавством, на підставі якої здійснюються нарахування та сплата податку. Від форми податкової декларації залежить увесь процес обліку податку на прибуток та адміністрування. Розроблення оптимальної податкової декларації є тривалим процесом, оскільки потребує постійної апробації нових варіантів, доопрацювання та оптимізації, тоді як постійна зміна форми податкової декларації негативно впливає на процес адміністрування та викликає незадоволення платників податків.

Розглянувши проблему взаємодії системи бухгалтерського обліку і податкових розрахунків в умовах чинності ПКУ, вважаємо, що їх поєднання має будуватися на таких ключових принципах:

1. Методика розрахунку сум податку загалом повинна виходити із засад класичного бухгалтерського обліку, але не навпаки.
2. Рекомендована ідентичність застосування методів у бухгалтерському обліку й податкових розрахунках (метод нарахування амортизації, оцінка запасів при їх списанні у виробництво та ін.)
3. Системність у процесі накопичення і узагальнення даних про податкові зобов'язання в обліку і звітності. На сьогодні без знання чинників, що впливають на величину податкової бази і відхилень від фінансового результату, неможливо проаналізувати систему оподаткування.
4. Гармонізація і правова взаємодія термінів та визначень у бухгалтерському обліку і податковому законодавстві сприятимуть узгодженості й усуненню суперечностей, що виникають у них. Необхідно враховувати правове тлумачення понять, викладених у нормах цивільного права.

Таким чином, прийняття ПКУ вплинуло на стан розвитку обліку в Україні. З одного боку, відбулося суттєве зближення бухгалтерської інформації та податкових розрахунків, що посилило значення облікових даних та сприятиме достовірності відображення операцій. З другого – відсутність практики обліку з метою визначення об'єкта оподаткування та контролю показників Податкової декларації з податку на прибуток підприємства на початкових етапах адміністрування збільшить трудомісткість операції.

ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД ІНФОРМАЦІЙНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ВИЗНАЧЕННЯ ОБ'ЄКТА ОПОДАТКУВАННЯ ПОДАТКОМ НА ПРИБУТОК

2.1. ІНФОРМАЦІЙНА БАЗА ОБЧИСЛЕННЯ ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК У ЗАРУБІЖНИХ КРАЇНАХ

Податок на прибуток є найпоширенішою формою вилучення частини прибутку підприємств на задоволення загальнодержавних потреб. Особливості оподаткування прибутку безпосередньо пов'язані з рівнем економічного розвитку держави, а також добробутом її населення.

Система оподаткування прибутку побудована загалом за єдиною схемою: об'єктом оподаткування є чистий прибуток, що залишається після вирахування з виручки всіх економічно обґрунтованих витрат, дозволених відрахувань і податкових пільг; ставки податку, як правило, встановлюються пропорційно або мають незначну прогресію.

У світі застосовуються дві основні системи оподаткування податком на прибуток: глобальна, або унітарна (Global system), і каталогова, або шедулярна (Shedudar system)¹. Глобальна система прийнята в таких країнах, як США, Канада, Великобританія, Швеція, Німеччина, Нідерланди, Японія та ін. Каталогова (шедулярна) система вважається складнішою і менш досконалою. Основна концепція цієї системи полягає в тому, що різні види доходів мають якісні відмінності, а отже, оподатковуються за різними правилами і ставками. Саме недосконалість каталогової системи часто призводить до використання урядами різних додаткових і непрямих податків. Каталогова система використовується в деяких країнах Латинської Америки, Азії, Африки та Середземноморського басейну. Нині в цих країнах спостерігається стійка тенденція заміни її на глобальну.

Ставки податку, особливості обчислення та інформаційна база розрахунку податку в окремих зарубіжних країнах узагальнено в табл. 2.1.

Виокремлюють два підходи зарубіжних країн до ведення обліку: регламентоване і професійне регулювання облікового процесу².

¹ Хонгрєн Ч. Т. Бухгалтерський учет: управленческий аспект : пер. с англ. / Ч. Т. Хонгрєн, Дж. Форстор ; под ред. Я. В. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 1995. – 416 с.

² Малькова Т. Н. Теория и практика международного бухгалтерского учета : учеб. пособие / Т. Н. Малькова. – СПб : Бизнес-пресса, 2001. – 336 с.

Таблиця 2.1

Ставки податку на прибуток в зарубіжних країнах

№ з/п	Країна	Обчислення податку	Інформаційна база обчислення податку
Ставки пропорційні або регресивні з метою стимулювання розвитку великих підприємств			
1	Швеція	До 1991 р. ставка податку була найвищою: на рівні 51 %, натеper – 28 %	На підставі даних бухгалтерського обліку
2	Швейцарія	9,8 %	На підставі даних бухгалтерського обліку
3	Великобританія	Від податкових доходів віднімаються, крім звичайних витрат, представницькі витрати, витрати розважального характеру на співробітників компанії, витрати на юридичну консультацію з питань фінансів компанії, збитки комерційного та некомерційного характеру, всі витрати на науково-дослідні роботи. Ставка від 45 до 35 %	Ведення паралельно як бухгалтерського, так і податкового обліку
4	Німеччина	Нерозподілений прибуток за ставкою 50 %, а розподілений у вигляді дивідендів за ставкою 36 % з урахуванням подальшого утримання податку з доходів фізичних осіб. Великі податкові пільги отримують фірми, які інвестують капітал у східні землі й на кордоні з ними, встановлюються податкові пільги у зв'язку зі створенням нових робочих місць	На підставі даних бухгалтерського обліку
5	Італія	Від податкових доходів віднімається сума нарахованої заробітної плати. Крім того, організації можуть створювати різні фонди до оподаткування, наприклад, фонд безнадійних боргів, фонд компенсації втрат за кредитами, фонд втрат, зумовлений коливаннями курсу валют. Пропорційна ставка – 36 %	На підставі даних бухгалтерського обліку
6	Іспанія	Ставка 35 %	На підставі даних бухгалтерського обліку
7	Нідерланди	Ставки регресивні	На підставі даних бухгалтерського обліку
8	Японія	У 1989 р. – від 42 до 40 %, а з 1990 р. – до 37,5 %. Пільги отримують малі підприємства, громадські й медичні організації. Застосовується модифікована класична система (shareholder relief system), яка полягає в тому, що ставка податку на дивіденди нижча, ніж ставка прибуткового податку на інші види доходів	На підставі даних бухгалтерського обліку
Ставки прогресивні з метою заохочення розвитку і становлення малого бізнесу			
9	Франція	Диференційована: 34 % (може підвищуватися до 42 %) У 1986 р. ставка становила від 50 до 45 %, а пізніше до 34 %, можливе перенесення збитків як на майбутні періоди (що є традиційним підходом), так і на попередні періоди через прискорену амортизацію основних засобів, а також надаються пільги щодо приросту інвестицій у розвиток виробництва	На підставі даних бухгалтерського обліку

Закінчення табл. 2.1

№ з/п	Країна	Обчислення податку	Інформаційна база обчислення податку
10	США	Ставки податку на прибуток – 15, 25 і 34 %, ставка 36 % – для прибутку понад 10 млн дол. Для корпорацій з оподатковуваним доходом більше 15 млн дол. нова ставка не застосовувалася. Їхня податкова заборгованість збільшувалась на меншу з двох сум: 3 % суми, що перевищує дохід у 15 млн дол., або 200 тис. дол.	Ведення паралельно як бухгалтерського, так і податкового обліку
11	Канада	Федеральний податок стягується за ставкою 28 %, провінційний – 15 %. Ставки податку для малого бізнесу – 12 і 10 %. Стимулюється розвиток сільського господарства і рибальства	Ведення паралельно як бухгалтерського, так і податкового обліку

Складено автором.

Під регламентованим регулюванням (континентальна модель) розуміють формування облікових моделей на підставі інструкцій з жорсткою орієнтацією на державний бюджет (податкові правила). Професійне регулювання (англосаксонська, або британо-американська модель) базується на законах загального права, облікові процедури визначаються професійними бухгалтерськими організаціями й орієнтовані на інтереси інвесторів¹.

Характеристику двох моделей співіснування бухгалтерського обліку та податкових розрахунків наведено на рис. 2.1.

Процес складання звітності у країнах з регламентованим регулюванням облікового процесу набагато простіший, оскільки більшість показників зіставні й спрямовані на задоволення фіскальних потреб держави. В іншій групі країн податкова звітність є самостійною формою з окремим регулюванням, контролем. Можна стверджувати, що організувати ефективний контроль для таких країн значно складніше, тому що система податкових розрахунків не передбачає таких способів контролю, як бухгалтерський облік.

Дані обліку з метою оподаткування використовуються відносно нетривалий час. Його появу пов'язують з початком ХХ ст., коли держава в особі податкових органів почала проявляти інтерес до даних бухгалтерського обліку. Таким чином, бухгалтерський облік, спочатку не призначений для цілей оподаткування, став виконувати невластивні йому функції. Прагнення держави покласти на бухгалтерський облік фіскальні функції, підпорядкувати його фіскальним цілям здавалося логічним. Як свідчать дослідження Є. П. Комісарової, однобічний вплив податкового законодавства на правила бухгалтерського обліку став суперечити інтересам інших користувачів фінансової звітності, що зумовило на певному етапі необхідність поділу бухгалтерського і податкового обліку².

¹ Бодрова Т. В. Налоговый учет на предприятиях и в организациях / Т. В. Бодрова. – М. : Дашков и К, 2008. – 302 с.

² Комиссарова И. П. Об учете расходов организации по экономическим элементам / И. П. Комиссарова // Бухгалтерский учет. – 2003. – № 2. – С. 58.



Рис. 2.1. Моделі співіснування бухгалтерського обліку та податкових розрахунків

Складено автором.

Однак на сьогодні у багатьох країнах докладаються зусилля для того, щоб не розрізняти повністю податковий і бухгалтерський облік. Як правило, це шлях пошуку компромісів – поступки фіскальними інтересами або деформація показників фінансової звітності, що дає змогу вдосконалити процес аудиту розрахунків з податку на прибуток. Питання природи взаємодії бухгалтерського обліку і податкових розрахунків у різних країнах є об'єктом уваги з боку вчених і практиків. Такі автори, як К. Ноубс і Р. Паркер, розрізняють країни з високим і низьким ступенем взаємозв'язку податкових і бухгалтерських правил¹.

Серед країн з високим ступенем взаємозв'язку податкових і бухгалтерських правил науковці виокремлюють Німеччину (податкова звітність повинна бути аналогічна індивідуальній фінансовій звітності), Францію, Іспанію, Грецію, Японію, Бельгію, Італію та ін. Як класичний приклад впливу правил, встановлюваних податковими органами, на фінансову звітність наводяться норми амортизації основних засобів, коли норми, що запроваджуються з метою оподаткування, повинні застосовуватися для складання фінансової звітності.

¹ Chasteen L. G. Intermediate Accounting / L. G. Chasteen, R. E. Flaherty, M. C. O'Connor. – 4th ed. – N. Y. : McGraw-Hill College, 1992. – 1244 p.

До країн, які мають слабкий взаємозв'язок податкових і бухгалтерських правил, належать Великобританія (максимальний ступінь незалежності), США, Нідерланди, Канада, Австралія, Нова Зеландія. У цих країнах для визначення бази оподаткування податкові органи здійснюють коригування фінансової звітності, однак безпосередньо не впливають (або впливають несуттєво) на її формування. Дослідники констатували наявність двох систем взаємодії бухгалтерського і податкового обліку, які зазвичай збігаються з основними світовими правовими системами – загального і кодифікованого права¹.

Країнам кодифікованого права (Західна Європа) властивий високий ступінь взаємозв'язку податкових і бухгалтерських правил, країнам загального права (Великобританія, США та ін.) – низький (табл. 2.2).

У країнах загального права податковий і бухгалтерський облік здійснюють дві різні структури, що значно збільшує трудомісткість облікового процесу. Концепція системи загального права забезпечує формування показників фінансової звітності у їхньому класичному вигляді, однак на практиці це не завжди реалізується. Розвиток аудиту у ХХ ст. підтверджує недосконалість системи загального права, оскільки ні фінансова, ні податкова звітність не відображали реального стану збанкрутілих великих корпорацій кінця ХХ – початку ХХІ ст.

Високий ступінь взаємозв'язку податкових та бухгалтерських правил насамперед стосується звітності окремих підприємств, тоді як консолідована звітність, що не є базою для оподаткування, може формуватися за іншими правилами.

Свідченням цього факту є тенденції розвитку зарубіжної облікової практики. Наприкінці 80-х – на початку 90-х років ХХ ст. окремі компанії Західної Європи в добровільному порядку почали складати консолідовану звітність за відмінними від національних стандартів правилами (зокрема за американськими або за міжнародними стандартами), що було зумовлено необхідністю залучення фінансування на ринках капіталу².

Однією з основних цілей обліку країн кодифікованого права є обчислення оподаткованого результату діяльності суб'єкта господарювання та іншої інформації, необхідної для здійснення податкових і неподаткових платежів до державного бюджету та контролю за ними. У бухгалтерській звітності витрати відображаються в тій сумі, в якій вони приймаються для податкових розрахунків. Дослідження Н. І. Кулаковської свідчать, що основним джерелом бухгалтерських правил у таких країнах є податкове законодавство, а детальна регламентація обліку може встановлюватися податковою службою. Відповідно

¹ Комиссарова И. П. Об учете расходов организации по экономическим элементам / И. П. Комиссарова // Бухгалтерский учет. – 2003. – № 2. – С. 58.

² Chasteen L. G. Intermediate Accounting / L. G. Chasteen, R. E. Flaherty, M. C. O'Connor. – 4th ed. – N. Y. : McGraw-Hill College, 1992. – 1244 p.

Таблиця 2.2

Порівняння системи обліку і контролю податку на прибуток в країнах загального і кодифікованого права

Системи права	Система загального права	Система кодифікованого права
Країни	Великобританія, США	Західна Європа
Податковий облік	Самостійна система, яка підпорядковується власній логіці, що використовує власні методи	Сукупність певних правил, спрямованих на трансформацію бухгалтерського обліку
Регулювання бухгалтерського обліку	Правила обліку визначаються стандартами, що розробляються недержавними органами – радами зі стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності	Облікові правила часто формуються на рівні законів і мають характер приписів
Призначення звітності	Фінансова звітність призначена для задоволення інформаційних потреб інвесторів (ринку капіталу)	Фінансова звітність призначена для задоволення інформаційних потреб кредиторів і державних органів, зокрема податкових
Взаємозв'язок бухгалтерського і податкового обліку	Низький ступінь взаємозв'язку пов'язаний з тим, що основним джерелом фінансування підприємств є ринок	Високий ступінь взаємозв'язку пов'язаний з тим, що основними джерелами фінансування підприємств є держава і банки
Джерело інформації для податкового аудиту	Первинні документи та податкові розрахунки	Дані бухгалтерського обліку
Недоліки	Підвищує витрати з ведення обліку (утримання двох різних служб)	Неминучі поправки на податкові норми при аналізі бухгалтерської звітності, висока небезпека домінування податкового обліку над бухгалтерським
Переваги	Забезпечує користувачів звітністю інформацією, не спотвореною податковими правилами	Менші витрати при складанні звітності

Складено автором.

контроль за правильністю ведення бухгалтерського обліку здійснюється передусім податковими органами¹.

У країнах кодифікованого права використовується континентальна модель обліку, для якої характерні такі особливості:

- суттєвий вплив держави на формування облікової практики;
- наявність національного плану рахунків, обов'язкове застосування якого у більшості країн визнається необхідним;
- тісний взаємозв'язок правил бухгалтерського обліку з правилами оподаткування;

¹ Кулаковская Н. И. Организация и методы внутрихозяйственного контроля на предприятиях общественного питания потребительской кооперации / Н. И. Кулаковская, К. А. Соколов. // Все для бухгалтера. – 2004. – № 16. – С. 24–33.

- наявність розроблених типових форм звітності, до яких на практиці дозволяється вносити зміни й доповнення;
- обов'язковість дотримання затверджених принципів відображення операцій;
- орієнтованість бухгалтерської звітності на задоволення інформаційних потреб держави в особі податкових та інших органів державної влади.

У цій моделі країни різняться за ступенем залежності системи бухгалтерського обліку від оподаткування. Найчастіше оподаткування суттєво впливає на систему бухгалтерського обліку, проте цей вплив може не бути визначальним, так само як мета обліку не зводиться лише до задоволення потреб податкових органів.

Наприклад, Німеччина є яскравим прикладом жорсткої залежності, коли немає окремого податкового обліку, хоча існують два типи рахунків – комерційні та податкові¹. Вибір того чи іншого методу обліку має прямі податкові наслідки. На відміну від англосаксонських країн, у Німеччині бухгалтерський облік орієнтований на якомога точніше дотримання норм законодавства, насамперед податкового. Вимоги до бухгалтерського обліку суворо формалізовані й деталізовані. Основним джерелом нормативного регулювання є Комерційний (торговий) кодекс.

У свою чергу, залежність у Франції слабша, податковий облік існує, але базується на бухгалтерській інформації. Оподатковуваний прибуток і прибуток заявлений збігаються. Головною особливістю французької бухгалтерської системи, як зазначають Дж. Блейк та О. Амаг, є юридична сутність, оскільки всі її положення прямо випливають із комерційного та податкового законодавства².

Національна система бухгалтерського обліку Франції формується і жорстко контролюється державою, яка впливає на неї шляхом встановлення системи оподаткування та вимоги відобразити на рахунках бухгалтерського обліку всі витрати для цілей оподаткування. Процедура розрахунку оподаткованого прибутку на підставі даних бухгалтерського обліку суворо регламентована. Для визначення податкових зобов'язань організації заповнюють таблиці коригувань бухгалтерського прибутку встановленої форми³.

До країн із континентальною моделлю обліку досить подібні держави південноамериканської моделі, такі як Аргентина, Бразилія, Перу, Уругвай, Болівія, Чилі та ін. Основоположним завданням бухгалтерського обліку цієї моделі визнається надання достовірної інформації, необхідної для контролю за

¹ Молоток Я. В. Консерватизм как основной принцип бухгалтерського учета: опыт Германии / Я. В. Молоток // Бухгалтерський учет. – 1999. – № 8. – С. 105–110.

² Блейк Дж. Европейский бухгалтерский учет. Справочник : пер. с англ. / Дж. Блейк, А. Орел. – М. : Финанс, 1997. – С. 185.

³ Соколов Я. В. Бухгалтерский учет во Франции / Я. В. Соколов, М. В. Семенова // Бухгалтерский учет. – 2000. – № 5. – С. 69–77.

належним виконанням державної податкової політики. Основною відмінністю є перманентне коригування облікових даних на темпи інфляції. Загалом облік орієнтований на потреби державних податкових органів, а його методика, яка використовується на підприємствах, доволі уніфікована.

На противагу державам континентальної моделі, в країнах англосаксонської моделі обліку (загальне право) залежність бухгалтерського обліку від системи оподаткування є вкрай слабкою, а в окремих країнах її практично немає. Основоположні принципи моделі були розроблені у Великобританії і США. Її також дотримуються Нідерланди, Канада, Австралія та ін.

Головна ідея цієї моделі – орієнтація обліку на інформаційні запити широкого кола інвесторів і кредиторів, що зумовлено розвинутим ринком цінних паперів. Крім того, поширена практика надання фінансових звітів акціонерам. Британо-американська модель обліку справила значний вплив на формування міжнародної системи обліку і звітності, що пов'язано насамперед із діяльністю транснаціональних корпорацій у провідних країнах цієї моделі.

Завдання інформаційного забезпечення потреб держави в особі податкових органів відсувається на друге місце. Отже, британо-американська модель передбачає паралельне функціонування бухгалтерського та податкового обліку як двох самостійних видів, що ставлять різні цілі.

Основними характеристиками британо-американської моделі є:

- спрямованість обліку на реальні фінансові результати діяльності компанії;
- відсутність законодавчого регулювання обліку;
- регламентація обліку загальноприйнятими стандартами, які розробляються професійними організаціями бухгалтерів. Облікові стандарти мають рекомендаційний характер;
- відсутність єдиного плану рахунків, а також єдиних форм бухгалтерської звітності, що подається компаніями;
- гнучкість облікової системи та аналітичний характер бухгалтерської інформації;
- високий освітній рівень як бухгалтерів, так і користувачів фінансової інформації.

До переваг цієї моделі порівняно з континентальною моделлю можна віднести:

- реалізацію такої найважливішої мети бухгалтерського обліку, як формування фінансової інформації, корисної для широкого кола користувачів;
- спрощення бухгалтерського обліку за рахунок виключення невластивих бухгалтерії процедур та операцій;
- раціоналізацію управлінської праці.

Основними недоліками моделі є значні операційні витрати суб'єкта господарювання на паралельне ведення бухгалтерського та податкового обліку, ускладнення податкових розрахунків та контролю за їх правильністю.

У країнах британо-американської моделі податкові органи мають доступ до фінансової звітності і використовують її у своїй діяльності як інструмент дослідження діяльності суб'єкта господарювання та засіб контролю за правильністю податкових розрахунків¹. У більшості випадків британо-американська модель реалізується за допомогою ведення двох комплектів звітності та облікових регістрів за різними планами рахунків.

Прикладом “повного поділу” є США, де податковий та бухгалтерський облік практично не мають точок дотику. Бухгалтерський облік – для власників або акціонерів та фінансового контролю за діяльністю компанії, а податковий облік – для визначення податкового зобов'язання й контролю за його виконанням. Кінцеві цілі податкового обліку суттєво відрізняються від цілей фінансової звітності.

У США операції обліковуються відповідно до принципів бухгалтерського обліку, а податкові органи встановлюють власні правила і положення, що регламентують порядок визначення фінансових результатів для цілей оподаткування. До одних і тих самих операцій застосовуються дві різні концепції². При цьому порівнюють відмінності між двома системами, які відображаються в робочій документації з метою підготовки щорічної податкової декларації.

На думку Е. Хендріксена і М. Ван Бреда, ефект, який справив податковий регламент на розвиток обліку в США, був вельми істотним, хоч і не вирішальним. Самі по собі закони про податки не привели до революційного перевороту в обліковій теорії, але прискорили поширення передової бухгалтерської практики, привнесли критичну спрямованість в аналіз застосовуваних облікових процедур, концепцій і водночас стали стримувальним фактором у розвитку передової облікової думки³.

У Великобританії система бухгалтерського обліку розвивалася незалежно від держави, виходячи з інтересів та вимог бізнесу. Національна система обліку формувалася під впливом таких факторів, як економічна ситуація в країні, національні особливості й традиції бізнесу, юридичне середовище, податкове законодавство, зв'язок з іншими країнами і системами бухгалтерського обліку та звітності.

Розглянуті моделі взаємодії бухгалтерського обліку та системи оподаткування не розвивалися відокремлено. Загальна тенденція розвитку світової практики ХІХ–ХХ ст. полягає в поступовому русі від континентальної моделі до британо-американської⁴. Однак нерідко констатують той факт, що найгучніші фінан-

¹ Ришар Ж. Бухгалтерский учет: теория и практика / Ж. Ришар ; под ред. Я. В. Соколова ; пер. с фр. Н. В. Буровой, Т. О. Терентьевой. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 160 с.

² Матьюс М. Р. Теория бухгалтерского учета / М. Р. Матьюс, М. Х Перера ; пер. с англ. И. А. Смирновой. – М. : Аудит ; ЮНИТИ, 1999. – 663 с.

³ Хендриксен Э. С. Теория бухгалтерского учета : учеб. : пер. с англ. / Э. С. Хендриксен, М. Ф. Ван Бреда / под ред. Я. В. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 2000. – С. 13.

⁴ Соколов Я. В. Две концепции бухгалтерского учета / Я. В. Соколов, В. В. Патров // Бухгалтерский учет. – 1996. – № 5. – С. 28–31.

сові махінації та банкрутства корпорацій відбуваються саме в країнах британо-американської моделі, що вказує на недосконалість контролю. У ХХІ ст. висуваються нові вимоги до облікової інформації і, найімовірніше, втручання держави в цей процес посилюватиметься, що відповідатиме переходу до континентальної моделі ведення обліку.

Початковий етап розвитку відносин бухгалтерського обліку та системи оподаткування в Україні, як і Росії, можна віднести до континентальної моделі, оскільки фіскально-облікові функції в період з 1992 по 1997 р. виконувалися в межах системи бухгалтерського обліку.

З прийняттям Податкового кодексу в Україні встановлюється принципово нова система, подібна до практики Франції. Проте потрібно сформулювати нову національну систему бухгалтерського обліку та аудиту розрахунків з податку на прибуток, яка б відповідала рівневі економічного розвитку та традиціям країни.

За рівнем участі бухгалтерського обліку в системі податкових розрахунків зарубіжних країн можна виокремити три види податкового обліку¹ (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

Види податкового обліку за рівнем участі бухгалтерського обліку

№ з/п	Вид обліку	Характеристика	Країни, в яких функціонує
1	Бухгалтерський податковий облік	Показники податкового обліку формуються винятково на даних бухгалтерського обліку. За кількістю обчислюваних податків цей вид обліку є визначальним, оскільки традиційно вітчизняна система оподаткування орієнтувалася на показники бухгалтерського обліку, що свідчить про універсальність останнього	Німеччина, Італія, Швеція, Швейцарія та ін.
2	Змішаний податковий облік	Показники податкового обліку формуються на підставі даних бухгалтерського обліку, але з використанням певних методів для цілей оподаткування. За цього методу податкового обліку платник податків спочатку використовує показники свого бухгалтерського обліку, а потім здійснює коригування отриманих показників за спеціальною методикою, передбаченою податковим законодавством	Франція, Аргентина, Бразилія і т. д.
3	Автономний податковий облік	Показники податкового обліку формуються без участі бухгалтерського обліку. Також поширені випадки, коли податкові платежі розраховуються без участі показників бухгалтерського обліку: митні збори, державне мито тощо	США, Великобританія, Канада, Австралія

Складено автором.

При реформуванні вітчизняної моделі розрахунку податку на прибуток слід урахувувати передовий світовий досвід. Практично всі країни констатують

¹ Суторміна В. М. Держава – податки – бізнес (Із світового досвіду фіскального регулювання економіки) : моногр. / В. М. Суторміна, В. М. Федосов, В. М. Андрущенко. – К. : Либідь, 1992. – 328 с.

необхідність складання звітності за міжнародними стандартами. Водночас британо-американська модель обліку наприкінці ХХ – на початку ХХІ ст. показала неспроможність забезпечити повний контроль фінансової діяльності корпорацій, хоча, поза сумнівом, сприяє їх зростанню¹. На наш погляд, таку модель можна застосовувати тільки після налагодження чіткої системи контролю за показниками звітності, що формуються на підставі даних бухгалтерського обліку. Континентальна модель, можливо, є консервативнішою, але відповідає реаліям української економіки. Реформування бухгалтерського обліку і наближення його до потреб держави завжди існувало в історичних традиціях української облікової науки, тому вибір такої моделі наблизить нас до історичної спадщини і досягнень вітчизняної науки у сфері обліку і контролю.

2.2. СВІТОВИЙ ДОСВІД РОЗРАХУНКУ ПОДАТКОВИХ РІЗНИЦЬ: МЕТОДИ ОБЛІКУ ТА ВІДОБРАЖЕННЯ У ЗВІТНОСТІ

Відмінності в розрахунках прибутку за даними бухгалтерського обліку та для цілей оподаткування зумовлюють необхідність відображення податкових різниць, які виникають в обчисленні податків за двома правилами, та є першорядним об'єктом вивчення при здійсненні аудиту податку на прибуток. Дослідження світової практики² дали змогу визначити два абсолютно протилежних методи обліку податку на прибуток, що намічає і напрями проведення аудиту розрахунків з податку на прибуток: метод поточних зобов'язань і метод відстрочених зобов'язань (рис. 2.2).

У період становлення бухгалтерського обліку у ХХ ст. до 1970-х років у більшості західних країн переважав метод поточних зобов'язань³, який передбачає, що податок на прибуток у бухгалтерському обліку нараховується в сумі, що підлягає сплаті до бюджету за податковою декларацією з цього податку. Податок на прибуток у звіті про прибутки та збитки показується у сумі, що підлягає сплаті у звітному періоді⁴.

Метод поточних зобов'язань (*current tax expense*) найбільше критикується⁵ вченими, що займаються бухгалтерським обліком, і є найзрозумілішим для бухгалтерів-практиків. Цей метод актуальний доти, доки норми податкового зако-

¹ Как читать балансовые счета : пер с англ. / Междунар. орг. труда ; под ред. А. М. Петракова. – М. : Финансы и статистика, 1994. – 221 с.

² Дидух О. В рейтинге налоговых систем – Украина третья с конца / О. Дидух // Фокус. ua. – 2010. – 26 апр. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://focus.ua/economy/114901>.

³ Карлин Т. П. Анализ финансовых отчетов (на основе ГААР) : учеб. / Т. П. Карлин, А. Р. Макмин ; пер. с англ. – М. : ИНФРА-М, 1998. – 448 с.

⁴ Андриенко О. В. Учет и аудит расчетов по налогу на прибыль / О. В. Андриенко, И. Е. Гейнеман. – Томск : Курсив, 2004. – 184 с.

⁵ Roberts C. International Financial Accounting: A Comparative Approach / C. Roberts, P. Weetman, P. Gordon. – 2nd ed. – Edinburgh, UK : Pearson Education Ltd., 2002. – XXI. – P. 16–17.

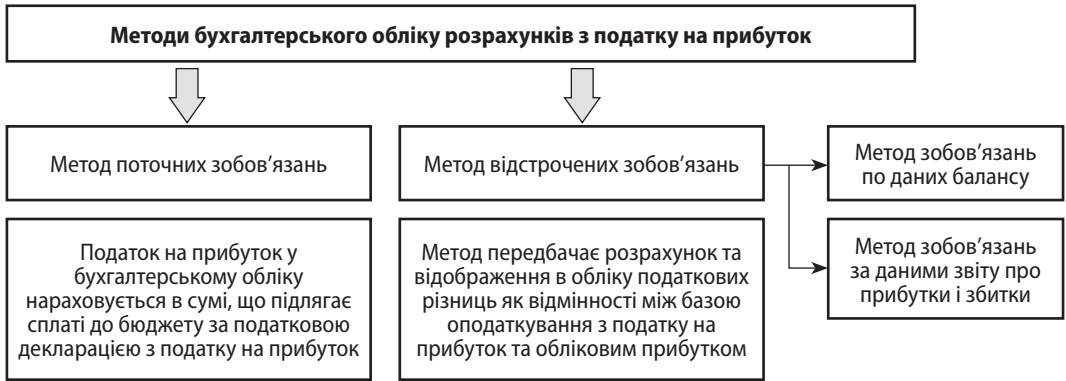


Рис. 2.2. Методи бухгалтерського обліку розрахунків з податку на прибуток

Складено автором.

нодавства та бухгалтерського обліку мають несуттєві відмінності. Як тільки ці відмінності посилюються (наприклад, невідповідність методів визнання доходів та витрат), то його застосування стає проблематичним, внаслідок чого багато зарубіжних компаній відмовилися від нього ще в 1960-х роках. У той самий період спостерігався процес розмежування податкових і бухгалтерських розрахунків. Використання цього методу суттєво ускладнює процедури аудиту розрахунків з податку на прибуток.

У світовій практиці потреба в прийнятті окремого стандарту з обліку податку на прибуток виникла в 1970-х роках, оскільки було необхідно вибрати один із трьох варіантів відображення цього податку у фінансовій звітності:

- тільки поточних зобов'язань з податку на прибуток (оскільки відстрочені зобов'язання не належать до поточного періоду);
- крім поточних зобов'язань з податку, тимчасових різниць, які обов'язково будуть погашені й можуть бути надійно оцінені;
- податкових наслідків усіх операцій звітного періоду в поточній звітності через визначення відмінностей у податкових і бухгалтерських оцінках (ця позиція взята за основу при розробленні МСБО 12 “Податки на прибуток”)¹.

На вибір кожного з варіантів впливали не державна політика, а потреби інвесторів. Починаючи з бухгалтерської (фінансової) звітності за 1979 р., набув чинності Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 12 “Податок на прибуток”², який передбачає як основний метод обліку податку на прибуток

¹ Roberts C. International Financial Accounting: A Comparative Approach / C. Roberts, P. Weetman, P. Gordon. – 2nd ed. – Edinburgh, UK : Pearson Education Ltd., 2002. – XXI. – P. 16–17.

² Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності // Міністерство фінансів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410&cat_id=92408.

метод зобов'язань за звітом про прибутки і збитки (*diferral method*). Таким чином, було визначено необхідність ведення окремих розрахунків і з'явилися об'єктивні причини для наявності відмінностей у фінансових результатах податкової і фінансової звітності, які потребують поглибленого вивчення при проведенні аудиту податку на прибуток.

З розвитком економічних відносин норма прибутку вирівнялася за галузями за рахунок припливу капіталу, і вартість бізнесу стала визначатися фінансовим становищем компанії (величиною активів і зобов'язань бухгалтерського балансу). Отже, метод зобов'язань за звітом про прибутки і збитки вже не відповідає потребам користувачів фінансової інформації. У 1996 р. МСБО 12 "Податки на прибуток" був переглянутий і запроваджений метод зобов'язань з бухгалтерсько-го балансу (*liability method*). Характеристика двох методів наведена в табл. 2.4.

Таблиця 2.4

Характеристика методів обліку податку на прибуток (відстрочених зобов'язань)

Назва методу	Метод зобов'язань за даними звіту про прибутки і збитки	Метод зобов'язань за даними бухгалтерського балансу
Рік набуття чинності	1979	1996
Характеристика	Визначав податкові різниці як відмінності між базою оподаткування з податку на прибуток та обліковим прибутком: податкові різниці розраховувалися за доходами і видатками організації	Податкові різниці визначаються як різниці між податковою базою активу (зобов'язання) та її оцінкою в бухгалтерському обліку. Тобто податкові різниці визначаються за оцінкою кожного активу і зобов'язання
Види різниць	Зосереджує увагу на тимчасових різницях. Тимчасові різниці – це різниці між оподатковуваним прибутком і обліковим прибутком, які виникають в одному періоді й відновлюються в одному або кількох наступних періодах	Податкові різниці – різниці між податковою базою активу або зобов'язання та його балансовою вартістю. Виокремлюють постійні й тимчасові різниці

Складено автором.

Отже, можна виокремити три ступені еволюції методів взаємоузгодження податку на прибуток у цілях обліку і оподаткування:

- 1) метод поточних зобов'язань (найпрактичніший з погляду складання звітності, але не відповідає потребам інвесторів);
- 2) метод відкладених зобов'язань за звітом про прибутки і збитки;
- 3) метод відкладених зобов'язань за бухгалтерським балансом.

У працях Т. М. Малькової за ознакою наявності обліку відстрочених податків виділено чотири групи країн¹:

- 1) відстрочене оподаткування відсутнє;

¹ Малькова Т. Н. Теория и практика международного бухгалтерского учета : учеб. пособие / Т. Н. Малькова. – СПб : Бизнес-пресса, 2001. – 336 с.

- 2) відстрочене оподаткування виникає тільки при складанні звітності за МСФЗ;
- 3) відстрочене оподаткування виникає лише у разі зміни бази або методу оподаткування;
- 4) відстрочене оподаткування є постійною обліковою практикою¹.

Більшість розвинутих країн не формують в бухгалтерському обліку розбіжностей між бухгалтерським та оподатковуваним прибутком, оскільки цих розбіжностей немає або вони несуттєві. Відсутність розбіжностей зумовлена насамперед податковою спрямованістю обліку.

Усі країни, що входять до першої–третьої груп за іншою класифікаційною ознакою, є економічно розвинутими, з регламентованим регулюванням бухгалтерського обліку (Греція, Італія, Франція, Швеція, Швейцарія, Бельгія, Японія та ін.).

Натомість небагато країн постійно використовують механізм відстроченого оподаткування в обліковій практиці (Великобританія, США, Нідерланди, Ірландія, Німеччина, Іспанія, Люксембург, Португалія). Їхньою особливістю є застосування двох видів звітності: фінансової та податкової. При детальному аналізі облікових процедур країн, що входять до четвертої кваліфікаційної групи, можна побачити, що частина з них лише формально декларує використання на практиці обліку відстроченого оподаткування². Це країни з державним регулюванням бухгалтерського обліку (Німеччина, Іспанія, Люксембург, Португалія). Специфікою є те, що в рамках гармонізації бухгалтерського обліку країн ЄС, яка триває з 90-х років ХХ ст., вони формально задекларували наявність у своїх облікових процедурах відстроченого оподаткування. При жорсткому податковому регулюванні обліку правила складання податкової та бухгалтерської звітності на практиці збігаються. Наприклад, у Німеччині, хоча податковий облік і ведеться на паралельних бухгалтерських рахунках, але фактично відстрочене оподаткування виникає, тільки якщо податковий прибуток менший, ніж бухгалтерський. В Іспанії облік відстрочених активів і зобов'язань здійснюється лише за наявності податкового прибутку. У разі виникнення податкового збитку відстрочені податкові активи списуються на збитки, а відстрочені податкові зобов'язання – на прибуток звітного року. У Люксембурзі відстрочене оподаткування на практиці застосовується у двох випадках: при складанні консолідованої звітності; у зв'язку з невизнанням в податковому обліку методів списання запасів (ЛІФО і ФІФО).

¹ Андриенко О. В. Учет и аудит расчетов по налогу на прибыль / О. В. Андриенко, И. Е. Гейнеман. – Томск : Курсив, 2004. – С. 209.

² Мусаева Ц. Э. Постановка налогового учета на промышленном предприятии : моногр. / Ц. Э. Мусаева ; под науч. ред. Н. А. Бреславцевой ; Южно-Рос. гос. ун-т экономики и сервиса. – Шахты : ЮРГУЭС, 2006. – 120 с.

Об'єктивно облік відстрочених податків застосовується у практиці США, Великобританії та інших країн, що використовують британо-американську модель (наприклад, Нідерланди, Ірландія). Відстрочене оподаткування у Великобританії використовується в обліковій практиці з 1957 р. і пов'язане з такими основними обліковими процедурами:

- у фінансовому обліку дозволені всі методи нарахування амортизації, у податковому обліку – тільки лінійний спосіб;
- списання запасів у бухгалтерському обліку відбувається будь-яким із відомих методів – ФІФО, ЛІФО, середньозваженої собівартості, для цілей оподаткування – лише методом перших за часом закупівель (ФІФО);
- резерв сумнівних боргів визнається в бухгалтерському обліку, але не відображається в податковому;
- гранти визнаються в бухгалтерському обліку доходом поточного періоду, а в податковому – протягом терміну корисного використання активу, придбаного за рахунок гранту.

У США облікове регулювання здійснюється на підставі Загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку (Generally Accepted Accounting Principles, GAAP). Особливості оподаткування визначають самостійність штатів у регулюванні та оподаткуванні діяльності компаній.

Відстрочене податкове зобов'язання виникає за таких умов:

- використання в бухгалтерському обліку всіх методів амортизації, а в податковому обліку – переважно лінійного, за винятком частини активів, за якими дозволено прискорена амортизація;
- застосування в бухгалтерському обліку всіх відомих методів списання запасів (ЛІФО, ФІФО, середньозваженої собівартості), у податковому обліку – методів ФІФО і середньозваженої собівартості, тому що при використанні методу ЛІФО потрібно провести розрахунок впливу цього методу на величину прибутку;
- введення знижених ставок податку на доходи за державними цінними паперами;
- наявність пільг на доходи (отримані у вигляді продажу товарів у розстрочку), зменшення доходів на витрати з інвестицій;
- обмеження в частині визнання представницьких витрат;
- невідповідність періоду визнання доходу та податку на прибуток (отримана авансом орендна плата не включається до доходу, але обкладається податком на прибуток).

Розбіжності між даними фінансового та податкового обліку настільки великі, що багато американських фірм для складання податкової звітності та розрахунку величини податкових активів і податкових зобов'язань залучають податкових консультантів.

МСБО 12 “Податки на прибуток” великою мірою увібрав облікову практику США і Великобританії. Основні розбіжності між оподатковуваним податком на прибуток і прибутком, що відображається в бухгалтерському обліку, зводяться до двох груп:

- постійні відхилення (розбіжності);
- тимчасові різниці (їх також називають епізодичними відхиленнями).

Постійна різниця – різниця між правилами бухгалтерських стандартів і нормами податкового законодавства, у результаті якої стаття витрат (доходів), визнана в бухгалтерському обліку, ніколи не прийматиметься як витрати (доходи) для цілей оподаткування. У Міжнародних стандартах фінансової звітності не приділяється належної уваги постійним різницям і не розглядаються причини їх виникнення. У МСБО 12 “Податки на прибуток” немає термінів “постійне податкове зобов’язання” (похідна постійної різниці) і зворотного показника “постійний податковий актив”. Є різні визначення поняття “тимчасова різниця”. Найсуттєвіше, на наш погляд, формулювання тимчасових різниць дали американські дослідники Е. Хендріксен і М. Ван Бреда, розуміючи під тимчасовими різницями відхилення між звітними періодами (*interperiod differences*), що виникають унаслідок наявності різниць у часі віднесення сум у дебет і кредит рахунку прибутку¹. Тимчасові різниці залежно від впливу на розмір оподаткованого прибутку поділяються на ті, що віднімаються (за МСБО 12 “Податки на прибуток” – відшкодовані), і оподатковувані.

У Міжнародних стандартах фінансової звітності і ГААР США у питанні відстроченого оподаткування в процесі еволюції відмовилися від методу відстрочення на користь методу зобов’язань. Метод відстрочення вперше з’явився в обліковій практиці США в 1967 р., коли Рада з принципів бухгалтерського обліку видала ARB-11 (Accounting Research Bulletin). У практично незмінному вигляді ARB-11 діяв до 1987 р. Змінений підхід до відображення відстрочених податків був наведений у стандартах SFAS 96 і SFAS 109 (Положення про стандарти бухгалтерського обліку США), які передбачали використання методу зобов’язань. Нова редакція МСБО 12 “Податки на прибуток” (1998 р.) є практично копією SFAS 109 і передбачає застосування методу зобов’язань.

Особливості застосування методу відстрочення такі:

- базується на звіті про прибутки та збитки;
- дає змогу розрахувати відхилення між прибутком, сформованим у бухгалтерському обліку, та прибутком для цілей оподаткування;
- позитивне відхилення приводить до відстроченого активу, негативне – до відстроченого зобов’язання;
- при розрахунку відстрочених податкових активів і відстрочених податкових зобов’язань використовуються податкові ставки й особливості оподат-

¹ Хендріксен Э. С. Теория бухгалтерского учета : учеб. : пер с англ. / Э. С. Хендріксен, М. Ф. Ван Бреда / под ред. Я. В. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 2000. – С. 439.

кування звітного періоду, хоча погашення відкладеного оподаткування відбудеться в майбутніх періодах;

- не передбачено коригування балансових залишків за рахунками обліку відстрочених податкових активів і відстрочених податкових зобов'язань у разі зміни ставок податку на прибуток і податкового законодавства.

Метод зобов'язань (балансовий метод):

- відображає епізодичні (тимчасові) відхилення (між бухгалтерським обліком і податковими розрахунками), що склалися у звітному періоді з позиції податкового законодавства і податкових ставок майбутніх періодів;
- дає змогу на підставі інформації про дату погашення відстрочених податкових активів і відстрочених податкових зобов'язань розрахувати їхню величину, з огляду на особливості податкового законодавства періоду погашення;
- дозволяє на підставі інвентаризації відстрочених податкових активів і відстрочених податкових зобов'язань за датами погашення коригувати суми відкладених податків, що утворилися в попередніх періодах і не погашені у звітному.

Переважає більшість розвинутих країн використовують механізм відкладеного оподаткування лише у двох випадках:

- складання консолідованої звітності з дочірніми іноземними компаніями;
- зміни в податковому законодавстві та ставках податку на прибуток.

Таким чином, на наш погляд, вітчизняному законодавцеві варто провести паралелі та детально проаналізувати світовий досвід обліку відстрочених податків.

Як зауважує більшість дослідників, зокрема О. Андрієнко, Дж. Блейк, С. Голов, Т. Єфименко, Т. Малькова, М. Матьюс, Ц. Мусаєва, Ч. Хонгрєн, облік відстрочених податкових зобов'язань – одне з найскладніших для розуміння питань, що розглядаються в Міжнародній системі фінансової звітності. Щоб розібратися в усіх відхиленнях між бухгалтерським і податковим трактуванням прибутку і правильно розрахувати тимчасові й постійні різниці, західні фірми залучають відповідних експертів.

Навіть усередині американської бухгалтерської школи з її багаторічним досвідом обліку відстрочених податків немає єдиної думки щодо вибору остаточного варіанта. Американські обліковці Е. Хендріксен і М. Ван Бреда стверджують, що “розподіл податку на прибуток між різними звітними періодами вже давно призводить до енергійних, а часом навіть запеклих суперечок”¹. Наприклад, прибічники “повного розподілу” відстрочених податків наводять такі аргументи”²:

¹ Хендріксен Э. С. Теория бухгалтерского учета : учеб. : пер. с англ. / Э. С. Хендриксен, М. Ф. Ван Бреда / под ред. Я. В. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 2000. – С. 442.

² Харевський М. Наближення податкового та бухгалтерського обліку – актуальна проблема при оподаткуванні прибутку підприємств / М. Харевський // Вісник податкової служби України. – 2003. – № 25. – С. 17–18.

- 1) один з основних принципів бухгалтерського обліку – відповідності доходів і витрат. Отже, якщо під доходом розуміти прибуток до оподаткування, сформований за правилами бухгалтерського обліку, то витратами буде визнана величина податку, обчисленого від цього прибутку. У бухгалтерському обліку величина такого податку буде в повній сумі віднесена до витрат, що зменшує величину бухгалтерського прибутку, а в частині розрахунків із бюджетом виникнуть поточні та відстрочені зобов'язання з податку;
- 2) другий аргумент в американському трактуванні має вигляд принципу “діючого підприємства”. У вітчизняній практиці обліку він співзвучний з принципом нарахування. У балансі повинна відобразитися не тільки величина податку “до сплати”, а й величина нарахованого податку, що підлягає сплаті (відшкодуванню) в майбутньому;
- 3) величину податку на прибуток, визначену від суми фінансового прибутку, розглядають “як вартість ведення підприємницької діяльності”.

Водночас супротивники “повного розподілу”, а отже, прибічники “безподаткового” методу обліку (інша назва – “нульовий” метод) наводять такі аргументи:

- розмір податку на прибуток (як і дивіденди) є наслідком отримання прибутку, його розподілу. Таким чином, при розподілі прибутку необхідно враховувати лише величину поточного податку на прибуток;
- у контексті підрахунку величини прибутку на підставі прогнозування майбутніх потоків грошових коштів вважається, що інформація про податок, який справляється за звітний період, доречніша у фінансовій звітності, ніж здійснення регульованого розподілу витрат зі сплати податку;
- оскільки відстрочені податки підлягають сплаті (відшкодуванню) в наступних звітних періодах, то є невизначеність у їх визнанні в майбутньому у зв'язку зі зміною податкових ставок і правил оподаткування.

Окремо слід розглянути досвід у визначенні податкових різниць Російської Федерації, адже, як свідчать дослідження, Україна насамперед орієнтується саме на російські розробки.

Відмінності між оподатковуваним і бухгалтерським прибутком у Росії не узгоджуються із загальновизнаними у світовій практиці, тобто не є традиційними розбіжностями, пов'язаними із застосуванням різних методів амортизації, списання запасів (ЛІФО, ФІФО, середньозваженої собівартості), використанням податкових пільг. Російські законодавці, як і українські, значно розширили їх¹:

- 1) у податковому та бухгалтерському обліку використовується різна база для обчислення амортизації за об'єктами основних засобів і нематеріальних активів;

¹ Мусаева Ц. Э. Постановка налогового учета на промышленном предприятии : моногр. / Ц. Э. Мусаева ; под науч. ред. Н. А. Бреславцевой ; Южно-Рос. гос. ун-т экономики и сервиса. – Шахты : ЮРГУЭС, 2006. – 120 с.

2) податкове законодавство, попри стандартні підходи до формування собівартості, вводить поняття прямих і непрямих витрат. Причому при найближчому розгляді прямі й непрямі витрати зовсім не одне і те саме, що прямі та накладні витрати за системою “директ-костинг”.

Таким чином, повне погашення тимчасових різниць, що виникли через відмінності у підходах до формування собівартості реалізованої продукції, відбувається тільки в тому звітному періоді, в якому немає залишків незавершеного виробництва, готової, але не відвантаженої продукції. У межах підприємства, що стабільно функціонує – випадок практично неможливий.

У світовій практиці відомі різні підходи до визначення суми поточних та відстрочених податків¹. Так, розбіжності між сумою витрат на сплату податку, що враховується при визначенні фінансового результату, і сумою фактичного податку (податкова різниця) регулюються трьома способами² (табл. 2.5).

Таблиця 2.5

Способи регулювання розбіжностей між сумою витрат на сплату податку, що враховується при визначенні фінансового результату, і сумою фактичного податку

Спосіб	Наскрізного потоку	Повного відстрочення	Часткового відстрочення
Суть	До складу витрат включається сума податку, фактично сплачена без урахування тимчасових різниць, тобто податкових різниць, що будуть анульовані в наступному періоді	Використовується метод нарахування. Фактично у складі витрат звітного періоду відображається податок, що припадає на доходи, отримані у звітному періоді	Передбачає врахування податкового ефекту від різної величини доходів у часі з огляду на те, що в майбутньому відбудеться вирівнювання витрат відповідно до доходів
Країни	Бельгія	Німеччина, Італія, Греція, Швеція, Португалія	Великобританія, Ірландія, Іспанія

Складено автором.

У Данії бухгалтерська практика щодо застосування відстрочених податків неоднорідна: деякі компанії застосовують її в повному варіанті, інші застосовують часткове відстрочення³.

У Німеччині відносно рідко трапляються випадки відстрочених податків; переважно їх розрахунки пов'язані зі складанням консолідованих бухгалтерських звітів. У консолідованій бухгалтерській звітності будь-які активи або пасиви, пов'язані з відстроченими податками, повинні враховуватися повністю. У власних звітних документах компанії будь-які пасиви, пов'язані з відстроченими податками, мають бути враховані; проте внесення відомостей про

¹ Єфименко Т. І. Податок на прибуток: концепція визначення об'єкта оподаткування / Т. І. Єфименко, Л. Г. Ловінська, Ф. О. Ярошенко. – К. : НДФІ, 2004. – С. 21.

² Блейк Дж. Европейский бухгалтерский учет. Справочник : пер. с англ. / Дж. Блейк, А. Ореол. – М. : Фалин, 1997. – С. 153–154.

³ Там само. – С. 182.

будь-які активи, пов'язані з відстроченими податками, є факультативним: якщо такі активи все-таки враховуються, то при розрахунку прибутку до розподілу вони мають вираховуватися з резерву надходжень, при цьому застосовується метод зобов'язань. Однією з особливостей бухгалтерської системи Німеччини є те, що всі податки відображаються разом у звіті про прибутки та збитки незалежно від того, чи сплачувалися вони авансом, чи були розподілені за різними резервами. Це певною мірою заважає встановленню точної податкової ситуації в компанії за рік¹.

Різні правила визначення прибутку для оподаткування та фінансової звітності в частині нарахування амортизації, оцінки запасів та оренди зумовлюють виникнення відстрочених податків в Іспанії; тому використовується відстрочене оподаткування із застосуванням методу зобов'язань, хоча податки на активи наводяться тільки тоді, коли з впевненістю очікується відновлення фінансової ситуації у майбутньому.

У Люксембурзі різниця, що має місце між методами обліку вартостей активів у бухгалтерському обліку та відповідно до чинного податкового законодавства призводить до виникнення неоднакових показників бухгалтерського й податкового прибутку, створює умови для появи відстрочених податків².

У Китаї використовуються "три методи обліку податку на прибуток: метод обліку податку, що підлягає сплаті; облік впливу податку методом відстрочення; облік впливу податку методом зобов'язань. За першим методом витрати з податку на прибуток дорівнюють сумі нарахованого зобов'язання з податку на прибуток, а відстрочений податок не визнається. За методом відстрочення у разі наявності тимчасових різниць визнається відстрочений податок, який розраховується з використанням ставки податку, чинної на момент виникнення вказаних тимчасових різниць. У разі подальшої зміни ставки податку на прибуток коригування суми відображеного податку не здійснюється. За методом зобов'язань відстрочений податок на прибуток визначається із застосуванням ставки податку, яка діятиме у період анулювання тимчасових різниць. У разі зміни ставки податку сума відстроченого податку коригується для відображення такої зміни³. На підставі цього можна зробити висновок: у Китаї використовуються різні варіанти обліку відстрочених податків, що в принципі суперечить ідеї стандартизації і зумовлює зіставність фінансової звітності різних підприємств.

У країнах Європейського співтовариства система бухгалтерського обліку є джерелом складання декларації про прибуток. Податкові різниці трапляються і в обліку цих країн, але порівняно з Україною їх значно менше.

¹ Блейк Дж. Европейский бухгалтерский учет. Справочник : пер. с англ. / Дж. Блейк, А. Орел. – М. : Фалин, 1997. – С. 223–224.

² Там само. – С. 257.

³ Голов С. Ф. Що там за великою китайською стіною? / С. Ф. Голов // Вісник бухгалтера і аудитора України. – № 7–8. – С. 28.

Зарубіжний досвід свідчить, що незважаючи на різноманіття в національних підходах до формування бухгалтерського прибутку, до обчислення податкового прибутку застосовуються два підходи:

- розрахунок за даними бухгалтерського обліку;
- визначення шляхом коригування бухгалтерського прибутку (до вирахування витрат на сплату податків)¹.

Незалежно від обраного підходу до ув'язки показників прибутку за фінансовою і податковою звітністю у багатьох країнах узгодження цих показників є обов'язковою формою звітності підприємств контролюючим органам².

Податкові різниці при визначенні об'єкта оподаткування суб'єктів господарювання Великобританії, США і Канади є суттєвішими порівняно з європейськими країнами як за кількістю, так і за абсолютним значенням.

Цікавим у розрахунку податкового прибутку є досвід Російської Федерації, де у 2002 р. прийнято Положення "Облік розрахунків з податку на прибуток". Постійні різниці, які не висвітлюються в МСБО 12 "Податки на прибуток", доволі детально розкриваються в цьому положенні. Надається навіть їх класифікація, а саме виокремлюються постійні різниці, що виникають: від перевищення фактичних витрат, урахованих при формуванні бухгалтерського прибутку, над витратами, використаними з метою оподаткування; від невизнання з метою оподаткування витрат, пов'язаних із передачею на безоплатній основі майна (товарів, робіт, послуг), і витрат, пов'язаних з цією передачею; від невизнання з метою оподаткування збитку, пов'язаного з виникненням різниці між оціночною вартістю майна при внесенні його до статутного капіталу іншої організації і вартістю, за якою це майно відображено в бухгалтерському балансі у сторони, що передає, тощо.

Система бухгалтерського обліку в Росії передбачає формування поточного зобов'язання з податку на прибуток, відстрочених податкових активів і зобов'язань. Показник податкового прибутку в системі бухгалтерського обліку не обчислюється. Поточне зобов'язання з податку на прибуток розраховується через показник умовних витрат (умовного доходу) на прибуток, який коригується на постійне податкове зобов'язання, і відстрочені податкові активи та зобов'язання (постійне податкове зобов'язання визначається як добуток постійної різниці, що виникла у звітному періоді, і ставки податку на прибуток)³.

Порівняльну характеристику Податкових кодексів України та Російської Федерації в частині визнання доходів при оподаткуванні прибутку підприємства наведено в табл. 2.6.

¹ Єфименко Т. І. Податок на прибуток: концепція визначення об'єкта оподаткування / Т. І. Єфименко, Л. Г. Ловінська, Ф. О. Ярошенко. – К. : НДФІ, 2004. – С. 22.

² Блейк Дж. Европейский бухгалтерский учет. Справочник : пер. с англ. / Дж. Блейк, А. Орел. – М. : Финин, 1997. – 400 с.

³ Єфименко Т. І. Податок на прибуток: концепція визначення об'єкта оподаткування / Т. І. Єфименко, Л. Г. Ловінська, Ф. О. Ярошенко. – К. : НДФІ, 2004. – С. 25.

Таблиця 2.6

**Порівняльна характеристика Податкових кодексів України
та Російської Федерації**

Критерій	Податковий кодекс України	Податковий кодекс Російської Федерації
Визначення доходу	Загальна сума доходу платника податку від усіх видів діяльності, отриманого (нарахованого) протягом звітного періоду в грошовій, матеріальній або нематеріальній формах як на території України, її континентальному шельфі, виключній (морській) економічній зоні, так і за їх межами (пп. 55 п. 1 ст. 16 р. III)	Економічна вигода в грошовій чи натуральній формі, що розраховується, якщо можливо її оцінити та тією мірою, якою можливо цю вигоду оцінити (ст. 41)
Визначення прибутку	Визначення немає	Отримані доходи, зменшені на величину понесених витрат (ст. 247)
Порядок визначення доходів	Доходи визначаються на підставі первинних документів, що підтверджують отримання платником податку доходів, обов'язковість ведення обліку і зберігання яких передбачена правилами ведення бухгалтерського обліку (п. 2 ст. 4 р. III)	Доходи визначаються на підставі первинних документів та інших документів, що підтверджують отримання платником податку доходів, і документів податкового обліку (п. 1 ст. 248)
Класифікація доходів	Доходи від операційної діяльності; інші доходи (п. 2 ст. 4 р. III)	Доходи від реалізації; позареалізаційні доходи (п. 1 ст. 248)
Визнання доходів від реалізації	Дохід від реалізації товарів визнається за датою переходу покупцеві права власності на такий товар (п. 1 ст. 6 р. III), причому сума попередньої оплати та авансів у рахунок оплати товарів, виконаних робіт, наданих послуг не враховується для визначення об'єкта оподаткування (пп. 1 п. 1 ст. 5 р. III)	Дохід визнається в момент реалізації товарів (робіт, послуг, майнових прав), незалежно від фактичного отримання грошових коштів (іншого майна (робіт, послуг) та (чи) майнових прав) в їх оплату (п. 3 ст. 271), також організації мають право на визначення дати отримання доходів (понесення витрат) за касовим методом, якщо в середньому за попередні чотири квартали сума виручки від реалізації товарів (робіт, послуг) цих організацій без врахування податку на додану вартість не перевищувала одного мільйона рублів за кожний квартал (п. 1 ст. 273)

Складено автором.

Незважаючи на те, що види доходів, прибутку, визначених Податковими кодексами України та Російської Федерації, різні, у них закладено майже однакову суть.

Як свідчать дослідження Т. Єфименко, Л. Ловінської та Ф. Ярошенка, підхід, обраний у Російській Федерації, дуже ускладнений, непрозорий для перевірки. Вивчення законів країн, утворених на теренах колишнього Радянського Союзу, які присвячені регламентації бухгалтерського обліку, показало, що в п'яти країнах (Білорусі, Литві, Киргизстані, Молдові, Узбекистані) увагу

зосереджено на тій обставині, що бухгалтерський облік є джерелом складання податкової звітності¹.

Розробники глави Податкового кодексу Російської Федерації неодноразово погоджувалися з тим, що за наявної системи податкового обліку неможливо досягти повної зіставності між податковим і бухгалтерським прибутком, оскільки неможливо об'єктивно визначити всі постійні й тимчасові різниці, що виникають.

Аналіз досвіду розвинутих країн, насамперед США та Великобританії, дав змогу зробити висновок про те, що оподатковуваний прибуток формується на підставі окремих розрахунків, але проводиться контроль результатів шляхом коригувань бухгалтерського прибутку на суми постійних і тимчасових різниць. Практично таке коригування бухгалтерського прибутку здійснюється через механізм відстроченого оподаткування, що надає можливість прискорити (відстрочити) у часі визнання доходів (витрат) підприємства для цілей оподаткування. У практиці Франції й Німеччини для складання податкової декларації коригується бухгалтерський прибуток. Порівняння підходів зарубіжних країн до визначення оподаткованого прибутку і його відображення у звітності наведено в табл. 2.7.

Таблиця 2.7

Зарубіжний досвід відображення у звітності податкових різниць

Країна	Німеччина	Франція	США
Джерело інформації	Окремі аналітичні рахунки бухгалтерського обліку	Регістри різниць	Окремі розрахунки
Визначення оподатковувального прибутку	За результатами узагальнення даних аналітичних рахунків з податкових доходів і витрат	Коригування бухгалтерського прибутку на постійні й тимчасові різниці	Розраховується прибуток для цілей обліку і оподаткування й в окремій формі звітності зазначаються причини відхилень
Використання в Україні	Неможливе, оскільки є велика кількість постійних і тимчасових різниць	Велика кількість різниць призводить до надмірної трудомісткості процесу коригування прибутку	Універсальний, але передбачає менше точок дотику між даними бухгалтерського обліку і податкових розрахунків

Складено автором.

Заслуговує на увагу і те, що у більшості країн світу запроваджена практика формування та подання тільки річної звітності з податку на прибуток та визначення податкових різниць за результатами фінансового року. Проміжні платежі до бюджету здебільшого здійснюються авансовими внесками на підставі результатів розрахунку податку за попередній звітний рік. Така практика істотно спрощує процес адміністрування податку, водночас забезпечуючи регулярне наповнення бюджету та послаблення податкового тиску на суб'єктів господарювання.

¹ Єфименко Т. І. Податок на прибуток: концепція визначення об'єкта оподаткування / Т. І. Єфименко, Л. Г. Ловінська, Ф. О. Ярошенко. – К. : НДФІ, 2004. – С. 25.

Зауважимо, що знання зарубіжного досвіду є доволі позитивним моментом у контексті партнерських відносин, проте не можна однозначно стверджувати, що використання практики та методології однієї країни матиме позитивний ефект для іншої.

Тому доцільною вбачається імплементація у вітчизняну податкову систему світового досвіду, але з урахуванням особливостей податкового регулювання України, історичного досвіду, стану її економічного розвитку та реалізації наявних перспектив розвитку.

Загалом, прийняття Податкового кодексу України, на нашу думку, адаптує норми національної податкової системи до норм ЄС, спрощує ведення бізнесу з точки зору фіскальної складової і має на меті економічне зростання держави та покращення рівня життя її громадян.

2.3. АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК У ЗАРУБІЖНИХ КРАЇНАХ

На сьогодні актуальними є питання створення оптимального механізму оподаткування, який базується на податкових деклараціях, адмініструванні податків, а також передбачає мінімізацію податкових ризиків та розглядає ухилення від сплати податків у контексті їх нейтралізації.

Система адміністрування податків в Україні залишається чи не найголовнішою перешкодою на шляху гармонізації відносин між фіскальними органами та платниками податків. Велика кількість факторів та обставин дають змогу стверджувати, що цей елемент системи не відповідає критерію “рентабельність адміністрування” податків.

За дослідженнями Світового банку, українська система адміністрування податків є однією з найскладніших у світі (табл. 2.8).

Як бачимо з табл. 2.8, Україна посідає друге місце у світі, поступаючись лише Бразилії, за показником часу, який необхідний середньостатистичному підприємству для підготовки, заповнення, здавання податкової звітності та сплати всіх необхідних податків. У Франції, зокрема, час, необхідний на адміністрування податків, один із найменших у світі: лише 72 години, або три повних доби.

Порівняльний аналіз свідчить, що система адміністрування податків в Україні далека від оптимальних параметрів і потребує удосконалення. У кожній країні діє своя система податкового регулювання, яка передбачає певні заходи зі стягнення та сплати відповідних податків та зборів.

Важливим елементом німецького бухгалтерського законодавства є принцип доцільності, або раціональності (*Massgeblichkeitsprinzip*)¹, призначення якого – забезпечити надання податкових звітів на тій самій базі, що й бухгалтерських

¹ Блейк Дж. Европейский бухгалтерский учет. Справочник : пер. с англ. / Дж. Блейк, А. Ореол. – М. : Филлин, 1997. – С. 208.

Таблиця 2.8

Час, необхідний на адміністрування податків у деяких країнах світу

Країна	Кількість годин на рік	Кількість повних діб на рік
Бразилія	2600	108
Україна	2185	91
Довідково (деякі інші країни світу в порядку зниження показника)		
США	90	3,75
Франція	72	3
Швеція	81	3,37
Росія	256	10
Білорусь	1188	49

Джерело: Швабій К. І. Методологічні підходи до розробки Податкового кодексу України / К. І. Швабій // Актуальні проблеми економіки. – 2006. – № 1. – С. 34.

документів. Рахунки Головної книги є безпосереднім підґрунтям для нарахування податків. Тому бухгалтерські методи, використовувані для обліку комерційних операцій, водночас є обов'язковими і для визначення бази оподаткування.

Німецькі податкові закони вимагають, щоб для складання і податкових, і бухгалтерських звітів застосовувалися однакові рахункові методи. Тому відносно рідкісними є випадки відстрочених податків, і переважно виникнення це пов'язано з консолідованими бухгалтерськими документами. У консолідованих бухгалтерських звітах будь-які активи або пасиви, пов'язані з відкладеними податками, враховуються повністю. Таким чином, німецькій системі бухгалтерського обліку властивий тісний взаємозв'язок комерційного та податкового обліку.

Бухгалтерська діяльність у Великобританії не регулюється державою так детально, як в інших країнах, у тому числі Росії. Законодавство з бухгалтерського обліку надає бухгалтерам більшу свободу дій, ніж професійні стандарти. Загалом законодавство встановлює лише основні принципи і не прагне до деталізації вказівок стосовно щоденної бухгалтерської практики. Одним з головних принципів британської бухгалтерської практики є пріоритет змісту над формою, що припускає можливість, а в окремих випадках – необхідність відступати від загальноприйнятих та законодавчих норм і правил ведення обліку й складання бухгалтерської звітності, якщо ці норми і правила не дають змоги відобразити дійсний стан справ в організації.

Вагоме значення для британської системи бухгалтерського обліку має вплив професійних бухгалтерських організацій, об'єднаних у консультативний Комітет бухгалтерських рад, у межах якого діє Комітет з бухгалтерських стандартів¹. Цей комітет не тільки розробляє і затверджує національні стандарти

¹ Волкова О. Н. Бухгалтерский учет в Великобритании / О. Н. Волкова // Бухгалтерский учет. – 1999. – № 9. – С. 96–101.

бухгалтерського обліку та звітності, а й покликаний вести роз'яснювальну роботу та консультації з використання розроблених ним документів.

Законодавство Великобританії надає організаціям широкі можливості розподіляти податкові виплати за часом, насамперед з допомогою інвестиційного податкового кредиту, тобто відстрочення податкових зобов'язань, пов'язане зі здійсненням капітальних вкладень. Це дає компаніям змогу протягом терміну дії такого кредиту підтримувати показники прибутку на оптимальному для них і їх власників рівні.

Головною відмінністю адміністрування податків у зарубіжних країнах порівняно з Україною є домінування масово-роз'яснювальної роботи над іншими напрямками діяльності. Механізм сплати податків побудовано на принципах самооподаткування. Платники завчасно отримують інформацію про перелік, терміни та основні вимоги щодо сплати належних податків. Декларування прибутків здійснюється лише після закінчення року, що спрощує роботу і платників, і податківців. Контролю підлягають операції, стосовно яких минуло не більше ніж три роки з дати заповнення відповідної декларації (табл. 2.9).

Таблиця 2.9

Основні ознаки адміністрування податків суб'єктів господарювання у розвинутих країнах світу

Ознака	США	Франція	Швеція
Принцип, на якому побудовано механізм сплати податків	Масово-роз'яснювальна та консультативна робота, у т. ч. через комп'ютерну мережу		
Форми податкових декларацій	1120 і 1120S (скорочена форма для малих підприємств)	Кожному платнику надається пояснювальний буклет	Єдина податкова декларація: для ПДВ, прибуткового податку та соціальних внесків
Податковий період	Рік, але сплата здійснюється чотири рази на рік із застосуванням розрахункових платежів	Терміни подання декларацій з усіх податків стандартизовано	Для малих підприємств – рік, для середніх та великих – місяць
Організація податкового контролю	Усі декларації підлягають камеральній перевірці, документальній – 3–4 % на основі оцінювання податкових ризиків	Для великих підприємств застосовуються перевірки: загальна та правильності систем обліку	За допомогою електронної системи на основі прийнятої теорії ризику провадиться відбір платників для податкових перевірок

Складено за: *Покинтелиця В. М.* Зарубіжний досвід адміністрування податків / В. М. Покинтелиця // Науковий вісник ДДМА. – 2009. – № 1 (4Е). – С. 282.

Під час проведення перевірок платники податків мають право залучати для представництва своїх інтересів довірених осіб, кваліфікованих бухгалтерів-консультантів та ін.

Значна увага за кордоном приділяється адмініструванню податків у контексті їхнього правового забезпечення. У Міністерстві фінансів США створено

відділ контролю за діяльністю податкових органів щодо: адміністрування; управління; виконання положень законів про оподаткування, а також постанов та податкових угод, пов'язаних із цими законами; стеження за їх дотриманням. Спеціальні повноваження цього відділу охоплюють не сферу податкового законодавства, проведення контролю, перевірок, аудиту, збирання податків чи кримінальних розслідувань, а стратегічне й операційне планування, бюджет і захист прав платників податків. Перевірки проводяться посадовими особами податкової служби філій з питань територіальних, офісних, координованих перевірок. Ці посадові особи є податковими службовцями, що спеціалізуються на виконанні податкових перевірок.

У Франції податкові інспектори несуть відповідальність за розповсюдження податкових декларацій серед платників, а також відстежують своєчасність подання платниками звітності й готують зведені реєстри надходжень.

У Швеції застосовується принцип єдності податкової звітності в адмініструванні податків, що дуже зручно як для платника, так і для податкових органів. Санкції до платників податків застосовуються лише тоді, коли порушення призвели до недоплати чи надлишкового відшкодування з бюджету. Якщо в деклараціях містяться неточності, які не спричинили втрат бюджету, санкції не застосовуються¹.

Найбільший інтерес становить досвід адміністрування податків в Європейському Союзі, де відбувається особливо інтенсивна інтеграція країн у податковій сфері. Податкова служба має п'ять різних процедур для обміну інформацією згідно з різними договорами. До них належать: особливі запити, які не підпадають під одночасну програму контролю; особливі запити, які підпадають під одночасну програму контролю; обмін даними щодо промисловості; обмін відомостями як між країнами – членами договору, так і між країнами, які до нього не входять; спонтанний обмін інформацією, яка з'ясовується під час іншого контролю чи дослідження стосовно певного платника податків².

Звісно, європейська система адміністрування податків ефективна з погляду методології та практики, проте спиратися тільки на європейський досвід є невваженим рішенням, тому вважаємо за доцільне розглянути в контексті податку на прибуток особливості податкової системи США.

Як зазначалося, у США домінують дві форми податкових декларацій підприємств – 1120 і 1120S. Друга стосується малих підприємств і фактично є скороченою формою, оскільки основна декларація надто громіздка для відповідного кола платників. На відміну від України, податковим періодом є рік,

¹ Покинтелиця В. М. Зарубіжний досвід адміністрування податків / В. М. Покинтелиця // Науковий вісник ДДМА. – 2009. – № 1 (4Е). – С. 282.

² Проценко Т. О. Правове регулювання адміністрування податків і митних платежів : автореф. дис... д-ра юрид. наук : 12.00.07 / Т. О. Проценко. – К. : Ін-т законодавства Верхов. Ради України, 2008. – С. 23–27.

відповідно декларування прибутків здійснюється лише після закінчення року, що спрощує роботу і платників, і податківців. Проте сплата проводиться чотири рази на рік із застосуванням оціночних платежів. Суть їх полягає в тому, що підприємство попередньо оцінює можливі річні доходи, витрати та пільги й визначає мінімальну суму платежу, яка сплачується до бюджету рівними частками до 12 квітня, 12 червня і 12 грудня поточного року. Після закінчення року здійснюється кінцевий розрахунок з бюджетом згідно з поданою декларацією.

Усі подані підприємствами декларації (понад 3 млн на рік) підлягають камеральній перевірці. Для документальної перевірки відбирають лише декілька відсотків декларацій (3–4 %), визначаючи як вручну, так і за допомогою комп'ютера перелік платників, котрі задекларували дуже низькі або, навпаки, надвисокі суми доходів від певного виду підприємницької діяльності, скористалися великим переліком та обсягом пільг. Саме їх і піддають документальній перевірці, яка стосовно підприємств здійснюється з безпосереднім виїздом на об'єкт.

Загальні засади документальної перевірки США є такими самими, як і в Україні: дані бухгалтерських реєстрів порівнюються з даними декларацій. Уся процедура перевірки та дії державних службовців можуть бути записані платником на аудіо- чи відеоносіях. Відповідно до федерального законодавства перевіряти можна лише операції, за якими минуло не більше ніж три роки з дати заповнення відповідної декларації. Якщо є докази, що платник не сплатив до бюджету податок у сумі понад 25 % його валового доходу, зазначений термін збільшується до шести років¹.

Після завершення перевірки з представниками підприємства обговорюються заходи, що мають бути виконані за її результатами. Якщо вони погоджуються з висновками перевіряючих, то підписується договір про досягнення згоди, на підставі якого платнику виставляється рахунок на недоплачену суму податку або провадиться повернення надміру внесених до бюджету сум. Платник має право сплатити донараховані під час перевірки суми не одноразово, а протягом обумовленого терміну. У разі незгоди працівників підприємства з висновками перевірки вони (як і в Україні) мають право на оскарження цих висновків до спеціальних підрозділів служби внутрішніх доходів чи безпосередньо до суду.

За результатами перевірки застосовуються адміністративні штрафи за несплату чи неповну сплату податку. Штраф за неповну сплату застосовується лише в разі, коли до встановленого терміну підприємство сплатило до бюджету менше ніж 90 % належної суми податку на прибуток. За дії кримінального характеру передбачено окремі, жорсткіші, штрафні санкції та порушення судової справи.

Щоб протистояти діям несумлінних платників податків, порушення при оподаткуванні законодавством багатьох країн віднесено до податкових злочинів та проступків.

¹ Покинтелиця В. М. Зарубіжний досвід адміністрування податків / В. М. Покинтелиця // Науковий вісник ДДМА. – 2009. – № 1 (4Е). – С. 282.

У США, наприклад, на рівні федерації відповідальність за злочини у сфері оподаткування регулюється Кодексом внутрішніх державних доходів 1954 р., у Франції – Загальним кодексом про податки 1950 р., у Німеччині – Положенням про податки 1977 р., а у Швеції та Новій Зеландії – окремими спеціальними законодавчими актами.

Податковий процес у Франції здійснюється за єдиною державною системою бухгалтерського обліку, обов'язковою для всіх категорій платників податків. Для малих фірм допускається спрощений бухгалтерський облік. На всіх підприємствах, розташованих на території країни, у тому числі іноземних, незалежно від виду їхньої діяльності (промисловість, будівництво, сільське господарство, торгівля тощо), для обліку витрат на виробництво продукції, виконання робіт і послуг, визначення фінансових результатів використовується єдиний план рахунків. Це забезпечує узагальнення фінансових показників у національному масштабі, що важливо для складання прогнозів розвитку економіки, формування проектів державного бюджету, ведення національної статистики; полегшує аналіз фінансово-господарської діяльності підприємств, а також здійснення податкового контролю; вносить впевненість у дії підприємців; створює умови для належної автоматизованої обробки інформації.

Вивчення даних про роботу Головного податкового управління Франції також свідчить про орієнтацію в бік масово-роз'яснювальної роботи. Крім прийому та інформування відвідувачів, податківці надають платникам послуги через мережу телефонних довідкових служб. У більшості мерій, а також у громадських організаціях працюють інформаційні пункти. Широко практикуються телевізійні передачі з відповідями на запитання стосовно практичного оподаткування. Публікуються податкові довідники для підприємців, огляди податкового законодавства (в Україні цим займаються переважно приватні засоби масової інформації та аудиторські фірми). Досить стабільною є практика проведення зустрічей-консультацій з платниками. Все це дає змогу підвищувати рівень добровільної сплати податків.

Розрахована податковим управлінням сума не є кінцевою. Податкові інспектори постійно перевіряють дані на предмет незадекларованих доходів. При виявленні правопорушення з платника податків стягується більший штраф. У разі незгоди з рішенням податкових органів та невнесення до вказаної дати визначеної суми, матеріали передаються судовому виконавцю. Якщо й після цього платник відмовляється сплатити нараховану суму, то виконавець має право описати все майно, що вважатиме за необхідне, крім знарядь праці. Єдине послаблення – те, що під час опису ще можна сплатити всю суму боргу. У такому разі майна не позбавляють, але борг сплачується вже з відповідним штрафом і неустойкою судовому виконавцеві. Більше того, можна протягом декількох днів (строк вказується) викупити конфісковане майно. Після зазначеної дати все описане продають з аукціону.

Таким чином, для Франції характерні високий рівень стандартизації бухгалтерського обліку і детальне методичне опрацювання відповідних нормативних документів. Правила складання звітності для французьких організацій розроблені так, щоб формувати вхідну інформацію для національної системи рахівництва, за допомогою якої держава контролює економіку. Ця система складалася в результаті багатовікової традиції централізації управління і прагнення підприємців отримувати підтримку держави. Проте компанії, що провадять господарську діяльність на ринках іноземних країн, мають право складати звітність групи за правилами відповідного ринку¹.

Французька податкова система відома податковим контролем. Зокрема, за несвоєчасне подання декларації податок стягується в повній сумі з одночасним накладанням штрафу в розмірі 0,75 % на місяць (9 % на рік), а якщо дохід прихований навмисне з метою ухилення, то штраф становить від 40 до 80 % суми нарахованого податку. У разі регулярного применшення доходів податки стягують у безспірному порядку з рахунків платника, за серйозних порушень податкового законодавства (фальсифікація документів тощо) передбачається кримінальна відповідальність аж до тюремного ув'язнення. У Франції, на відміну від України, звинувачення в ухиленні від сплати податків юридичної особи висувають лише керівникові підприємства, а у разі переплати податків відповідна різниця повертається негайно з процентами. Списання боргів або податкова амністія відбуваються під час президентських виборів один раз на п'ять років.

Франції властиві загальноприйняті у світовій фіскальній практиці санкції кримінального й адміністративного характеру за податкові правопорушення.

Цікавим для України є шведський досвід податкового регулювання. Національне податкове відомство Швеції щороку забезпечує надходження до державної казни 1000 млрд крон у вигляді податків. Основна увага, як і в більшості європейських країн, приділяється масово-роз'яснювальній та консультативній роботі. Податкове законодавство є також доволі громіздким та складним. У середньому щотижня парламент приймає одну поправку до законодавчих актів з питань оподаткування, у зв'язку з чим на податківців покладено обов'язок надання допомоги платникам. Переважно консультативне спілкування з платниками здійснюється через комп'ютерну мережу. Протягом місяця лише сайт Гетеборзького регіонального податкового управління відвідують 100 тис. осіб.

У Швеції застосовується єдина податкова декларація для всього підприємства, яка складається з двох частин: одна – для ПДВ, друга – для прибуткового податку та соціальних внесків. Таке практичне запровадження принципу єдності податкової звітності в адмініструванні податків дуже зручне як для платника, так і для податкових органів. Терміни подання декларацій залежать від

¹ Реформирование налоговых систем: теория, методология и практика : моногр. / под ред. И. А. Майбурова, Ю. Б. Иванова, А. И. Крисоватого. – К. : Кондор, 2011. – 468 с.

категорії платника: малі підприємства звітують перед податківцями один раз на рік, середні та великі – щомісяця.

Заслуговує на окрему увагу досить незвична (для східноєвропейських країн) практика своєрідної “опіки” платника. Так, місцеві податкові відділи за місяць до настання терміну подання декларації зобов’язані надіслати її підприємству, нагадуючи платнику про його зобов’язання. Причому за допомогою електронних засобів здійснюється досить суворий контроль своєчасності таких “нагадувань”.

Податкові декларації у Швеції подаються переважно в електронному вигляді й надсилаються електронною поштою. Усі податки, що підлягають сплаті до бюджету, з 1998 р. переказуються на окремий податковий рахунок, який надається кожному платникові. На підставі цього рахунку провадяться звірення надходжень та повернення податків¹.

Санкції до платників податків застосовуються лише тоді, коли порушення призвели до недоплати чи надлишкового відшкодування з бюджету. Якщо в деклараціях містяться неточності, які не спричинили втрат бюджету, санкції не використовуються.

Дані отриманих декларацій обробляють у двох спеціальних центрах і заносять до національної електронної системи. Ця система опрацьовує 5,5 млн декларацій щороку і містить 600 видів інформації про кожного платника за останні три роки. Кожен із 10 регіонів Швеції має свій банк даних. Крім того, система отримує інформацію з ряду (21) місцевих внутрішніх і зовнішніх систем (баз даних)². Серед зовнішніх баз слід відзначити бази даних митниці, шляхового управління (з видачі ліцензій транспортним організаціям), управління ринку праці, державного страхового управління, патентного й реєстраційного відомств, ліцензійного відомства тощо. За допомогою системи на основі прийнятої теорії ризику відбирають платників для податкових перевірок. Можливий також пошук підприємств за запитами багаторівневої структури та підприємств без реєстрації у Швеції на підставі звітності, що надійшла з інших країн за угодами зі шведськими підприємствами та підприємцями.

Податкові органи Швеції також використовують єдину базу даних ЄС – “УІЕ5”, яка дає змогу відстежувати угоди платників податків на території спільноти. Доступ до даних цієї системи здійснюється через центральний офіс зв’язку в Стокгольмі, де працюють три-чотири особи. Центральний офіс має по одному представнику в регіонах. Для отримання інформації податковий інспектор звертається із запитом до регіонального представника. Запит передається до центрального офісу, де він розглядається протягом трьох місяців (в особливих випадках – протягом місяця).

¹ Покинтелиця В. М. Зарубіжний досвід адміністрування податків / В. М. Покинтелиця // Науковий вісник ДДМА. – 2009. – № 1 (4Е). – С. 282.

² Реформирование налоговых систем: теория, методология и практика : моногр. / под ред. И. А. Майбурова, Ю. Б. Иванова, А. И. Крисоватого. – К. : Кондор, 2011. – 468 с.

Доступ до конфіденційної інформації суворо обмежується. Інспектор має право запитувати інформацію лише щодо платників, з якими працює безпосередньо. Податкова поліція, прокуратура, суди також можуть подавати запити щодо надання інформації із системи “УІЕ5”, але лише через податкові органи.

Сьогодні рівень оподаткування у Швеції навіть вищий, ніж в Україні, однак у шведській системі є чимало переваг, яких бракує в нашій країні (рис. 2.3).

Усі громадяни та підприємства Швеції наділені рівними правами, і немає такої кількості винятків, як наразі в Україні
Система оподаткування у Швеції прозора, зрозуміла та стабільна, хоча ставки податків можуть знижуватися за вимогами часу
Кожен громадянин Швеції знає, куди використовуються його податки, може контролювати виплати і впливати на рішення уряду щодо витрачання грошей, які отримуються з доходів, що є важливим моментом стосовно довіри суспільства як до влади, так і до податкової системи

Рис. 2.3. Переваги шведської системи оподаткування над українською

Джерело: Реформирование налоговых систем: теория, методология и практика : моногр. / под ред. И. А. Майбурова, Ю. Б. Иванова, А. И. Крисоватого. – К. : Кондор, 2011. – 468 с.

Результати дослідження зарубіжного досвіду порядку визначення фінансових результатів і розрахунків з бюджетом з податку на прибуток можуть у майбутньому справити значний вплив на підвищення ефективності діяльності вітчизняних контролюючих органів.

3 ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ВИЗНАЧЕННЯ ОБ'ЄКТА ОПОДАТКУВАННЯ ПОДАТКОМ НА ПРИБУТОК НА ПІДПРИЄМСТВАХ УКРАЇНИ

3.1. ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ПІДПРИЄМСТВ ЯК РЕГЛАМЕНТ ІНФОРМАЦІЙНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СКЛАДАННЯ ПОДАТКОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Ухвалення Податкового кодексу України зобов'язує по-новому подивитися на облікову політику як сукупність упорядкованих правил ведення бухгалтерського обліку й алгоритмів складання фінансової і податкової звітності, які згідно з Кодексом мають бути співзвучними та взаємоузгодженими. Облікова політика набуває ваги нормативного та регламентуючого акта на рівні підприємства, що визначає певні альтернативи визнання окремих доходів, витрат, активів і зобов'язань для потреб оподаткування. Посилюється відповідальність за її дотримання. Облікова політика підприємства стає важливим джерелом інформації при проведенні розрахунків з податку на прибуток, визначає альтернативні варіанти обліку, регульовані Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. Нормами ПКУ передбачено методи оцінювання й класифікації такі самі, як і для цілей фінансової звітності. Нумерація, назви і пункти стандартів, на які даються посилання, у ПКУ не згадано. Детальний аналіз показав, що крім тлумачення термінів у цілях розрахунку податку на прибуток ПКУ посиляється на норми шести П(С)БО: 9 “Запаси”, 15 “Дохід”, 16 “Витрати”, 17 “Податок на прибуток”, 21 “Вплив змін валютних курсів”, 31 “Фінансові витрати”. Взаємозв'язок з П(С)БО за всіма статтями ПКУ наведено в табл. 3.1.

Окремо слід відзначити використання в українській практиці, крім положень (стандартів) бухгалтерського обліку, положення бухгалтерського обліку “Податкові різниці”, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 25.01.2011 № 27, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 21 лютого 2011 р. за № 212/18950. Це положення стало правонаступником Положення про порядок розрахунку податкових різниць за даними бухгалтерського обліку, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2006 № 1316, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 24 січня 2007 р. за № 60/13327, яке діяло менше року, не набувши практичного

Таблиця 3.1

**Використання положень (стандартів) бухгалтерського обліку
в Податковому кодексі України**

№ з/п	Статті ПКУ	Характеристика	П(С)БО, що використовується
1	2	3	4
1	Підпункт 14.1.84 пункту 14.1 статті 14	Інші терміни для цілей розділу III ПКУ використовуються у значеннях, визначених Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” та національними і міжнародними положеннями (стандартами) фінансової звітності, положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку	Всі П(С)БО
2	Підпункт 14.1.188 пункту 14.1 статті 14	Податкова різниця – 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 за розділом III ПКУ	П(С)БО 17 “Податок на прибуток”
3	Підпункт 14.1.228 пункту 14.1 статті 14	Собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг для цілей розділу III цього Кодексу -	П(С)БО 16 “Витрати”
4	Пункт 137.16 статті 137	Датою отримання інших доходів є дата їх виникнення згідно з положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, якщо інше не передбачено нормами цього розділу	П(С)БО 15 “Дохід”
5	Пункт 138.8 статті 138	Собівартість виготовлених та реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг складається з витрат, прямо пов'язаних з виробництвом таких товарів, виконанням робіт, наданням послуг, а саме: прямих матеріальних витрат; прямих витрат на оплату праці; амортизації виробничих основних засобів та нематеріальних активів, безпосередньо пов'язаних з виробництвом товарів, виконанням робіт, наданням послуг; загальновиробничі витрати, які відносяться на собівартість виготовлених та реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку	П(С)БО 16 “Витрати”
6	Підпункт 138.8.1 пункту 138.8 статті 138	До складу прямих матеріальних витрат включається вартість сировини та основних матеріалів, що утворюють основу виготовленого товару, виконаної роботи, наданої послуги, придбаних напівфабрикатів та комплектувальних виробів, допоміжних та інших матеріалів, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат. Прямі матеріальні витрати зменшуються на вартість зворотних відходів, отриманих у процесі виробництва, які оцінюються у порядку, визначеному в положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку	П(С)БО 16 “Витрати”

Закінчення табл. 2.1

№ з/п	Статті ПКУ	Характеристика	П(С)БО, що використовується
1	2	3	4
7	Підпункт 138.10.5 пункту 138.10 Статті 138	Фінансові витрати, до яких належать витрати на нарахування процентів (за користування кредитами та позиками, за випущеними облігаціями та фінансовою орендою) та інші витрати підприємства в межах норм, встановлених цим Кодексом, пов'язані із запозиченнями (крім фінансових витрат, які включені до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку)	П(С)БО 31 "Фінансові витрати"
8	Пункт 140.4 статті 140	Платник податку проводить оцінку вибуття запасів за методами, встановленими відповідним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку.	П(С)БО 9 "Запаси"
9	Пункт 141.1 статті 141	До складу витрат включаються будь-які витрати, пов'язані з нарахуванням процентів за борговими зобов'язаннями (в тому числі за будь-якими кредитами, позиками, депозитами, крім фінансових витрат, включених до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку) протягом звітного періоду, якщо такі нарахування здійснюються у зв'язку з провадженням господарської діяльності платника податку.	П(С)БО 31 "Фінансові витрати"
10	Пункт 146.5 статті 146	Первісна вартість об'єкта основних засобів складається з таких витрат: ... фінансові витрати, включення яких до собівартості кваліфікаційних активів передбачено положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку...	П(С)БО 31 "Фінансові витрати"
11	Підпункт 153.1.3 пункту 153.1 статті 153	Визначення курсових різниць від перерахунку операцій, виражених в іноземній валюті, заборгованості та іноземної валюти здійснюється відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку.	П(С)БО 21 "Вплив змін валютних курсів"

Складено автором.

використання у звітності. Норми цього положення не суперечать стандартам, однак винесені в окрему групу нормативних актів.

Аналіз Податкового кодексу України показав, що у двох статтях, а саме підпункті 145.1.9 п. 145.1 ст. 145 та підпункті 263.6.5 п. 263.6 ст. 263 – визначено умови використання облікової політики:

- у разі обчислення вартості відповідного виду видобутої корисної копалини (мінеральної сировини) за розрахунковою вартістю до витрат платника за податковий (звітний) період включаються інші витрати, розподілені згідно з принципами облікової політики платника;
- нарахування амортизації в цілях оподаткування здійснюється підприємством за методом, визначеним наказом про облікову політику.

Крім того, з метою оподаткування вибирається метод оцінювання вибуття запасів, хоча посилання в Кодексі на облікову політику платника податків на цей пункт немає (п. 140.4 ст. 140 ПКУ).

У бухгалтерський облік термін “облікова політика” введений Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”¹ і Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”²: “Облікова політика – це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності”. Тобто це вибір самим підприємством певних і конкретних методик, форми й техніки ведення бухгалтерського обліку, з огляду на чинні нормативні акти й особливості діяльності підприємства.

Поняття облікової політики у Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку МСБО 8 “Облікова політика, зміни в облікових оцінках і помилки”, який набрав чинність з 1 січня 2005 р., трактується як конкретні “принципи, основи, домовленості, правила та процедури, прийняті керівництвом при складанні та поданні фінансових звітів”³.

Формування облікової політики залежить від інтересів різних груп користувачів облікової інформації. Ця політика охоплює принципи, методи, способи та процедури, прийняті на певному підприємстві для складання та подання фінансових звітів, а починаючи з 2011 р. і податкових звітів. Формування облікової політики полягає в тому, що з усієї сукупності способів оцінювання обирають придатні для підприємства.

Згідно із Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.1999 № 996-XIV питання організації бухгалтерського обліку та облікової політики на підприємстві належать до виключної компетенції власника підприємства. Якщо керівник підприємства не є його власником, необхідно, щоб власник(и) наділив(ли) його відповідними повноваженнями, тільки у такому разі юридичну чинність наказу про облікову політику не можна буде піддати сумніву. Повноваження делегуються вищими органами управління (загальними зборами, наказом керівника приватного підприємства або розпорядженням керівника відповідного органу).

Облікова політика повинна охоплювати заходи, спрямовані на підвищення ефективності діяльності підприємства та виконання зобов’язань перед державою, що потребує творчого підходу. Законодавчою основою формування облікової

¹ Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : закон України від 16.07.1999 № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>.

² Положення (стандарт) бухгалтерського обліку : затв. М-вом фінансів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.

³ Даньків Й. Я. Бухгалтерський облік : підручник / Й. Я. Даньків, М. Я. Остап’юк : М-во освіти і науки України. – К. : Знання, 2007. – 470 с.

політики є сукупність усіх законів та нормативних актів, які прямо або опосередковано стосуються бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Ф. Ф. Бутинець виокремлює п'ять рівнів регламентації бухгалтерського обліку в Україні:

- 1) закони України, нормативно-правові акти вищої юридичної сили;
- 2) акти вищого органу в системі органів виконавчої влади, постанови Кабінету Міністрів України, Укази Президента України;
- 3) Положення (стандарти) бухгалтерського обліку, інші нормативно-правові документи з бухгалтерського обліку і фінансової звітності, що затверджуються Міністерством фінансів України;
- 4) нормативно-правові акти (інструкції, положення, вказівки) та методичні рекомендації Міністерства фінансів України та інших органів, що розробляються й затверджуються на основі положень (стандартів) бухгалтерського обліку з урахуванням особливостей і потреб певних видів діяльності;
- 5) рішення (накази, розпорядження) щодо форм організації бухгалтерського обліку та застосування конкретної облікової політики, які приймаються керівництвом на підставі попередніх чотирьох пакетів документів нормативно-правового забезпечення¹.

Облікова політика повинна розроблятися на основі наукових досліджень із проблем бухгалтерського обліку, а тому державні органи, відповідальні за її формування, повинні дбати про інтереси не лише наповнення бюджету, а й бізнесу, економічний та соціальний добробут суспільства. Політичний фактор має враховуватися при розробленні облікової політики, але пріоритет необхідно надати теоретичним дослідженням облікової системи².

Водночас лист Міністерства фінансів України від 21.12.2005 № 27793³ та п. 1 розділу II Положення № 1213⁴ та Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства⁵ приписують визначати облікову політику виключно на основі

¹ Бухгалтерський фінансовий облік : підручник / за ред. Ф. Ф. Бутинця. – 8-ме вид., доп. і перероб. – Житомир : Рута, 2009. – С. 12.

² Стефанюк І. Про національну облікову політику в Україні / І. Стефанюк, Л. Ловінська // Економіка України. – 2006. – № 4. – С. 24.

³ Про облікову політику : лист Міністерства фінансів України від 21.12.2005 № 31-34000-10-5/27793 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article/article?art_id=58984&cat_id=34931.

⁴ Положення про порядок бухгалтерського обліку окремих активів та операцій підприємств державного, комунального секторів економіки і господарських організацій, які володіють та/або користуються об'єктами державної, комунальної власності : затв. наказом Міністерства фінансів України від 19.12.2006 № 1213 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1363-06>.

⁵ Про затвердження Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства та внесення змін до деяких наказів Міністерства фінансів України : наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013 № 635 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=382876&cat_id=293537.

положень (стандартів) бухгалтерського обліку та інших нормативно-правових документів у сфері бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Постає питання, як діяти підприємствам при формуванні облікової політики щодо питань, які не регламентовані однозначно законодавством. Відповідь дає МСБО 8 “Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки”: за відсутності приписаних чинними МСБО вимог, слід використовувати домовленості, національні правила та облікову практику. Отже, бухгалтер під час формування облікової політики може спиратися на власне професійне судження, виходячи з галузевої практики стосовно конкретних операцій, а також використовуючи теоретичні розробки науковців.

Зміст облікової політики становить внутрішній регламент з методології, організації та методики ведення фінансового, податкового, управлінського обліку й контролінгу на підприємстві. Наявність облікової політики як творчого документа з регламентації обліку дає змогу ознайомитися з порядком організації та ведення облікового процесу будь-якій особі, насамперед при здійсненні аудиту розрахунків із податку на прибуток. Цей документ дає можливість виявити особливості облікового процесу під час ревізії, аудиту, перевірок стану обліку та звітності на підприємстві. Документ “облікова політика”, що затверджується наказом керівника підприємства, містить детальні дані, які стосуються загальних питань (відомості про підприємство – дати утворення і реєстрації, організаційно-правова форма, форма власності, підрозділи на самостійному балансі, види діяльності, чисельність працюючих, основні засоби тощо). Далі формуються такі розділи:

1. Організація обліку (бухгалтерія, її склад, функції, структура видів діяльності, форма обліку, розробка робочого плану рахунків, створення інвентаризаційних комісій, графіки документообороту, організація управлінського обліку, організація контролінгу, список матеріально відповідальних осіб, забезпечення збереження комерційної таємниці тощо).
2. Методологія обліку (принципи фінансового, управлінського обліку, порядок забезпечення збору даних, способи обробки даних, використання способів та процедур отримання інформації та ін.).
3. Технологія обліку (методика обліку об'єктів спостереження та розроблення робочих інструкцій, використання реєстрів синтетичного й аналітичного обліку, технологія перетворення даних на інформацію, отримання інформації та методи передачі для користувачів тощо).
4. Інші питання (відповідальні за облікову політику, за складання звітності, за збереження комерційної таємниці, за порушення порядку складання документів та реєстрів обліку, внесення змін в облікову політику, порядок використання чистого прибутку, підвищення кваліфікації бухгалтерів технічними засобами обліку, нові методи обліку, наукова організація праці та ін.).

За змістом облікова політика – це проект організації, методики й технології обліку, визнання об'єктів обліку з метою оподаткування податком на прибуток. До основного тексту додаються додатки, наприклад, форми документів, якими оформляються факти господарської діяльності, робочий план з детальним призначенням рахунків синтетичного й аналітичного обліку будь-якого порядку, списки відповідальних осіб тощо. Без облікової політики в сучасних умовах неможливо уявити роботу бухгалтерії та процес формування інформаційних ресурсів, які б давали якісну базу для прийняття рішень. Така політика розробляється з метою впливу на систему обліку в напрямі пристосування її до потреб апарату управління. Облік розглядається в системі управління як засіб отримання інформації для контролю. З цих позицій і потрібно оцінювати сутність, роль та значення облікової політики¹.

Облікова політика підприємства розробляється на основі стандартів бухгалтерського обліку з урахуванням вимог податкового законодавства України. Методика передбачає розроблення правил та порядок ведення бухгалтерського обліку з окремих об'єктів:

- критерій розмежування між основними засобами та малоцінними й швидкозношуваними предметами;
- визначення норм амортизації та порядок її нарахування і зносу основних засобів;
- вибір способу погашення вартості малоцінних і швидкозношуваних предметів;
- порядок фінансування ремонтів основних засобів;
- порядок контролю за витрачанням матеріалів у виробництві;
- порядок ведення обліку транспортних витрат та їх включення у вартість матеріалів;
- способи оцінювання матеріалів і відходів;
- способи контролю відпрацьованого часу, системи і форми оплати праці;
- розроблення інструкцій щодо обліку витрат на виробництво;
- порядок розподілу непрямих витрат і включення їх у собівартість продукції;
- визначення та оцінка браку у виробництві, незавершеного виробництва;
- способи оцінювання готової продукції;
- способи включення у собівартість витрат майбутніх періодів;
- метод визначення виручки від реалізації;
- порядок утворення й використання фондів спеціального призначення;
- інші види робіт, що потребують вибору відповідного варіанта обліку, розподілу, списання².

¹ Пушкар М. С. Тенденції розвитку фінансового обліку в Україні : монографія / М. С. Пушкар . – Т. : Карт-бланш, 2000. – С. 16.

² Стефанюк І. Про національну облікову політику в Україні / І. Стефанюк, Л. Ловінська // Економіка України. – 2006. – № 4. – С. 24.

При формуванні облікової політики передбачаються майнова відокремленість і безперервність діяльності підприємства, послідовність застосування такої політики, а також тимчасова визначеність фактів господарської діяльності. Вона повинна відповідати вимогам повноти, обачності, принципам переважання сутності над формою, послідовності, безперервності, періодичності та іншими принципами, передбаченими Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.1999 № 996-XIV.

Серед відомих загальнонаукових принципів найважливішими для формування облікової політики є: системність, комплексність, науковість та обґрунтованість, ефективність, планованість і динамізм, профілактика, неперервність, “селекція”, сумісність особистих, регіональних, державних інтересів тощо¹.

Крім того, до облікової політики висуваються певні вимоги: закономірності, адекватності, ефективності витрат, єдності, гласності².

Розглянуті принципи та вимоги застосовуються до чинників, якими доцільно керуватися при визначенні облікової політики. Успіхи й невдачі діяльності підприємства слід розглядати як взаємодію двох основних груп чинників – зовнішніх (на які підприємства не може впливати, але повинно їх враховувати) і внутрішніх (що зазвичай залежать від організації господарської діяльності підприємства). Уміння фахівців пристосовуватися до змін зовнішніх і внутрішніх (організаційно-технологічних) чинників є гарантією формування облікової політики, здатної забезпечити послідовний розвиток³.

Труднощі в розробленні облікової політики полягають у тому, що фахівці з обліку й аудиту повинні не тільки розуміти теорію, що підтримує проголошені бухгалтерські принципи, а й знати, наскільки важливо цих принципів по суті та за формою дотримуватися на практиці, який допускається ступінь свободи їх реалізації відповідно їхній природі⁴.

До документів, якими оформлюють облікову політику, належать не лише накази і розпорядження керівника підприємства, а й різноманітні внутрішні правила, інструкції, положення, регламенти і процедури, рішення власників (загальних зборів акціонерів) тощо. Вибір конкретного типу документа залежить від внутрішнього розпорядку підприємства і характеру облікової політики. Велике значення мають проектні матеріали з організації бухгалтерського обліку, серед яких графіки документообігу, план організації бухгалтерського обліку, робочі

¹ *Зборовська Н. С.* Облікова політика: проблеми формування та шляхи їх вирішення / Н. С. Зборовська // *Держава та регіони.* – 2006. – № 5. – С. 357.

² *Бухгалтерський фінансовий облік : підручник / за ред. Ф. Ф. Бутинця.* – 8-ме вид., доп. і перероб. – Житомир : Рута, 2009. – С. 118.

³ *Житний П.* Принципи формування облікової політики / П. Житний // *Бухгалтерський облік і аудит.* – 2005. – № 4. – С. 25–28.

⁴ *Житний П.* Проблеми формування облікової політики та шляхи їх вирішення / П. Житний // *Бухгалтерський облік і аудит.* – 2005. – № 3. – С. 22.

проекти автоматизованого ведення обліку, посадові інструкції тощо. Мета їх ведення – оформити порядок застосування певних способів ведення обліку, обраних підприємством; визначити, як технічно повинні використовуватися різні елементи облікової політики.

Наказ про облікову політику є одним із перших документів, які використовуються податковою інспекцією, аудиторськими фірмами та іншими відповідними службами при перевірці діяльності підприємства¹.

З огляду на те, що фінансова звітність складається для певного кола користувачів і повинна бути зрозумілою для них, вона має містити вичерпні відомості про підприємство. У зв'язку з цим до наказу про облікову політику підприємства слід вносити таку інформацію:

- назва, організаційно-правова форма й місцезнаходження підприємства;
- короткий опис основної діяльності;
- назва органу управління, у віданні якого перебуває підприємство, чи назва його материнської компанії;
- середня чисельність персоналу протягом звітного періоду тощо.

Перший розділ присвячений регламентації порядку організації роботи облікового апарату: вказуються форма організації бухгалтерського обліку, права та обов'язки головного бухгалтера, взаємодія з іншими підрозділами тощо.

У другому розділі наказу “Методика бухгалтерського обліку” визначаються способи ведення бухгалтерського обліку, які суттєво впливають на оцінку і прийняття рішень користувачами бухгалтерської звітності. До них відносять:

- оцінку запасів, товарів, незавершеного виробництва і готової продукції;
- методи амортизації основних засобів;
- методи амортизації нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів;
- визнання доходів та витрат від реалізації продукції, товарів, робіт і послуг;
- варіанти ведення обліку витрат виробництва;
- інші способи, що відповідають вимогам суттєвості.

Методичними рекомендаціями щодо облікової політики підприємства, затвердженими наказом Міністерства фінансів України від 27.06.2013 № 635, передбачено складові наказу, які відображають методику обліку на підприємстві:

- методи оцінювання вибуття запасів;
- періодичність визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів;
- порядок обліку і розподілу транспортно-заготівельних витрат, ведення окремого субрахунку обліку транспортно-заготівельних витрат;
- методи амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів, а також довгострокових біологічних

¹ Пушкар М. С. Тенденції розвитку фінансового обліку в Україні : монографія / М. С. Пушкар . – Т. : Карт-бланш, 2000. – С. 34–35.

- активів та інвестиційної нерухомості, якщо вони обліковуються за первісною вартістю;
- вартісні ознаки предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів;
 - підходи до переоцінки необоротних активів;
 - застосування класу 8 та/або 9 Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 № 291, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 21 грудня 1999 р. за № 892/4185 (у редакції наказу Міністерства фінансів України від 28.11.2011 № 1591);
 - підходи до періодичності зарахування сум дооцінки необоротних активів до нерозподіленого прибутку;
 - метод обчислення резерву сумнівних боргів (у разі потреби – спосіб визначення коефіцієнта сумнівності);
 - перелік створюваних забезпечень майбутніх витрат і платежів;
 - порядок виплат, які здійснюються за рахунок прибутку (для державних і комунальних підприємств);
 - порядок оцінювання ступеня завершеності операцій з надання послуг;
 - сегменти діяльності, пріоритетний вид сегмента, засади ціноутворення у внутрішньогосподарських розрахунках;
 - перелік і склад змінних та постійних загальновиробничих витрат, бази їх розподілу;
 - перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг);
 - порядок визначення ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом;
 - дату визначення придбаних у результаті систематичних операцій фінансових активів;
 - базу розподілу витрат за операціями з інструментами власного капіталу;
 - кількісні критерії та якісні ознаки суттєвості інформації про господарські операції, події та статті фінансової звітності;
 - періодичність відображення відстрочених податкових активів і відстрочених податкових зобов'язань;
 - критерії розмежування об'єктів операційної нерухомості та інвестиційної нерухомості;
 - підходи до класифікації пов'язаних сторін;
 - дату включення простих акцій, випуск яких зареєстровано, до розрахунку середньорічної кількості простих акцій в обігу;
 - дату первісного визнання необоротних активів та групи вибуття як утримуваних для продажу;

- складання окремого балансу філіями, представництвами, відділеннями та іншими відокремленими підрозділами підприємства;
- періодичність та об'єкти проведення інвентаризації;
- визначення одиниці аналітичного обліку запасів;
- спосіб складання звіту про рух грошових коштів;
- підходи до віднесення витрат, пов'язаних із поліпшенням об'єкта основних засобів, до первісної вартості або витрат звітного періоду¹.

У третьому розділі наказу, присвяченому організаційно-технічним питанням бухгалтерського обліку, визначаються:

- форма ведення бухгалтерського обліку;
- розроблення та затвердження робочого Плану рахунків;
- розроблення систем і форм управлінського (внутрішньогосподарського) обліку, звітності і контролю;
- затвердження правил документообігу і технології обробки облікової інформації та реєстрів аналітичного обліку;
- кількість інвентаризацій і дати їх проведення тощо².

Наказ про облікову політику видається окремо від наказу про організацію бухгалтерського обліку. До наказу про облікову політику не варто включати норми, жорстко регламентовані П(С)БО: вибирати потрібно серед тих методів обліку, застосування яких дозволено в різних варіантах. При цьому можуть бути обрані не один, а кілька варіантів методів оцінювання. Важливо також звертати увагу на принцип суттєвості. У цьому контексті інформація є суттєвою, якщо її відсутність або неправильне відображення може вплинути на економічні рішення користувачів, прийняті на підставі фінансових звітів³.

Відповідно до принципу послідовності підприємство повинно постійно (з року в рік) застосовувати облікову політику. Дотримуватись єдиної облікової політики мають і групи об'єднаних підприємств, а також підприємства, які складають консолідовану фінансову звітність⁴.

Оскільки способи ведення бухгалтерського обліку, обрані підприємством, повинні застосовуватися з 1 січня, то документацію, якою оформлюються зміни в обліковій політиці, слід підготовлювати й затверджувати до цієї дати. Цю роботу доцільно проводити в четвертому кварталі паралельно з підготовкою

¹ Про затвердження Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства та внесення змін до деяких наказів Міністерства фінансів України : наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013 № 635 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=382876&cat_id=293537.

² Пушкар М. С. Тенденції розвитку фінансового обліку в Україні : монографія / М. С. Пушкар . – Т. : Карт-бланш, 2000. – С. 35–36.

³ Пантелійчук А. Формування облікової політики підприємства / А. Пантелійчук, І. Байко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – № 12. – С. 25–28.

⁴ Даньків Й. Я. Бухгалтерський облік : підручник / Й. Я. Даньків, М. Я. Остап'юк : М-во освіти і науки України. – К. : Знання, 2007. – С. 323.

до складання річного бухгалтерського звіту. Водночас доцільно готувати відповідний розділ приміток до річної фінансової звітності з поясненням облікової політики, прийнятої у звітному році. Новостворене підприємство оформляє обрану облікову політику до першої публікації бухгалтерської звітності, але не пізніше 90 днів з дня набуття прав юридичної особи (державної реєстрації). Прийнята облікова політика вважається дійсною з цього дня¹.

Підприємство повинно забезпечити незмінність облікової політики протягом усієї господарської діяльності. Її зміна можлива у передбачених законодавством випадках: зміна статутних умов; зміна вимог органу, який затверджує П(С)БО; зміна законодавчих вимог у сфері бухгалтерського, податкового та управлінського обліку; достовірне відображення в нових положеннях облікової політики подій або операцій у фінансовій звітності².

Не вважається зміною облікової політики встановлення облікової політики для подій або операцій, які відрізняються за змістом від попередніх подій або операцій, та операцій або подій, які не відбулися раніше³.

Змінювати облікову політику можна у будь-який час, незалежно від того, коли про це прийнято рішення: на початку календарного року чи іншого звітного періоду. Проте зручніше це зробити на початку року, оскільки за наслідками роботи за минулий рік можуть змінитися показники діяльності підприємства, ліквідність окремих статей балансу, рентабельність виробництва тощо⁴.

Зміна облікової політики повинна бути обґрунтована й розкрита в Примітках до фінансової звітності. Відображення у фінансовій звітності впливу зміни облікової політики на події та операції минулих періодів здійснюється шляхом: коригування сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітного року; повторного надання порівняльної інформації щодо попередніх звітних періодів⁵.

Облікова політика застосовується щодо подій та операцій з моменту їх виникнення, за винятком окремих випадків. Такими вважаються випадки, коли суму коригування нерозподіленого прибутку на початок звітного року неможливо визначити достовірно. Тоді облікова політика поширюється лише на події, які відбуваються після дати зміни облікової політики.

Розкриття змін, внесених в облікову політику організації у звітному році, важливе для користувачів бухгалтерської звітності, оскільки завдяки цьому можна скласти уявлення про те, під дією яких обставин формувався фінансовий

¹ *Пушкар М. С.* Тенденції розвитку фінансового обліку в Україні : монографія / М. С. Пушкар . – Т. : Карт-бланш, 2000. – С. 15.

² *Бухгалтерський фінансовий облік : підручник / за ред. Ф. Ф. Бутинця.* – 8-ме вид., доп. і перероб. – Житомир : Рута, 2009. – С. 22.

³ *Настоящий бухучет / Н. Белова, А. Бобро, Д. Винокуров и др.* – Х. : Фактор, 2005. – С. 17.

⁴ *Гордієнко А.* Облікова політика підприємства / А. Гордієнко // *Головбух.* – 2005. – № 1 (2). – С. 41.

⁵ *Пантелійчук А.* Формування облікової політики підприємства / А. Пантелійчук, І. Байко // *Бухгалтерський облік і аудит.* – 2004. – № 12. – С. 25.

стан підприємства, чи не пов'язане покращання (погіршення) певних показників його діяльності з корективами методики розрахунку цих показників¹.

Таким чином, прийняття підприємством конкретної облікової політики на поточний фінансовий рік забезпечує організацію бухгалтерського (особливо аналітичного) обліку відповідно до показників форм річної фінансової звітності, використання оптимальних методів облікових робіт для отримання очікуваних результатів фінансово-економічної діяльності підприємства, зменшує трудомісткість і тривалість формування фінансової звітності. Облікова політика визначає не тільки альтернативні способи визнання елементів фінансової звітності, а й певні моменти формування інформації в цілях оподаткування, є важливим джерелом інформації для контролю розрахунків з податку на прибуток.

3.2. ОБЛІК ВИТРАТ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ В КОНТЕКСТІ ЗАСТОСУВАННЯ ПОЛОЖЕНЬ ПОДАТКОВОГО КОДЕКСУ УКРАЇНИ

Прийняття Податкового кодексу України висуває нові вимоги до організації обліку витрат, що передбачає певні відмінності у складових витрат виробництва. Виникає необхідність, крім обчислення загальної собівартості продукції, визначати перелік витрат, які не зменшують об'єкт оподаткування і становлять постійні податкові різниці.

Кожний вид діяльності, кожна галузь або підгалузь виду діяльності, а також вид продукції визначають відмінності в організації виробництва на підприємстві. Вибір системи обліку витрат залежить від технології та організації виробництва. Тому підприємства використовують різні системи виробничого обліку. Застосовуючи різні способи обчислення собівартості продукції, можна отримати неоднакову величину собівартості певного виду продукції, хоча загальна сума витрат залишається незмінною. Особливості використання методів обліку витрат та калькулювання собівартості продукції на підприємствах України й нині вивчають науковці. Дослідження щодо вибору методів обліку витрат та калькулювання собівартості продукції набуває дедалі більшого значення в сучасних умовах господарювання.

Під методом обліку витрат розуміють: сукупність прийомів організації документування й облікового відображення виробничих витрат, які дають змогу визначити фактичну собівартість продукції та надають необхідну інформацію для контролю над процесом формування собівартості продукції²; сукуп-

¹ Пушкар М. С. Тенденції розвитку фінансового обліку в Україні : монографія / М. С. Пушкар . – Т. : Карт-бланш, 2000. – С. 38–39.

² Белоусова І. Проблеми обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції в промисловості / І. Белоусова, М. Чумаченко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 4. – С. 3–10.

ність способів аналітичного обліку витрат на виробництво за калькуляційними об'єктами й прийомами розрахунку собівартості калькуляційних одиниць¹; дослідження витрат виробництва і реалізації продукції та контролю витрат, визначення собівартості виробів і робіт²; сукупність способів та прийомів, за допомогою яких у бухгалтерському обліку відображають витрати й процес формування собівартості продукції; визначення складу та розмірів витрат за окремою продукцією, видами, групами виробів, переділами, замовленнями, роботами, послугами; методи і принципи фіксування, узагальнення, групування витрат виробництва³. Отже, метод обліку витрат – це сукупність способів відображення, групування та систематизації даних про витрати, що забезпечують досягнення визначеної мети, вирішення конкретного завдання⁴. Взаємозв'язок основних методів обліку витрат наведено на рис. 3.1.

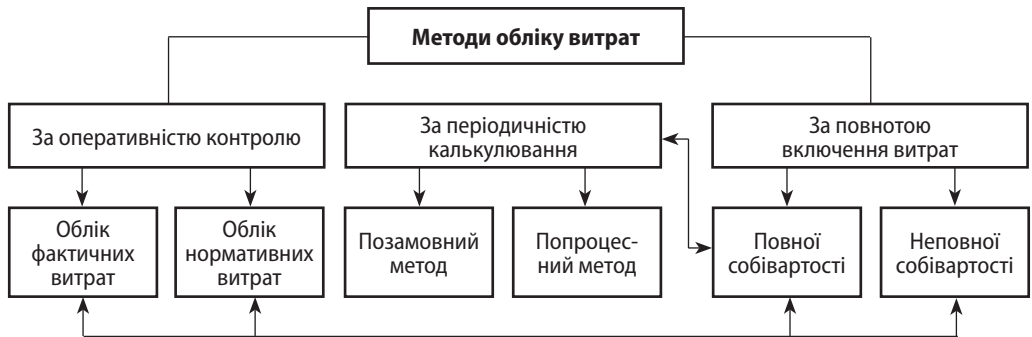


Рис. 3.1. Взаємозв'язок методів обліку витрат на виробництво

Джерело: Садовська І. Б. Бухгалтерський облік : навч. посіб. / Садовська І. Б. – Луцьк : АНТУ, 2009. – С. 267.

Погляди вітчизняних і зарубіжних науковців на класифікацію методів обліку й калькулювання різні. У переважній більшості наукових праць до основних методів обліку витрат відносять простий (однопередільний), позамовний, попередільний, нормативний.

Сутність методу нормативних витрат полягає в тому, що в обліку фіксуються не здійснені витрати, а ті, які повинні бути, тобто стандартні витрати.

¹ Гироль С. В. Методичні аспекти управлінського обліку собівартості продукції / С. В. Гироль // Облік і фінанси АПК. – 2007. – № 11–12. – С. 79–82.

² Маренич Т. Методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції / Т. Маренич // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 12. – С. 19–25.

³ Сльозко Т. Методи обліку витрат “стандарт-кост” і нормативний: історія та сучасність / Т. Сльозко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 7. – С. 3–8.

⁴ Садовська І. Б. Організація управлінського обліку в сільськогосподарських підприємствах: теорія і практика : монографія / І. Б. Садовська, Н. В. Тлущкевич. – Луцьк : АНТУ, 2008. – С. 30.

Основним завданням, яке ставить перед собою ця система, є облік відхилень від стандартів (норм) і аналіз причин їх виникнення. На противагу нормативному методу використовують метод обліку фактичних витрат (його різновидами є простий, позамовний та попередільний), який полягає у формуванні собівартості продукції на підставі фактичних витрат підприємства, що послідовно накопичуються, без відображення в обліку даних про величину витрат за нормами.

Характеристика методів обліку фактичних і нормативних витрат наведена в табл. 3.2.

Таблиця 3.2

Характеристика методів обліку фактичних і нормативних витрат

Метод витрат	Характерні риси	Переваги	Недоліки
Метод фактичних витрат	Повне та документально оформлене відображення прямих витрат на виробництво; локалізація витрат за видами виробництв, характером витрат, місцями виникнення, об'єктами обліку та носіями витрат; віднесення фактичних виробничих витрат на об'єкти їх обліку та калькулювання, порівняння фактичних показників із плановими	Дає змогу визначити фактичну собівартість	Унеможливає оперативний контроль за використанням ресурсів, виявлення та усунення причин перевитрат і недоліків у організації виробництва, порушень технологічних процесів, пошуку та мобілізації внутрішніх виробничих резервів
Метод нормативних витрат	Формування собівартості за нормативними витратами, які попередньо розробляються на кожному підприємстві залежно від його технологічних особливостей; попереднє нормування витрат за статтями	Дає можливість оптимізувати запаси матеріальних цінностей; виявляє приховані резерви економії та продуктивності; забезпечує зіставність даних для аналізу тенденцій економічних циклів; стимулює роботу окремих працівників і цілих колективів	Потребує розроблення науково обґрунтованих норм

Складено автором.

Залежно від типу виробництва (періодичності калькулювання) витрати обліковуються за декількома методами: позамовним, попередільним, процесним та котловим (табл. 3.3). Нормативний метод може використовуватися в усіх типах виробництва. Вибір методу обліку витрат зазначається в наказі про облікову політику платника податку.

Методи обліку витрат за періодичністю

Метод	Застосування	Загальні характеристики
Нормативний	Для щоденного виявлення відхилень від чинних норм на виробництві з метою запобігання понаднормативним витратам	Витрати на виробництво обліковуються з поділом їх на три елементи: – витрати в межах норм (плану, кошторису); – зменшення (економія) або збільшення (перевитрати) витрат порівняно з нормою внаслідок зміни норм під впливом технічного процесу; – відхилення витрат порівняно з нормою в бік зменшення (економія) або збільшення (перевитрати)
Попроцесний (простий, однопередільний)	У виробництвах, де технологічний процес не поділяється на стадії	Здійснюються такі операції: – облік витрат на підставі первинних документів; – розподіл витрат за визначеними процесами та категоріями; – розрахунок суми загальної величини витрат; – розподіл витрат залежно від виду продукції
Попередільний (багато-передільний)	Якщо сировина та матеріали проходять декілька закінчених стадій обробки (переділів)	Витрати обліковуються в розрізі технологічних переділів, видів продукції, напівфабрикатів. Контроль витрат проводиться за кожним об'єктом обліку (технологічний процес, стадія, фаза виробничого процесу). Прямі витрати перевіряються за кожним переділом окремо, а всередині переділу – за видами продукції
Позамовний	В індивідуальних та дрібносерійних виробництвах	Об'єктом обліку витрат є окреме замовлення, оформлене договором між виробником та замовником. Виробничі витрати групуються по окремому цеху, далі сумуються в цілому по підприємству і потім здійснюється облік собівартості одиниці продукції по сумі усіх витрат
Котловий	На підприємствах будь-якого типу виробництва та галузі	Витрати накопичуються в цілому по підприємству, а потім розподіляються пропорційно прийнятій базі

Складено автором.

Методи обліку витрат визначаються насамперед технологічними й організаційними особливостями виробництва і мають відображати процес формування витрат у його конкретних умовах. За вибором об'єктів обліку виробничих витрат такі системи можна поділити на основні методи: позамовний, попередільний та попроцесний. Цей поділ зумовлює відмінність у виборі первинного об'єкта, за яким ведеться аналітичний облік витрат. Об'єктом обліку і калькулювання при позамовному методі є окреме індивідуальне замовлення, окремий контракт (проект) або партія продукції, що складається з ідентичних зразків, які проходять однаковий технологічний процес виготовлення. При попередільному методі зазвичай застосовується напівфабрикатний варіант зведеного обліку витрат і калькулювання собівартості продукції. Витрати на виробництво, починаючи з підготовки або обробки вихідної сировини і до випуску кінцевого продукту, враховуються в кожному цеху (переділі, фазі,

стадії), включно із собівартістю напівфабрикатів, виготовлених у попередньому цеху. У зв'язку з цим собівартість продукції, випущеної кожним наступним цехом, складається із здійснених ним витрат і собівартості напівфабрикатів.

При застосуванні попереднього методу облік витрат ведеться за калькуляційними статтями витрат у розрізі видів або груп продукції за переділами, фазами, стадіями виробництва. Перелік переділів, фаз, стадій виробництва, за якими здійснюється облік витрат і калькулювання собівартості продукції, порядок визначення калькуляційних груп продукції встановлюються обліковою політикою.

Загалом облік витрат підпорядковується цілям калькулювання. Кожне підприємство може обрати певний метод обліку відповідно до особливостей свого виробництва продукції, затвердивши його в обліковій політиці. Обраний метод не впливає на загальну суму витрат підприємства, але показник собівартості продукції та послідовність її розрахунку відрізнятяться. Певний вплив на обчислення собівартості продукції згідно з Податковим кодексом України має нормативний метод обліку витрат, оскільки така собівартість взагалі не має підстав для відображення у податковій декларації: обов'язковою є фактична собівартість.

Я. В. Соколов підкреслює, що "...нормативний облік потрібен тільки в тому випадку, коли господарський механізм, а не інформаційна система міститиме вузли, здатні усунути відхилення, що виникають. Але якщо ці відхилення зняти неможливо, сама ідея нормативного обліку втрачає зміст, а він перетворюється на дорогу іграшку, яка всім заважає"¹.

Лише нормативний метод обліку дає змогу організувати оперативний контроль за витратами виробництва. Він посилює роль бухгалтерського обліку в подальшому підвищенні ефективності роботи підприємств².

Деякі науковці (І. А. Басманов³, В. В. Сопко⁴, Н. М. Ткаченко⁵) пропонують класифікувати наявні методи обліку витрат на нормативні й ненормативні, при цьому нормативний метод є самостійним, а ненормативні включають позамовний, попередільний і подетальний методи⁶.

¹ Соколов Я. В. Бухгалтерский учет во Франции / Я. В. Соколов, М. В. Семенова // Бухгалтерский учет. – 2000. – № 5. – С. 504.

² Матьюс М. Р. Теория бухгалтерского учета / М. Р. Матьюс, М. Х Перера ; пер. с англ. И. А. Смирновой. – М. : Аудит : ЮНИТИ, 1999. – С. 15.

³ Басманов И. А. Теоретические основы учета и калькулирования себестоимости промышленной продукции / И. А. Басманов / под. ред. В. А. Новака. – М. : Финансы, 1970. – 167 с.

⁴ Сопко В. В. Облік витрат і калькулювання собівартості продукції в промисловості / В. В. Сопко, А. Н. Петрик. – К. : Техніка, 1988. – 112 с.

⁵ Ткаченко Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України / Н. М. Ткаченко. – К. : А. С. К., 2000. – 784 с.

⁶ Садовська І. Б. Організація управлінського обліку в сільськогосподарських підприємствах: теорія і практика : монографія / І. Б. Садовська, Н. В. Тлущкевич. – Луцьк : АНТУ, 2008. – С. 32.

У зарубіжній теорії обліку є такі системи обліку витрат, як стандарт-костинг, директ-костинг, калькулювання на основі діяльності, таргет-костинг, гібридні системи, що відрізняються від вітчизняних.

Професор Ю. Я. Литвин вважає, що принципової різниці між термінами “стандарт-костинг” і “нормативний облік” немає. Більше того, нормативний облік історично є продовженням і розвитком ідей, закладених у системі “стандарт-костинг”. Порівняльний аналіз названих методів свідчить, що суттєвою відмінністю між ними є те, що в другому витрати, які перевищують встановлені норми, відносять до результатів діяльності підприємства і не включають до виробничих витрат, тоді як у першому виявлені відхилення документують і відносять до собівартості продукції¹.

Основними особливостями методів повних витрат є:

- часте застосування на підприємствах України;
- класифікація витрат на прямі й непрямі;
- використання при складанні фінансової звітності;
- розрахунок повної собівартості продукції;
- оцінювання запасів готової продукції на складі за повною собівартістю;
- істотна зміна суми загальновиробничих витрат від періоду до періоду;
- доцільність використання, коли на підприємстві виробляється лише один або декілька видів продукції, але в незначному обсязі.

Суттєвим недоліком названого методу є труднощі при визначенні на практиці розмірів стандартів та норм, що призвело до виникнення методу “директ-кост”, який характеризується використанням неповної виробничої собівартості й маржинальним прибутком. Основною відмінністю цього методу є розрахунок собівартості на основі змінних витрат та аналіз і планування взаємозв'язків і взаємозалежностей між обсягом виробництва, собівартістю й прибутком.

До основних переваг директ-костингу, що зумовили його широке застосування в зарубіжних країнах, належать:

- 1) встановлення зв'язків і пропорцій між витратами та обсягом виробництва;
- 2) можливість швидкої переорієнтації виробництва відповідно до змін ринку;
- 3) можливість фокусування уваги на змінах маржинального доходу та швидкого виявлення найрентабельніших видів продукції;
- 4) можливість проведення найефективнішої цінової політики внаслідок виявлення оптимальної комбінації ціни та обсягу виробництва;
- 5) спрощення нормування, планування, обліку і контролю собівартості;
- 6) можливість оперативного контролю постійних витрат;

¹ Литвин Ю. Я. Прогресивні методи обліку витрат на виробництво (вітчизняні і зарубіжні) / Ю. Я. Литвин, В. М. Олійник. – Тернопіль : Збруч, 1995. – С. 23.

- 7) забезпечення більш корисної інформації для прийняття рішень внаслідок поділу затрат на постійні та змінні;
- 8) розширення аналітичних можливостей обліку;
- 9) незалежність прибутку від впливу змін величини запасів готової продукції;
- 10) можливість уникнення капіталізації постійних затрат у неліквідних запасах готової продукції.

На сьогодні директ-костинг застосовується в таких варіантах:

- 1) класичний (простий), який передбачає калькулювання за прямими (тобто всіма змінними) витратами;
- 2) система змінних витрат (розвинутий) – собівартість містить як змінні, так і прямі постійні витрати;
- 3) система обліку витрат залежно від завантаження виробничих потужностей, за якої до калькуляції включаються всі змінні витрати та змінна частина постійних витрат, визначені з урахуванням коефіцієнта використання виробничої потужності, подібного до запропонованого П(С)БО 16 “Витрати”.

Застосування різних методів обліку витрат впливає на величину собівартості продукції. За методу обліку повних витрат собівартість реалізованої продукції буде більшою, ніж за методу обліку змінних витрат, тому що всі виробничі витрати включатимуться в собівартість виготовленої та реалізованої продукції. Виробничі витрати розподіляються між залишками незавершеного виробництва, готової продукції і собівартістю реалізованої продукції, тоді як за директ-костингу до собівартості входять тільки змінні витрати.

Незважаючи на обраний підприємством метод обліку витрат, у цілях податкових розрахунків використовується метод, встановлений П(С)БО 16 “Витрати”, який є різновидом директ-костингу. Методи обліку витрат визначають порядок накопичення прямих витрат, зумовлюючи специфіку формування показника податкової декларації. Інформація про послідовність обчислення собівартості необхідна насамперед із метою перевірки та контролю як у фінансовій, так і податковій звітності. Застосовуваний на підприємстві метод має відповідати наказу про облікову політику й особливостям виробництва. Документування виробничого процесу прямо залежить від методу обліку витрат.

Згідно з П(С)БО 16 “Витрати” собівартість реалізованої продукції складається з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), реалізованої протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат і наднормативних виробничих витрат. Така складова витрат, як наднормативні виробничі витрати, у цілях оподаткування не розглядається. До виробничої собівартості продукції в цілях оподаткування належать:

- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;

- амортизація виробничих основних засобів та нематеріальних активів, безпосередньо пов'язаних із виробництвом товарів, виконанням робіт, наданням послуг;
- загальновиробничі витрати, які відносять на собівартість виготовлених та реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку;
- вартість придбаних послуг, прямо пов'язаних з виробництвом товарів, виконанням робіт, наданням послуг;
- інші прямі витрати, у тому числі з придбання електричної енергії (включаючи реактивну).

Взаємозв'язок складу собівартості згідно з ПКУ та П(С)БО 16 "Витрати" показано в табл. 3.4.

Порядок визначення собівартості для формування показника податкової декларації з податку на прибуток такий:

1. Обчислення всіх прямих витрат.
2. Розрахунок суми загальновиробничих витрат і аналіз на предмет залежності їхньої величини від зміни обсягу діяльності підприємства з метою поділу на змінні та постійні.
3. Розподіл загальновиробничих витрат згідно з обраною на підприємстві та визначеною наказом про облікову політику базою розподілу за нормальної потужності підприємства. Прикладами баз розподілу є заробітна плата, години роботи, площа приміщення і т. ін. Нормальна потужність підприємства – очікуваний середній обсяг діяльності, що може бути досягнутий за умов звичайної діяльності протягом кількох років або операційних циклів з урахуванням запланованого обслуговування.

Суть розподілу постійних загальновиробничих витрат із використанням нормальної потужності полягає в тому, що сума постійних загальновиробничих витрат, розподілених на кожен одиницю виробництва, не зростає внаслідок низького рівня виробництва або простоїв, а отже, собівартість продукції не буде завищеною.

Змінні й постійні загальновиробничі витрати розподіляються по-різному. Змінні розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу, яка обирається підприємством самостійно, виходячи з фактичної потужності звітного періоду. Постійні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат із використанням бази розподілу, обраної підприємством за нормальної потужності. База розподілу зазначається в наказі про облікову політику. Підприємство обирає таку базу, яка найдоцільніше відображає зв'язок між загальновиробничими витратами й обсягом готової продукції (наприклад, години праці для підприємств, де обсяг виробітку залежить від відпрацьованого часу).

4. Оцінювання залишків незавершеного виробництва (НВ) на кінець періоду. Вибір методу оцінювання вказується в наказі про облікову політику. Фактична

Таблиця 3.4

Взаємозв'язок складу собівартості згідно з ПКУ та П(С)БО 16 "Витрати"

Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг)		Собівартість виготовлених та реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг		Примітка
Пункти 10–11 П(С)БО 16 "Витрати"		Пункт 138.8 статті 138 ПКУ		
1		2		3
1	Виробнича собівартість продукції (робіт, послуг), яка була реалізована протягом звітного періоду		Собівартість виготовлених та реалізованих товарів	У ПКУ поняття виробничої собівартості немає
1.1	Прямі матеріальні витрати	1	Прямі матеріальні витрати	Склад подібний
1.1	Прямі витрати на оплату праці	2	Прямі витрати на оплату праці	Склад подібний
1.3	Інші прямі витрати	3	Амортизація виробничих основних засобів та нематеріальних активів, безпосередньо пов'язаних з виробництвом товарів, виконанням робіт, наданням послуг	У ПКУ склад цих витрат обмежений
		4	Вартість придбаних послуг, прямо пов'язаних з виробництвом товарів, виконанням робіт, наданням послуг	
		5	Інші прямі витрати, у тому числі витрати з придбання електричної енергії (включаючи реактивну)	
1.4	Змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати	2	Загальновиробничі витрати, які відносять на собівартість виготовлених та реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку	Порядок віднесення до складу собівартості в обох випадках визначається ПКУ
2	Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати			
3	Наднормативні виробничі витрати		–	У ПКУ не виокремлюються

Складено автором.

собівартість незавершеного виробництва визначається згідно з порядком, встановленим у відповідній галузі економіки. Величина незавершеного виробництва може визначатися одним зі способів, наведених у табл. 3.5. Вибір способу оцінювання залежить від технологічного процесу, номенклатури продукції та ін.

Оцінювання залишків незавершеного виробництва здійснюється із застосуванням розрахункового методу:

$$\text{НВП}_к = \text{НВП}_п + \text{ВВ} - \text{СВП}, \quad (3.1)$$

де $\text{НВП}_к$ – незавершене виробництво продукції на кінець звітного періоду;
 $\text{НВП}_п$ – незавершене виробництво продукції на початок звітного періоду;

Таблиця 3.5

Способи оцінки незавершеного виробництва

№ з/п	Спосіб оцінювання	Суть методу	Сфера застосування
1	Інвентаризація незавершеного виробництва	Визначення кількості й фактичної наявності незавершеного виробництва	Для виробничих процесів, продукція яких піддається кількісному вимірюванню
2	Розрахунок відсотка готовності виробу	Визначення величини витрат, які відносять до незавершеного виробництва	Для підприємств із тривалим циклом виготовлення
3	За собівартістю сировини і матеріалів, що перебувають у процесі виробництва	Кількість сировини, матеріалів визначається шляхом проведення замірів, аналізів	На підприємствах з безперервним технологічним процесом
4	Метод нормативних затрат	Оцінювання витрат на підставі встановлених норм списання матеріалів	На підприємствах, де розроблені й встановлені норми

Складено автором

ВВ – витрати на виробництво продукції у звітному періоді; СВП – собівартість виробленої продукції.

5. Обчислення собівартості виготовленої продукції (СВП) за формулою:

$$\text{СВП} = \text{НВ}_{\text{п}} + \text{ВВ} - \text{НВ}_{\text{к}}, \quad (3.2)$$

де СВП – собівартість виробленої продукції; $\text{НВ}_{\text{п}}$ – незавершене виробництво на початок періоду; $\text{НВ}_{\text{к}}$ – незавершене виробництво на кінець періоду; ВВ – витрати на виробництво продукції за період.

На підставі проведених розрахунків обчислюється собівартість одиниці продукції шляхом ділення собівартості виробленої продукції на кількість продукції за даними виробничих, матеріальних звітів тощо.

6. Оцінювання готової продукції на кінець періоду. На підставі даних обліку визначається залишок товарів на складі на кінець періоду (дані інвентаризації або арифметичні розрахунки: до залишку на початок (дані матеріальних звітів) додається кількість виготовленої продукції (дані виробничих звітів) та віднімається кількість реалізованої продукції (дані товарних звітів)). Залишок продукції в натуральних одиницях множиться на собівартість одиниці відповідної партії готової продукції. Собівартість залежить від партії виробництва й обраного методу списання, передбаченого П(С)БО 9 “Запаси” і визначеного в наказі про облікову політику підприємства.

Друга складова собівартості реалізованої продукції за П(С)БО 16 “Витрати” – нерозподілені загальновиробничі витрати – виникають при розподілі постійних загальновиробничих витрат, якщо сума розподілених загальновиробничих витрат менша від їхньої фактичної величини. Нерозподілені загальновиробничі

витрати включають до витрат періоду і відображають у складі собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг). Для цілей оподаткування ці витрати також належать до собівартості.

Третя складова собівартості реалізованої продукції – наднормативні виробничі витрати – виникає при застосуванні методу нормативних затрат під час оцінювання вибуття запасів. Оцінювання за нормативними затратами полягає в застосуванні норм витрат на одиницю продукції (робіт, послуг), встановлених підприємством з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей і діючих цін. Для максимального наближення нормативних затрат до фактичних норми затрат і ціни повинні регулярно перевірятися і переглядатися в нормативній базі.

Обчислення собівартості реалізованої продукції залежить від обраної на підприємстві системи оцінювання одиниці готової продукції при реалізації:

- за фактичною собівартістю;
- за обліковими цінами.

Якщо на підприємстві обрано оцінку за фактичною собівартістю, то розрахунок собівартості продукції, реалізованої протягом звітного періоду (квартал, місяць), здійснюється за формулою:

$$\text{СРП} = \text{ГП}_\text{п} + \text{СВП} - \text{ГП}_\text{к}, \quad (3.3)$$

де $\text{ГП}_\text{п}$ – залишки готової продукції на початок періоду; СВП – собівартість виготовленої продукції; $\text{ГП}_\text{к}$ – залишки готової продукції на кінець періоду.

Для визначення собівартості реалізованої продукції розраховують такі показники:

- витрати виробництва (ВВ) (прямі витрати згідно з п. 138.8 ст. 138 та загальновиробничі витрати згідно з підпунктом 138.8.5 п. 138.8 ст. 138 ПКУ, які підлягають розподілу за обраною і затвердженою в наказі про облікову політику методикою);
- собівартість незавершеного виробництва на кінець періоду (НВ);
- собівартість одиниці випущеної продукції;
- собівартість готової продукції на кінець періоду (ГП).

Собівартість реалізованої продукції обчислюється як:

$$\text{СРП} = \text{ВВ} + \text{НВ}_\text{п} - \text{НВ}_\text{к} + \text{ГП}_\text{п} - \text{ГП}_\text{к} \quad (3.4)$$

Розрахунки проводять окремо за кожним видом продукції.

Коли на підприємстві обрано оцінку за обліковими цінами, собівартість продукції, реалізованої протягом звітного періоду, обчислюють через відхилення фактичної виробничої собівартості від вартості готової продукції за обліковими цінами:

$$\text{СВ} = \%В \cdot \text{ГПВ}_{\text{оц}}, \quad (3.5)$$

$$\%B = \frac{CB_{\text{пм}} - CB_{\text{нпз м}}}{ГПЗ_{\text{оц}} - ГПН_{\text{оц}}}, \quad (3.6)$$

$$CB_{\text{пм}} = ГПЗ_{\text{пм}} - ГПЗ_{\text{оц}}, \quad (3.7)$$

де CB – сума відхилень; $\%B$ – відсоток відхилень; $ГПВ_{\text{оц}}$ – вартість відпущеної зі складу готової продукції за обліковими цінами; $CB_{\text{пм}}$ – сума відхилень на початок місяця; $CB_{\text{нпз м}}$ – вартість відпущеної зі складу готової продукції за обліковими цінами; $ГПЗ_{\text{оц}}$ – вартість залишку готової продукції за обліковими цінами на початок місяця; $ГПН_{\text{оц}}$ – вартість оприбуткованої за звітний місяць з виробництва на склад готової продукції за обліковими цінами; $ГПЗ_{\text{пм}}$ – вартість залишку готової продукції на початок місяця за даними рахунку 26 “Готова продукція”.

Метод обліку витрат має визначати, враховуючи структуру управління і технологію виробництва, найприйнятніший спосіб обліку фактичної собівартості, який не суперечитиме вимогам ПКУ, а доповнюватиме їх. Інакше на підприємстві слід організувати облік витрат як мінімум за двома методами: перший – обов’язковий згідно з ПКУ і П(С)БО 16 “Витрати” для формування “податкової собівартості”, другий – будь-який з метою прийняття управлінських рішень.

Різноманітність методів обліку витрат і калькулювання частково зумовлена різним перекладом одних і тих самих термінів. При цьому простежується нечітке розмежування методів обліку витрат та калькулювання. Підходи вчених мають відмінності: одні ототожнюють методи обліку витрат і калькулювання, інші – як конкретний порядок розрахунку собівартості продукції розглядають методи калькулювання.

Методи калькулювання є: а) сукупністю способів і прийомів, необхідних для розрахунку собівартості конкретного виду продукції калькулювання; б) сукупністю прийомів розподілу витрат за калькуляційними статтями та віднесення їх до об’єкта калькулювання.

Як зауважив І. А. Басманов, “облік витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції – два взаємозалежних етапи обліку виробництва. У кожному з них розрізняють як предмети вивчення, так і способи їхнього пізнання”¹.

В економічній літературі наводяться методи калькулювання собівартості. Для розрахунку собівартості одиниці продукції певної якості, на думку А. Ф. Аксененка, можна застосовувати параметричні методи калькулювання, основними з яких є коефіцієнтні та методи прямого розрахунку².

Характеристику основних методів калькулювання наведено в табл. 3.6.

¹ Басманов И. А. Теоретические основы учета и калькулирования себестоимости промышленной продукции / И. А. Басманов / под. ред. В. А. Новака. – М. : Финансы, 1970. – С. 23.

² Аксененко А. Ф. Учет расходов по центрам ответственности и сферам ответственности на предприятиях в условиях рыночной экономики / А. Ф. Аксененко, М. С. Бобиженков. – М. : Колос, 1991. – 135 с.

Таблиця 3.6

Методи калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг)

Метод	Особливості методу
Простий	Застосовується, коли підприємство випускає однорідну продукцію або надає однорідні послуги і при цьому не має незавершеного виробництва. Суть методу полягає в тому, що шляхом ділення вартості всіх виробничих витрат (прямих і непрямих), здійснених на підприємстві протягом звітного періоду, на загальну кількість виробів готової продукції, виготовленої протягом звітного періоду, визначається вартість одного виробу або вартість одиниці продукції
Виключення витрат на побічну продукцію	Від загальної сформованої вартості певної продукції потрібно відняти вартість побічної продукції
Коефіцієнтів	Застосовується у разі випуску однорідної продукції, яка відрізняється, наприклад, вагою упаковкою, якістю. Технологія виробництва часто практично однакова. Всі витрати діляться на фактичний обсяг виготовленої продукції. Визначається вартість одного продукту і далі шляхом застосування коефіцієнтів калькують собівартість продукції
За змінними витратами	Виробничі витрати поділяються на змінні, які залежать від обсягу виробництва, і постійні, що не залежать від обсягу виробництва. Постійні витрати вважаються витратами поточного періоду, не відносяться на собівартість, не розподіляються між виробами (об'єктами калькулювання), а прямо відносяться на результати господарської діяльності. Облік витрат і визначення собівартості готової продукції здійснюються тільки за змінними витратами. За останніми оцінюються також незавершене виробництво та залишки готової продукції
Параметричний	Застосовується для обчислення собівартості продукції визначеної якості. З усієї сукупності корисних речовин, що містяться в продукті, виділяється основний параметр, що найбільш повно і точно характеризує його споживчу вартість
Комбінований	Ґрунтується на одночасному застосуванні кількох методів обчислення собівартості

Складено автором.

Податковим законодавством не встановлено обмежень щодо вибору методу калькулювання собівартості підприємством, оскільки це не має жодного впливу на показники податкової декларації.

З даних табл. 3.6 бачимо, що підприємство може обрати вигідний для нього метод калькулювання собівартості продукції відповідно до особливостей свого виробництва та виготовленої продукції.

Для розрахунку собівартості продукції складають калькуляцію (від лат. *calculatio* – сам розрахунок). В економічній літературі під поняттям “калькуляція” розуміють обчислення собівартості одиниці окремих видів продукції, виконаних робіт і наданих послуг.

Калькулювання – це процес розрахунку (обчислення) вартості в системі кругообігу господарських процесів (постачання, виробництва, реалізації). У процесі постачання калькулюванню підлягають ресурси, придбані для забезпечення діяльності з метою досягнення цілей підприємства чи організації.

У процесі виробництва калькулюванню підлягають незавершене виробництво, готова продукція, роботи чи послуги. Процес реалізації передбачає калькулювання реалізованих готової продукції, робіт чи послуг.

Системи калькулювання можуть варіювати за типами витрат і рівнем складності розрахунків таким чином:

- 1) системи прямого калькулювання;
- 2) традиційні системи калькулювання;
- 3) системи функціонального калькулювання;
- 4) системи калькулювання за видами діяльності.

Системи прямого калькулювання базуються на включенні до складу собівартості продукції, робіт чи послуг лише прямих витрат. Їхнім недоліком є те, що вони не обліковують непрямих витрат і не нараховують їх на продукцію. Системи прямого калькулювання собівартості можна рекомендувати, якщо непрямі витрати в загальній сумі витрат становлять незначну частину. Як традиційні, так і функціональні системи калькулювання розподіляють непрямі витрати на продукцію.

При розподілі накладних витрат на продукцію традиційні системи калькулювання використовують зазвичай об'ємні показники, такі як години роботи основних виробничих працівників або час роботи обладнання. Об'ємні показники дають змогу точно виміряти обсяг ресурсів, спожитих залежно від числа вироблених одиниць кожного виду продукції. Водночас є велика кількість ресурсів, необхідних для діяльності підприємства, котрі не пов'язані прямо з фізичними обсягами виробництва. Традиційні системи калькулювання базуються на тому, що продукція, яка виробляється, споживає всі ресурси пропорційно обсягу їх виробництва, тим самим неадекватно визначаючи показник собівартості продукції.

Традиційні системи калькулювання собівартості були створені кілька десятиліть тому, коли більшість підприємств виробляли невеликий асортимент продукції і серед виробничих витрат домінували витрати на основні матеріали і на працю основних виробничих робітників. Накладні витрати були відносно незначними, тому викривлення розміру виробничих витрат внаслідок неадекватного розподілу накладних витрат на продукцію були неістотними. Витрати на оброблення інформації, навпаки, були досить значними, а отже, застосування складніших методів розподілу накладних витрат було невиправданим.

Нині у структурі витрат більшості підприємств витрати на оплату праці основних виробничих робітників становлять не найзначнішу частину, а частка накладних витрат зросла. Тому спрощені методи розподілу накладних витрат на продукцію, що використовують як базу розподілу працю основних виробничих робітників, нераціональні, особливо у зв'язку з автоматизацією обліку та аналізу.

Традиційні системи калькулювання передбачають надто спрощений підхід до розподілу непрямих витрат, що відображається в завищенні або заниженні

кінцевого значення показника собівартості певного виду продукції. Одним зі шляхів вирішення цієї проблеми, а також ефективнішого управління витратами є застосування системи функціонально орієнтованого калькулювання (ФВС), розробленої Р. Купером і Р. С. Капланом, суть якої – у суворіших підходах до віднесення накладних витрат на продукцію і розрахунку собівартості через відстеження за допомогою чинників.

Об'єктом калькулювання є окремих вид або група однорідної продукції, за якими встановлюється собівартість. Залежно від систем калькулювання визначають об'єкти калькулювання на рівні видів діяльності, функцій і продуктів.

Об'єктами калькулювання є не лише готова продукція та напівфабрикати, які виникають у процесі виробництва, виконані роботи чи надані послуги, а й придбані та реалізовані активи. Тому для узгодження функціонування систем планування, обліку й аналізу необхідно сформулювати і затвердити повний перелік об'єктів калькулювання на всіх господарських процесах та передати до кожного з відділів, які беруть участь у калькулюванні. Це сприятиме дотриманню одного з важливих принципів калькулювання – зіставності.

Л. К. Сук і П. Л. Сук виводять загальне правило при калькулюванні: для проведення калькуляції потрібно підрахувати всі витрати на виготовлення продукції і кількість продукції, пов'язану з цими витратами, а поділивши витрати на кількість продукції, визначають собівартість її одиниці¹.

Облік виробничих витрат і калькуляція собівартості продукції – два взаємопов'язаних етапи обліку процесу виробництва, що зумовлено необхідністю вибору об'єктів обліку витрат на виробництво залежно від об'єктів калькуляції і калькуляційних одиниць продукції, використання облікової інформації про витрати для обчислення собівартості продукції.

У економічній літературі під поняттям “собівартість” розуміють витрати на виробництво і реалізацію продукції (виконання робіт, надання послуг), виражені у грошовій формі. Відмітною особливістю собівартості є те, що вона характеризує витрати на виробництво продукції не в натуральній, а в грошовій формі.

Відповідно до П(С)БО 16 “Витрати” залежно від ступеня готовності продукції та її реалізації передбачено визначення таких видів собівартості, як виробнича собівартість та собівартість реалізованої продукції, що використовуються у фінансовому обліку, зокрема для оцінювання запасів та розрахунку фінансового результату від операційної діяльності під час складання форми фінансової звітності № 2 “Звіт про фінансові результати”. Однак із метою надання інформації для управління собівартістю важливо враховувати вимоги, які висуваються до інформації управлінського обліку: для різних цілей використовується різна

¹ Сук Л. Калькуляція в бухгалтерському обліку / Л. Сук, П. Сук // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2003. – № 4. – С. 2–4.

собівартість. Разом із тим в основу певного виду собівартості, як правило, покладено склад її витрат.

Обраний на підприємстві підхід до калькулювання узагальнюється в калькуляції. Оскільки цей документ не фіксує фактів здійснення господарських операцій, він не є первинним. Калькуляція використовується для визначення складу прямих витрат на продукцію та накладних витрат, які відносять до собівартості після розподілу. Віднесення названих видів витрат до складу податкових регулюється різними статтями ПКУ: для прямих – підпункти 138.8.1–138.8.4 п. 138.8 ст. 138 ПКУ, для накладних – підпункт 138.8.5 п. 138.8 ст. 138 ПКУ.

Для складання калькуляції необхідне затвердження:

- переліку і складу статей калькулювання виробничої собівартості продукції на підприємстві (абзац восьмий п. 11 П(С)БО 16 “Витрати”);
- переліку і складу змінних і постійних загальновиробничих витрат на підприємстві (абзац п’ятий п. 16 П(С)БО 16 “Витрати”);
- рівня нормальної потужності й бази розподілу загальновиробничих витрат (абзаци другий – третій п. 16 П(С)БО 16 “Витрати”).

Тобто основою калькулювання виробничої собівартості продукції є зазначені складові, задокументовані в наказі про облікову політику. Калькуляція підтверджує склад витрат і доцільність віднесення окремих з них до податкової собівартості.

З метою формування показника собівартості у Податковій декларації з податку на прибуток підприємства всі статті калькуляції мають бути згруповані за такими складовими:

- прямі матеріальні витрати (підпункт 138.8.1 п. 138.8 ст. 138 ПКУ);
- прямі витрати на оплату праці (підпункт 138.8.2 п. 138.8 ст. 138 ПКУ);
- амортизація виробничих основних засобів та нематеріальних активів, безпосередньо пов’язаних з виробництвом товарів, виконанням робіт, наданням послуг (ст. 145, 146 ПКУ);
- загальновиробничі витрати, які відносяться на собівартість виготовлених та реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку (п.138.4 та підпункт 138.8.5 п. 138.8 ст. 138 ПКУ);
- вартість придбаних послуг, прямо пов’язаних з виробництвом товарів, виконанням робіт, наданням послуг (п. 138.8 ст. 138 ПКУ);
- інші прямі витрати, у тому числі витрати з придбання електричної енергії (включаючи реактивну) (підпункти 138.8.3, 138.8.4 п. 138.8, п. 138.9 ст. 138 ПКУ).

У кожного платника податку відповідно до п. 138.9 ст. 138 ПКУ встановлено власний склад інших прямих витрат, оскільки він зумовлений технологічними особливостями конкретного виробничого процесу.

3.3. АМОРТИЗАЦІЙНА ПОЛІТИКА ПІДПРИЄМСТВА ЯК СКЛАДОВА ПОДАТКОВОГО ПЛАНУВАННЯ

Важливою складовою витрат підприємства є витрати на амортизацію основних засобів. Через обмеження щодо формування амортизаційної політики та амортизаційних відрахувань, що зменшують об'єкт оподаткування, проявляється фіскальна функція оподаткування. З огляду на це процес визнання, класифікації, оцінювання об'єктів основних засобів та нарахування амортизації завжди був і залишається головним об'єктом аудиту розрахунків з податку на прибуток, що потребує окремого розгляду.

Амортизація – досить складна для розуміння економічна категорія, у зв'язку з чим її досліджують багато вчених-економістів.

Як об'єктивний процес перенесення вартості основних засобів на новий продукт амортизацію трактує більшість економістів (П. Г. Буніч¹, П. А. Костюк², Д. Стоун³ та ін.). У цьому випадку, з огляду на чинну методику бухгалтерського обліку, таке твердження правильне частково, тому що амортизація основних засобів, які обслуговують процес виробництва, не включається до собівартості продукції, а відноситься до витрат періоду (адміністративні витрати, витрати на збут та ін.).

Е. С. Хендриксен тлумачить амортизацію як вартість послуг, перенесених зі статті основних засобів на статтю продукції або на втрати звітного періоду⁴. Н. А. Кіпарисов⁵, П. М. Бондар⁶ вважають, що амортизація показує ту частину вартості засобів праці, яка повернулася назад з категорії необоротних активів у категорію оборотних.

У сучасних наукових дослідженнях трапляються трактування, які відображають процес включення амортизації у витрати.

Так, Л. Г. Ловінська визначає амортизацію як елемент витрат звітного періоду, тобто засіб відшкодування раніше вкладеного капіталу, джерело майбутніх капітальних інвестицій і, як наслідок, – складову фінансової політики підприємства⁷.

¹ Буніч П. Г. Амортизация основных фондов в промышленности / П. Г. Буніч. – М. : Госфиниздат, 1957. – С. 64.

² Костюк П. А. Бухгалтерский словарь / П. А. Костюк. – Минск : Вышэйшая шк., 1971. – С. 8.

³ Стоун Д. Бухгалтерский учет и финансовый анализ: подготовительный курс / Д. Стоун, К. Хитчинг / под ред. Б. С. Лисовика и М. Б. Яйцева ; пер. с англ. Ю. А. Огибина и др. – СПб. : Литера плюс, 1993. – С. 105.

⁴ Хендриксен Э. С. Теория бухгалтерского учета : учебник : пер с англ. / Э. С. Хендриксен, М. Ф. ван Бреда / под ред. Я. В. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 2000. – С. 331.

⁵ Кипарисов Н. А. Основы балансоведения / Н. А. Кипарисов. – М. : Госфиниздат, 1928. – С. 67.

⁶ Бондар П. Амортизаційні відрахування в промисловості / П. Бондар. – К. : Укрфілія Держвінвидаву, 1938. – С. 25.

⁷ Ловінська Л. Г. Нарахування зносу – спосіб регулювання балансової вартості оцінки довгострокових активів / Л. Г. Ловінська // Фінанси України. – 2006. – № 7. – С. 92–100.

В економічній енциклопедії за редакцією Л. І. Абалкіна визначення амортизації не наведено, а амортизаційні відрахування трактуються як сума грошових коштів, спрямована в амортизаційний фонд¹.

Результати досліджень сутності амортизації як українськими, так і зарубіжними науковцями, безумовно, вплинули на трактування амортизації в чинних нормативних документах. Так, у Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби” (надалі – П(С)БО 7 “Основні засоби”) амортизація визначена як систематичний розподіл вартості, що амортизується, необоротних активів протягом строку їх корисного використання (експлуатації). Аналогічне трактування амортизації в ПКУ (підпункт 14.1.3. п. 14.1 ст. 14) і Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку 16 “Основні засоби”. Таким чином, в основних нормативних документах, які стосуються обліку і оподаткування, на сьогодні амортизація має однозначне тлумачення, котре відповідає економічній природі амортизації.

Оскільки ця монографія пов’язана з дослідженням інформаційного забезпечення проведення аудиту розрахунків з податку на прибуток підприємства, тобто пов’язана з вказаними нормативними документами, доцільно прийняти визначення амортизації, наведене в цих документах.

Досліджуючи проблеми амортизації, багато сучасних економістів наголошують на доцільності розмежування понять “економічна амортизація” та “податкова амортизація”. Є. В. Хмелевський здійснює це розмежування за допомогою методів нарахування амортизації, вважаючи, що “економічна амортизація, коли списання йде за прискореною схемою; податкова амортизація, коли списання йде рівномірно”². На нашу думку, в такому розрізненні не береться до уваги функціональний зміст амортизації.

В. М. Пархоменко класифікує амортизацію на економічну та податкову³ залежно від різних нормативних документів, які регулюють господарську діяльність підприємства.

Розглядаючи механізм амортизації, звернемо увагу на різний підхід до застосування термінів “амортизація” і “знос”. П(С)БО 7 “Основні засоби” водночас і розрізняє ці поняття (оскільки дає окремі визначення поняттям “амортизація” та “знос”), і ототожнює їх (бо зносом основних засобів називає накопичену суму амортизації об’єкта основних засобів із початку його корисного використання). Наслідком ототожнення термінів “амортизація” і “знос” є нарахування амортизації за відповідними нормами та методами шляхом

¹ Экономическая энциклопедия / гл. ред. Л. И. Абалкин ; Ин-т экономики РАН. – М. : Экономика, 1999. – С. 533.

² Хмелевський Є. Амортизаційна політика й оновлення промислово-виробничих основних фондів / Є. Хмелевський // Економіка України. – 1999. – № 3. – С. 45.

³ Пархоменко В. Облік амортизації / В. Пархоменко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2003. – № 6. – С. 21.

збільшення рахунку “знос основних засобів”. Відповідно у балансі відображають накопичений знос основних засобів.

Водночас суму амортизації об'єкта нематеріальних активів із початку його корисного використання названо накопиченою амортизацією, а не зносом. У результаті для відображення сум нарахованої амортизації призначений рахунок 13 “Знос (амортизація) необоротних активів”.

Прирівнювання амортизації до зносу основних засобів – це запозичення ідеї Ж. Б. Дюмарше (1874–1946), французького вченого, який відокремлював знос та амортизацію, але, враховуючи натуралістичну концепцію, вважав, що сума амортизації має дорівнювати сумі зносу. Знос, на його думку, може бути виробничим і моральним: у першому випадку знос нараховується, виходячи з обсягу робіт, у другому – з огляду на термін експлуатації. Проте рахунок амортизації трактувався як резерв, забезпечений в активі не основними, а оборотними засобами. Зокрема, знос основних засобів – це регулятив, контрактив, бо йому в активі вже нічого не протистоїть, адже об'єкти зношені власне на цю суму.

Згідно з міжнародними стандартами бухгалтерського обліку прийнято називати розподілену протягом визначеного періоду вартість:

- основних засобів (МСБО 16 “Основні засоби”) – *depreciation* (англ. – 1) знецінювання, зниження вартості; 2) амортизація, зношування);
- нематеріальних активів (МСБО 38 “Нематеріальні активи”) – *amortization* (англ. – 1) амортизація, зношування; 2) сплата боргу в кредит);
- природних ресурсів – *depletion* (англ. – виснаження, вичерпування, зменшення вартості невідновлюваного ресурсу).

Це означає, що для неоднакових видів активів застосовано різні поняття, але в межах окремого виду активу дотримано один підхід до термінології. Так, для розподілу вартості основних засобів використовують методи амортизації, зношування (*depreciation methods*); частину розподіленої вартості основних засобів у фінансовій звітності відображають у рядку “накопичена амортизація, зношування” (*accumulated depreciation*); вартість нематеріальних активів розподіляють за методами амортизації (*amortization methods*) і включають у рядок фінансової звітності “накопичена амортизація” (*accumulated amortization*); розподілену вартість природних ресурсів відображають на рахунку “накопичене виснаження” (*accumulated depletion*).

Переклад міжнародних стандартів бухгалтерського обліку за редакцією С. Ф. Голова¹ пропонує не розмежовувати терміни, які визначають розподілену вартість різних активів. Суму амортизації, нарахованої з початку використання і основних засобів, і нематеріальних активів автор називає накопиченою амор-

¹ Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності // Міністерство фінансів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410&cat_id=92408.

тизацією. У посібнику з бухгалтерського обліку за міжнародними стандартами¹ С. Ф. Голов дотримується такої самої точки зору.

Відредагований з урахуванням міжнародних стандартів фінансової звітності, що розробляються Радою Комітету з міжнародних стандартів фінансової звітності, переклад² навчального посібника “Фінансовий облік” за редакцією Д. І. Кізо, в одному й тому самому контексті застосовує термінологічні словосполучення “накопичений знос основних засобів” і “накопичена амортизація основних засобів”³. Так само ототожнено ці поняття і у перекладеному посібнику “Принципи бухгалтерського обліку” американських авторів Б. Е. Нідлза та ін.⁴ за редакцією Я. В. Соколова. Водночас в іншому перекладі Я. В. Соколова⁵ процес періодичного перенесення вартості основних засобів на витрати названо “зносом” (розглянуто, відповідно, методи нарахування зносу основних засобів), систематичний розподіл вартості нематеріальних активів – “амортизацією” (розглянуто методи нарахування амортизації нематеріальних активів), а процес списання вартості природних ресурсів – “виснаженням”. Аналогічно щодо останнього розглянуто три різні терміни для визнання частини вартості відповідного активу витратами поточного періоду у перекладеній праці відомих американських учених Г. А. Велша та Д. Г. Шорта⁶.

Таким чином дослідження зарубіжної наукової літератури свідчать про відсутність єдиного підходу до застосування категорій “знос” і “амортизація”. Проаналізувавши використання різної термінології, можна стверджувати, що розбіжність понять полягає у відмінностях окремого виду активу. Так, особливістю основних засобів є те, що вони всі, крім землі, підлягають фізичному зносу, нематеріальні активи позбавлені фізичної форми і тому не мають зносу, природні ресурси при видобуванні стають матеріальними запасами.

Вважаємо за доцільне використати міжнародну практику застосування різних термінів. Процес розподілу вартості в англійській науковій літературі⁷ ідентичний для трьох типів активів, проте вживання різних понять дає можливість підкреслити принцип розподілу вартості окремого виду активу. Так, для при-

¹ Голов С. Ф. Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами: приклади та коментарі : практ. посіб. / С. Ф. Голов, В. М. Костюченко. – К. : Лібра, 2001. – С. 214.

² Видання не є офіційною публікацією для широкого розповсюдження, а призначено виключно для використання слухачами, що навчаються за програмою САР.

³ Kieso D. E. Intermediate Accounting / D. E. Kieso, J. J. Weygandt, T. D. Warfield. – N. Y. : John Wiley & Sons, 2001. – P. 354–355.

⁴ Нідлз Б. Принципы бухгалтерского учета / Б. Нидлз, У. Андерсон, Д. Колдуэл ; под ред. Я. В. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 1997. – С. 112.

⁵ Энтони Р. Учет: ситуации и примеры : пер. с англ. / Р. Энтони, Дж. Рис ; под ред. Я. В. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 1993. – С. 127–139.

⁶ Велш Г. А. Основы финансового обліку / Г. А. Велш, Д. Г. Шорт / пер. з англ. О. Мінін, О. Кач. – К. : Основи, 1999. – С. 487.

⁷ Atrill P. Accounting and Finance for Non-specialists / P. Atrill, E. J. McLaney. – 3rd ed. – Harlow, UK : Pearson Education Limited, 2001. – P. 661.

родних ресурсів (щоправда, діюча облікова практика не передбачає відображення в обліку їхньої вартості) термін “виснаження” включає не тільки виснаження природних запасів, а й пропорційне списання вартості природних ресурсів на видобуті, розроблені матеріальні цінності. Вартість природних ресурсів можна розподілити лише за виробничим методом.

Особливістю нематеріальних активів, як зазначалось, є відсутність фізичної форми, а отже, вони ніколи фізично не зношуються. Споживча вартість більшості нематеріальних активів протягом періоду їх використання, на відміну від основних засобів, не знижується, а в деяких випадках (наприклад, торговий знак, торгова марка) у процесі успішної господарської діяльності навіть зростає. Тому встановити закономірність споживання вартості економічних вигід, втілених в активі, на підставі оцінювання їхньої продуктивності неможливо. Відтак вартість витрат на придбання нематеріальних активів розподіляється на пропорційній основі впродовж періоду їх використання. Слід додати, що деякі нематеріальні активи, наприклад, фірмова назва, мають необмежений строк використання. Їх вартість розподіляється протягом законодавчо встановленого періоду. Таким чином, вартість нематеріальних активів з кожним роком зменшується не під впливом втрати їхньої споживчої вартості, а в результаті процесу перенесення її частинами на вартість створеного продукту (витрати), що необхідно для дотримання вимог зіставлення доходів і витрат. Можна стверджувати, що діючий принцип розподілу вартості нематеріальних активів відповідає дослідженій суті поняття “амортизація”. Отже, перенесення, розподіл вартості нематеріальних активів є амортизацією.

Природа основних засобів відрізняється від природи нематеріальних активів. У процесі експлуатації споживча вартість основних засобів втрачається, а отже, зменшується їхня цінність, вартість. Методи розподілу вартості основних засобів мають бути максимально близькими до відображення втрати вартості в результаті втрати споживчої вартості. Величина перенесеної вартості основних засобів на витрати – це частина їхньої спожитої вартості, яка в результаті використання забезпечила підприємству економічні вигоди. Таким чином, вартість основних засобів зменшується не тільки в процесі перенесення (розподілу) вартості на вартість створеного продукту, а й через втрату споживчої вартості. На підставі проведеного дослідження економічних категорій можна стверджувати, що втрату вартості основних засобів під впливом втрати споживчої вартості характеризує сутність терміна “зношування”. Тому доцільно процес розподілу вартості основних засобів називати зношуванням. Відповідно слід застосовувати методи зношування, а обчислену суму відрахувань відображати на рахунку “Зношування основних засобів”.

Розглянута класифікація процесу розподілу вартості необоротних активів залежно від виду активу, по-перше, забезпечить відповідність термінології

чинних П(С)БО міжнародним стандартам бухгалтерського обліку; по-друге, нові терміни відповідають економічній суті процесу перенесення вартості необоротних активів у ринкових умовах господарювання; по-третє, нове розуміння економічних категорій “амортизація”, “знос”, “зношування” не призводитиме до перекручування тлумачення призначення процесу амортизації загалом.

Таким чином, результати дослідження дають змогу стверджувати, що поділ економічної амортизації на податкову і облікову є недостатнім. Через податкову амортизацію повинно здійснюватися державне регулювання інвестиційної діяльності підприємства та рівня оподаткування прибутку господарської діяльності. Облікова амортизація визначає засади амортизаційної політики підприємства. Такий поділ суттєво ускладнив як методика відображення в обліку й звітності сум амортизації, так і методика аудиту податкових розрахунків.

Облікову амортизацію доцільно поділяти залежно від виду активів на зношування основних засобів, амортизацію нематеріальних активів та виснаження природних ресурсів. Систематика амортизації відображена на рис. 3.2.



Рис. 3.2. Систематика амортизації

Складено автором.

Запропоноване групування типів амортизації найточніше відповідає нинішнім умовам господарювання.

Амортизаційна політика повинна ґрунтуватися на теоретичному та практичному аналізі функцій амортизації. Тільки виходячи з цих функцій, можна правильно проводити амортизаційну політику на рівні як держави, так і підприємства.

У сучасній економічній літературі немає єдиного підходу до тлумачення функцій амортизації. А. В. Городянська розглядає дві функції: податкову (фіскальну), яка виявляється через податкову амортизацію, та економічну, яка полягає в тому, що завдяки амортизації кошти з необоротних активів

перетворюються в оборотні¹. Проте науковець не розкриває суті податкової функції амортизації, те, яким чином вона проявляється.

Є. А. Горошанська вважає, що амортизаційні відрахування повинні виконувати функцію відшкодування, відтворювальну та стимулюючу². Зазначені функції вона досліджує з точки зору призначення амортизаційного фонду. Формування такого фонду не передбачено в чинній системі бухгалтерського обліку, тому функції амортизації необхідно розглядати з огляду на її сучасне призначення.

З. Н. Борисенко стверджує, що амортизація має “виконувати двоєдину функцію – відобразити реальні затрати засобів праці на виробництво продукції і відшкодувати авансовані вкладення в основні фонди”³. На наш погляд, виокремлення тільки двох функцій замало. Водночас з основним призначенням – компенсувати авансовані витрати на придбання основних засобів – амортизація повинна виконувати інші важливі економічні функції. Серед них доцільно розрізняти: 1) відшкодування, 2) оціночну, 3) фіскальну, 4) розподільну, 5) регулюючу. Ці функції пов’язані з призначенням розглянутих типів амортизації.

Функція відшкодування властива економічній амортизації, призначення якої, на нашу думку, – компенсувати витрати на придбання основних засобів. У цій функції амортизація є засобом накопичення для повного повернення авансованих на придбання основних засобів грошових коштів. Слід зазначити, що функція відшкодування часто висвітлюється в економічній літературі, але автори мають на увазі відшкодування зношених у процесі експлуатації активів.

Таке тлумачення функції відшкодування не відповідає ринковим умовам господарювання. Грошові кошти амортизації, які надходять у складі виручки від реалізації продукту, компенсують уже витрачені в минулому кошти на придбання основних засобів. Саме у відшкодуванні первісної, а не зношеної вартості активів полягає суть функції амортизації, що розглядається. Л. А. Бернстайн вважає, що мета амортизації – відшкодування первісної вартості активів⁴, тобто первісної ціни придбання, а не вартості для відтворення, як зазначає М. Г. Чумаченко⁵.

¹ *Городянська Л. В.* Амортизація: функції, фінансовий механізм управління, концептуальні підходи до розробки загальної методики обліку амортизації / Л. В. Городянська // Актуальні проблеми економіки. – 2004. – № 2. – С. 58.

² *Горошанская Е. А.* Учёт и анализ воспроизводства основных средств предприятий питания : дис. ... канд. экон. наук : 08.06.04 / Е. А. Горошанская ; Харьковская гос. академия технологии и организации питания. – Х., 1999. – С. 124.

³ *Борисенко З. Н.* Амортизаційна політика / З. Н. Борисенко. – К. : Наук. думка, 1993. – С. 10.

⁴ *Бернстайн Л. А.* Анализ финансовой отчетности: теория, практика и интерпретация : пер. с англ. / Л. А. Бернстайн ; науч. ред. пер. И. И. Елисеева. – М. : Финансы и статистика, 1996. – С. 259.

⁵ *Чумаченко М.* Ще раз про амортизацію як важливе джерело інвестиційної діяльності підприємства / М. Чумаченко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – № 11. – С. 4.

Отже, функція відшкодування в умовах ринкових відносин набуває іншого змісту. Її реалізація полягає у відшкодуванні первісної вартості необоротних активів, а не у відтворенні вартості зношених основних засобів. Ми вважаємо, що амортизація сама по собі не стимулює оновлення виробничого парку машин та обладнання на сучасній технологічній основі. Сприяти поживленню інвестиційної діяльності підприємств може держава шляхом запровадження податкових пільг на капітальні інвестиції.

У процесі перенесення вартості первісна ціна придбання основних засобів зменшується. На кожну звітну дату підприємство має інформацію про балансову вартість активу, яка, залежно від обраного методу розподілу вартості, тією чи іншою мірою наближено відповідає справедливій вартості об'єкта основних засобів. Справедлива вартість – це ринкова вартість активу, що відповідає його споживчій вартості на звітну дату. Деякі вчені США стверджують, що амортизаційні витрати – це різниця між первісною ціною придбання і ринковою вартістю на кожний момент часу¹. Отже, накопичена амортизація, яка у вартісному вираженні відповідає зазначеній різниці, буде вартісним показником спожитої під час господарського використання частини вартості активу. В цьому полягає суть другої, не менш важливої, оціночної функції економічної амортизації. Таким чином, за її накопиченою величиною ми можемо оцінити рівень споживання основних засобів.

Підтвердженням цих міркувань є трактування західних економістів К. Р. Макконелла та С. Л. Брю: амортизація показує “обсяг капіталу, спожитого в процесі виробництва в окремі роки”². При використанні основних засобів втрачається їх споживча вартість, яка характеризується зносом. Тому ряд економістів П. А. Самуельсон³, О. Г. Боброва⁴, М. Г. Чумаченко⁵, К. Маттерн⁶ справедливо розглядали амортизацію як грошове вираження зносу.

Оцінити знос у технічному розумінні означає з'ясувати, наскільки деформувалися деталі, якою мірою знизилася межа їх міцності, наскільки погіршилися електричні (енергетичні) показники силових машин, обладнання тощо. Для

¹ Chasteen L. G. Intermediate Accounting / L. G. Chasteen, R. E. Flaherty, M. C. O'Connor. – 4th ed. – N. Y. : Mcgraw-Hill College, 1992. – P. 661.

² Макконелл К. Р. Экономикс: принципы, проблемы, политика : в 2 т. Т. 1 / К. Р. Макконелл, С. Л. Брю. – Таллинн : Реферло, 1995. – С. 140.

³ Самуельсон П. А. Экономика / П. А. Самуельсон, В. Д. Нордхаус ; пер. с англ. под ред. Л. С. Тарасевича, А. И. Леусского. – 15-е изд. – М. : Бином КноРус, 1997. – 799 с.

⁴ Боброва О. Г. Амортизаційна політика у відтворенні основних засобів / О. Г. Боброва // Економіка АПК. – 2000. – № 4. – С. 54–61.

⁵ Чумаченко М. Амортизаційні відрахування – суттєве джерело фінансування інвестицій підприємства / М. Чумаченко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – № 8. – С. 6.

⁶ Маттерн К. Основные фонды в промышленности ГДР (экономический аспект) : сокр. пер. с нем. / К. Маттерн, З. Танхойзер ; науч. ред. и авт. предисл. А. Я. Рекитар. – М. : Экономика, 1983. – С. 175.

економічного розуміння оцінка зносу вимірюється не у фізичних, а у вартісних показниках. “За наявного порядку обліку, – зауважує П. М. Павлов, – економічний знос засобів праці визначається в сумі, що дорівнює амортизаційним відрахуванням”¹.

Оскільки в обліку відображається сума амортизаційних відрахувань, яка відповідає грошовому вираженню зносу основних засобів, то можна вважати, що сума накопиченої амортизації водночас показує ступінь зносу основних засобів. Хоча на практиці величина зносу не завжди збігається з величиною перенесеної вартості. Графічно це зображено на рис. 3.3.

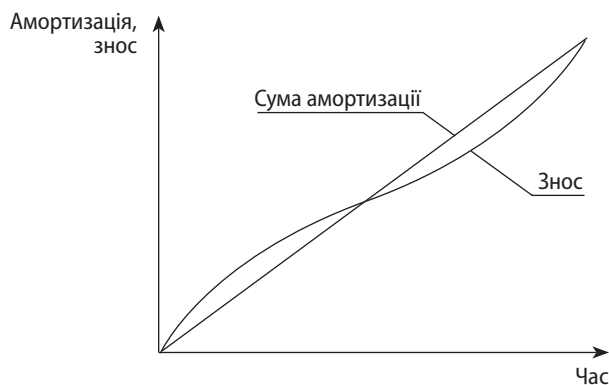


Рис. 3.3. Взаємозв'язок амортизації і зносу

Складено автором.

Величина зносу змінюється нерівномірно впродовж строку служби основних засобів. Умовно можна виокремити збільшення зносу спочатку на етапі введення в експлуатацію основних засобів у період освоєння. Протягом відносно тривалого періоду спостерігається стабілізація величини зносу, і далі за межею середньої тривалості життя знос знову збільшується. Сума річної амортизації залежить від вибраного методу її нарахування.

С. Ф. Голов зазначає: “...амортизація ніякою мірою не пов'язана зі спрацюванням активу”². Таке твердження суперечить вимогам П(С)БО 7 “Основні засоби”. Адже очікуваний строк використання активу, на якому базується кожний метод нарахування амортизації, обґрунтовується виходячи лише з впливу фізичного та морального зносу.

Отже, розрахунок величини фізичного чи морального зносу теоретично можливий. В економічній літературі запропоновано достатньо методів їх

¹ Павлов П. М. Снашивание и амортизация основных фондов / Павлов П. М. – М. : Госфиниздат, 1957. – С. 121.

² Голов С. Концепції амортизації та їх вплив на облік і управління в сучасних умовах / С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – № 8. – С. 10.

оцінювання, проте насправді така точна інформація нікого не цікавить. На практиці вдаються до узагальнених методів оцінювання впливу зносу на термін експлуатації активу.

У такому випадку ефективний строк використання – випадкова величина, тому розрахунок суми амортизаційних відрахувань є суб'єктивним. Розрахункові методи визначення сум амортизації, в основу яких покладений ефективний строк використання основних засобів, не надають достовірної оцінки вартості споживання в процесі експлуатації засобів праці. З метою доведення балансової (залишкової) вартості активів до справедливої ринкової оцінки, яка враховує рівень зносу, підприємство переоцінює вартість основних засобів. У результаті цього переоцінюється сума накопиченої амортизації до дійсного рівня зносу використовуваних активів у вартісному вираженні. Таким чином, усуваються неточності в нарахуванні сум амортизаційних відрахувань.

Отже, сума економічної амортизації з одного боку, дає можливість оцінити рівень зносу, з другого – показує вартість здійснених на придбання основних засобів витрат, відшкодовану підприємству.

Функції відшкодування, як і оціночної функції економічної амортизації, властиві фіскальній та фінансовій амортизації, оскільки економічна амортизація є основою для них. Проте кожна з них, маючи свої особливості, наділена властивим лише їй окремими функціями.

Так фіскальна амортизація виконує податкову або фіскальну функцію.

Сума амортизаційних відрахувань зменшує базу оподаткування, однак не залучається до державних фінансових ресурсів у вигляді податкових платежів. Отже, фіскальна (від лат. *fiscus* – казна) функція полягає у виведенні коштів, витрачених на придбання необоротних активів, з бази оподаткування податком на прибуток.

Обліковій амортизації властиві, на нашу думку, розподільна та регулююча функції. Розподільна функція здійснюється шляхом розподілу вартості основних засобів. Визначення терміну облікової амортизації відрізняється від усталеного тим, що вартість основних засобів не переноситься на продукцію, а розподіляється протягом строку корисної експлуатації. Відмінність процесів перенесення вартості на продукцію і розподілу полягає в тому, що в діючій системі обліку господарських процесів до статей собівартості виробленої продукції включена амортизація тільки виробничих активів. Амортизація активів, які забезпечують і обслуговують процес виробництва, збуту, не входить до собівартості продукції, а визнається витратами звітного періоду. Тому принципи визнання витрат узагальнили розуміння процесу амортизації як розподілу вартості активу частково на витрати на виробництво, частково на витрати періоду.

В основу розподільної функції покладено не «регулювання пропорцій амортизаційного фонду шляхом вилучення частки амортизаційних відрахувань

підприємств та централізації їх у загальнодержавному фонді”, як вважає О. Г. Боброва¹ (такий підхід був доцільним за умов державної форми власності), а принцип відповідності доходів і витрат, за яким витрати визнаються у звіті про фінансові результати на підставі прямого зв'язку між ними та отриманими доходами. Розподільна функція проявляється при виборі такого методу розподілу вартості основних засобів, що максимально наближено враховує форму, в якій економічні вигоди від споживання активу отримує підприємство.

При виборі порядку розподілу вартості основних засобів на практиці складно врахувати всі чинники, які впливають на економічну доцільність певного методу нарахування амортизації. Тому таке рішення буде суб'єктивнішим. Ф. А. Лютц та В. С. Лютц зазначали з цього приводу: “Протягом останнього століття економісти шукали “істинний” метод амортизації, який дає змогу розподілити початкову вартість машини за відтинками терміну її служби відповідно до справжнього рівня її зношування. Вони розчарувалися: немає “істинного” методу амортизації, всі наявні та розроблювані методи є лише умовними правилами, вибір між якими є питанням практичної зручності”².

Застосування того чи іншого методу нарахування амортизації та обґрунтування строку ефективного використання об'єктів основних засобів дає можливість визначати необхідний рівень амортизації у собівартості продукції, робіт чи послуг. Можна припустити, що залежно від обраної амортизаційної політики суб'єкт господарювання регулюватиме співвідношення між коштами прибутку і коштами амортизації в межах величини різниці виручки від реалізації і суми поточних зобов'язань. Таким чином проявляється регулююча функція облікової амортизації.

Якщо припустити, що умовно постійні витрати підприємства формують тільки амортизаційні витрати, то сума амортизації і прибутку є маржинальним доходом (рис. 3.4).

Дохід від реалізації продукції				
Матеріали	Зарплата	Інші поточні витрати	Амортизація	Прибуток
Умовно змінні витрати			Маржинальний дохід	

Рис. 3.4. Складові доходу від реалізації

Складено автором.

Отже, змінюючи суму амортизації шляхом застосування одного з альтернативних методів нарахування, можна регулювати співвідношення між амортизацією

¹ Боброва О. Г. Амортизаційна політика у відтворенні основних засобів / О. Г. Боброва // Економіка АПК. – 2000. – № 4. – С. 54.

² Lutz F. The Theory of Investment of the Firm / F. Lutz. – Princeton : University Press, 1951. – P. 7.

і прибутком у величині маржинального доходу підприємства. Регулюючи функцію фінансової амортизації можна використовувати при реалізації на підприємстві дивідендної політики. Якщо власники згодні не одержувати дивіденди, то сума амортизаційних відрахувань може бути на рівні маржинального доходу (за логікою, амортизація не може перевищити маржинальний дохід, хоча на практиці це ймовірно у випадку збиткової діяльності). Коли власники вважають за потрібне відобразити у фінансовій звітності прибуток, то відповідною сумою нарахованої амортизації можна збільшити різницю між маржинальним доходом і амортизаційними відрахуваннями до необхідної величини позитивного результату діяльності підприємства.

О. В. Бондар вважає, що “за таким підходом... існує можливість зловживань через прямий вплив нарахованої амортизації на фінансовий результат підприємства”¹. Навіть у разі реалізації політики мінімізації чи максимізації прибутку підприємство не має права встановлювати ні занижені, ні завищені терміни використання чи взагалі відмовитися від нарахування амортизації, тому що розраховані суми списання вартості основних засобів повинні відповідати рівню споживання використовуваних засобів праці. Крім того, підприємство зобов’язане відображати у фінансовій звітності лише достовірну інформацію². Застосування запропонованих нами функцій (регулюючої, розподільної, фіскальної, оціночної та функції відшкодування) дасть змогу проводити досконалішу амортизаційну політику на рівні як підприємства, так і держави.

Сума нарахованої амортизації – це завжди похідна функція від трьох чинників:

- норми амортизації, яка, у свою чергу, похідна від терміну використання необоротних активів;
- методу нарахування амортизації;
- вартості, яка амортизується.

Щодо норм амортизації, то в Україні вони неодноразово змінювалися. Так, до 1997 р., тобто до введення в дію Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств”, у цілях оподаткування й у бухгалтерському обліку використовувалися “Одиничні норми на повне відновлення основних фондів”, затверджені постановою Ради Міністрів СРСР у 1990 р. Норми амортизації диференціювалися за кожним видом і враховували умови експлуатації, режим роботи, галузеві особливості й навіть кліматичні умови. Це було певним досягненням науки і практики. Але ці норми мали й недоліки: за деякими видами устаткування були низькими, не враховували належною мірою моральний знос, що не давало

¹ Бондар О. В. Проблеми формування амортизаційної політики в ринкових умовах господарювання / О. В. Бондар // Актуальні проблеми економіки. – 2003. – № 1. – С. 40.

² Даньків Й. Я. Бухгалтерський облік : підручник / Й. Я. Даньків, М. Я. Остап'юк : М-во освіти і науки України. – К. : Знання, 2007. – С. 22.

можливості здійснити амортизацію основних засобів за період їх ефективного використання.

Після 1 липня 1997 р. була розмежована податкова і бухгалтерська амортизація. У цілях оподаткування всі основні засоби були поділені спочатку на три, а потім на чотири групи, для кожної з яких встановлювалися свої норми амортизації, що рахувалися від залишкової вартості. Термін корисного використання основних засобів у податковому обліку не визначався, у результаті амортизаційний період був дуже довгим: розрахунковий період, за підрахунками, міг перевищувати 100 років. Законодавством передбачався і прискорений метод нарахування амортизації, але він поширювався тільки на третю групу основних засобів. Безумовно, у таких випадках сума амортизаційних відрахувань була суттєво занижена, що не сприяло оновленню основних засобів. Щоб виправити ситуацію, з 1 січня 2004 р. норми амортизації були підвищені, але це стосувалося тільки основних засобів, придбаних після 1 січня 2004 р., тому суми амортизаційних відрахувань суттєво не збільшилися. Кроком вперед щодо амортизаційної політики в Україні вважається впровадження П(С)БО 7 “Основні засоби” в 2000 р., яким підприємствам надано право визначати строк корисного використання основних засобів, тобто встановлювати норми амортизації (п. 23). Так виникли податкові різниці як новий об’єкт аудиту при перевірці розрахунків з податку на прибуток.

П(С)БО передбачено шість методів нарахування амортизації: прямолінійний, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивний, виробничий і передбачений податковим законодавством. Внесення останнього методу мало на меті зближення бухгалтерської і податкової амортизації. Проте: при використанні однакового методу нарахування амортизації (податкового) сума амортизаційних відрахувань у бухгалтерському і податковому обліку різна, тому що відмінною є вартість, яка амортизується. Вона відрізняється з декількох причин: у зв’язку з обмеженням податковим законодавством віднесення на витрати поточного періоду витрат на поліпшення основних засобів (до 10 % залишкової вартості всіх основних засобів на початок поточного року), різною оцінкою основних засобів (згідно з П(С)БО 7 на дату балансу основні засоби повинні оцінюватися за справедливою вартістю, а в податковому обліку вартість таких засобів індексується відповідно до індексу споживчих цін) та ін. П(С)БО 7 “Основні засоби” надає право підприємствам самостійно обирати метод нарахування амортизації з урахуванням очікуваного способу отримання економічних вигід від використання основних засобів, але більшість із них нараховували податкову амортизацію і відображали цю суму в бухгалтерському обліку без додаткових розрахунків і обґрунтувань, тобто в частині амортизації основних засобів стандарт використовувався дуже рідко. Найпоширенішими методами нарахування амортизації залишався прямолінійний (у зв’язку з його простотою),

а також прискореного зменшення залишкової вартості (він зменшує бухгалтерський прибуток, від якого підприємства з державною часткою в статутному капіталі сплачують в бюджет державні дивіденди). Аналогічні методи нарахування амортизації використовуються в провідних країнах світу. Так, у США застосовують:

- 1) методи, які залежать від часу (лінійний, зменшення залишку, кумулятивний);
- 2) методи, які базуються на фактичному терміні експлуатації (виробничий, метод виснаження);
- 3) метод вибуття – у процесі використання основний засіб не амортизується, а вся його вартість списується в момент вибуття. Цей метод порушує один із принципів бухгалтерського обліку: відповідності доходів і витрат;
- 4) метод заміщення – подібний до методу вибуття;
- 5) груповий метод, або метод “суміші”, – термін експлуатації основних засобів, включених в однорідну групу, усереднюється, а далі цей набір амортизується як один об’єкт прямолінійним методом;
- 6) податковий метод – згідно з вимогами податкового законодавства.

У деяких країнах (Німеччина, Бельгія) не використовується окремий рахунок для відображення нарахованої амортизації, яка безпосередньо відображається в кредиті рахунку “Основні засоби (субрахунок “Накопичена амортизація основних засобів”). Залишок за рахунком “Основні засоби” відображає залишкову (балансову) вартість основних засобів. У багатьох країнах підприємствам дозволено, як і в Україні, вести подвійний облік: один – для собівартості, другий – для податкових органів. У Німеччині з метою оподаткування все майно поділено на три групи: будівлі та споруди; рухоме майно; нерухоме майно, до якого належать нематеріальні активи; особливе нерухоме майно, яке не є будівлями та спорудами або окремими їхніми частинами (загороди, проїзні частини доріг та ін.). Такий поділ дуже важливий, тому що податкові пільги встановлюються тільки для рухомого майна. У Німеччині використовують такі методи нарахування амортизації: за рухомим майном – прямолінійний і надзвичайний; за будівлями – прямолінійний, дегресивний, за особливими ставками; за нерухомим майном – дегресивний, повне списання до малоцінного майна, за особливими ставками, виробничий метод.

За дегресивного методу норма амортизації дорівнює потрійній ставці, обчисленій прямолінійним методом, але не може перевищувати 30 %. Ця норма береться від залишкової вартості, а в останній рік використання списується вся залишкова вартість. При використанні цього методу в середині терміну експлуатації можна перейти на прямолінійний метод. Амортизація за особливими ставками використовується малими та середніми підприємствами і є інструментом пільгового оподаткування з метою зменшення для них оподаткованого прибутку.

Надзвичайний метод амортизації застосовують, коли до закінчення запланованого строку експлуатації:

- 1) здійснюється закриття виробничої лінії з технічної причини (фізичний аспект);
- 2) припиняється використання об'єкта через надзвичайні економічні обставини, наприклад заміну моделі, падіння попиту, перехід до автоматизації тощо (моральний аспект).

Таким чином, амортизаційна політика Німеччини є комплексом механізмів, які забезпечують гнучке реагування на кон'юнктурні зміни ситуації на ринку, пільгове оподаткування малих та середніх підприємств, що дає змогу здійснювати на всіх без винятку підприємствах заходи податкового планування і прогнозування. Амортизаційною політикою Великобританії передбачено низку пільг, зокрема так звану податкову пільгу зі списання на знос: використовується досить велика норма амортизації за новими будівлями й устаткуванням. Для малих підприємств ця норма досягає 49 % від балансової вартості, що знижується. Крім того, є так звані тимчасові пільги. Наприклад, до березня 2003 р. у Великобританії діяла податкова пільга для малих підприємств, що вкладають кошти в отримання високотехнологічної продукції. У Швеції досить великі норми амортизації (20, 30 %), причому бухгалтерська і податкова амортизація збігаються.

У світі найпоширенішим вважають метод зменшення залишку, а у більшості країн застосовують комбінаційний метод, коли перші роки експлуатації необоротний актив амортизується за методом зменшення залишку, а далі – лінійно.

Дослідивши особливості нарахування амортизації у різних країнах світу, можна зробити висновок, що при підготовці ПКУ законотворці були ознайомлені з зарубіжним досвідом нарахування амортизації, використавши його окремі елементи, але створити цілком лояльну до всіх податкову систему (про що свідчить відсутність податкових пільг в амортизаційній політиці), у якій би обрані методи амортизації були ефективнішими для досягнення платниками податку на прибуток максимального економічного ефекту з метою відтворення основних засобів та інвестування у виробництво, їм не вдалося.

На практиці відповідні служби на підприємствах мають проблеми з встановленням для кожної одиниці основних засобів строку корисного використання і ліквідаційної вартості. Тому науковці готують рекомендації щодо вирішення вказаних проблем. Так, колектив авторів під керівництвом Я. С. Вітвицького¹ для найпоширеніших видів основних засобів пропонує терміни корисного використання, ліквідаційну вартість і методи нарахування амортизації (табл. 3.7).

¹ Економіка підприємства : навч. посіб. / Я. С. Вітвицький, У. Я. Вітвицька, А. О. Устенко, І. І. Цігилик ; за ред. Я. С. Вітвицького. – Івано-Франківськ : ІМЕ, 2002, – 318 с.

Таблиця 3.7

Орієнтовна таблиця вибору методів нарахування амортизації основних засобів

№ п/п	Вид основних засобів	Передбачуваний строк корисного використання, років	Передбачувана ліквідаційна вартість, % до первісної вартості	Рекомендований метод нарахування амортизації та норма амортизації, %	Можливий метод нарахування амортизації та норма амортизації, %
1	Земля	Не обмежено	100	Амортизації не підлягає	Амортизації не підлягає
2	Будівлі виробничі та невиробничі	40–100	2–4	Прямолінійний, 1–3	Прискореного зменшення залишкової вартості, 2–6
3	Будівлі збірно-розбірні	10–20	2–4	Прямолінійний, 5–10	Прискореного зменшення залишкової вартості, 10–20
4	Свердловини	12–15	5–10	Прямолінійний, 6–8	Кумулятивний
5	Морські причальні споруди	50–70	1–2	Прямолінійний, 1–2	Кумулятивний
6	Артезіанські свердловини	8–15	1–2	Прямолінійний, 7–12	Прискореного зменшення залишкової вартості, 14–24
7	Пристрої електропередачі та зв'язку	20–40	3–5	Прямолінійний, 2–5	Кумулятивний
8	Теплотехнічне обладнання	10–20	3–5	Прямолінійний, 5–10	Прискореного зменшення залишкової вартості, 10–20
9	Електродвигуни	10–15	1–3	Прямолінійний, 5–7	Прискореного зменшення залишкової вартості, 10–14
10	Двигун внутрішнього згорання	9–12	1–3	Прямолінійний, 5–7	Прискореного зменшення залишкової вартості, 16–24
11	Металорізальне обладнання	10–15	1–3	Прямолінійний, 7–10	Прискореного зменшення залишкової вартості, 14–20
12	Підйомно-транспортне обладнання	5–10	2–4	Прямолінійний, 10–20	Прискореного зменшення залишкової вартості, 20–40
13	Машини та обладнання кольорової металургії	4–10	2–4	Прямолінійний, 12–25	Прискореного зменшення залишкової вартості, 24–50

Продовження табл. 3.7

№ п/п	Вид основних засобів	Передбачуваний строк корисного використання, років	Передбачувана ліквідаційна вартість, % до первісної вартості	Рекомендований метод нарахування амортизації та норма амортизації, %	Можливий метод нарахування амортизації та норма амортизації, %
14	Машини та обладнання хімічної промисловості	6–10	3–5	Прямолінійний, 10–15	Прискореного зменшення залишкової вартості, 20–30
15	Машини та обладнання нафтопереробної промисловості	6–8	3–5	Прямолінійний, 12–16	Прискореного зменшення залишкової вартості, 24–32
16	Машини та обладнання деревообробної промисловості	6–8	3–5	Прямолінійний, 12–16	Прискореного зменшення залишкової вартості, 24–32
17	Машини та обладнання залізничного транспорту	6–8	3–5	Прямолінійний, 12–16	Прискореного зменшення залишкової вартості, 24–32
18	Обладнання рибної промисловості	6–10	3–5	Прямолінійний, 10–15	Прискореного зменшення залишкової вартості, 20–30
19	Обладнання м'ясної та молочної промисловості	5–7	2–4	Прямолінійний, 14–20	Прискореного зменшення залишкової вартості, 28–40
20	Обладнання зв'язку	5–12	1–5	Прямолінійний, 8–20	Прискореного зменшення залишкової вартості, 16–40
21	Сільськогосподарські машини та обладнання	5–8	2–4	Прямолінійний, 12–25	Прискореного зменшення залишкової вартості, 24–50
22	Вимірювальні та регулюючі прилади	4–10	6–8	Прямолінійний, 12–25	Прискореного зменшення залишкової вартості, 24–50
23	Обчислювальна техніка*	4–8	10–12	прискореного зменшення залишкової вартості, 28–50	Прямолінійний, 14–25
24	Залізничний транспорт	10–15	2–4	Прямолінійний, 5–10	Прискореного зменшення залишкової вартості, 10–20

Закінчення табл. 3.7

№ п/п	Вид основних засобів	Передбачуваний строк корисного використання, років	Передбачувана ліквідаційна вартість, % до первісної вартості	Рекомендований метод нарахування амортизації та норма амортизації, %	Можливий метод нарахування амортизації та норма амортизації, %
25	Морський транспорт	12–16	5–7	Прямолінійний, 6–8	Прискореного зменшення залишкової вартості, 12–16
26	Легкові автомобілі	5–7	2–4	Прискореного зменшення залишкової вартості, 30–40	Прямолінійний, 15–20, або виробничий
27	Вантажні автомобілі	5–7	2–4	Виробничий	Прямолінійний, 15–20, або зменшення залишкової вартості, 30–50
28	Автобуси	6–8	3–5	Прямолінійний, 12–16	Виробничий, або зменшення залишкової вартості, 25–35
29	Інструменти	2–8	0–1	Прямолінійний, 15–20	Кумулятивний
30	Інвентар	4–10	0–1	Прямолінійний, 10–25	Кумулятивний

*Амортизації можуть підлягати окремі компоненти обчислювальних комплексів.
Складено автором.

Безумовно, суми нарахованої амортизації повинні відповідати одержаним від використання основних засобів результатам (принцип відповідності витрат і результатів), і водночас накопичена амортизація має відображати реальний знос (фізичний і моральний) основних засобів. З метою забезпечення такого зв'язку тривають постійні пошуки відповідних методів. Оскільки для всіх випадків забезпечити це неможливо, використовуються методи, які більшою мірою відповідають цій умові, зокрема бухгалтерська амортизація. Через податкову амортизацію реалізується так звана амортизаційна політика держави, що повинна сприяти технічному та технологічному переоснащенню виробництва. Оскільки через диференціацію норм амортизації уряд може впливати на формування попиту на основні засоби, доцільно опрацювати оптимізаційні розміри цих норм для найважливіших сфер економічної діяльності. Норми амортизації повинні бути своєрідним компромісом між державою і підприємством у сфері оподаткування. Отже, під державною амортизаційною політикою слід розуміти комплекс заходів щодо розроблення принципів, норм та порядку нарахування амортизації з метою накопичення фінансових результатів для забезпечення економічного та соціального розвитку. Концепція

амортизаційної політики схвалена Указом Президента України від 07.03.2011 № 169, але її ефективність слід підвищувати.

Ще один характерний аспект, пов'язаний з правилами розрахунку прибутку, що оподатковується, та правилами аудиту податку на прибуток, який існував до 1 квітня 2011 р., полягає в тому, що доходи зменшувалися не на собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), а на валові витрати, які не містили амортизації. Амортизація в розрахунку оподаткованого прибутку відображалася як окрема складова. Тому при розрахунку податкового прибутку та здійсненні аудиту труднощів щодо порядку розподілу умовно-постійних витрат, у тому числі між окремими видами продукції при калькулюванні собівартості, не виникало.

Новий етап у розвитку фінансових відносин загалом і амортизаційної політики зокрема розпочався з прийняттям Податкового кодексу України, розділ III якого "Податок на прибуток підприємств" введений у дію з 1 квітня 2011 р. Є підстави оцінювати цей розділ позитивно. По-перше, змінилася ідеологія розрахунку прибутку до оподаткування. Зник принцип першої події, що дає змогу сподіватися на адекватність розрахунку податкового прибутку. По-друге, суттєво зближено бухгалтерський облік і податковий розрахунок. Наприклад, якщо до 1 квітня 2011 р. вартість безоплатно отриманого об'єкта необоротних активів у момент одержання відносилася до доходу (валового), то після цієї дати до доходу відносять суму амортизації цього об'єкта, що відповідає методиці відображення таких операцій у бухгалтерському обліку. Момент визначення доходів у бухгалтерському і обліку за ПКУ збігається, але різниці між бухгалтерським і податковим прибутком залишилися. Ці різниці особливо суттєві щодо операцій з основними засобами (ремонт, переоцінка, амортизація та ін.) і є важливим об'єктом аудиту розрахунків з податку на прибуток.

Міністерство фінансів України продовжує курс на уніфікацію податкового і бухгалтерського обліку шляхом наближення бухгалтерського обліку до податкових правил. З цією метою наказом Міністерства фінансів України від 18.03.2011 № 372, зареєстрованого Міністерством юстиції України 05.04.2011 за № 452/19190, внесено суттєві зміни і доповнення до П(С)БО 2 "Баланс", П(С)БО 3 "Звіт про фінансові результати", П(С)БО 16 "Витрати", П(С)БО 30 "Біологічні активи", П(С)БО 7 "Основні засоби", П(С)БО 8 "Нематеріальні активи".

Щодо необоротних активів, а саме основних засобів і нематеріальних активів, то в ПКУ змінилася практика внесення до розрахунку прибутку витрат на їх амортизацію: якщо раніше амортизація включалася як окрема складова, то тепер вона входить до собівартості реалізованої продукції та витрат періоду, тобто адміністративних витрат, витрат на збут, загальновиробничих витрат й інших операційних витрат. Зміни і доповнення, внесені в П(С)БО 7 "Основні засоби" і П(С)БО 8 "Нематеріальні активи", переважно мають такий вигляд: може здійснюватися (стосується переоцінки, індексації, витрат на ремонт)

у порядку, встановленому податковим законодавством. Отже, чинний до 1 квітня 2011 р. порядок переоцінки, індексації основних засобів і віднесення витрат на ремонт не скасовано, а додано альтернативний варіант. Зрозуміло, що це зроблено з метою зменшення податкових різниць. Підприємству надано право вирішувати, як відображати в бухгалтерському обліку переоцінку, індексацію і витрати на ремонт основних засобів (відповідно до базового варіанта, який був єдиним до внесення змін у П(С)БО 7 “Основні засоби”, або у порядку, встановленому податковим законодавством). Це рішення підприємства має бути зафіксоване в його обліковій політиці.

Але підприємство повинно суворо дотримуватися податкового законодавства при розрахунку прибутку, з якого сплачують податок. Тому, якщо воно використовує базовий варіант, то виникає необхідність коригування даних за нарахованою амортизацією у зв'язку з податковими різницями, які можуть бути наслідками:

- різної вартості, що амортизується;
- різних норм амортизації;
- різних методів нарахування амортизації.

У бухгалтерському обліку, як і в обліку за ПКУ, амортизацію нараховують щомісячно, починаючи з наступного місяця після введення об'єкта основного засобу в експлуатацію. Якщо строк корисного використання об'єкта переглянуто, амортизацію нараховують, виходячи з нового строку, починаючи з місяця, наступного за тим, у якому строк став іншим, а припиняють нараховувати з місяця, наступного за місяцем вибуття необоротного активу.

У бухгалтерському обліку відповідно до Плану рахунків, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 № 29, амортизація основних засобів відображається на рахунку 13 “Знос (амортизація) необоротних активів” (субрахунок 131 “Знос основних засобів”). На цьому рахунку відображається інформація про нараховану амортизацію у пооб'єктному розрізі. Рахунок 13 “Знос (амортизація) необоротних активів” (субрахунок 131 “Знос основних засобів”) належить до пасивних рахунків. Знос нараховується за кредитом рахунку в кореспонденції з рахунками обліку витрат на господарську діяльність.

Рахунок 131 “Знос основних засобів” кореспондує з певним переліком рахунків (табл. 3.8).

Аналітичний облік зносу (накопиченої амортизації) основних засобів за рахунком 131 “Знос основних засобів” ведеться відповідно за їх видами та окремими інвентарними об'єктами основних засобів, який рекомендується вести в тих самих регістрах, у яких здійснюється аналітичний облік основних засобів.

В умовах автоматизації ведення бухгалтерського обліку процес організації аналітичного обліку амортизації основних засобів та відображення цієї інформації та перевірки спрощується, оскільки кожне програмне забезпечення з

Таблиця 3.8

Кореспонденція рахунку 131 “Знос основних засобів”

За дебетом з кредитом рахунків	За кредитом з дебетом рахунків
10 “Основні засоби”	15 “Капітальні інвестиції”
11 “Інші необоротні активи”	23 “Виробництво”
42 “Додатковий капітал”	39 “Витрати майбутніх періодів”
	42 “Додатковий капітал”
	83 “Амортизація”
	91 “Загальновиробничі витрати”
	92 “Адміністративні витрати”
	93 “Витрати на збут”
	94 “Інші витрати операційної діяльності”
	99 “Надзвичайні витрати”

Джерело: План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : затв. наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0892-99>.

обліку передбачає розрахунок амортизаційних відрахувань за кожним об'єктом основних засобів у відповідній відомості. Форма цього документа не регламентована законодавчими актами, але створюється відповідно до порядку, закріпленого в обліковій політиці підприємства. При використанні бухгалтерської програми “1-С” форма відомостей нарахування амортизації як у бухгалтерському, так і в обліку за ПКУ наведена в додатку 7.

Інформація для аудиту податку на прибуток щодо нарахованої амортизації в бухгалтерському обліку (ф. 03-14, ф. ВНА-1, журнал ордер № 4 або комп'ютерний варіант відомості розрахунку амортизації основних засобів та нематеріальних активів (див. додатки 4–6) може бути використана для заповнення Податкової декларації з податку на прибуток підприємства та додатків до неї. Але якщо підприємство в бухгалтерському обліку основних засобів і амортизації використовує базовий підхід, тобто відмінний від порядку, встановленого податковим законодавством, то в цілях оподаткування воно повинно мати відомості щодо нарахування амортизації згідно з вимогами податкового законодавства. За автоматизації ведення бухгалтерського обліку розрахунок податкової амортизації не є складним. Таким чином, для отримання інформації щодо податкової амортизації слід мати акт інвентаризації основних засобів, інших необоротних та нематеріальних активів (згідно з п. 6 підрозділу 4 розділу ХХ ПКУ) за групами відповідно до п. 146.1 ст. 146 ПКУ. До переоціненої вартості основних засобів в акті інвентаризації не повинна включатися сума дооцінки основних засобів, проведеної в 2010 р. (після 1 січня 2010 р.). Бажано, щоб в акті основні засоби були згруповані насамперед за місцем використання, тобто амортизація яких відноситься:

- безпосередньо на витрати виробництва товарів, на виконані роботи, надані послуги;
- на загальновиробничі витрати;
- на адміністративні витрати;
- на витрати збуту;
- на інші операційні витрати.

Окремо слід виділити основні засоби, які не використовуються в господарській діяльності підприємства (невиробничі основні засоби).

У кожній з названих груп всі об'єкти необоротних активів (крім невикористаних) повинні бути згруповані відповідно до п. 145.1 ст. 145 ПКУ: основні засоби на 16 груп, нематеріальні активи на шість груп. Окремо слід відобразити станом на 1 квітня 2011 р. суму перевищення залишкової вартості основних засобів згідно з податковими розрахунками над загальною залишковою вартістю всіх основних засобів за даними бухгалтерського обліку.

На сьогодні у більшості підприємств у бухгалтерському обліку відображається сума амортизації, розрахована згідно з податковим законодавством. Тобто не йдеться про використання податкового методу нарахування, а сума податкової амортизації механічно відображається в бухгалтерському обліку, у зв'язку з чим не виникає податкових різниць. Якщо підприємство використовує податковий метод нарахування амортизації до залишкової вартості основних засобів за даними бухгалтерського обліку, то податкові різниці виникають, оскільки залишкова вартість основних засобів може бути різною в бухгалтерському і податковому обліку через переоцінку основних засобів, віднесення витрат на ремонт і поліпшення до поточних витрат або до вартості основних засобів, тобто вартість, що амортизується, може відрізнятись. Після внесення змін у П(С)БО 7 "Основні засоби" і П(С)БО 8 "Нематеріальні активи" згідно з наказом Міністерства фінансів України від 18.03.2011 № 372 з'явилася можливість позбутися цих податкових різниць, якщо підприємство використовуватиме запропонований Міністерством альтернативний підхід при розподілі витрат на ремонт і поліпшення основних засобів та дооцінюванні основних засобів. Такі питання важливі для врахування під час аудиту розрахунків з податку на прибуток та адмініструванні податку.

Методика і техніка розрахунку амортизації, записи результатів пооб'єктних розрахунків амортизації у відомостях нарахування амортизації, інформація відповідних реєстрів обліку (за кредитом рахунків 10, 13 та ін.) відповідають вимогам ПКУ і забезпечують заповнення Податкової декларації з податку на прибуток підприємства, крім вказаної в попередньому пункті інформації.

3.4. ПОДАТКОВІ РІЗНИЦІ: ЇХ ВПЛИВ НА ПОДАТОК З ПРИБУТКУ І ВІДОБРАЖЕННЯ В ОБЛІКУ ТА ФІНАНСОВІЙ ЗВІТНОСТІ

3.4.1. Економічна сутність податкових різниць та природа їх виникнення

У більшості країн світу прибуток, відображений у фінансовій звітності, і прибуток, що є об'єктом оподаткування і показаний в податковій звітності, відрізняються за методикою розрахунку. Відмінність цих показників об'єктивна, адже податковим законодавством встановлюються обмеження у величині витрат, які використовуються для обчислення прибутку до оподаткування. У бухгалтерському обліку діє загальноприйнятий принцип обачності, який передбачає незавищення доходів і незаниження витрат.

З метою мінімізації, або й повного скасування відмінностей бухгалтерсько-го і податкового прибутків, у наукових дослідженнях пропонуються такі варіанти:

- удосконалення бухгалтерського обліку з метою його наближення до податкового;
- удосконалення податкового законодавства з метою наближення до бухгалтерських правил;
- удосконалення обох видів обліку одночасно з метою встановлення єдиних підходів до визнання та оцінювання витрат і доходів, активів і зобов'язань у розрахунку бухгалтерського й податкового прибутків;
- створення автономної системи обліку з метою обчислення податку на прибуток.

Розбіжність між фінансовим результатом, що є об'єктом оподаткування, і бухгалтерським прибутком – проблема багатьох країн, і кожна з них вирішує її за одним з наведених варіантів. Ця ситуація зумовлена різним економічним змістом бухгалтерського і податкового прибутків, а точніше різними економічними інтересами користувачів розрахунку цих показників. Можна стверджувати, що податкові різниці виникли з початком запровадження податку на прибуток у багатьох країнах світу, в ХІХ ст.

Проблемою обліку податкових різниць займалися науковці й спеціалісти – економісти. Результати їх досліджень висвітлені в наукових працях, зокрема І. Ю. Кравченко¹, О. В. Нікуліна², Л. Г. Ловінської³, Л. Б. Пантелійчук⁴ та ін.

¹ Кравченко І. Коментар до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 17 “Податок на прибуток” / І. Кравченко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – № 2. – С. 12–20.

² Нікулін О. Облік податкових різниць за допомогою робочої таблиці / О. Нікулін // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 10. – С. 47–58.

³ Єфименко Т. І. Податок на прибуток: концепція визначення об'єкта оподаткування / Т. І. Єфименко, Л. Г. Ловінська, Ф. О. Ярошенко. – К.: НДФІ, 2004. – 192 с.

⁴ Пантелійчук Л. Облік податкових різниць / Л. Пантелійчук // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 6. – С. 25–32.

Перші спроби стандартизації податкових різниць і їх класифікації здійснені Комітетом з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, який було створено в 1973 р. Мета діяльності комітету полягала в публікації основоположних стандартів для покращання й гармонізації практики фінансової звітності у міжнародному масштабі. На початку міжнародні стандарти обліку становили констатацію сформованої практики провідних країн світу. Наприкінці 80-х років опубліковано Концепцію стандартизації бухгалтерського обліку, відповідно до якої фінансова звітність за стандартами бухгалтерського обліку призначена головним чином для користувачів, що приймають фінансові рішення, таких як інвестори, і не розрахована на управлінський персонал або податкові органи. Концепція встановила якісні критерії інформації (зокрема доречність і надійність), а також визначила елементи фінансової звітності. За допомогою концепції Комітет розпочав роботу щодо уніфікації й поліпшення стандартів.

Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку регулюють порядок складання фінансової звітності, в практиці Російської Федерації їх так і називають: Міжнародні стандарти фінансової звітності. На податкову звітність вони не поширюються, але й не заперечують її складання за даними бухгалтерського обліку. Відмінності бухгалтерського і податкового прибутків є результатом використання різної нормативної бази.

Різниця, яка виникає між бухгалтерським і податковим прибутком, має назву податкової різниці.

Обліковий прибуток – це сума прибутку до оподаткування, визначена в бухгалтерському обліку і відображена у фінансовій звітності, а податковий прибуток – сума прибутку, визначена за податковим законодавством об'єктом оподаткування за звітний період (п. 3 П(С)БО 17 “Податок на прибуток”). Склад доходів і витрат для визначення облікового прибутку в Україні наведено відповідно в П(С)БО 15 “Дохід” і П(С)БО 16 “Витрати”, а для цілей оподаткування – у розділі III “Податок на прибуток підприємств” ПКУ. Названими законодавчо-нормативними актами визнано правове існування податкових різниць.

Систематизація податкових різниць на міжнародному рівні й рекомендації щодо їх обліку узагальнені у 1979 р. в МСБО 12 “Податки на прибуток”. Цей стандарт призначений для висвітлення концептуальних питань відображення в обліку поточних і майбутніх податкових наслідків, під якими слід розуміти суму витрат на сплату податків, котра в кожному звітному періоді залежить від виникнення й анулювання тимчасових різниць поточного, попереднього і майбутнього періодів.

Таким чином, МСБО 12 “Податки на прибуток” висвітлює підходи до оцінювання, класифікації тимчасових різниць та визнання в обліку поточних та відстрочених податків (витрат на сплату податків). Метод, за яким визначається вплив тимчасових різниць на показник витрат підприємства за звітний рік, називається методом зобов'язань відповідно до балансу. На цьому методі ґрунтується МСБО 12 “Податки на прибуток”.

В українській практиці про податкові різниці йдеться з 1997 р., коли внесено зміни до Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств”. Правила обліку і класифікація цих різниць (у частині тимчасових) законодавчо закріплені у 2000 р. наказом Міністерства фінансів України від 28.12.2000 № 353 про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 17 “Податок на прибуток”. Тобто практика визначення податкових різниць і їх відображення у звітності в Україні налічує мінімум на 20 років менше, ніж в інших країнах, на які поширюються правила МСБО.

Тільки з прийняттям Податкового кодексу України, перехідними положеннями якого (підрозділ 4) передбачено обов’язковість подання фінансової звітності з урахуванням податкових різниць, починаючи зі звітних періодів 2014 р., підприємства відображатимуть податкові різниці.

На виконання норм Податкового кодексу України Міністерством фінансів України наказом від 25.01.2011 № 27 (zareєстрованим у Міністерстві юстиції України 21 лютого 2011 р. за № 212/18950) затверджено Положення бухгалтерського обліку “Податкові різниці” (далі – ПБО), яке визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про податкові різниці та її розкриття у фінансовій звітності.

Як показують дослідження, вперше визначення податкових різниць у нормативних актах України з’явилося тільки в 2011 р. До цього часто визначали тимчасові податкові різниці. Тлумачення постійних, як і податкових, різниць не наводилося (табл. 3.9).

Під податковими різницями розуміють різницю, яка виникає між оцінкою і критеріями визнання доходів, витрат, активів, зобов’язань за положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та доходами і витратами, визначеними податковим законодавством. Основний наголос у сутності різниць зроблено на відмінностях у доходах і витратах, що є більш зрозумілим і логічним порівняно з відмінностями оцінки активів і зобов’язань у балансі і їх податкової бази (визначення тимчасових різниць)¹.

У ПБО “Податкові різниці” розширено термінологію бухгалтерського обліку завдяки перенесенню термінів “податкова різниця” та “постійна податкова різниця” з Податкового кодексу України, а також за аналогією з визначеннями, наведеними у П(С)БО 17 “Податок на прибуток” щодо тимчасових податкових різниць, надано тлумачення термінам “постійна податкова різниця, що підлягає вирахуванню” та “постійна податкова різниця, що підлягає оподаткуванню”. Наведено нове визначення терміна “тимчасова податкова різниця” згідно з нормами Податкового кодексу України.

¹ Жураковська І. В. Податкові різниці як спосіб взаємоузгодження бухгалтерського обліку та податкових розрахунків: обліковий аспект / І. В. Жураковська // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 12. – С. 12–22.

Таблиця 3.9

Визначення сутності податкових різниць

№ з/п	Визначення	Рік	Джерело	Суть
1	Тимчасові різниці – різниці між балансовою вартістю активу чи зобов'язання в балансі та їх податковою базою	1979	Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 12 “Податки на прибуток”	Немає визначення податкових різниць, виокремлюються тільки тимчасові різниці
2	Тимчасова податкова різниця – різниця між оцінкою активу або зобов'язання за даними фінансової звітності та податковою базою цього активу або зобов'язання відповідно	2000	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 “Податок на прибуток”	Немає визначення податкових різниць, виокремлюються тільки тимчасові різниці
3	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	2011	Положення бухгалтерського обліку “Податкові різниці”	Вперше у вітчизняному законодавстві дано визначення податкових різниць

Складено автором.

Положення “Податкові різниці” не суперечить і не замінює П(С)БО 17 “Податок на прибуток”, яке залишається чинним, а доповнює його. Так, П(С)БО 17 “Податок на прибуток” спрямоване на формування методологічних засад розкриття, насамперед у балансі, інформації про залишки неанульованих тимчасових податкових різниць. Натомість ПБО “Податкові різниці” визначає методологію формування інформації про анулювання податкових різниць протягом звітного періоду, їхній вплив на формування податкового прибутку. Інформація, сформована про податкові різниці відповідно до ПБО “Податкові різниці”, розкриватиметься передусім у Звіті про фінансові результати.

Основними питаннями обліку податку на прибуток, що розкриваються в П(С)БО 17 “Податок на прибуток”, є:

- визнання витрат (доходів), активів і зобов'язань, пов'язаних з податком на прибуток;
- оцінювання відстрочених активів та зобов'язань з податку на прибуток;
- відображення відстрочених активів і зобов'язань з податку на прибуток у фінансовій звітності;
- розкриття інформації про податок на прибуток у примітках до фінансової звітності.

Питання, які регулюються ПБО:

- виявлення та відображення податкових різниць;
- розкриття інформації про податкові різниці у фінансовій звітності.

Історично в практиці українського бухгалтерського обліку податок на прибуток відображався у Звіті про фінансові результати методом поточних зобов'язань, тобто в сумі, що підлягає сплаті у звітному періоді. Такий метод відображення у звітності витрат з податку на прибуток не давав користувачам фінансової звітності можливості отримати відомості про причини відхилень між бухгалтерським прибутком та базою оподаткування і не забезпечував стратегічною інформацією для прийняття рішень. Введення П(С)БО 17 “Податок на прибуток” та ПБО “Податкові різниці” є цілком логічним і виправданим кроком, що дає змогу підвищити якість фінансової інформації у звітності й сприяє інтеграції українського бухгалтерського обліку в міжнародну систему обліку і звітності.

П(С)БО 17 “Податок на прибуток” та ПБО “Податкові різниці” пропонують методика бухгалтерських процедур, що допомагають визначити й відобразити податкові різниці, не змінюючи способів обліку активів, зобов'язань і капіталу, а отже, і сальдо на рахунках обліку майна й джерел його утворення. Згідно з цією методикою розраховується податкова різниця (відхилення) за кожною статтею обліку доходів і витрат, за якими порядок їх відображення в бухгалтерському обліку відрізняється від порядку їх внесення до розрахунку податкової бази.

Тобто податкові різниці є об'єктом бухгалтерського обліку, обчислення якого передбачено податковим законодавством. Це сполучна ланка між показниками Податкової декларації з податку на прибуток підприємства та фінансової звітності. ПКУ чітко визначає вимоги до ведення такого виду обліку у ст. 44: “... для цілей оподаткування платники податків зобов'язані вести облік доходів, витрат та інших показників, пов'язаних із визначенням об'єктів оподаткування та/або податкових зобов'язань, на підставі первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків і зборів, ведення яких передбачено законодавством”. Завдяки відображенню податкових різниць в обліку можливий контроль показників податкової декларації на підставі даних звітності й реєстрів обліку цих різниць.

3.4.2. Концептуальні підходи до визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток

Найбільшою інновацією Податкового кодексу України стало запровадження нових методологічних засад оподаткування прибутку підприємств, а саме визначення об'єкта оподаткування за правилами та на підставі даних бухгалтерського обліку [105].

Закон України “Про оподаткування прибутку підприємств”, чинний до ухвалення ПКУ, базувався на іншій концепції: об'єкт оподаткування визначався

шляхом порівняння валових доходів і витрат за даними так званого податково-го обліку.

За економічною природою валові витрати є економічними елементами витрат підприємства, а саме їх конкретними видами (витрати запасів, витрати на оплату праці, амортизацію, інші витрати, що не можуть бути віднесені до названих). Бухгалтерський облік групує витрати за дещо складнішою класифікацією – за статтями, тобто за напрямками використання ресурсів (собівартість реалізованої продукції, адміністративні витрати, фінансові витрати, витрати на збут та ін.).

Неузгодженість підходів до інформаційного забезпечення визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток та визначення фінансового результату діяльності підприємства в системі бухгалтерського обліку створювала умови для викривлення показників податкової звітності та, відповідно, тінізації економіки. Удосконалення податку на прибуток при підготовці проекту ПКУ мало на меті забезпечення прозорості й обґрунтованості формування об'єкта оподаткування цим податком і скорочення витрат на його адміністрування.

З огляду на найкращий світовий досвід дані поточного бухгалтерського обліку та фінансової звітності повинні бути єдиним джерелом для складання податкової декларації з податку на прибуток. Розділ III Податкового кодексу України у чинній редакції є намаганням реалізувати цю ідею в нашій країні. Однак у 2010 р. зроблено лише перший крок. Завершити процес реформування оподаткування прибутку вітчизняних підприємств має подальше вдосконалення ПКУ.

За умов, коли об'єкт оподаткування податком на прибуток визначається за даними бухгалтерського обліку, особливого значення набувають підходи до оцінювання й визнання доходів і витрат. Вони залежать від обраної в бухгалтерському обліку концепції фінансового результату та мети, з якою він розраховується. На підприємствах України фінансовий результат до 2000 р. визначався як алгебраїчна сума прибутку від реалізації та позареалізаційних фінансових результатів. Прибуток від реалізації товарів, робіт, послуг обчислювався як різниця між виручкою від реалізації та повною собівартістю продукції. В основі такого підходу – теорія відтворення капіталу.

У зарубіжних системах обліку застосовується інший підхід. Вихідним моментом і метою є визначення фінансового результату, що відображає ефективність використання вкладеного власником капіталу. Прибуток трактується як складова власного капіталу, тобто його приріст протягом певного періоду; виробничі ресурси розглядаються не за їх місцем у процесі розширеного відтворення, а за строком повернення вкладених у них коштів (необоротні й оборотні); сама діяльність – не як сукупність процесів розширеного відтворення, а як витрачання вкладеного капіталу (власного й залученого) з метою його збільшення.

Такий підхід сформувався в ХІХ ст., коли відбувався бурхливий розвиток промисловості, поширилася акціонерна форма власності та було запроваджене пряме оподаткування. Відокремлення власників від управління підприємством, розподіл частини доходу між ними, необхідність визначення фінансового результату як бази оподаткування започаткували сучасну систему обліку [80, с. 35, 45]. Саме в цей період на основі реальних податків, зокрема домового, утворилися єдиний прибутковий податок з фізичних осіб та податок на прибуток корпорацій [145, с. 93]. Тоді ж відбувся перехід від старої пруської системи оцінки доходу особливими урядовими комісіями до дешевшої англійської деклараційної системи [145, с. 96]. Поява податкових систем, які передбачали нові підходи до адміністрування податків, великою мірою зумовила створення нової концепції фінансового результату діяльності підприємства.

У ХХ ст. національні економіки країн Західної Європи, США й Канади досягли високого рівня розвитку, зокрема завдяки посиленню державного регулювання на макроекономічному рівні, спрямуванню його на створення стабільного інвестиційного попиту. Істотних змін зазнали бюджетна, фінансово-кредитна політики держав, а на мікрорівні підвищили вимоги до змістовності (релевантності) бухгалтерської інформації, використовуваної для обґрунтування управлінських рішень. Саме в минулому столітті відбулися становлення сучасної системи бухгалтерського обліку, її теоретичне обґрунтування (наприклад, у математичних моделях В. Леонтєва), практичне закріплення в Міжнародних стандартах бухгалтерського обліку та професійних і національних планах рахунків.

Сучасна зарубіжна наука трактує бухгалтерський облік як певну знакову систему, спрямовану на визначення прибутку, а теорію бухгалтерського обліку – як аналіз методів його обчислення [152, с. 206–213]. Прибуток визнається тільки в тому разі, якщо власний капітал зріс у результаті проведення певних господарських операцій, пов'язаних із продажем, обміном, перетворенням вартості. Збільшення капіталу внаслідок переоцінки активів або зобов'язань, залучення капіталу, наприклад, шляхом додаткової емісії цінних паперів, прибутком не вважається. Таке розуміння прибутку передбачає тлумачення його як показника ефективності функціонування підприємства. Разом із тим цей підхід має на меті зближення показників економічного й бухгалтерського прибутку.

Бухгалтерський прибуток – це і є фактичний приріст власного капіталу протягом звітного періоду, котрий визначається за даними бухгалтерського обліку. Методика його розрахунку відпрацьована десятиліттями так, щоб власники, відокремлені від управління підприємством, могли отримати правдиву інформацію про прибуток, на частку якого вони мають право, а зовнішні аудитори – підтвердити її достовірність без ретельного вивчення самого підприємства. Саме тому в бухгалтерському обліку, принаймні в тій його частині, що становить

фінансовий облік, відображаються лише доходи й витрати, що можуть бути точно визначені та обчислені¹.

Доходи й витрати, які мають альтернативний характер та могли би бути результатом прийняття різних варіантів управлінських рішень, у сукупності з доходами й витратами, визнаними в бухгалтерському обліку, застосовуються у визначенні економічного прибутку. Отже, останній має на меті відобразити максимальні вигоди від використання вкладеного капіталу, а також кадрового потенціалу підприємства².

Показник прибутку або збитку є формалізацією фінансового результату діяльності підприємства. На його величину істотно впливають чинники методологічного й методичного характеру: метод визнання доходів і витрат, їх склад та оцінка.

За сучасною теорією бухгалтерського обліку є два методи визнання доходів і витрат: касовий і нарахування. Касовий метод передбачає визнання доходів і витрат у бухгалтерському обліку в момент перерахування або зарахування грошових коштів, котрі їх забезпечують. Фінансовий результат визначається лише з включенням фактично зарахованих на рахунок підприємства в банку чи в касу готівкових коштів. Метод нарахування передбачає, що всі операції, пов'язані з формуванням доходів і витрат підприємства, відображаються на рахунках бухгалтерського обліку та вносяться у підрахунок фінансового результату в момент їх здійснення, незалежно від отримання чи перерахування грошових коштів. Переваги методу нарахування загальновідомі та полягають у підвищенні релевантності показника фінансового результату, зумовленого зближенням у часі моменту порівняння доходів і витрат. Можливі ризики втрати доходів від невиконання покупцями й замовниками своїх зобов'язань методологічно нівелюються шляхом створення резерву сумнівних боргів за рахунок зменшення фінансових результатів звітного періоду.

За умови дотримання контрагентами договірних зобов'язань показник прибутку підприємства, розрахований за касовим методом і методом нарахування, має бути однаковим за винятком випадків, коли наприкінці звітного періоду відбувається непередплачене відвантаження готової продукції або надання послуг. Фактично більшість ризиків стосовно завищення фінансового результату в умовах методу нарахування припадає на кінець звітного періоду. Таким чином, тривалість останнього великою мірою впливає на достовірність фінансового результату, визначеного за методом нарахування. З цього приводу К. Уолш зауважує: "...життєво важливим є питання часової належності операцій. Встановивши величину виручки та затрат, ми повинні точно співвіднести їх з певним періодом часу. Проблема з особливою гостротою виникає в останній

¹ *Фишер С. Экономика / С. Фишер, Р. Дорнбуш, Р. Шманензи; пер. с англ. – 2-е изд. – М. : Дело ЛТД, 1993. – С. 127.*

² Там само. – С. 131–133.

день звітного періоду або ж одразу після нього... ми можемо маневрувати виручкою та затратами, аби знайти їм відповідний часовий проміжок”¹.

Цей фактор враховується при складанні фінансової звітності. Згідно з міжнародними й національними стандартами звітним періодом є рік. Фактично за рік майже вся відвантажена продукція або надані послуги оплачуються. Залишки непогашених боргів контрагентів порівняно з отриманим доходом є незначними. Проміжна звітність, складена за квартал, може містити чималі суми кредиторської заборгованості. Отже, показник фінансового результату, обчислений за методом нарахування, у проміжній звітності матиме ризики щодо його достовірності.

Склад і оцінка витрат при визначенні фінансового результату можуть істотно змінюватися під впливом фінансового менеджменту. Управління витратами має на меті вибір оптимального способу окупності капіталу, пошук джерел для відтворення та визначення частини доданої вартості, котра буде спрямована на розподіл між власниками. Відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) і національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку (П(С)БО) витрати підприємства можна регулювати з допомогою визначення вартісного критерію віднесення активів до необоротних, методики оцінювання нематеріальних активів при оприбуткуванні, вибору методу нарахування амортизації необоротних активів, оцінювання запасів, списання малоцінних і швидкозношуваних предметів; встановлення порядку створення резерву сумнівних боргів. Перелічені способи впливають як на склад витрат підприємства, так і на їхню вартість, сприяючи перерозподілу їх між звітними періодами та змінюючи абсолютну величину фінансового результату.

Запровадження у XIX ст. податку на прибуток великою мірою сприяло становленню концепції визначення фінансового результату діяльності суб'єктів господарювання. Проте в сучасних умовах у багатьох країнах світу, зокрема в Україні, прибуток, відображений у звіті підприємства про фінансові результати, відрізняється від того, що є об'єктом оподаткування та показаний в декларації з податку на прибуток. Хоча ці показники стосуються одного господарського процесу, є результатом здійснення тих самих операцій, відображених в одних документах, розбіжність між ними об'єктивна та зумовлена різницею в економічному змісті бухгалтерського й податкового прибутків, а точніше в економічних інтересах “замовників” їх розрахунку.

У сучасній науковій літературі таких замовників називають користувачами бухгалтерської інформації. “Замовником” розрахунку бухгалтерського прибутку є дійсний або потенційний власник (інвестор) підприємства, якого цікавить

¹ Уолш К. Ключові фінансові показники. Аналіз та управління розвитком підприємства / К. Уолш ; пер. з англ. – К. : Всеуито : Наук. думка, 2001. – С. 52.

інформація щодо ефективності діяльності підприємства, його фінансової стійкості в перспективі.

Саме з цієї причини першим принципом бухгалтерського обліку та фінансової звітності називається обачність, тобто застереження стосовно вибору методів оцінювання активів і зобов'язань, доходів і витрат. Відповідно до цього принципу підприємство має обирати методи оцінювання, котрі не занижують витрат і зобов'язань та не завищують вартості активів і величину доходів. Дотримання принципу обачності забезпечує одержання власником правдивого фінансового результату відповідного уявлення про діяльність його підприємства. Досягненню цієї мети сприяють ще два принципи: нарахування й відповідності доходів і витрат та превалювання сутності над формою.

Принцип нарахування й відповідності доходів і витрат передбачає порівняння під час обчислення фінансового результату звітного періоду доходів і витрат у результаті тих самих господарських операцій. При цьому повністю виключаються операції, пов'язані з формуванням, наприклад, додаткового капіталу, доходи від яких є об'єктом оподаткування в деяких країнах світу.

За принципом превалювання сутності над формою операції обліковуються з урахуванням їхньої економічної сутності, а не лише юридичної форми, хоча всі господарські операції відображаються в бухгалтерському обліку на підставі первинних документів, котрі, як відомо, є юридичним свідченням факту здійснення таких операцій. Отже, відповідно до цього принципу економічна сутність операції домінує над юридичною формою, певне коло операцій, які можуть трактуватися інакше, ніж зазначено в первинному документі, відображатимуться в обліку в інтерпретації, відмінній від первинного документа. Прикладом дотримання цього принципу є відображення в бухгалтерському обліку операцій із перепродажу товарів¹. Система угод із умовною назвою "гірлянда маргариток" охоплює 30 чи 40 контрагентів – посередників, котрі перепродують ту саму партію нафти. Коли якийсь контрагент потрапляє в ланцюжок перепродажу двічі або тричі, вартість партії нафти в його бухгалтерському обліку, згідно з принципом превалювання сутності над формою, повинна фіксуватися за чистою вартістю операції, а не за повною вартістю товару. Така проблема "перепродажного" обліку виникає передусім тому, що податкова система Великобританії вимагає обліковувати всі ринкові угоди². Таким чином, цей принцип входить у суперечність, зокрема, з податковим законодавством.

Відомо, що вирішення господарських спорів через суд, а також судовий розгляд усіх кримінальних справ, пов'язаних із господарською діяльністю, здійснюються на підставі даних бухгалтерського обліку, які мають бути підтверджені первинними документами. Тож пріоритету набуває вимога достовірності

¹ Блейк Дж. Европейский бухгалтерский учет. Справочник : пер. с англ. / Дж. Блейк, А. Ореол. – М. : Филин, 1997. – 400 с.

² Там само. – С. 27.

відображення операцій у бухгалтерському обліку та повної відповідності його даних первинним документам, відтак принцип превалювання сутності над формою відступає на другий план. Водночас при обчисленні фінансового прибутку дотримання цієї вимоги не обов'язкове.

Податковий прибуток визначається за тим самим методом, що й бухгалтерський, лише користувач інформації про нього інший – держава, а отже, інші її вимоги до показника прибутку як об'єкта оподаткування. Адаже метою держави є створення фінансових ресурсів, тобто державного бюджету, для виконання певних соціальних програм. При цьому вона в особі податкової служби прагне зібрати певну суму коштів у вигляді податку на прибуток підприємств, тож її цікавить достовірність обчислення об'єкта оподаткування.

Розрахунок податкового прибутку вважатиметься достовірним за умови:

- дотримання податкового законодавства стосовно складу доходів і витрат суб'єкта господарювання, а також при обчисленні податкової бази його доходів, витрат, активів і зобов'язань;
- об'єктивності інформаційної бази, за даними якої складається декларація з податку на прибуток.

Отже, концептуальні засади розрахунку бухгалтерського й податкового прибутків однакові стосовно методу обчислення фінансового результату, котрий ґрунтується на методі “витрати – випуск”, критеріїв та часу визнання доходів і витрат. Відрізняються склад і структура, методи оцінювання деяких доходів і витрат, що зумовлено, як вказувалося, призначенням цих показників.

Розбіжність між бухгалтерським і податковим прибутками є результатом того, що вони розраховуються за різною нормативною базою: бухгалтерський обчислюється шляхом порівняння доходів і витрат, визнаних та оцінених згідно з П(С)БО, податковий (відповідно до ПКУ) – доходів і витрат підприємства.

Відмінність між бухгалтерським і податковим прибутком зумовлена податковими різницями, які виникають у результаті різних оцінки та критеріїв визнання доходів та витрат у бухгалтерському обліку та відповідно до положень Податкового кодексу України. Такі різниці є двох видів: постійні й тимчасові.

Постійні різниці зумовлені статтями, які включаються або не включаються до розрахунку податкового прибутку. Якщо різниця є тільки постійною, витрати на податок з прибутку від звичайної діяльності за звітний період у Звіті про фінансові результати становитимуть лише суму податку, нараховану за поточний період.

Тож постійні податкові різниці виникають, по-перше, між різними оцінками і критеріями визнання витрат або доходів за положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку і витратами або доходами, визначеними податковим законодавством, по-друге, у звітному періоді та не анулюються в наступних звітних податкових періодах.

З огляду на вплив на податковий прибуток постійні податкові різниці можуть підлягати оподаткуванню або вирахуванню з такого прибутку.

Постійні податкові різниці є двох видів:

- що підлягають оподаткуванню, – різниці, які збільшують податковий прибуток (зменшують податковий збиток) звітного періоду. Це можливе через зменшення витрат або збільшення доходу при розрахунку податку на прибуток за вимогами Податкового кодексу України порівняно з прибутком, що формується за даними бухгалтерського обліку (наприклад, постійна податкова різниця, яка виникає при перерахуванні коштів на благодійницькі цілі (абзац “а” підпункту 138.10.6 п. 138.10 ст. 138 ПКУ) або постійна податкова різниця, що виникає при застосуванні звичайних цін, які перевищують договірні ціни під час реалізації продукції пов’язаній особі (ст. 39 ПКУ));
- постійна податкова різниця, що підлягає вирахуванню, – це різниця, що зменшує податковий прибуток (збільшує податковий збиток) звітного періоду. Така ситуація можлива через зменшення витрат або збільшення доходу під час розрахунку податку на прибуток за даними бухгалтерського обліку порівняно з прибутком, що формується за вимогами Податкового кодексу України (наприклад, постійна податкова різниця, що виникає при врахуванні суми від’ємного значення об’єкта оподаткування минулого звітного року (ст. 150 ПКУ), або постійна податкова різниця, що виникає у випадку отримання міжнародної технічної допомоги (підпункт 136.1.15 п. 136.1 ст. 136 ПКУ)).

Постійні податкові різниці впливають на суму податкового прибутку через фінансовий результат до оподаткування, визначений за фінансовою звітністю, оскільки саме обмеження або преференції за доходами або витратами, за якими виникають податкові різниці, впливають на фінансовий результат до оподаткування звітного періоду.

Розробленим Науково-дослідним фінансовим інститутом ДННУ “Академія фінансового управління” законопроектом “Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо зміни алгоритму оподаткування прибутку з урахуванням податкових преференцій та обмежень” передбачено розрахунок об’єкта оподаткування з податку на прибуток на підставі фінансового результату до оподаткування підприємства.

Розглянемо вищезазначене на прикладах.

Прикладом постійної податкової різниці, що збільшує фінансовий результат до оподаткування, може бути різниця, що виникає у зв’язку із здійсненням підприємством витрат на благодійництво при відсутності суми оподаткованого прибутку попереднього звітного року, з якого розраховується дозволена межа витрат, оскільки підприємство зареєстровано у поточному році (рис. 3.5, а).

Аналогічна ситуація з виникненням постійної податкової різниці, що збільшує фінансовий результат до оподаткування, може бути у випадку визнання доходу за даними бухгалтерського обліку меншим ніж за правилами, що визначатимуться положеннями Податкового кодексу України і відповідно законопроекту,

Показники	За даними бухгалтерського обліку	Відповідно до норм ПКУ
Доходи	1000	1000
Адміністративні витрати	700	700
Інші витрати (благодійництво)	100	0
Всього витрат	800	700
Результат до оподаткування	200	300

а

Постійна податкова різниця, що збільшує фінансовий результат до оподаткування
 $(100 - 0) = +100$

Показники	За даними бухгалтерського обліку	Відповідно до норм ПКУ
Доходи	1100	1400
Адміністративні витрати	700	700
Інші витрати	100	100
Всього витрат	800	800
Результат до оподаткування	300	600

б

Постійна податкова різниця, що збільшує фінансовий результат до оподаткування
 $(1400 - 1100) = +300$

Рис. 3.5. Приклад постійної податкової різниці, що збільшує фінансовий результат до оподаткування, тис. грн

Складено автором.

щодо порядку збільшення зазначеної суми доходу у разі невідповідності звичайній ціні проданого товару (робіт, послуг) пов'язаній особі (рис. 3.5, б).

Тож, слід зазначити, що постійні податкові різниці, що збільшують фінансовий результат до оподаткування, визначений за фінансовою звітністю, як основу для визначення податкового прибутку. Такі податкові різниці виникають через наявність певних обмежень, що передбачені законопроектом у відношенні визначення для оподаткування облікових показників доходів та витрат.

Виникнення постійної податкової різниці, що зменшує фінансовий результат до оподаткування розглянемо, на двох прикладах, які стосуються: отримання платником податку міжнародної технічної допомоги, яка відповідно до вимог Податкового кодексу України і відповідно законопроекту не враховується у складі доходів (рис. 3.6, а); врахування при розрахунку податкового прибутку у витратах суми від'ємного значення об'єкта оподаткування (збитків) минулого звітного року (рис. 3.6, б).

Постійні податкові різниці, що зменшують фінансовий результат до оподаткування, визначений за фінансовою звітністю, виникають через наявність

Показники	За даними бухгалтерського обліку	Відповідно до норм ПКУ
Доходи	1200	1000
Адміністративні витрати	700	700
Інші витрати	100	100
Всього витрат	800	800
Результат до оподаткування	400	200



Постійна податкова різниця, що зменшує фінансовий результат до оподаткування
 $(1200 - 1000) = -200$

а

Показники	За даними бухгалтерського обліку	Відповідно до норм ПКУ
Доходи	1000	1000
Адміністративні витрати	700	700
Інші витрати	100	100
Збитки минулих періодів	0	100
Всього витрат	800	900
Результат до оподаткування	200	100



Постійна податкова різниця, що зменшує фінансовий результат до оподаткування
 $(100 - 0) = -100$

б

Рис. 3.6. Приклад постійної податкової різниці, що зменшує фінансовий результат до оподаткування, тис. грн

Складено автором.

певних преференцій, що передбачені Податковим кодексом України і відповідно законопроектом у відношенні визначення для оподаткування облікових даних за правилами бухгалтерського обліку щодо показників доходів та витрат.

Щодо поняття тимчасових податкових різниць слід зазначити, що основна відмінність у критеріях їх визначення полягає у можливості відображення таких різниць для розрахунку податкових зобов'язань при коригуванні фінансового результату до оподаткування, визначеному у фінансовій звітності, у звітному періоді та анулюванні таких різниць у наступних звітних періодах.

Тимчасові податкові різниці поділяються на:

- тимчасова податкова різниця, що зменшує фінансовий результат до оподаткування – це різниця, що призводить до зменшення фінансового результату до оподаткування, визначеного за фінансовою звітністю у звітному періоді. Виходячи з вищезазначеного визначення така тимчасова податкова різниця збільшує фінансовий результат до оподаткування, визначений за фінансовою звітністю у наступних звітних періодах;

– тимчасова податкова різниця, що збільшує фінансовий результат до оподаткування – це різниця, що призводить до збільшення фінансового результату до оподаткування, визначеного за фінансовою звітністю у звітному періоді, оскільки вона була частиною фінансового результату. Таким чином, у наступному періоді зазначена різниця зменшує фінансовий результат до оподаткування, визначений за фінансовою звітністю.

Розглянемо зазначене на прикладі.

Виникнення тимчасової податкової різниці, що зменшує фінансовий результат до оподаткування, розглянемо на прикладі, коли сума амортизації за даними бухгалтерського обліку враховується в сумі меншій ніж та, що може бути розрахована за положеннями Податкового кодексу України (застосування строку корисного використання об'єктів основних засобів, визначеного Податковим кодексом України, що може бути меншим ніж той, що визначений у бухгалтерському обліку). За таких умов виникатимуть тимчасові податкові різниці, які зменшують фінансовий результат до оподаткування, визначений у фінансовій звітності підприємства, але збільшуватимуть цей результат в наступних звітних періодах, якщо показник нарахованої за правилами бухгалтерського обліку амортизації буде більший, ніж показник, що розрахований відповідно до положень законопроекту, а відповідно Податкового кодексу України. (у нашому прикладі на 2 рік) (рис. 3.7).

Потенційна можливість зменшити податкове зобов'язання з податку на прибуток, яке виникне в майбутньому, є наслідком виникнення тимчасової податкової різниці, яка збільшує фінансовий результат до оподаткування. Тобто, зазначені тимчасові податкові різниці збільшують фінансовий результат до оподаткування, визначений за фінансовою звітністю в поточному звітному періоді, але зменшують його в наступних звітних періодах.

Така ситуація може виникнути у випадку, коли в бухгалтерському обліку у складі витрат можуть враховуватись відрахування до резерву сумнівних боргів. Відповідно до законопроекту, а відповідно і до Податкового кодексу України, до складу витрат включається витрати на створення резерву сумнівної заборгованості тільки у сумі безнадійної дебіторської заборгованості (абзац "г" пп. 138.10.6 п. 138.10 ст. 138). Отже, наприклад, у поточному році діяльності підприємства в бухгалтерському обліку враховується сума нарахованого резерву сумнівних боргів, а для врахування в обліку з метою визначення податкового прибутку така можливість виникатиме тільки у наступному році, коли підприємством, по-перше, будуть отримані рішення суду про визнання такої заборгованості безнадійною, по-друге, сума нарахованого резерву в бухгалтерському обліку буде дорівнювати сумі визнаної судом заборгованості безнадійною (рис. 3.8).

Далі розглянемо вплив постійних та тимчасових податкових різниць на суму податку на прибуток, нарахованого для сплати до бюджету (рис. 3.9).

Показники	1 рік		Всього за 2 роки	
	За даними бухгалтерського обліку	Відповідно до норм ПКУ	За даними бухгалтерського обліку	Відносно до норм ПКУ
Доходи	1200	1200	2400	2400
Інші витрати	400	400	800	800
Амортизація	300	600	600	600
Всього витрат	700	1000	1400	1400
Результат до оподаткування	500	200	1000	1000

Тимчасова податкова різниця, що зменшує фінансовий результат $(300 - 0) = +300$

Показники	2 рік		Всього за 2 роки	
	За даними бухгалтерського обліку	Відповідно до норм ПКУ	За даними бухгалтерського обліку	Відносно до норм ПКУ
Доходи	1200	1200	2400	2400
Інші витрати	400	400	800	800
Амортизація	300	0	600	600
Всього витрат	700	400	1400	1400
Результат до оподаткування	500	800	1000	1000

Тимчасова податкова різниця, що зменшує фінансовий результат $(600 - 300) = -300$

Рис. 3.7. Тимчасова податкова різниця, що зменшує фінансовий результат до оподаткування, визначений у фінансовій звітності, тис. грн

Показники	1 рік		Всього за 2 роки	
	За даними бухгалтерського обліку	Відповідно до норм ПКУ	За даними бухгалтерського обліку	Відносно до норм ПКУ
Доходи	1200	1200	2400	2400
Інші витрати	400	400	800	800
Сумнівні борги	100	0	100	100
Всього витрат	500	400	900	900
Результат до оподаткування	700	800	1500	1500

Тимчасова податкова різниця, що збільшує фінансовий результат $(100 - 0) = +100$

Показники	2 рік		Всього за 2 роки	
	За даними бухгалтерського обліку	Відповідно до норм ПКУ	За даними бухгалтерського обліку	Відносно до норм ПКУ
Доходи	1200	1200	2400	2400
Інші витрати	400	400	800	800
Сумнівні борги	0	100	100	100
Всього витрат	400	500	900	900
Результат до оподаткування	800	700	1500	1500

Тимчасова податкова різниця, що збільшує фінансовий результат $(100 - 0) = +100$

Рис. 3.8. Тимчасова податкова різниця, що збільшує фінансовий результат до оподаткування, визначений у фінансовій звітності, тис. грн

Показники	1 рік		2 рік		Всього за 2 роки		Звіт про фінансові результати	
	За даними бухгалтерського обліку	Відповідно до норм ПКУ	За даними бухгалтерського обліку	Відповідно до норм ПКУ	За даними бухгалтерського обліку	Відповідно до норм ПКУ	1 рік	2 рік
Доходи	1000	1000	1000	1000	2000	2000	1000	1000
Адмін. витрати	400	400	400	400	800	800	400	400
Амортизація	300	-600 ⁺³⁰⁰	300	0 ⁺³⁰⁰	600	600	300	300
Сумнівні борги	50	0 ⁺⁵⁰	0	-50 ⁻⁵⁰	50	50	50	0
Інші витрати (благодійництво)	200	0 ⁺²⁰⁰	100	0 ⁺¹⁰⁰	300	0 ⁺³⁰⁰	200	100
Всього витрат	950	1000	800	450	1750	1450	950	800
Результат до оподаткування	50	0	200	550	250	550	50	200
Податок на прибуток	$(50 - 300 + 50 + 200) \cdot 20\% = 0$		$(200 + 300 - 50 + 100) \cdot 20\% = 550 \cdot 20\% = 110$		$(250 + 300) \cdot 20\% = 550 \cdot 20\% = 110$		0	110

$$\text{ППП} = (\text{ФРБО} \pm \text{ТРЗМ} \pm \text{ТРЗБ} \pm \text{ПРЗБ} \pm \text{ПРЗМ}) \cdot \text{СП} \%,$$

де: ППП – сума податку на прибуток, що підлягає сплаті до бюджету,
 ФРБО – фінансовий результат до оподаткування за даними бухгалтерського обліку,
 ТРЗМ – тимчасова податкова різниця, що зменшує фінансовий результат,
 ТРЗБ – тимчасова податкова різниця, що збільшує фінансовий результат,
 ПРЗБ – постійна податкова різниця, що збільшує фінансовий результат,
 ПРЗМ – постійна податкова різниця, що зменшує фінансовий результат,
 СП – ставка податку на прибуток.

Рис. 3.9. Вплив постійних та тимчасових податкових різниць на розрахунок суми податку на прибуток, тис. грн

Складено автором.

З прикладу, наведеного у таблиці, вбачається, що сума поточного податку на прибуток, що належить для сплати до бюджету, залежить від впливу тимчасової податкової різниці, що збільшує фінансовий результат до оподаткування, та тимчасової податкової різниці, що зменшує фінансовий результат до оподаткування, та постійних податкових різниць, які за аналогією з тимчасовими, збільшують або зменшують фінансовий результат до оподаткування, визначений у фінансовій звітності.

Розглянемо міжнародну практику створення інформаційної бази розрахунку бухгалтерського й податкового прибутків, а також формування постійних і тимчасових різниць між ними.

Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 12 “Податки на прибуток” призначений для висвітлення концептуальних питань відображення в обліку поточних та майбутніх податкових наслідків¹. Під останніми слід розуміти суму витрат на сплату податків, яка в кожному звітному періоді залежить від виникнення й анулювання тимчасових різниць поточного, попереднього та майбутнього періодів. У фінансовій звітності податкові наслідки відображаються у звіті про фінансові результати та балансі (рис. 3.10).

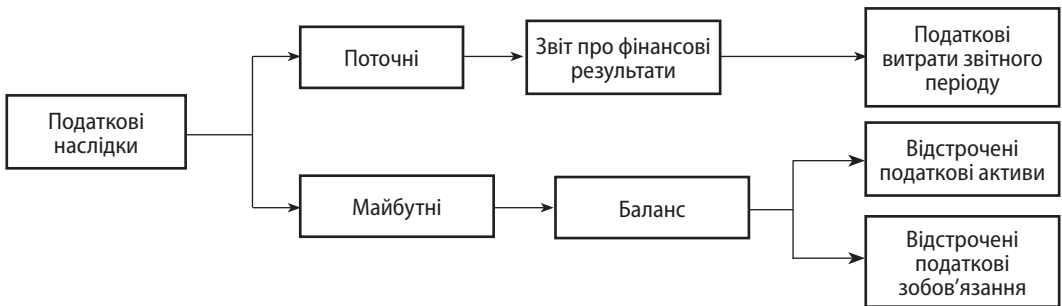


Рис. 3.10. Відображення податкових наслідків відповідно до МСБО 12

Складено автором.

У звіті про фінансові результати показується сума витрат на сплату податку, віднесена на визначення чистого прибутку чи збитку за звітний період із урахуванням відстрочених податків за попередній і майбутній періоди, у балансі – відстрочені податки за попередній і звітний періоди, які мають бути сплачені (відстрочені податкові зобов'язання) або відшкодовані (відстрочені податкові активи) у майбутніх періодах. Таким чином, МСБО 12 з одного боку, регламентує реалізацію принципу відповідності доходів і витрат (нарахування) (підтвердження того – факт відображення витрат на сплату податків, що припадають на

¹ Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 12 “Податки на прибуток” // Офіційний сайт Міністерства фінансів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410&cat_id=92408.

звітний період, а також відстрочених податків), з другого – висвітлює підходи до оцінювання, класифікації тимчасових різниць та визнання в обліку поточних і відстрочених податків (витрат на сплату податків).

Метод, із допомогою якого визначається вплив тимчасових різниць на показник витрат підприємства за звітний рік та на якому ґрунтується МСБО 12, називається методом зобов'язань відповідно до балансу (рис. 3.11).

Згідно з методом зобов'язань підприємство визначає всі тимчасові різниці на дату складання балансу; поділяє їх на такі, що підлягають оподаткуванню, й

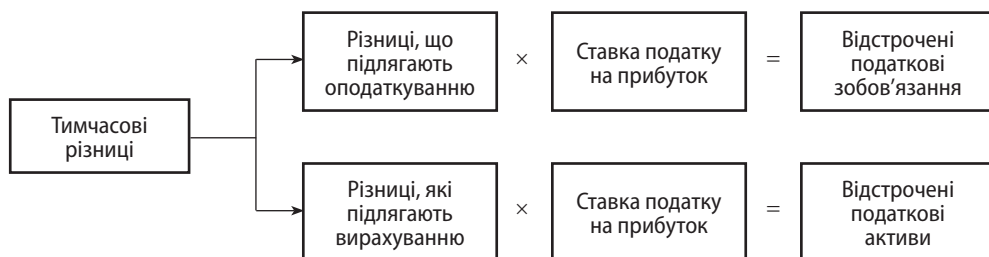


Рис. 3.11. Формування відстрочених податкових наслідків відповідно до МСБО 12

Складено автором.

такі, які підлягають вирахуванню; розраховує відстрочені податкові зобов'язання за даними тимчасових різниць і податкових ставок. Відстрочені податкові активи обчислюються із застосуванням відповідних податкових ставок до тимчасових різниць, що підлягають вирахуванню. Податкові витрати підприємства розраховуються як сума поточних і відстрочених податкових витрат.

Незважаючи на різноманіття національних підходів до формування бухгалтерського прибутку, у міжнародній практиці податковий прибуток розраховується лише за даними поточного бухгалтерського обліку та шляхом коригування бухгалтерського прибутку (до вирахування витрат на сплату податків).

Незалежно від обраного підходу до ув'язки показників прибутку за фінансовою й податковою звітністю в багатьох країнах узгодження цих показників є обов'язковою формою звітності підприємств контролюючому органу. Так, у США узгодження прибутку за фінансовою звітністю з прибутком, який підлягає оподаткуванню, ілюструє Схема М-1 форми 1120 для всіх місцевих компаній. Американським малим підприємствам дозволено подавати до податкової адміністрації спрощену форму у вигляді частини IV форми 1120-А за таких умов:

- валові надходження підприємства не перевищують 500 тис. дол.;
- воно не є членом контрольованої групи та не має власності в іноземній корпорації;
- частка іноземних акціонерів не перевищує 25 % тощо.

Податкове законодавство США містить певні застереження щодо визнання витрат за звітний період, а саме: сума благодійних внесків обмежується 10 % прибутку, що підлягає оподаткуванню; витрати на харчування працівників компанії не повинні перевищувати 50 % реальної суми; не визнаються витратами проценти зі страхування життя персоналу, якщо компанія є бенефіціаром, а також політичні внески, витрати на поїздки для членів сім'ї, котрі супроводжують працівника в робочих відрядженнях, членські внески до установ відпочинку тощо.

Є розбіжності й у визнанні доходів для оподаткування та складання фінансової звітності американськими підприємствами, наприклад статті, щодо яких надаються податкові пільги: проценти за муніципальними облігаціями; надходження зі страхування життя персоналу, якщо компанія є бенефіціаром. Зазначені розбіжності відображаються як коригування прибутку за даними фінансової звітності та у вигляді таблиць узгодження подаються у складі податкової звітності підприємств.

Податкові різниці при визначенні об'єкта оподаткування суб'єктів господарювання Великобританії, США й Канади є істотнішими порівняно з європейськими країнами як за кількістю, так і за абсолютним значенням. Водночас декларація також складається за даними бухгалтерського обліку.

Зарубіжний досвід формування фінансового результату для фінансової й податкової звітності дуже корисний для України. Його вивчення показало, що до розв'язання цієї проблеми застосовуються різні підходи. Орієнтиром для створення методики розрахунку бухгалтерського прибутку, безумовно, є Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, а податкового – особливості вітчизняного податкового законодавства й системи бухгалтерського обліку. Інформаційна база визначення податкового прибутку залежить від механізму його розрахунку, закладеного в Податковому кодексі України, та можливостей забезпечення реалізації цього механізму в системі бухгалтерського обліку.

Аналіз розбіжностей структури та складу доходів і витрат, визнаних відповідно до ПКУ, та їх відповідності методичним засадам бухгалтерського обліку – велика наукова проблема. Розв'язати її можна, не тільки аналізуючи економічний зміст кожного виду податкових різниць, а й ураховуючи бюджетну політику держави, рівень розвитку національної економіки. Ці чинники непрямого впливу визначають ступінь ліберальності податкового законодавства в різних аспектах, зокрема стосовно складу та структури доходів і витрат. Разом із тим, хоч би як регулювалися податкові різниці, хоч би які методики використовувалися для оцінки доходів і витрат, активів і зобов'язань, джерелом інформації про фінансовий результат і для власника, і для оподаткування завжди мають бути дані бухгалтерського обліку. Ця норма закріплена у ст. 3 Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", де зазначено:

“Бухгалтерський облік є обов’язковим видом обліку, який ведеться підприємством. Фінансова, податкова, статистична та інші види звітності, що використовують грошовий вимірник, ґрунтується на даних бухгалтерського обліку”¹.

Виникнення податкових різниць спричинене не здійсненням певних господарських операцій, котрі не відображаються в бухгалтерському обліку, а їх неоднаковою оцінкою. Фактично об’єкти бухгалтерського й податкового обліку однакові, відрізняється лише їх вартісне вимірювання. До того ж саме поняття податкової різниці тлумачиться й у світовій, і у вітчизняній практиці як відхилення в оцінці об’єктів обліку з метою оподаткування. А всі методи регулювання податкових різниць, відомі в міжнародних системах обліку, розглядаються як методи регулювання бухгалтерського прибутку, тобто безпосередньо пов’язані з даними бухгалтерського обліку. Крім того, інформаційною базою формування фінансового результату для оподаткування та складання фінансової звітності є ті самі первинні документи.

Узагалі для бухгалтерського обліку характерне використання різних способів оцінювання одних об’єктів, наприклад запасів, у поточному обліку та в балансі за умов використання облікових цін, витрат за нормами й за їх фактичним рівнем у разі ведення нормативного обліку витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції. У цих випадках облік об’єктів здійснюється за однією оцінкою з обов’язковим відображенням відхилення від іншої. Такий самий підхід доцільно застосовувати й при визначенні об’єкта оподаткування податком на прибуток. Звідси впливає методичний аспект обрахунку податкових різниць.

Визначення об’єкта оподаткування податком на прибуток має ґрунтуватися на принципах оцінювання об’єктів бухгалтерського обліку відповідно до його стандартів, паралельно з обчисленням податкових різниць, котрі є відхиленнями в оцінці витрат, доходів, активів і зобов’язань, із метою складання податкової декларації, що процедурно пояснюватиме порядок формування кожного виду таких різниць. Це дасть змогу узгодити показники податкової декларації з даними бухгалтерського обліку, зробить прозорим і обґрунтованим їх формування та сприятиме посиленню контролю сплати податків із боку як податкової служби, так і керівників підприємств. Фактично такий механізм створює умови для контролю формування податкової різниці за кожною статтею доходів і витрат у аналітичному розрізі, тобто за кожним відвантаженням продукції, надходженням запасів, отриманою чи наданою послугою тощо.

Утім чинна редакція розділу III Податкового кодексу України не сприяє реалізації простого й прозорого механізму податкових різниць для визначення об’єкта оподаткування. Так, ст. 134 “Об’єкт оподаткування”, де наводиться алгоритм

¹ Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : закон України від 16.07.1999 № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>.

розрахунку оподатковуваного прибутку, не передбачає використання цих різниць, більше того, у розділі III навіть не згадується про їх існування. Роз'яснення термінології щодо податкових різниць наводиться у ст. 14 "Визначення понять".

Згідно з п. 2 ст. 44 "Вимоги до підтвердження даних, визначених у податковій звітності", методика бухгалтерського обліку тимчасових і постійних податкових різниць затверджується в порядку, передбаченому Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні"¹. А в п. 2 ст. 46. "Податкова декларація (розрахунок)" підкреслено, що у складі фінансової звітності платник податків зазначає тимчасові й постійні податкові різниці за формою, встановленою центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики².

З юридичної точки зору наведених норм ПКУ недостатньо для запровадження розрахунку об'єкта оподаткування із застосуванням податкових різниць. Водночас досвід імплементації ПКУ засвідчив, що підприємства при складанні податкової декларації з податку на прибуток застосовують ці різниці як допоміжний інструмент визначення її показників. Це об'єктивний процес, оскільки без їх застосування підприємства мусили б для складання податкової декларації вести паралельний облік доходів і витрат, але вже за правилами ПКУ.

Отже, є нагальна потреба в удосконаленні редакції розділу III Податкового кодексу України.

Зауважимо, що трансформація бухгалтерського прибутку в об'єкт оподаткування податком на прибуток може здійснюватися в різний спосіб. Математично розв'язання цієї задачі різними методами із застосуванням тих самих вихідних умов і обмежень дає однаковий результат. Тому при виборі певної методики і встановленні відповідних законодавчих норм треба подбати про її зручність для всіх осіб, зацікавлених у використанні такої методики на практиці. Зокрема, виключити необхідність дублювання даних, ведення обліку додаткових даних, забезпечити наочність і прозорість процесу розрахунку показників.

У розділі III ПКУ встановлено певний механізм визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток, котрий ґрунтується на можливості використання даних бухгалтерського обліку про доходи, витрати, амортизацію, а також про податкові обмеження. Надалі передбачалося вдосконалювати цей механізм на основі впровадження обліку податкових різниць та інших новацій.

Методологія податкових різниць відрізняється тим, що розкриває зв'язок тих доходів і витрат, які сформували об'єкт оподаткування, й тих, котрі не відображені в ньому. Ці різниці уособлюють відхилення доходів і витрат

¹ Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

² Там само.

підприємства за нормами ПКУ від розрахованих за правилами бухгалтерського обліку. Тож такий підхід передбачає системний зв'язок фінансового результату й об'єкта оподаткування через податкові різниці.

3.4.3. Види податкових різниць та їх класифікація відповідно до Податкового кодексу України

Відмінності у формуванні бухгалтерського та оподаткованого прибутку складаються з постійних і тимчасових різниць, їх класифікація згідно з чинним законодавством наведена на рис. 3.12.

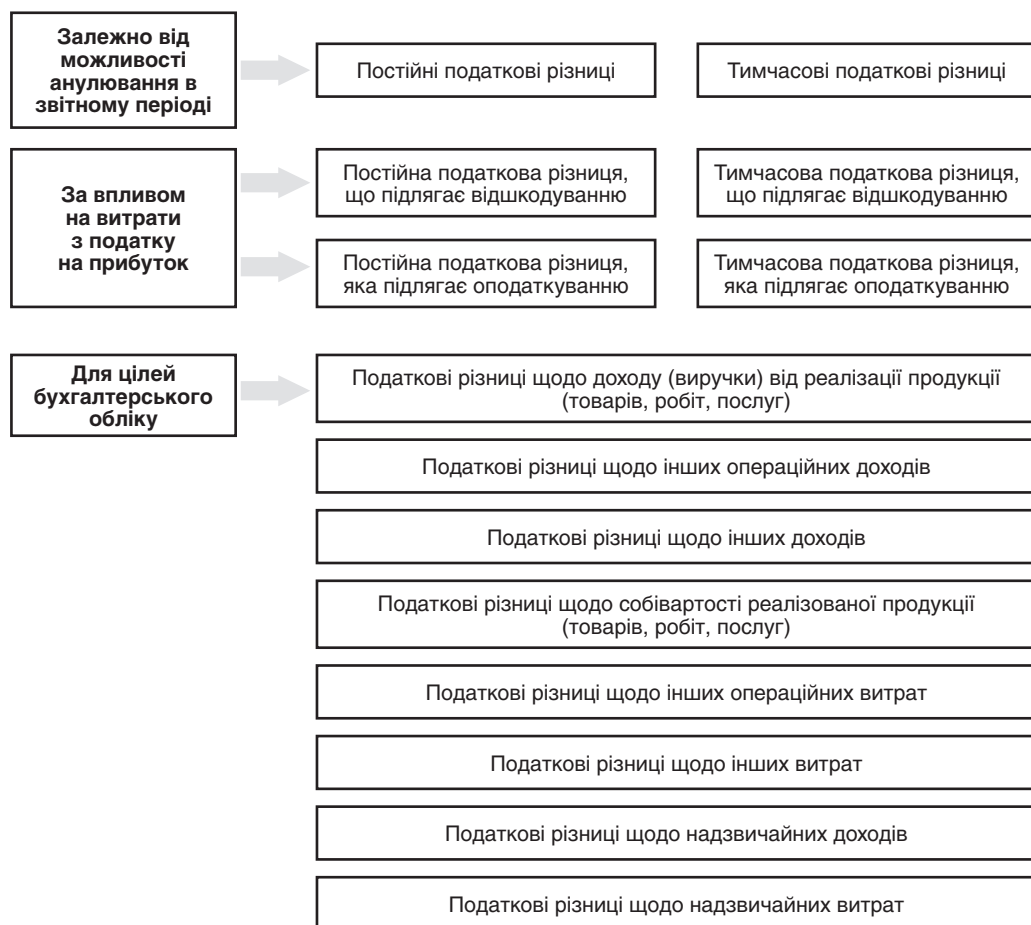


Рис. 3.12. Класифікація податкових різниць

Джерело: Жураковська І. В. Податкові різниці як спосіб взаємоузгодження бухгалтерського обліку та податкових розрахунків: обліковий аспект / І. В. Жураковська // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 12. – С.12.

Для цілей бухгалтерського обліку виокремлюють податкові різниці, які враховують при визначенні податкового прибутку за звітний період, щодо:

- доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);
- інших операційних доходів;
- інших доходів;
- собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг);
- інших операційних витрат;
- інших витрат;
- надзвичайних доходів;
- надзвичайних витрат.

ПБО введено нову класифікацію податкових різниць – для цілей бухгалтерського обліку і фінансової звітності, яка не регламентована ні МСФЗ, ні П(С)БО. В її основу покладено групи доходів і витрат, виділені П(С)БО 15 “Дохід” та П(С)БО 16 “Витрати”. Таким чином, інформація про податкові різниці за видами діяльності відповідає основним статтям звіту про фінансові результати та податкової декларації з податку на прибуток. Тому необхідно розробити методичні рекомендації щодо застосування ПБО “Податкові різниці”, в яких би пропонувався порядок обліку постійних різниць, які на сьогодні не обліковуються.

Зважаючи на те, що постійні податкові різниці виникають за господарськими операціями звітного періоду й мають бути анульовані до звітної дати, вони в повному обсязі включаються до суми податкових різниць звітного періоду. Натомість тимчасові податкові різниці, що виникли за господарськими операціями звітного періоду, підлягають анулюванню в майбутніх періодах, тому до суми податкових різниць звітного періоду не включаються. Проте до суми податкових різниць звітного періоду включаються анульовані протягом цього періоду повністю або частково тимчасові податкові різниці, які виникли за господарськими операціями минулих звітних періодів.

Наші дослідження виявили, що всі постійні й тимчасові різниці, які виникли після прийняття ПКУ, можна поділити на три групи:

- зумовлені особливими вимогами й обмеженнями ПКУ і П(С)БО стосовно визнання доходів і витрат (табл. 3.10 і 3.11);
- пов’язані з включенням до бази оподаткування не доходів і витрат за операціями, а фінансового результату (табл. 3.12);
- зумовлені різним трактуванням видів діяльності підприємства у ПКУ та П(С)БО (табл. 3.13).

Першу і другу групу різниць слід мінімізувати, прагнучи залишити тільки постійні різниці, третя група повинна бути взагалі усунута, оскільки її виникнення необґрунтоване.

У Податковому кодексі України в різних статтях є перелік операцій, за якими слід визнавати постійні і тимчасові податкові різниці, проте не міститься класифікація їх за видами діяльності. У наукових дослідженнях Г. Б. Назарової

та О. В. Шелковникової¹ сформульовано основну частину податкових різниць згідно з Податковим кодексом України. Нами класифіковано й доповнено ці різниці за видами доходів і витрат для цілей бухгалтерського обліку, як це має бути відображено у звіті про фінансові результати. Основні тимчасові різниці наведено в табл. 3.10, постійні – у табл. 3.11.

Таблиця 3.10

Перелік основних тимчасових податкових різниць згідно ПКУ

№ з/п	Перелік тимчасових різниць	Ст. ПКУ	Види витрат
1	Суми поворотної фінансової допомоги, отриманої платником податку у звітному податковому періоді, що залишаються неповерненими на кінець такого звітного періоду, від осіб, що не є платниками цього податку (у тому числі нерезидентів), або осіб, які згідно із законодавством мають пільги з цього податку, у тому числі право застосовувати ставки податку нижчі, ніж установлені	Пп. 135.5.5 п. 135.5 ст. 135	Інші доходи, в бухгалтерському обліку не відображаються, якщо позика не повернеться – постійна різниця
2	Різниці в амортизаційних відрахуваннях, що виникли внаслідок застосування різних строків корисного використання для основних засобів	П. 144.1 ст.144, п. 145.1 ст. 145, пп.146.1.5 п.146.1 ст. 146	Собівартість реалізованої продукції або інші операційні витрати
3	Встановлення мінімальних строків корисного використання для певних видів нематеріальних активів (групи 4 і 5)	Пп. 145.1.1 п.145.1 ст. 145	Собівартість реалізованої продукції або інші операційні витрати
4	Витрати на поліпшення (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо) основних виробничих засобів у сумі, що не перевищує 10 % їх вартості, якщо на підприємстві обрано підхід, відмінний від ПКУ	П. 146.12 ст.146	Собівартість реалізованої продукції або інші операційні витрати

Джерело: Жураковська І. В. Податкові різниці як спосіб взаємоузгодження бухгалтерського обліку та податкових розрахунків: обліковий аспект / І. В. Жураковська // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 12. – С. 12–22.

Як бачимо з табл. 3.10, основна частина тимчасових податкових різниць пов'язана з основними засобами, що потребує глибшого дослідження складу саме цих витрат із метою їх повного анулювання. Можливо, сума цих витрат є не настільки суттєвою, щоб вимагати від підприємств відокремленого обліку операцій з необоротними активами, збільшуючи таким чином трудомісткість обліку. Зникнення цих різниць забезпечить більший ефект, ніж податок на прибуток, нарахований на них.

¹ Назарова Г. Б. Тимчасові та постійні податкові різниці за доходами та витратами як основа уніфікації обліку / Г. Б. Назарова, О. В. Шелковникова // Вісник ЖДТУ. – 2010. – № 3 (53). – С. 165.

Таблиця 3.11

Перелік основних постійних податкових різниць згідно з ПКУ

№ з/п	Перелік тимчасових різниць	Ст. ПКУ	Види доходів і витрат
1	2	3	4
Доходи			
1	Умовно нараховані проценти на суму поворотної фінансової допомоги, яка залишилась неповерненою на кінець звітного періоду	Підпункт 135.5.5 п. 135.5 ст. 135	Інші доходи, які в бухгалтерському обліку не відображаються
2	Прибуток від реалізації цінних паперів та деривативів, отриманий у попередніх податкових періодах	П. 153.8 ст. 153	Інші операційні доходи
3	Зменшення суми доходів звітного періоду на вартість відвантажених товарів, виконаних робіт, наданих послуг у разі затримання оплати їх вартості при визнанні покупця банкрутом або при вчиненні виконавчого напису про стягнення заборгованості	Підпункт 159.1.1 п. 159.1 ст. 159	Операційні доходи
4	Сума штрафів та неустойки чи пені, фактично отримана за рішенням сторін договору або відповідних державних органів, суду	Підпункт 135.5.3 п. 135.5 ст. 135	Інші доходи
5	Доходи на суму коштів або вартість майна, що надходять у вигляді міжнародної технічної допомоги, вартість безоплатно отриманих основних засобів	Підпункти 136.1.15, 136.1.16 п. 136.1 ст. 136	Інші доходи
6	Доходи в результаті дооцінки активів	П. 152.10 ст.152	Інші доходи
7	Доходи, отримані від продажу товарів (виконання робіт, надання послуг) пов'язаним особам, особам, які не є платниками податку на прибуток, платниками податку за іншими ставками, від проведення товарообмінних (бартерних) операцій, від продажу землі або іншого відчуження землі	П. 153.10 ст. 153, п. 147.5 ст. 147, ст. 39	Доходи від реалізації, інші операційні доходи або інші доходи
8	Дохід від відновлення корисності активів	–	У податковому обліку не відображається
9	Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю	–	У податковому обліку не відображається
10	Доходи у вигляді дивідендів, що отримані від резидентів	Підпункт 136.1.12 п. 136.1 ст. 136	Інші доходи, які в податковому обліку не відображаються
11	Застосування при визнанні доходів звичайних цін (постійна різниця виникає на суму перебільшення звичайної ціни над фактичною)	Ст. 39	Операційні доходи
Витрати			
12	Фактична вартість остаточно забракованої продукції	П. 138.7 ст. 138	Собівартість реалізованої продукції

Продовження табл. 3.11

№ з/п	Перелік тимчасових різниць	Ст. ПКУ	Види доходів і витрат
1	2	3	4
13	Нестачі незавершеного виробництва, нестачі і втрати від псування матеріальних цінностей у цехах понад встановлені норми природного убутку	Абзац "и" підпункту 138.8.5 п. 138.8 ст. 138	Собівартість реалізованої продукції
14	Сума фактичних втрат товарів, що перевищує межі норм природного убутку чи технічних (виробничих) втрат	П. 140.3 ст. 140	Собівартість реалізованої продукції
15	Суми коштів або вартість товарів, виконаних робіт, наданих послуг, добровільно перераховані (передані) протягом звітного року до Державного бюджету України або бюджетів місцевого самоврядування, до неприбуткових організацій, у розмірі, що перевищує більше п'яти відсотків оподаткованого прибутку попереднього звітного року	Абзац "а" підпункту 138.10.6 п. 138.10 ст. 138	Інші витрати
16	Суми коштів, перераховані підприємствами всеукраїнських об'єднань осіб, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи, на яких працює за основним місцем роботи не менш як 75 % таких осіб, цим об'єднанням для ведення благодійної діяльності більше 10 % оподаткованого прибутку попереднього звітного року	Абзац "б" підпункту 138.10.6 п. 138.10 ст. 138	Інші витрати
17	Суми коштів або вартість майна, добровільно перераховані/передані для цільового використання з метою охорони культурної спадщини установам науки, освіти, культури, заповідникам, музеям, музеям-заповідникам у розмірі, що перевищує 10 % оподаткованого прибутку за попередній звітний рік	Абзац "г" підпункту 138.10.6 п. 138.10 ст. 138	Інші витрати
18	Суми коштів або вартість майна, добровільно перераховані/передані на користь резидентів для цільового використання з метою виробництва національних фільмів (у тому числі анімаційних) та аудіовізуальних творів більше 10 % оподаткованого прибутку за попередній податковий рік	Абзац "д" підпункту 138.10.6 п. 138.10 ст. 138	Інші витрати
19	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	Підпункт 139.1.1 п. 139.1 ст. 139	Адміністративні витрати
20	Витрати на утримання органів управління об'єднань платників податку, включаючи утримання материнських компаній, які є окремими юридичними особами	Підпункт 139.1.7 п. 139.1 ст. 139	Адміністративні витрати

Продовження табл. 3.11

№ з/п	Перелік тимчасових різниць	Ст. ПКУ	Види доходів і витрат
1	2	3	4
21	Суми штрафів та неустойки чи пені за рішенням сторін договору або за рішенням відповідних державних органів, суду, які підлягають сплаті платником податку	Підпункт 139.1.11 п. 139.1 ст. 139	Інші операційні витрати
22	Витрати, здійснені (нараховані) у зв'язку з придбанням у нерезидента послуг (робіт) з консалтингу, маркетингу, реклами, інжинірингу, крім витрат, здійснених (нарахованих) на користь постійних представництв нерезидентів	Підпункти 139.1.13, 139.1.14, 139.1.15 п. 139.1 ст. 139	Витрати на збут
23	Нарахування роялті на користь особи, що сплачує податок у складі інших податків у розмірі, що перевищує 4 % доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) (за вирахуванням ПДВ та акцизного податку) за рік, що передує звітному	Підпункт 140.1.2 п. 140.1 ст. 140	Собівартість реалізації, інші операційні витрати або інші витрати
24	Витрати на гарантійний ремонт (обслуговування) або гарантійні заміни товарів, більші ніж сума, яка відповідає рівню гарантійних замін, прийнятих/оприлюднених платником податку	Підпункт 140.1.4 п. 140.1 ст. 140	Витрати на збут
25	Витрати на страхування життя, здоров'я або інших ризиків, пов'язаних з діяльністю фізичних осіб, що перебувають у трудових відносинах з платником податку, обов'язковість якого не передбачена законодавством, або будь-яких витрат із страхування сторонніх фізичних чи юридичних осіб	Підпункт 140.1.6 п. 140.1 ст. 140	Операційні витрати
26	Не включаються до складу витрат на харчування при відрядженні вартість алкогольних напоїв і тютюнових виробів, суми "чайових", за винятком випадків, коли суми таких "чайових" включаються до рахунку згідно із законами країни перебування, а також плату за видовищні заходи	Підпункт 140.1.7 п. 140.1 ст. 140	Операційні витрати
27	Витрати платника податку на утримання та експлуатацію таких об'єктів, що перебувають на балансі та утримуються за рахунок платника податку після 1 липня 1997 р., але не використовуються з метою отримання доходу	Підпункт 140.1.8 п. 140.1 ст. 140	Операційні витрати
28	Витрати на виплату або нарахування процентів за кредитами та іншими борговими зобов'язаннями на користь нерезидентів та пов'язаних з ними осіб обмежено кодексом	П. 141.2 ст. 141	Фінансові витрати
29	Сума добровільних внесків на страхування (недержавне пенсійне забезпечення) найманої ним фізичної особи, загальний обсяг якої перевищує	П. 142.2 ст. 142	Операційні витрати

Закінчення табл. 3.11

№ з/п	Перелік тимчасових різниць	Ст. ПКУ	Види доходів і витрат
1	2	3	4
	15 % заробітної плати, нарахованої такій найманий особі протягом податкового року, на який припадають такі податкові періоди		
30	Амортизація невикористаних фондів	П. 144.3 ст. 144	Операційні витрати
31	Витрати на ремонт понад встановлений кодексом розмір	П. 146.12 ст. 146	Операційні витрати
32	Збільшення витрат на коефіцієнт індексації вартості землі при її продажу (в межах різниці між вартістю продажу землі та її первісною вартістю)	П. 147.21 ст. 147	Інші витрати
33	Збиток від продажу землі (з урахуванням зменшення витрат на суму перевищення дооцінок над уцінками (за даними бухгалтерського обліку) проданої землі)	П. 147.1 та 147.2 ст. 147	Інші витрати
34	Збиток за підсумками минулого податкового року	П. 150.1 ст. 150	
35	Втрати в результаті уцінки активів	П. 152.10 ст. 152	У податковому обліку не відображаються
36	Збиток фактора за кожною збитковою операцією факторингу	П. 153.5 ст. 153	Інші витрати
37	Збиток від договорів управління	П. 153.13 ст. 153	Інші витрати
38	Сумнівна кредиторська заборгованість	Підпункт 159.1.2 п. 159.1 ст. 159	Інші доходи
39	Витрати, пов'язані з виконанням договорів, які передбачають здійснення оплати на користь резидентів з офшорним статусом більше 85 %	П. 161.2 ст. 161	Інші витрати
40	Сума уцінки необоротних активів і фінансових інвестицій	П. 152.10 ст. 152	У податковому обліку не відображаються

Джерело: Жураковська І. В. Податкові різниці як спосіб взаємоузгодження бухгалтерського обліку та податкових розрахунків: обліковий аспект / І. В. Жураковська // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 12. – С. 12–22.

За даними табл. 3.10 і 3.11 можна зробити висновок, що класифікація податкових різниць для цілей бухгалтерського обліку і фінансової звітності може відрізнятися у кожного підприємства, що вказує на доцільність законодавчого закріплення необхідності їх визначення в податковій політиці. Крім того, у процесі побудови аналітичного обліку слід також урахувати, що основна частина різниць пов'язана з іншими доходами та іншими витратами. Причому доходи податкові значно більші за бухгалтерські, а витрати навпаки. Для доходів немає бухгалтерських рахунків (їх величина перевищує облікову), а тільки позабалансові, а для витрат можна відкривати аналітичні рахунки до відповідних синтетичних рахунків.

Перелік податкових різниць, що належать до другої виокремленої нами групи (зумовлені віднесенням до податкових доходів і витрат фінансового результату за операціями), наведено в табл. 3.12. Всі ці витрати доцільно відносити до постійних, але таких, яких можна уникнути.

Різниці, наведені в табл. 3.12, є штучними і призводять лише до зростання трудомісткості облікових робіт. Необхідно знайти компроміс між податковими розрахунками і бухгалтерськими правилами обліку, врахувавши, що методологія бухгалтерського обліку більш обґрунтована.

Таблиця 3.12

Податкові різниці, зумовлені включенням до бази оподаткування не доходів і витрат за операціями, а фінансового результату

№ з/п	Бухгалтерські доходи і витрати	Визнання в ПКУ	Стаття ПКУ
1	Собівартість реалізованих фінансових інвестицій (балансова вартість та витрати, пов'язані з реалізацією фінансових інвестицій)	Визнається фінансовий результат	153.8
2	Втрати від безоплатної передачі основних засобів	Визнаються фінансовий результат від передачі	146.13
3	Залишкова вартість ліквідованих (списаних) необоротних активів	Визнається фінансовий результат від ліквідації	146.13
4	Операції з цінними паперами	Ведеться облік фінансових результатів за кожним видом цінних паперів	153.8

Джерело: Жураковська І. В. Податкові різниці як спосіб взаємоузгодження бухгалтерського обліку та податкових розрахунків: обліковий аспект / І. В. Жураковська // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 12. – С. 12–22.

Третій вид різниць наведено в табл. 3.13. Ці різниці не є ні постійними, ні тимчасовими, оскільки впливають тільки на пересортицю в межах рядків податкової декларації або звіту про фінансові результати, не змінюючи загальної суми доходів і витрат підприємства. Їх усунення сприятиме зближенню бухгалтерського обліку і податкових розрахунків.

Таблиця 3.13

Різниці, зумовлені різним трактуванням видів діяльності підприємства у ПКУ та П(С)БО

№ з/п	Бухгалтерські доходи і витрати	Стаття ПКУ	Вид доходів згідно	
			ПКУ	П(С)БО
1	Дохід від виконання довгострокових договорів	П.137.3 ст.137	Інші доходи	Операційна діяльність
2	Винагорода за управління майном	Пп.135.5.11 п.135.5 ст.135, пп.153.13.7 п.153.13 ст.153	Інші доходи	Операційна діяльність

№ з/п	Бухгалтерські доходи і витрати	Стаття ПКУ	Вид доходів згідно	
			ПКУ	П(С)БО
3	Доходи, отримані при першому відступленні права вимоги	Пп.135.5.11 п.135.5 ст.135, п.153.5 ст.153	Інші доходи	У бухгалтерському обліку відображається залежно від основних операцій
4	Доходи, не враховані під час обчислення доходу періодів, які передують звітності, і виявлені у звітному податковому періоді	Пп.135.5.12 п.135.5 ст.135	Інші доходи	
5	Втрати від неопераційних курсових різниць	Абз. "а" пп.138.10.4 п.138.10 ст.138	Інші операційні витрати	Інші витрати
6	Організаційні витрати	Абз. "ж" пп.138.10.6 п.138.10 ст.138	Інші витрати	Адміністративні витрати
7	Витрати на податки, збори, інші передбачені законодавством платежі	Пп. 139.1.6, 139.1.10, 139.1.11 п.139.1 ст.139	Інші операційні	Адміністративні витрати
8	Сума безнадійної дебіторської заборгованості та відрахування до резерву сумнівних боргів	Абз. "г" пп.138.10.6 п.138.10 ст.138	Інші витрати	Інші операційні витрати
9	Витрати на утримання об'єктів соціально-культурного призначення	Абз. "д" пп.138.10.6 п.138.10 ст.138, пп.140.1.8 п.140.1 ст.140	Інші витрати	Інші операційні витрати
10	Інші витрати операційної діяльності (благодійна допомога).	Абз. "а" пп.138.10.6 п.138.10 ст.138	Інші витрати	Інші операційні витрати

Джерело: Жураковська І. В. Податкові різниці як спосіб взаємоузгодження бухгалтерського обліку та податкових розрахунків: обліковий аспект / І. В. Жураковська // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 12. – С. 12–22.

Податкові різниці є сполучною ланкою між показниками декларації з податку на прибуток та звіту про фінансові результати. Завдяки відображенню податкових різниць в обліку уможливиться контроль показників податкової декларації на підставі даних звітності і реєстрів обліку цих різниць. Крім того, класифікація податкових різниць у розрізі видів діяльності може відрізнитися у кожного підприємства, що вказує на доцільність законодавчого закріплення необхідності визначення їх переліку в обліковій політиці.

Для реалізації перехідних положень ПКУ щодо податкових різниць слід створити всі умови для їх мінімізації. Як досліджено нами, методика їх обліку значно ускладнилася через вимогу вести додаткову класифікацію різниць за видами діяльності, крім класифікації залежно від можливості анулювання.

3.4.4. Відображення тимчасових та постійних податкових різниць в облікових регістрах та фінансовій звітності

Облік податкових різниць залежить від їх виду. Методикою обліку не передбачено відображення в системі рахунків бухгалтерського обліку постійних різниць, які входять до складу доходів і витрат підприємства і вже відображені на відповідних рахунках. Водночас ми підтримуємо думку В. В. Бабіч, І. А. Герасимович, що з метою аналізу і контролю витрат (доходів) з податку на прибуток доцільно для узагальнення інформації про такі різниці відкрити однойменний позабалансовий рахунок, на якому накопичувати дані про них з початку року за їх видами¹.

Для обліку тимчасових податкових різниць, а точніше нарахованого податку на них, передбачено два балансових рахунки:

17 “Відстрочені податкові активи”;

54 “Відстрочені податкові зобов’язання”.

На рахунку 17 “Відстрочені податкові активи” ведеться облік суми податків на прибуток, що підлягає відшкодуванню в наступних звітних періодах унаслідок: тимчасової різниці між балансовою вартістю та оцінкою активів або зобов’язань, яка використовується з метою оподаткування; перенесення податкових збитків, не використаних для зменшення податку на прибуток у звітному періоді.

Якщо на кінець звітного періоду є тимчасові податкові різниці, що підлягають вирахуванню, то в обліку необхідно це відобразити бухгалтерськими записами:

дебет 17 “Відстрочені податкові активи”;

кредит 641 “Розрахунки за податками”.

Якщо на кінець звітного періоду існують тимчасові податкові різниці, що підлягають оподаткуванню, то їх слід відобразити на рахунку 54 “Відстрочені податкові зобов’язання”. На ньому ведеться облік суми податків на прибуток, які сплачуватимуться в наступних періодах унаслідок виникнення тимчасової різниці між балансовою вартістю активів або зобов’язань та оцінкою цих активів чи зобов’язань, яка використовується з метою оподаткування.

В обліку на суму відстрочених податкових зобов’язань робиться бухгалтерський запис:

дебет 981 “Податки на прибутки від звичайної діяльності”;

кредит 54 “Відстрочені податкові зобов’язання”.

Облік різниць на рахунках ведеться таким чином:

– на дебеті рахунку 98 “Податок на прибуток” відображаються витрати з податку на прибуток (поточні податкові витрати з податкової декларації плюс відстрочені податкові зобов’язання і мінус відстрочений податковий актив);

¹ Бабіч В. В. Облік витрат (доходу) з податку на прибуток відповідно до Податкового кодексу України / В. В. Бабіч, І. А. Герасимович // Облік і фінанси АПК. – 2011. – № 2. – С. 43–48.

- на кредиті рахунку 64 “Розрахунки за податками і платежами” відображаються поточні податкові витрати з податкової декларації;
- у кореспонденції з рахунками 98 “Податок на прибуток” і 64 “Розрахунки за податками записуються рахунки 17 “Розрахунки за податками” і 54 залежно від наявних податкових різниць.

Ведення аналітичного обліку податкових різниць нормативно не регулюється, але з метою розкриття інформації у фінансовій звітності доцільно вести окремі аналітичні рахунки податкових різниць за видами діяльності підприємства. Наприклад, 92.1 “Адміністративні витрати” та 92.1.1 “Постійні податкові різниці по адміністративних витратах” та 92.1.2 “Тимчасові податкові різниці по адміністративних витратах”. Як варіант можливе повне відображення всіх різниць на позабалансових рахунках у програмі 1С: Бухгалтерія: ТР і ПР (тимчасова різниця і постійна різниця).

Тобто методика обліку передбачає ситуацію, коли є рахунки для результативного показника, але невідомо, за рахунок яких різниць за видами діяльності підприємства його сформовано, тоді як саме ці показники цікавитимуть контролюючі органи для перевірки Податкової декларації з податку на прибуток підприємства. Тому насамперед необхідно забезпечити узагальнення на рахунках величини різниць у розрізі видів діяльності – аналітичних чи позабалансових.

За відсутності постійних і тимчасових різниць бухгалтерський прибуток (і відповідна їй сума податку) збігатиметься з базою оподаткування.

Крім витрат з податку на прибуток в обліку може бути визнаний дохід з податку на прибуток від звичайної діяльності – скоригована сума поточного податку на прибуток на величину відстрочених податкових зобов'язань та відстрочених податкових активів, що є складовою фінансового результату від звичайної діяльності.

Відповідно при визначенні податкового прибутку (збитку) звітного періоду за даними бухгалтерського обліку фінансовий результат до оподаткування, визначений шляхом порівняння доходів звітного періоду з витратами, здійсненими для отримання цих доходів, які визнані і оцінені відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку, коригується на суму постійних податкових різниць і частину суми тимчасових податкових різниць, віднесення до звітного періоду.

Податкові різниці слід виявляти на етапі первинного визнання й реєстрації первинного документа, яким оформлена відповідна операція. Таким чином, під час систематизації інформації, що міститься в прийнятих до обліку первинних документах у реєстрах синтетичного та аналітичного обліку, обов'язково аналізується господарська операція на наявність податкових різниць. Окремим первинним документом виявлені податкові різниці не оформляються. У реєстрах доходів і витрат доцільно виділити окремі графи для відображення різниць за відповідною класифікацією – тимчасова чи постійна, або іншим способом, що

забезпечуватиме накопичення відповідної інформації для її розкриття у фінансовій звітності. Тобто до наявної системи реєстрів на підприємстві для обліку податкових різниць має бути додано ще один реєстр для узагальнення інформації про податкові різниці звітного періоду з відповідних аналітичних рахунків, у розрізі класифікаційних груп з виокремленням постійних податкових різниць (+/-) та тимчасових податкових різниць (+/-).

З облікових реєстрів інформація відображатиметься в балансі й звіті про фінансові результати. Поточний податок на прибуток згідно з п. 15 П(С)БО 17 "Податок на прибуток" до I кв. 2013 р. відображався у статті "Податок на прибуток від звичайної діяльності" (ряд. 180) квартального, піврічного та за дев'ять місяців Звіту про фінансові результати. На дату річного балансу в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності передбачалося здійснювати коригування (збільшення, зменшення) суми витрат із податку на прибуток, з урахуванням поточних податкових активів і зобов'язань. Поточний податок на прибуток і відстрочений податок на прибуток визнавалися витратами або доходом у Звіті про фінансові результати, крім випадків, зазначених у пп. 4.1, 4.2 п. 4 вказаного стандарту. Дохід з податку на прибуток відображався у вписуваній статті "Дохід з податку на прибуток від звичайної діяльності", а при визначенні фінансового результату від звичайної діяльності на його суму зменшувався збиток від звичайної діяльності до оподаткування.

Результати розрахунку відстрочених податкових активів та відстрочених податкових зобов'язань розгорнуто відображалися в рядках 060 або 460 Балансу. У примітках до фінансової звітності наводилася загальна сума тимчасових податкових різниць, яка підлягала врахуванню при визначенні податкового прибутку (збитку) в наступних періодах, з виділенням суми тимчасових податкових різниць, що підлягають вирахуванню, та суми постійних податкових різниць, котрі підлягають оподаткуванню.

З метою гармонізації податкового і фінансового обліку у Звіті про фінансові результати з 2013 р. пропонувалося розкривати інформацію про узгодження (приведення) фінансового результату та податкового прибутку (збитку) згідно з наказом Міністерства фінансів України "Зміни до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку № 3 "Звіт про фінансові результати" від 11.08.2011 № 1021. Інформацію про податкові різниці звітного періоду передбачалося розкривати у розділах IV "Податкові різниці" та V "Узгодження фінансового результату та податкового прибутку (збитку)" Звіту про фінансові результати.

З введенням у 2013 р. у дію Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності", затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73, положення наказу Міністерства фінансів України від 11.08.2011 № 1021 не застосовують, оскільки основні форми звітності змінено відповідно до вимог Міжнародних стандартів фінансової звітності.

Таблиця 3.14

Облікове забезпечення розрахунку податкових різниць

№ з/п	Показник	Первинний документ	Обліковий регістр	Рахунок обліку	Звітність до 2013 р.	Звітність з 2013 р.
1	Постійні податкові різниці	Окремих первинних документів немає, використовуються документи, якими оформлена відповідна операція	Спеціальних облікових реєстрів немає, з метою складання звітності слід розробити реєстри постійних і тимчасових різниць, а також податкових різниць за видами доходів і витрат	Немає, пропонуються поза балансом або на окремих аналітичних рахунках (крім доходів)	Розділ IV ф. 2, р. 480 (скасовано)	Немає
2	Тимчасові податкові різниці			Немає, пропонуються поза балансом або на окремих аналітичних рахунках	Розділ IV ф. 2, р. 480 (скасовано)	Немає
3	Тимчасова податкова різниця, що підлягає відшкодуванню			Немає	Розділ IV ф. 2 (скасовано)	Немає
4	Тимчасова податкова різниця, що підлягає оподаткуванню			Немає	Розділ IV ф. 2 (скасовано)	Немає
5	Види податкових різниць за видами доходів і витрат			Частина на відповідних рахунках доходів 7-го класу і витрат 9-го класу	Розділ IV ф. 2 (скасовано)	Немає
6	Витрати з податку на прибуток	Довідка бухгалтерії		98 "Податок на прибуток"	Р. 180 ф. 2	Р. 2300 ф. 2
7	Доходи з податку на прибуток			Окремого рахунку немає	Вписуваний Р. 185 ф. 2	Р. 2300 ф. 2
8	Поточний податок на прибуток			Аналітичний рахунок до рахунку 64 "Розрахунки з бюджетом"	Податкова декларація з податку на прибуток підприємства	Податкова декларація з податку на прибуток підприємства
9	Відстрочене податкове зобов'язання	Довідка бухгалтерії		54 "Відстрочені податкові зобов'язання"	Р. 460 ф. 1	Р. 1500 ф. 1
10	Відстрочений податковий актив	Довідка бухгалтерії		17 "Відстрочені податкові активи"	Р. 060 ф. 1	Р. 1045 ф. 1

Складено автором.

МСБО 12 “Податки на прибуток” передбачає таку саму методику відображення доходів і витрат з податку на прибуток, як і П(С)БО 17 “Податок на прибуток”, однак обчислювати податкові різниці слід у кожній звітності, а не лише у річній. У Звіті про фінансові результати (Звіт про сукупні доходи) для податку на прибуток передбачено статтю “Витрати (дохід) з податку на прибуток” (ряд. 2300) та “Податок на прибуток, пов’язаний з іншим сукупним доходом” (ряд. 2455). У Балансі (Звіт про фінансовий стан) з 2013 р. відстрочені податкові активи наводяться в ряд. 1045, а відстрочені податкові зобов’язання – в ряд. 1500.

Характеристику облікового забезпечення розрахунку податкових різниць і пов’язаних з ними показників наведено в табл. 3.14.

У фінансовій звітності відображаються всі показники, пов’язанні з розрахунком податкових різниць та витрат з податку на прибуток (табл. 3.14), однак облікове забезпечення формування показників звітності розроблене ще недостатньо.

Трудомісткість облікових робіт значно зросте навіть в умовах автоматизованої системи обліку, адже кожне нововведення ПКУ потребуватиме внесення уточнень до бухгалтерських програм, тому ймовірним наслідком є запізнення в отриманні інформації про різниці в розрізі видів діяльності.

Для забезпечення якісного збору інформації слід удосконалити:

- методику обліку постійних податкових різниць (можна вести облік поза балансом);
- аналітичний облік тимчасових податкових різниць;
- документальне забезпечення операцій з податковими різницями;
- облікові реєстри податкових різниць.

Бухгалтерський облік залишається єдиним джерелом інформації для управління, фінансової і податкової звітності. Чіткість і прозорість його даних залежать від умілого застосування методики, поетапного забезпечення всіх облікових робіт. Якість фінансової звітності напряму залежить від системності обліку. На прикладі податкових різниць зрозуміло, що не створено чітких правил формування показників звітності. Покладання завдань формування реєстрів на бухгалтерів підприємств не сприятиме швидкому впровадженню нововведень, що вкотре підтверджує актуальність змістовного дослідження досвіду обліку податкових різниць і його адаптації до вітчизняних умов.

В українській практиці склався власний підхід до відображення податкових різниць. З прийняттям Податкового кодексу України запропоновано використовувати “поєднання” двох класичних методів: відображати різниці й у балансі, і у звіті про фінансові результати. Крім того, це було зроблено, оминаючи всі складові облікового забезпечення як запоруки ефективного бухгалтерського обліку – рахунки, реєстри, відомості. Як наслідок, немає практичних рекомендацій (затверджених відповідним чином) щодо узагальнення інформації для заповнення показників звітності.

3.5. ДІЮЧІ ОБЛІКОВІ РЕГІСТРИ ДЛЯ УЗАГАЛЬНЕННЯ ДОХОДІВ ТА ВИТРАТ У БУХГАЛТЕРЬСЬКОМУ ОБЛІКУ І ВИКОРИСТАННЯ ІНФОРМАЦІЇ ДЛЯ СКЛАДАННЯ ПОДАТКОВОЇ ДЕКЛАРАЦІЇ

На теперішньому етапі впровадження положень Податкового кодексу України важливим напрямом дослідження вчених має стати оцінка вітчизняної системи бухгалтерського обліку для цілей розрахунку бази оподаткування податком на прибуток.

Світовий і невеликий вітчизняний досвід ведення бухгалтерського обліку з метою оподаткування свідчить, що жодні паралельні системи обліку не потрібні. Оподатковуваний прибуток та інші податкові показники можна отримати з бухгалтерської інформації шляхом коригування даних відповідно до правил оподаткування розрахунковим шляхом і на підставі вибірки та узагальнення необхідної інформації з аналітичного обліку. П. М. Гарасим підкреслює що “основою обліково-інформаційного забезпечення для складання податкової декларації є бухгалтерський облік. Рахунки податкового обліку не можна розглядати ізольовано від загального Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій...”¹.

Призначення податкових розрахунків полягає в накопиченні даних для заповнення податкової звітності, а відображаються та обробляються факти господарської діяльності підприємства лише в системі бухгалтерського обліку. Дані такої обробки вносяться до облікових реєстрів, з яких безпосередньо береться інформація для податкових розрахунків.

Проблема уніфікації обліку, наближення і зіставлення показників фінансової та податкової звітності має важливе значення на державному рівні. Бухгалтерський облік, будучи основним джерелом інформації як для складання фінансової, так і податкової звітності ґрунтується на чітко визначених принципах і методиці. Податкові підходи суперечать окремим із них, обмежуючи можливості платників податку розраховувати зобов’язання з податку на прибуток, виходячи з даних бухгалтерського обліку. Компромісом між існуванням двох систем є визнання податкових різниць.

Нормативно-правовими актами в Україні встановлено, що підтвердженням даних податкових розрахунків є первинні документи, реєстри бухгалтерського обліку, фінансова звітність, інші документи, пов’язані з обчисленням і сплатою податків і зборів, ведення яких передбачено законодавством² (рис. 3.13).

¹ Гарасим П. М. Податковий облік і звітність на підприємствах (Єдність і розходження з національними стандартами) : монографія / П. М. Гарасим, Г. П. Гарасим, П. Я. Хомин. – Л. : Українські технології, 2001. – 167 с.

² Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

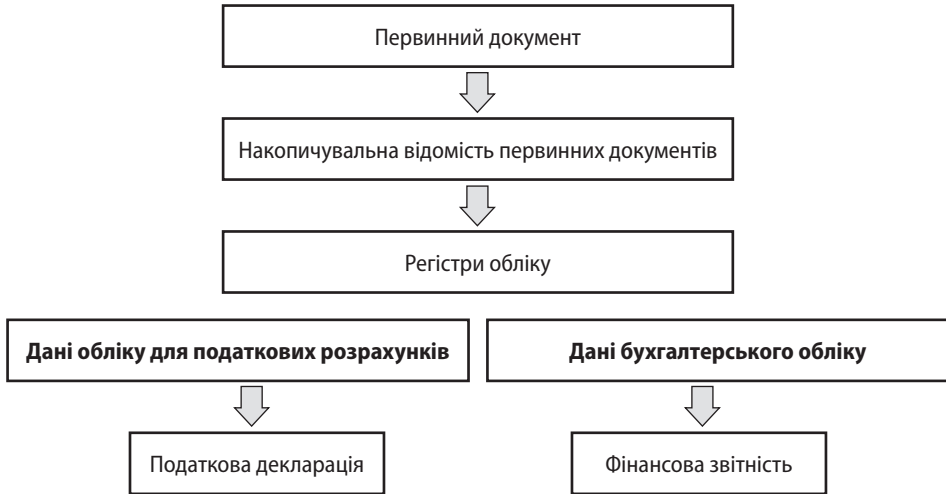


Рис. 3.13. Послідовність формування облікової інформації для заповнення Податкової декларації з податку на прибуток підприємства та фінансової звітності

Складено автором.

Протягом місяця господарські операції відображаються в інформаційній базі за правилами бухгалтерського обліку. Наприкінці місяця на основі даних бухгалтерського обліку заповнюються аналітичні регістри з урахуванням правил ПКУ.

Розроблення комбінованих регістрів обліку в цілях податкових розрахунків передбачає доповнення наявних регістрів необхідними реквізитами. Надалі набір таких регістрів потребує систематизації для визначення доходів і витрат суб'єкта господарювання при розрахунку оподаткованого прибутку, з огляду на особливості діяльності платника податків. Можна стверджувати, що податкові розрахунки в системі бухгалтерського обліку є одним із розділів бухгалтерського обліку поряд із фінансовим та управлінським обліком. Залишається тільки встановити його місце в системі обліку та визначитися з його методологією.

Однак проблему взаємоузгодження бухгалтерського обліку та обліку в цілях оподаткування не можна вирішити лише за допомогою регістрів обліку податкових різниць. Їх кількість має бути мінімізована з метою спрощення обліку в цілях податкових розрахунків і максимального наближення до системи бухгалтерського обліку.

Бухгалтерський облік та розрахунки в цілях оподаткування не можуть замінити одне одного і повинні застосовуватися водночас. Нині ще повністю не усунуто суперечність між бухгалтерськими правилами і стандартами, вимогами податкового законодавства, таким чином, платник податків самостійно організовує систему обліку на підприємстві. Чітких правил формування інформації для цілей податкових розрахунків і їх взаємозв'язку з бухгалтерським не розроблено, що

збільшує трудомісткість операцій зі складання податкової звітності, залишаючи менше часу бухгалтерам на виконання основного завдання – документування господарського процесу та формування якісної інформації для прийняття управлінських рішень.

Затвердження нових нормативних актів в оподаткуванні дає змогу провести порівняльний аналіз основних елементів облікової системи для цілей бухгалтерського обліку і податкових розрахунків (табл. 3.15).

Таблиця 3.15

Порівняльна характеристика податкової та бухгалтерської облікової системи

Завдання ведення обліку	
Формування повної і достовірної інформації про діяльність організації та її майновий стан, забезпечення інформацією, необхідною внутрішнім і зовнішнім користувачам бухгалтерської звітності для контролю за дотриманням законодавства	Формування повної та достовірної інформації про порядок обліку для цілей оподаткування господарських операцій; забезпечення інформацією внутрішніх і зовнішніх користувачів для контролю за правильністю обчислення, повнотою і своєчасністю обчислення та сплати до бюджету податку
Вимоги до постановки обліку	
Бухгалтерський облік ведеться організацією безупинно з моменту її реєстрації як юридичної особи до реорганізації або ліквідації	Формування даних податкових розрахунків передбачає безперервність відображення в хронологічному порядку об'єктів обліку для цілей оподаткування (у тому числі операцій, результати яких враховуються у кількох звітних періодах або переносяться на ряд років)
Аналітичні реєстри	
Реєстри бухгалтерського обліку призначені для систематизації і накопичення інформації, яка міститься в первинних документах, для відображення на рахунках бухгалтерського обліку і звітності	Аналітичні реєстри податкових розрахунків призначені для систематизації та накопичення інформації, що міститься у первинних документах, аналітичних даних обліку для відображення в розрахунку податкової бази

Складено автором.

Організація податкових розрахунків на підставі даних бухгалтерського обліку дає змогу максимальною мірою використовувати інформацію, накопичену в системі бухгалтерського обліку, для розрахунку податкової бази з податку на прибуток. Поточний бухгалтерський облік слід організувати так, щоб основна інформація для формування податкової бази могла бути отримана безпосередньо з бухгалтерського обліку.

Ця модель ґрунтується на реєстрації відмінностей податкових даних від даних бухгалтерського обліку із застосуванням відповідних субрахунків і розгорнутого аналітичного обліку. Такий метод не є універсальним, оскільки в деяких випадках слід вдаватися до позасистемного обліку, що передбачає організацію аналітичного обліку коригувань бухгалтерських показників для цілей оподаткування. Цей спосіб ідеально підходить, коли величина показника для цілей податкових розрахунків менша, ніж для цілей бухгалтерського обліку.

При розробленні системи податкових розрахунків, що ґрунтується на даних бухгалтерського обліку, необхідно:

- визначити об'єкти обліку, за якими правила бухгалтерського обліку збігаються з вимогами податкового законодавства;
- встановити об'єкти обліку, за якими правила бухгалтерського обліку і податкових розрахунків різні, виокремивши об'єкти податкового законодавства;
- розробити порядок використання даних бухгалтерського обліку для цілей податкових розрахунків (наприклад, застосування відповідних субрахунків, ведення розгорнутого аналітичного обліку, перегляд порядку аналітичного обліку доходів і витрат тощо);
- створити форми аналітичних реєстрів виділених об'єктів податкових розрахунків.

Особливості запропонованої методики бухгалтерського забезпечення податку на прибуток полягають у такому. По-перше, максимальне використання даних бухгалтерського обліку за відсутності відмінностей і збігу правил бухгалтерського та податкового законодавства. Дані для формування податкової бази переносяться безпосередньо з бухгалтерських рахунків, якщо:

- у бухгалтерському обліку оцінка об'єктів обліку збігається з оцінкою для цілей оподаткування;
- збігаються моменти визнання доходів і витрат.

Переглядається порядок аналітичного обліку доходів і витрат, який ведеться на субрахунках до рахунків бухгалтерського обліку. План рахунків бухгалтерського обліку доповнюється розгорнутими аналітичними довідниками, необхідними для формування податкової бази.

По-друге, застосування способу коригування даних бухгалтерського обліку для цілей оподаткування за наявності певних відмінностей у правилах такого обліку та податкових розрахунків. Необхідність коригування даних бухгалтерського обліку виникає, якщо:

- у податковому законодавстві вартісна оцінка об'єкта обліку визнана меншою, ніж у бухгалтерському обліку. Слід побудувати розгорнутий аналітичний облік у бухгалтерському обліку, який міг би забезпечити відокремлений облік визнаних і не передбачених податковим законодавством доходів і витрат;
- є розбіжності у визначенні моменту визнання доходів і витрат.

На практиці коригування даних бухгалтерського обліку здійснюються в електронних таблицях Excel у вигляді бухгалтерських довідок або із застосуванням спеціального програмного забезпечення. При цьому з бухгалтерських рахунків переноситься не вся інформація, а лише необхідна для подальшої обробки. Слід зазначити, що кожна організація повинна чітко визначити основні відмінності обліку доходів і витрат (бухгалтерського та для цілей податкових розрахунків), щоб розробити способи коригування даних бухгалтерського обліку для цілей оподаткування.

На думку С. Д. Шаталова, податковий і бухгалтерський облік повинні будуватися на одній документальній базі, а всі розбіжності між цими видами обліку повинні бути легко формалізовані, щоб на підставі простих правил і (або) таблиць дані одного обліку могли бути трансформовані в дані іншого обліку¹.

По-третє, ведення позабалансових податкових рахунків для обліку об'єктів, за якими податковим законодавством встановлено різні правила визнання та оцінювання, тобто слід забезпечити облік операцій і майна, порядок обчислення яких цілком відрізняється від бухгалтерського обліку. Ведення таких рахунків необхідне тільки там, де податковим законодавством передбачені абсолютно інші порівняно з бухгалтерським законодавством правила обліку доходів і витрат. Слід зазначити, що забалансові податкові рахунки закриватимуть тільки ті відрізки обліку, де є відмінності між бухгалтерським обліком і системою оподаткування. Необхідність їх ведення виникає, якщо:

- для цілей податкових розрахунків передбачено різне групування об'єктів обліку;
- у податковому законодавстві вартісна оцінка об'єктів обліку визнана більшою, ніж у бухгалтерському обліку;
- виділення об'єктів обліку спричиняє значне збільшення аналітики і незручності для користувачів, наприклад порядок розподілу прямих витрат для цілей оподаткування. Робочий план позабалансових податкових рахунків може бути розроблений з урахуванням додаткової деталізації доходів і витрат відповідно до вимог податкового законодавства. Для обліку кожного об'єкта, порядок обліку якого для цілей оподаткування відрізняється від бухгалтерського обліку, можна виділити окремий синтетичний податковий рахунок. До кожного позабалансового податкового рахунку можуть бути прикріплені аналітичні довідники і форми податкових реєстрів, необхідні для формування показників Податкової декларації з податку на прибуток підприємства.

По-четверте, розроблення та ведення системи податкових реєстрів, необхідних для формування податкової бази та складання Податкової декларації з податку на прибуток підприємства.

При цьому реєстри бухгалтерського обліку доповнюються реквізитами, необхідними для визначення податкової бази. Фактично вони є комбінованими реєстрами, що забезпечують необхідною інформацією як бухгалтерський облік, так і податкові розрахунки. На думку професора М. З. Пізенгольца, не можна допустити, щоб бухгалтерський і податковий облік відокремлювався один від одного, а навпаки, вони повинні максимально зближуватися зі створенням, там де можливо, єдиних реєстрів². При цьому він виходить з того, що

¹ Шаталов С. Д. *Налоги и налоговое администрирование* / С. Д. Шаталов // *Финансы*. – 2005. – № 11. – С. 3–5.

² *Пизенгольц М. З. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве*. Т. 1: *Бухгалтерский финансовый учет* / М. З. Пизенгольц. – М.: *Финансы и статистика*, 2001. – С. 34.

ситуація, яка виникла, коли необхідні розроблення реєстрів обліку для цілей податкових розрахунків і створення нових або вдосконалення наявних реєстрів бухгалтерського обліку, є винятково сприятливою для зближення бухгалтерського та податкового обліку. М. З. Пізенгольц вважає, що цілком можна уникнути за рахунок розумних дій і унеможливлення розроблення дублюючих розрахунків і реєстрів у бухгалтерському та податковому обліку. На його думку, цілком реально створити об'єднані реєстри, що міститимуть дані й бухгалтерського, і податкового обліку.

Ведення самостійних реєстрів обліку для цілей податкових розрахунків у цьому випадку необхідне тільки за умови, що податковим законодавством передбачено інші порівняно з бухгалтерським законодавством правила обліку доходів і витрат. Як вважає К. І. Оганян, податкові реєстри закритимуть тільки ті відрізки обліку, де є відмінності між бухгалтерським обліком та оподаткуванням¹.

Перелік необхідних податкових реєстрів доцільно розробляти на підставі Податкової декларації з податку на прибуток підприємства з урахуванням вимог до її складання та податкового законодавства щодо визнання доходів і витрат. Підприємством може бути рекомендовано створення реєстрів для обліку доходів від реалізації, витрат, пов'язаних з виробництвом та реалізацією, позареалізаційних доходів і витрат, а також зведених реєстрів для обліку доходів і витрат.

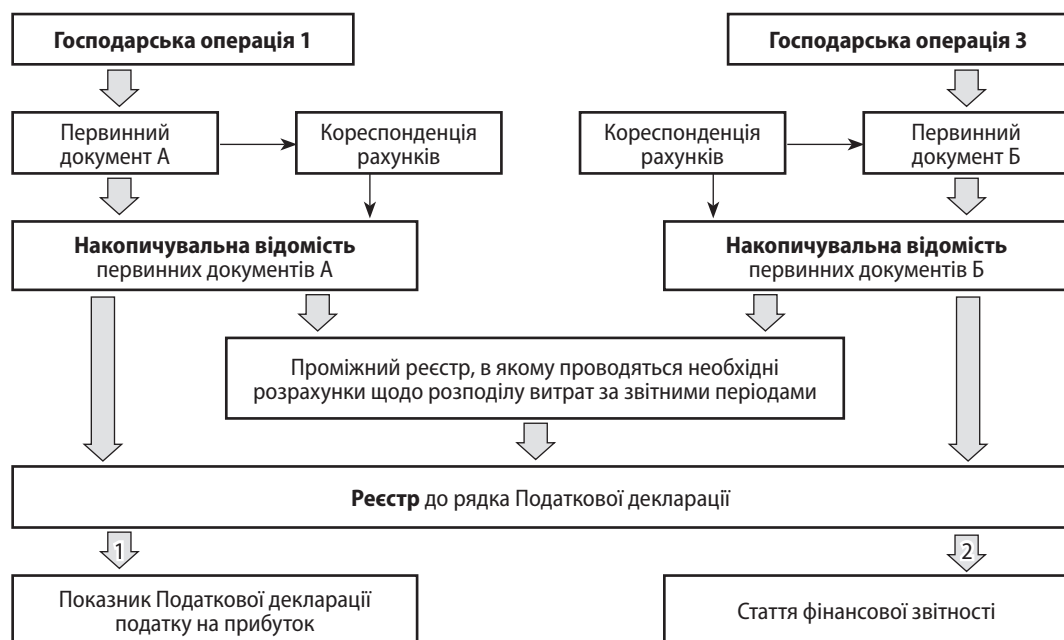
В умовах мінливого податкового законодавства запропонований підхід до ведення бухгалтерського обліку є менш трудомістким і більш гнучким для внесення відповідних змін. Обов'язкова умова роботи пропонованої системи – максимальна однаковість у формуванні вартості, оцінки активів в бухгалтерському обліку та для цілей податкових розрахунків. Облікову політику для цілей бухгалтерського обліку потрібно формувати “з оглядом” на податкове законодавство.

Таким чином, бухгалтерський облік і система його облікових реєстрів може і повинна використовуватися для цілей оподаткування з метою правильного обчислення та управління податковими зобов'язаннями платника, їх планування та оптимізації.

Відповідно до етапів бухгалтерського обліку після складання первинного документа відбуваються реєстрація, накопичення та узагальнення інформації, відображеної в них. Для цілей оподаткування рекомендується в бухгалтерських реєстрах паралельно з оцінками бухгалтерського обліку зазначати податкові обмеження.

Розроблений алгоритм заповнення Податкової декларації з податку на прибуток підприємства з використанням бухгалтерських первинних документів та аналітичних відомостей наведено на рис. 3.14. Він передбачає повну автоматизацію облікового процесу на підприємстві й формування реєстрів і відомостей в автоматичному режимі для підтвердження достовірності даних податкової

¹ Оганян К. И. Актуальные вопросы налогообложения прибыли / К. И. Оганян [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.juristlib.ru/book_1708.html.



- 1 – використання оцінок згідно з податковою політикою;
2 – використання оцінок відповідно до облікової політики

Рис. 3.14. Алгоритм накопичення облікової інформації для заповнення Податкової декларації з податку на прибуток підприємства

Складено автором.

декларації. Основою кожної відомості є відповідно оформлений первинний документ.

Витрати підприємства, які вносяться до рядків податкової декларації, формуються у спеціальних реєстрах. Для кожного реєстру передбачено набір накопичувальних відомостей за однотипними операціями в бухгалтерському обліку. Окремо накопичуються витрати, пов'язані з виробництвом і реалізацією продукції, товарів, робіт і послуг: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, суми нарахованої амортизації, інші витрати.

Накопичувальні відомості узагальнюють інформацію з первинних документів і формуються щомісячно, реєстри до рядків податкової декларації з податку на прибуток – щомісячно та наростаючим підсумком з початку року. Реєстри бухгалтерського обліку повинні містити назву, період реєстрації господарських операцій, прізвища і підписи або дані, що дають змогу ідентифікувати осіб, які брали участь у їх складанні.

Наприклад, для прямих матеріальних витрат послідовність заповнення облікових реєстрів із первинних документів наведена на рис. 3.15.

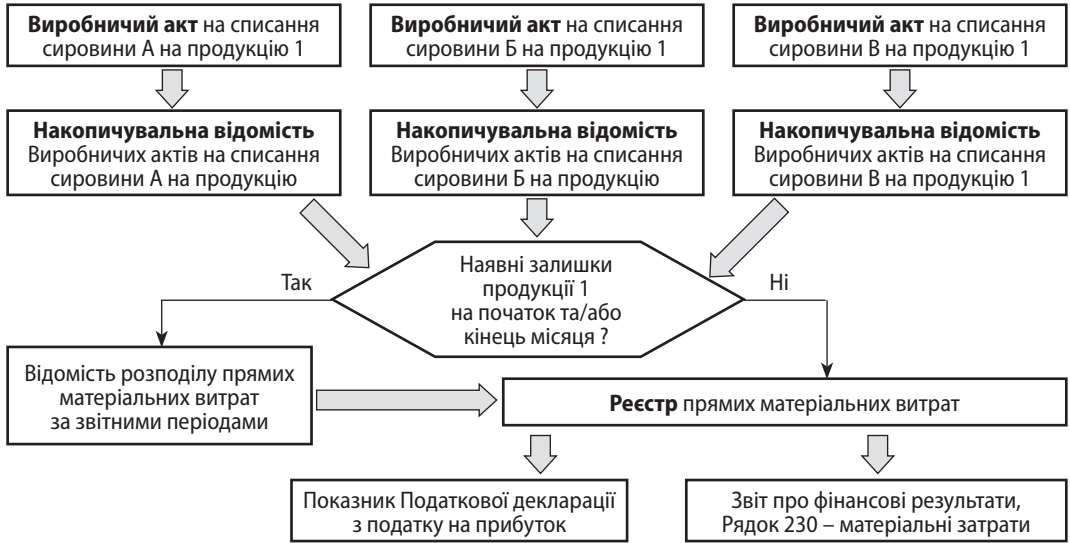


Рис. 3.15. Послідовність формування облікової інформації для заповнення рядка “Прямі матеріальні витрати” Податкової декларації з податку на прибуток підприємства

Складено автором.

Порядок перенесення даних з відомостей до реєстру залежить від особливостей виробничого процесу на підприємстві. Якщо на початку і наприкінці місяця на складі наявні залишки готової продукції, то передбачається проводити розподіл прямих витрат за звітними періодами на такі групи (наприклад, щодо прямих матеріальних витрат) у собівартості:

- готової продукції на початок місяця;
- виготовленої продукції;
- реалізованої продукції;
- продукції на кінець місяця.

З метою накопичення інформації стосовно окремих операцій для розмежування облікових оцінок і податкових вимог доцільно запровадити аналітичні рахунки і сформувавши робочий план рахунків підприємства. Форма накопичувальних відомостей та реєстрів до них може видозмінюватися залежно від галузевих особливостей діяльності. Основною вимогою до їх формування є: підсумок за однією накопичувальною відомістю заноситься до одного рядка реєстру, підсумок за реєстром формує одиниць показник Податкової декларації з податку на прибуток підприємства. Комплексні реєстри, інформація з яких переноситься до декількох рядків, передбачається складати тільки для витрат, щодо яких встановлено відсоткові обмеження: ремонти, придбання послуг інжинірингу, маркетингу, реклами.

4.1. ЗМІСТ, ФОРМИ І МЕТОДИЧНІ ПРИЙОМИ ПОДАТКОВОГО АУДИТУ

Необхідність стабілізації податкової системи, забезпечення постійного надходження податків, зборів, обов'язкових платежів до бюджету та дотримання податкової дисципліни як умови якісного виконання суб'єктами господарювання зобов'язань перед державою зумовили формування особливого напрямку державного контролю – податкового аудиту.

До прийняття Податкового кодексу України поняття “податковий контроль” було предметом дискусій серед науковців. Податкове законодавство не розкривало цього поняття і не мало чіткої та логічної структури, що сприяло б виявленню аспектів, безпосередньо з ним пов'язаних.

На думку В. Заболотнікової, податковий контроль – це єдина система обліку платників податків, а також контроль за правильністю нарахування, повнотою та своєчасністю сплати податків, нарахованих фінансових санкцій, порядок проведення розрахунків, обліку товарів та коштів¹.

Відповідно до гл. 5 розд. II ПКУ² податковий контроль – система заходів, що вживаються контролюючими органами з метою контролю правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів, а також дотримання законодавства з питань регулювання обігу готівки, проведення розрахункових та касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи.

Податковий контроль – це один із видів державного фінансового контролю, головною метою якого є дотримання приписів норм податкового законодавства зобов'язаними суб'єктами податкових

¹ Заболотнікова В. С. Податковий контроль як невід'ємний інструмент державної податкової служби / В. С. Заболотнікова, О. В. Соломатина // Вісн. Запоріз. наці. ун-ту. – 2010. – № 3. – С. 128–133.

² Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

правовідносин. В Україні нині діє єдина система контролю дотримання податкового законодавства, яку утворюють контролюючі органи.

У дослідженнях В. Корецької-Гамаш та Н. Раєвської податковий контроль пропонується розглядати у двох аспектах: як функцію державного управління економікою і як особливу діяльність щодо виконання податкового законодавства України. Обидві сторони податкового контролю взаємопов'язані, перебувають у безупинному розвитку та вдосконаленні¹. Однією із найефективніших форм проведення контролю з боку державних органів є податковий аудит (податкова перевірка), який здійснюється структурними підрозділами контролюючих органів.

До завдань Міністерства доходів і зборів України належить здійснення в межах своїх повноважень контролю за надходженням до бюджетів та державних цільових фондів податків і зборів та інших платежів. Податковий контроль є однією з функцій контролюючих органів, що, у свою чергу, утворює самостійну систему (рис. 4.1).

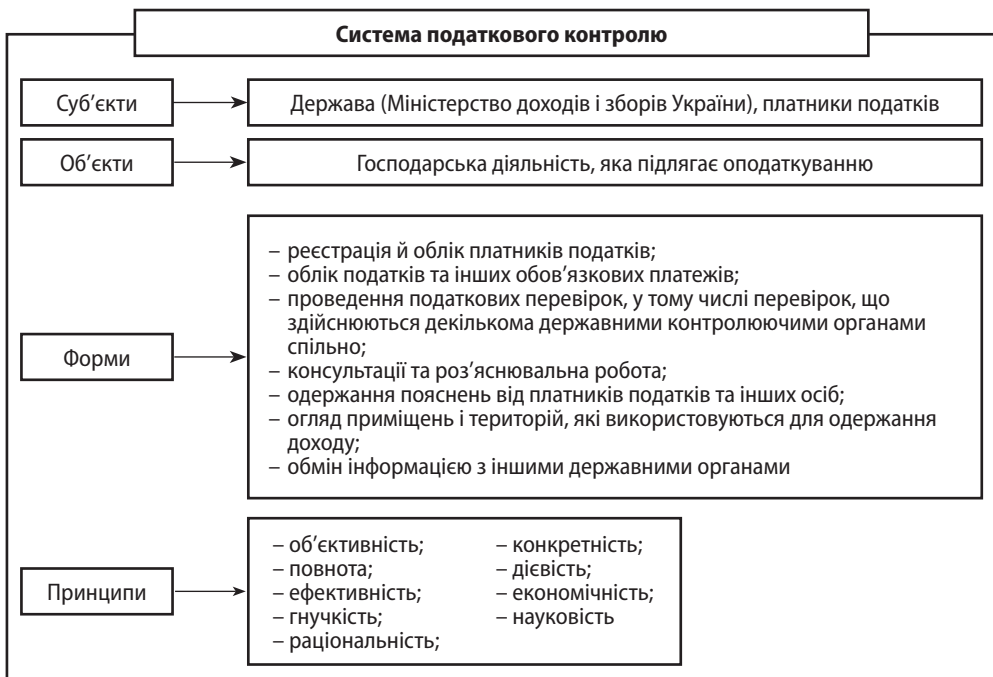


Рис. 4.1. Система податкового контролю

Складено автором.

¹ Корецька-Гармаш В. О. Податковий контроль: проблемні аспекти та напрями удосконалення / В. О. Корецька-Гармаш, Н. М. Раєвська // Часопис економічних реформ. – 2011. – № 1. – С. 40.

Основними завданнями податкового контролю є:

- перевірка дотримання податкового законодавства;
- своєчасність і повнота обліку платників податків;
- контроль повноти і своєчасності внесення податків і зборів до бюджету;
- захист інтересів держави в судах різної юрисдикції;
- аналіз формування прибуткової бази бюджету.

Контролюючі органи виконують поставлені завдання системно, шляхом здійснення операцій з перевірки фінансових, податкових та пов'язаних із ними питань діяльності суб'єктів господарювання й управління із застосуванням специфічних форм і методів його організації та проведення, зумовлених здебільшого мобілізацією до державного бюджету податків та інших обов'язкових платежів.

Податкове законодавство визначає податковий контроль не лише як один із видів перевірки нарахування чи сплати податків, а й як ведення обліку платників податків та інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності контролюючих органів. Способи (форми) здійснення податкового контролю наведено на рис. 4.2.

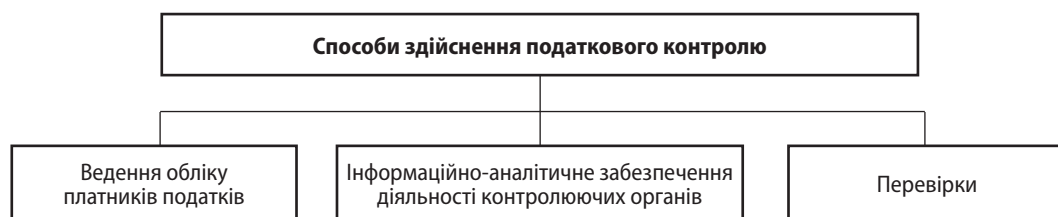


Рис. 4.2. Способи проведення податкового контролю

Складено автором.

Податкові перевірки є головною формою контролю за дотриманням податкового законодавства. Саме вони найефективніші з позиції виявлення порушень та стягнення недоїмок, забезпечення своєчасних та в повному обсязі податкових надходжень до бюджету, а також здійснення контролю за повнотою і правильністю обчислення податків і зборів. Суб'єкти господарювання підлягають податковим перевіркам, зазначеним у ст. 75 ПКУ (табл. 4.1).

Вивчаючи теорію оподаткування, можна зробити висновок, що розроблення ефективної податкової політики і належне виконання нею своїх функцій неможливі, коли контроль обмежується лише проведенням перевірок платників податків і застосуванням санкцій до порушників. Без роз'яснювальної роботи, проведення аналізу економічної ситуації та оперативного вжиття необхідних заходів, спрямованих на попередження порушення податкового законодавства, неможливо реалізувати покладені на податкову систему функції. При проведенні податкового контролю працівники контролюючих органів виявляють відхилення параметрів дохідної частини бюджету від заданих умов, аналізують їх причини та визначають шляхи подальшого вдосконалення об'єкта оподаткування.

Таблиця 4.1

Види податкових перевірок

№ з/п	Вид перевірки	Характеристика
1	Камеральна	Камеральною вважається перевірка, яка проводиться у приміщенні контролюючого органу винятково на підставі даних, зазначених у податкових деклараціях (розрахунках) платника податків
2	Документальна (планова, позапланова, виїзна, невиїзна)	Документальна перевірка – це перевірка, предметом якої є своєчасність, достовірність, повнота нарахування та сплати всіх передбачених ПКУ податків та зборів, а також дотримання валютного та іншого законодавства, контроль за виконання якого покладено на контролюючі органи, дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин із працівниками (найманими особами) та яка проводиться на підставі податкових декларацій (розрахунків), фінансової, статистичної та іншої звітності, реєстрів податкового і бухгалтерського обліку, ведення яких передбачено законом, первинних документів, що використовуються у бухгалтерському та податковому обліку і пов'язані з нарахуванням і сплатою податків та зборів, виконанням вимог іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, а також отриманих в установленому законодавством порядку контролюючим органом документів та податкової інформації, у тому числі за результатами перевірок інших платників податків
3	Документальна планова	Документальна планова перевірка проводиться відповідно до плану-графіка перевірок. Не є предметом документальної планової перевірки питання трансфертного ціноутворення, визначені статтею 39 ПКУ
4	Документальна позапланова	Документальна позапланова перевірка не передбачається у плані роботи контролюючого органу і проводиться за наявності хоча б однієї з обставин, визначених у п. 78.1 ст. 78 ПКУ
5	Документальна виїзна	Документальною виїзною перевіркою вважається перевірка, яка проводиться за місцезнаходженням платника податків чи місцем розташування об'єкта права власності, стосовно якого проводиться така перевірка
6	Документальна невиїзна (електронна)	Документальною невиїзною перевіркою вважається перевірка, яка проводиться у приміщенні контролюючого органу. Документальною невиїзною позаплановою електронною перевіркою (далі – електронна перевірка) вважається перевірка, що проводиться на підставі заяви, поданої платником податків із незначним ступенем ризику, визначеним відповідно до п. 77.2 ст. 77 ПКУ, до контролюючого органу, в якому він перебуває на податковому обліку. Заява подається за 10 календарних днів до очікуваного початку проведення електронної перевірки. Форма заяви, порядок її подання, прийняття рішення про проведення електронної перевірки встановлюються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику
7	Фактична	Фактична перевірка здійснюється за місцем фактичного провадження платником податків діяльності, розташування господарських або інших об'єктів права власності цього платника. Така перевірка проводиться контролюючим органом щодо дотримання норм законодавства з питань регулювання обігу готівки, порядку здійснення платниками податків розрахункових операцій, ведення касових операцій, наявності ліцензій, патентів, свідоцтв, у тому числі про виробництво та обіг підакцизних товарів, дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин з працівниками (найманими особами)

Складено автором.

З метою забезпечення податкових надходжень до державного бюджету необхідно враховувати економічні інтереси власників, тобто можливості розширеного відтворення. Податковий контроль, у свою чергу, взаємодіє з теоретичною та практичною складовими системи оподаткування. Адже ні при формуванні доходів бюджету, ні при регулюванні руху податкових платежів неможливо досягти потрібних результатів без запровадження належного контролю.

Держава розглядає податковий контроль як один з ефективних важелів ринкових перетворень у нашій країні. Як зауважувалося, при визначенні актуальних завдань податкового контролю потрібно враховувати не лише необхідність контролю за повнотою та достовірністю перерахування податків до бюджету, а й те, що слід дбати про суспільне визнання податкової діяльності як належної умови функціонування податкової та бюджетної системи, забезпечувати виконання суб'єктами підприємницької діяльності та громадянами податкових норм і створювати передумови для розширеного відтворення.

Однією з форм реалізації податкового контролю є податковий аудит. Проте така позиція ігнорує інші види податкового контролю, крім державного, котрі також використовують як інструмент контролю податковий аудит.

У результаті синтезу наукових думок щодо співвідношення понять “податковий контроль” та “податковий аудит” отримуємо таке визначення: податковий аудит є однією з форм здійснення податкового контролю, як державного, так і суспільного (громадського), а також внутрішнього (внутрішньофірмового). Одним із варіантів реформування податкової системи є закріплення на законодавчому рівні обов'язку окремих організацій проводити зовнішній податковий аудит, здійснюваний аудиторськими фірмами (аудиторами), що одержали відповідну акредитацію в уповноваженому державному органі, а потім надавати відповідні висновки до контролюючих органів і виконувати всі рекомендації з виправлення порушень податкового законодавства, виявлені у процесі податкового аудиту. Такі варіанти відносин аудиторсько-консалтингових фірм із податковою службою вже застосовуються у Російській Федерації. Федеральна податкова служба проводить відкриті конкурси на право укладення контракту про надання послуг з формування експертних письмових висновків із питань податкового законодавства.

За розглянутого варіанта аудиторські організації (аудитори) повинні перевіряти економічних суб'єктів з питань дотримання податкового законодавства, а за податковими органами залишиться повністю поточний податковий контроль, здійснюваний за допомогою камеральних податкових перевірок, і подальший податковий контроль у виняткових випадках і в порядку нагляду за діяльністю аудиторських фірм (аудиторів).

Інститут податкового аудиту, хоча і походить з державного фінансового контролю, так само як і загальний аудит, є самостійним, має відмінні від аудиту цілі, завдання, принципи організації, методи та інструменти.

Організацію податкового аудиту передбачено всередині системи контролюючих органів на підставі єдиних цілей і завдань щодо забезпечення якісного розгляду податкових спорів у досудовому порядку на всіх рівнях контролюючих органів. “Убудованість” податкового аудиту в діяльність контролюючих органів, на наш погляд, слід правомірно розглядати як розвиток теорії і практики податкового адміністрування. Водночас податкове адміністрування є не просто складною категорією, а, швидше, інститутом, який стосується податкової політики держави, податкового механізму, податкових відносин, системи управління контролюючими органами і податкового контролю за повнотою і своєчасністю виконання платниками податків своїх зобов’язань. Податкове адміністрування ґрунтується на фундаментальних знаннях політичних, економічних, юридичних та інших наук, збагачених сучасною вітчизняною та світовою практикою.

Термін “податкове адміністрування” має неоднозначне трактування. Практики використовують його у вузькому розумінні як контроль, здійснюваний контролюючими органами в певній сфері їх діяльності у порядку реалізації фіскальних завдань держави. Найчастіше під цим мається на увазі контроль за своєчасністю сплати та перерахуванням платниками податків певного зобов’язання. Таке трактування майже не відображає справжнього змісту податкового адміністрування.

Для того щоб зрозуміти сутність податкового адміністрування, слід деталізувати понятійний апарат, взаємозв’язок і взаємозумовленість окремих податкових категорій. Оскільки науковий податковий напрям у вітчизняній економічній науці є молодим, навколо його обґрунтування й об’єктивного існування розвивається велика кількість наукових тлумачень, що пояснюють походження податкової науки чи то з фінансів, чи то з економічної теорії, а часом – навіть із галузі юридичних наук (права).

Як і кожна наука, податкова наука має предмет і метод, які уточнюються з предметною спеціалізацією. Податкове адміністрування, незважаючи на “молодість”, вже відбулося як сфера практики і сфера наукових знань, а головне – як система управління податковими відносинами. У цій системі є місце суб’єктам і об’єктам податкових відносин. Це визначає предмет і метод податкового адміністрування як прикладного наукового напрямку.

Предметом податкового адміністрування є податкові відносини, які характеризуються багатогранністю зв’язків між державою й платниками податків, контролюючими органами та платниками податків, державою і контролюючими органами.

Системі управління контролюючими органами притаманні такі функції: планування; облік; контроль; аналіз і регулювання. Кожна з них використовує свої форми, способи і прийоми досягнення поставлених цілей, тобто власний інструментарій. Серед основних функцій податкового адміністрування слід

виокремити функцію контролю. Саме в контролі відводиться місце діяльності, названої податковим аудитом.

Усі підрозділи податкового аудиту тісно пов'язані з підрозділами, які здійснюють прямий податковий контроль (виїзні, камеральні податкові перевірки та ін.) і контроль за роботою контролюючих органів, тому контрольний характер діяльності підрозділів податкового аудиту переважає над іншими його характеристиками: аналізом, прийняттям рішень із врегулювання суперечностей.

Основними напрямками діяльності підрозділів податкового аудиту є:

- ухвалення законного й обґрунтованого рішення за матеріалами здійснених контрольних заходів;
- контроль якості роботи контролюючих органів через повідомлення і заяви платників податків.

По суті, обидва напрями мають на меті розв'язання одного завдання – підвищення якості податкового адміністрування.

Податковий аудит є підсумковою стадією здійснених контрольних заходів, за якими виносяться законне обґрунтоване рішення. Присутність у назві категорії слова “аудит” також передбачає контрольний характер роботи підрозділів податкового аудиту. Аудит (зовнішній і внутрішній) є діяльністю з проведення незалежного контролю.

Таким чином, податковий аудит має входити до складу податкового контролю, чим визначаються місце та роль цієї категорії в системі податкового адміністрування.

Підрозділи податкового аудиту, реалізуючи свої повноваження у встановленій сфері діяльності, наділені такими правами:

- вносити керівництву управління пропозиції з питань, що належать до компетенції співробітників відділу;
- запитувати й отримувати матеріали та відомості, необхідні для прийняття рішень із питань, віднесених до встановленої сфери діяльності;
- залучати фахівців інших структурних підрозділів контролюючого органу, а також працівників нижчих ланок контролюючих органів до підготовки проектів документів, інформації та інших матеріалів за дорученням керівництва контролюючого органу;
- давати роз'яснення юридичним та фізичним особам з усіх питань, віднесених до встановленої сфери діяльності;
- розглядати заяви, скарги на акти ненормативного характеру, дії (бездіяльність) підпорядкованих територіальних контролюючих органів, а також їх посадових осіб з питань застосування законодавства, контроль за виконанням яких покладено на контролюючі органи;
- розглядати заперечення (розбіжності) платників податків за актами повторних виїзних податкових перевірок, призначених та проведених контролюючими органами нижчих ланок.

Таким чином, мета проведення податкового аудиту – попередити порушення, а не застосувати фінансові санкції.

Головним завданням удосконалення методичних прийомів податкового контролю є підвищення його ефективності. Цього можна досягти, зокрема, за допомогою впровадження автоматизованої системи, яка вказуватиме ступінь уваги до платника податків (тобто поділятиме всіх платників податків на категорії з урахуванням імовірності виявлення у них податкових порушень)¹. Така система дасть змогу визначати найнедобросовісніших платників податків, на перевірку яких доцільно спрямувати більше зусиль органів податкового контролю.

Оскільки податок на прибуток є найскладнішим за процедурою встановлення об'єкта оподаткування, порядок його визначення, відображення в обліку оподатковуваних оборотів та нормативне регулювання потребують комплексного дослідження та аналізу.

Значну увагу вивченню проблеми неефективності законодавчого регулювання обліку і податкового аудиту в своїх публікаціях приділяли такі вітчизняні та зарубіжні науковці: Н. Коломієць², О. Мінаєва³, С. Сарана⁴, О. Угровецький⁵ та ін. Однак багато питань у цій сфері досі лишаються недостатньо розкритими і потребують подальших досліджень. Важко не погодитися з С. Сараною, яка наголошує на необхідності розгляду удосконалення законодавства як постійного процесу, оскільки створити раз і назавжди досконале податкове законодавство неможливо. Водночас не варто допускати ситуацію, коли кількість так званих удосконалень переходить розумну межу і таким чином руйнує стабільність податкової політики держави.

Однозначно, українським законотворчим органом зазначена межа була не тільки пройдена, а й залишена далеко позаду, оскільки нестабільність національного податкового законодавства дійсно вражає. Наприклад, якщо простежити історію редакцій Закону України “Про оприбуткування прибутку підприємств”, то можна дійти висновку, що цей законодавчий акт з моменту прийняття (приблизно 15 років назад) зазнав понад 110 змін, а ПКУ – більше 50 змін.

¹ *Заболотнікова В. С.* Податковий контроль як невід’ємний інструмент державної податкової служби / В. С. Заболотнікова, О. В. Соломатіна // Вісн. Запоріз. нац. ун-ту. – 2010. – № 3. – С. 128–133.

² *Коломієць Н. О.* Проблеми та необхідність реформування податкової системи / Н. О. Коломієць // Вісн. Черкас. нац. ун-ту ім. Б. Хмельницького. – 2009. – № 4. – С. 83–87.

³ *Мінаєва О. М.* Правове регулювання податкового обліку в Україні / О. М. Мінаєва // Наук. вісн. Нац. акад. ДПС України. – 2004. – № 25. – С. 241–246.

⁴ *Сарана С. В.* Систематизація як форма удосконалення податкового законодавства України / С. В. Сарана // Форум права. – 2009. – № 2. – С. 379–383 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://archive.nbuv.gov.ua/e-journals/FP/2009-2/09ccvpu.pdf>.

⁵ *Угровецький О. П.* Система оподаткування в Україні: становлення, реформування, адміністрування / О. П. Угровецький. – Х. : Золота миля, 2008. – 328 с.

На думку Д. Лозинського, не сприяє зрозумілості законодавчого регулювання оподаткування також наявність поряд із законами України великої кількості нормативних актів центральних органів виконавчої влади. Він акцентує на проблемі існування до прийняття ПКУ безлічі листів Державної податкової адміністрації України, яка, "...здається, користуючись "розмитістю" трактувань у законах, встановлювала власні правила ведення податкового обліку залежно від необхідності виконання плану по надходженнях до бюджету. Таким чином, вже не важливо, що саме зазначено в законі, адже через лист ДПА можна все пояснити та розтлумачити по-своєму"¹.

Як зазначає О. Угровецький, колізії між правовими нормами призводять до порушення системності правового регулювання, знижуючи його ефективність. Законодавчі та підзаконні суперечності заважають нормальній роботі у сфері податкової системи, нерідко порушують права громадян, позначаються на ефективності правового регулювання, стані законності й правопорядку, правосвідомості та правовій культурі суспільства².

Заплутаність законодавчої бази у сфері оподаткування зрештою має загрозливі наслідки для економічної безпеки країни, збільшуючи величину трансакційних витрат для підприємств, що погіршує інвестиційний клімат та посилює негативний ефект від "тінізації" економіки.

Зокрема, С. Онишко наголошує, що головні проблеми адміністрування податку на прибуток пов'язані з основними складниками механізму його справляння, а розв'язання цих проблем автор убачає в уніфікації податкового та бухгалтерського обліку³.

Прийняття Податкового кодексу України започаткувало новий етап обліку і аудиту податку на прибуток. Стаття 44 ПКУ зобов'язує платників податків з метою оподаткування вести облік доходів і витрат. Податок на прибуток обчислюється на підставі даних бухгалтерського обліку з урахуванням вимог ПКУ. У зв'язку з цим значно розширилися цілі й завдання бухгалтерського обліку, а, відповідно, змінилися вимоги до обліку як інформаційної системи, що обслуговує широке коло користувачів. Він перетворився на систему, котра виконує завдання внутрішнього та зовнішнього контролю за результатами діяльності підприємства, за допомогою забезпечення достовірною та повною інформацією внутрішніх і зовнішніх користувачів бухгалтерської інформації.

¹ Лозинський Д. А. Нормативно-правове регулювання податкового обліку в Україні: невирішені проблеми та шляхи розвитку / Д. А. Лозинський // Вісник ЖДТУ. – 2010. – № 2 (52). – С. 142–150.

² Угровецький О. П. Правове регулювання податкової системи підзаконними актами / О. П. Угровецький // Наук. вісн. Нац. ун-ту ДПС України (економіка, право). – 2009. – № 3 (46). – С. 207–214 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Nvnuodpsu/2009_3/2009_3_Ugroveckiy.pdf.

³ Онишко С. В. Підвищення рівня адміністрування податку на прибуток / С. В. Онишко // Фінанси України. – № 6. – 2003. – С. 47–50.

Розширення інформаційної бази податкових розрахунків призводить до збільшення нормативно-правової бази аудиту, структуру якої наведено на рис. 4.3.



Рис. 4.3. Структура нормативно-правового забезпечення аудиту податку на прибуток
Складено автором.

Статтею 67 Конституції України встановлено, що кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, визначених законом, причому всі суб'єкти права власності рівні перед законом (ст. 13). Винятково законами України, які є підґрунтям нормативно-правового забезпечення аудиту, визначаються система оподаткування, податки і збори¹.

Безпосередньо податкових відносин не стосуються положення Цивільного² та Господарського кодексів України³. Однак Податковий кодекс України посилається на ЦКУ від 16.01.2003 № 435-IV у тлумаченні термінів та визнанні окремих господарських операцій (рис. 4.4).

Господарський кодекс України від 16.01.2003 № 436-IV визначає основні напрями економічної політики держави, зокрема податкової. У ст. 17 проголошено, що закони, якими регулюється оподаткування суб'єктів господарювання, повинні

¹ Конституція України від 28.06.1996 № 254к/96-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?page=3&nreg=254%EA%2F96-%E2%F0>.

² Цивільний кодекс України від 16.01.2003 № 435-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/435-15>.

³ Господарський кодекс України від 16.01.2003 № 436-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/436-15>.

Податковий кодекс України (ПКУ)	Цивільний кодекс України (ЦКУ)
Ст. 14	Визначення термінів у ЦКУ приймаються за основу у ПКУ
Ст. 99	Порядок виставлення претензій, у тому числі до податкової служби, регулюється ЦКУ
Ст. 159	Порядок визначення заподіяної шкоди і винуватців наведено в ЦКУ
Ст. 174	Визначення податкового агента при успадкуванні вкладу
Ст. 44	У випадках, передбачених ст. 216 ЦКУ, платники податків мають право вносити відповідні зміни до податкової звітності
Ст. 301	Визначення статусу сільськогосподарського товаровиробника при злитті, приєднанні, перетворенні, поділі або виділенні згідно з відповідними нормами ЦКУ

Рис. 4.4. Взаємозв'язок Цивільного та Податкового кодексів України

Складено автором.

передбачати стабільність (незмінність) протягом декількох років загальних правил оподаткування, встановлено права контролюючих органів перевіряти фінансову діяльність суб'єктів господарювання.

ПКУ використовує класифікацію підприємств за розмірами згідно з ГКУ. Податковим кодексом передбачено, що платники податків, які належать до великих та середніх підприємств, надають до контролюючих органів податкову звітність у електронній формі з дотриманням умови щодо реєстрації електронного підпису підзвітних осіб у порядку, визначеному законодавством (п. 49.4 ст. 49 гл. 2 розд. II ПКУ). Однак не тільки великі та середні підприємства надають податкову звітність до контролюючих органів засобами електронної пошти. Договори про визнання електронних документів укладають з Міністерством доходів і зборів України за своїм місцезнаходженням або перебуванням на обліку малі підприємства та СПД – фізичні особи.

Під час податкового аудиту при перевірці електронної звітності слід підтвердити:

- факт подання податкової декларації;
- своєчасність її подання;
- законність електронного цифрового підпису (ЕЦП) платника податків та його посадових осіб, підписи яких є обов'язковими для звітів у паперовій формі.

На сьогодні приймання податкової звітності засобами телекомунікаційного зв'язку регулюється наказом Державної податкової адміністрації України "Про подання електронної податкової звітності" від 10.04.2008 № 233, зареєстрованим в Міністерстві юстиції України 16 квітня 2008 р. за № 320/15011 (п. 10 під-розд. 10 розд. XX ПКУ).

Законом України "Про електронні документи та електронний документообіг" від 22.05.2003 № 851¹ та Законом України "Про електронний цифровий підпис" від 22.05.2003 № 852² було законодавчо врегульовано використання електронного цифрового підпису та визначено статус електронного документа.

Для того щоб подана до податкової інспекції електронна звітність була прийнята, необхідно, аби звіт відповідав затвердженому формату (стандарту) та був підтверджений ЕЦП платника податків і його посадових осіб, підписи яких є обов'язковими для звітів у паперовій формі за умов, установлених ст. 3 Закону України "Про електронний цифровий підпис" від 22.05.2003 № 852.

Відповідно до п. 7 розд. III Інструкції з підготовки і подання податкових документів в електронному вигляді засобами телекомунікаційного зв'язку, при поданні податкових документів у електронному вигляді телекомунікаційними каналами зв'язку платники податків повинні зберігати електронний варіант:

- звітності після накладення ЕЦП платника податків, шифрування податкового документа;
- отриманих від Центру обробки електронних звітів (ЦОЕЗ) трьох документів: повідомлення, що звітність надійшла до Центру; квитанції № 1 про те, що звітність збережена на центральному рівні; квитанції № 2 про те, що звітність прийнята (не прийнята) на районному рівні.

Наявність електронних копій звітів і квитанцій є свідченням факту подання звіту.

Коротку характеристику нормативно-правових актів, які визначають загальні положення справляння податків та аудиту розрахунків із бюджетом, наведено в табл. 4.2.

У період активної реалізації економічних реформ питання правильного підрахунку податків і зборів вирішувалося на підприємствах у межах системи бухгалтерського обліку. В основу аудиту визначення податкової бази податку на прибуток було покладено саме дані бухгалтерського обліку. Причому бухгалтерський облік виконував розрахунково-податкові функції практично в повному обсязі й став пристосовуватися до вимог оподаткування. Так, згідно зі ст. 9

¹ Про електронні документи та електронний документообіг : закон України від 22.05.2003 № 851-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/851-15>.

² Про електронний цифровий підпис : закон України від 22.05.2003 № 852-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/852-15>.

Таблиця 4.2

Коротка характеристика нормативно-правових актів, які визначають загальні положення справляння податків

№ з/п	Назва нормативно-правових актів	Положення нормативно-правових актів, що стосуються оподаткування
1	Конституція України від 28.06.1996 №254 к/96-ВР	Визначає обов'язки сплачувати податки, рівність усіх перед законом, встановлення податків і зборів винятково законодавством України
2	Цивільний кодекс України від 16.01.2003 № 435-IV	Роз'яснює окремі положення цивільно-правових відносин, посилання на які містяться в Податковому кодексі: терміни, висунення претензій, визначення шкоди, спадкування, реорганізація підприємств та ін.
3	Господарський кодекс України від 16.01.2003 № 436-IV	Визначає вимоги до класифікації підприємств на великі, середні і малі, що використовуються в ПКУ. Встановлює загальні напрями державного контролю у сфері оподаткування, принципи оподаткування у зовнішньоекономічних операціях, базу оподаткування суб'єктів господарювання

Складено автором.

Закону України “Про систему оподаткування” від 25.06.1991 № 1251-XII до обов'язків платників податків і зборів (обов'язкових платежів) належали:

- 1) ведення бухгалтерського обліку, складання звітності про фінансово-господарську діяльність і забезпечення її зберігання у терміни, встановлені законами;
- 2) подання до державних податкових органів та інших державних органів відповідно до законів декларації, бухгалтерської звітності та інших документів і відомостей, пов'язаних із обчисленням і сплатою податків і зборів (обов'язкових платежів)¹ та ін.

Аналогічні положення наведені в Податковому кодексі України.

З моменту набрання чинності Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” від 28.12.1994 № 334/94-ВР² постала проблема взаємовідношення принципів і правил бухгалтерського обліку та методики аудиту. Надалі, у міру реформування та розвитку податкової та облікової систем України, їхні принципи і завдання дедалі частіше вступали в суперечність. До перших розбіжностей між бухгалтерським обліком і системою оподаткування слід віднести застосування звичайних цін, правила першої події, обмеження у сумах витрат тощо. Це спричинило і певні зміни й труднощі при проведенні податкових перевірок платників податку на прибуток.

До напрямів, що сприяли подальшому відходу системи оподаткування від бухгалтерського обліку, варто зарахувати формування окремої податкової

¹ Про систему оподаткування : закон України від 25.06.1991 № 1251-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1251-12>.

² Про оподаткування прибутку підприємств : закон України від 28.12.1994 № 334/94-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/334/94-вр>.

звітності. Розрахунок оподаткованої бази та суми податку на прибуток, що підлягає сплаті, потребував складання спеціальних і допоміжних розрахунків, які поряд із бухгалтерською звітністю у встановлені терміни подавалися до контролюючих органів. Крім того, практично з початку формування нової податкової системи України винятково для цілей оподаткування стали застосовуватися спеціалізовані показники, відмінні від бухгалтерських. Таким чином, виникла проблема взаємовідносин бухгалтерського обліку та системи оподаткування, нових підходів до проведення аудиту податку на прибуток.

Як стверджує академік М. Дем'яненко, "проблема уніфікації бухгалтерського і податкового обліку може бути розв'язана тільки через законодавче регулювання"¹, яким має бути охоплено порядок розрахунку податків, документування, зведення даних, що полегшило б сприйняття нововведень платниками податків. Ускладнена система обліку в цілях податкових розрахунків податку на прибуток, як зазначає О. Кисельова, призводить до зниження оперативного контролю та зростання податкових зловживань, погіршення платіжної дисципліни, що зрештою негативно позначається на сплаті бюджетних надходжень, потребує істотних коштів на адміністрування податку². Співіснування бухгалтерського і податкового обліку в одних і тих самих організаціях вплине на економічність обліку³. При цьому В. Палій пропонував скористатися відпрацьованою методикою бухгалтерського обліку та багаторічним досвідом багатьох країн світу.

Як основу податкових розрахунків у 2011 р. взято ті самі інформаційні дані, що й у 1992 р., однак бухгалтерський облік за цей час розвинувся, вдосконалився і перейшов на якісно новий рівень.

Важливим у цей період є законодавче визначення бухгалтерського обліку, його цілей і завдань. У ст. 3 Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16.07.1999 № 996-XIV було вказано, що бухгалтерський облік є обов'язковим видом обліку, який ведеться підприємством. Фінансова, податкова, статистична та інші види звітності ґрунтуються на даних бухгалтерського обліку⁴.

Першими документами, які чітко визначали розбіжність між бухгалтерським обліком і системою оподаткування, стали Положення (стандарти) бухгалтерського обліку, де наводився один метод визначення виручки від реалізації, узаконювалися бухгалтерська собівартість і принципи обліку, відмінні від

¹ Дем'яненко М. Я. Про співвідношення бухгалтерського і податкового обліку / М. Я. Дем'яненко // Облік і фінанси АПК. – 2004. – № 1. – С. 10–17.

² Кисельова О. Концептуальні засади реформування податку на прибуток / О. Кисельова // Бухгалтерський облік і аудит. – № 2. – 2005. – С. 37.

³ Палій В. Ф. Обновление бухгалтерского учета: что дальше? / В. Ф. Палій // Бухгалтерский учет. – 1996. – № 10. – С. 3.

⁴ Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : закон України від 16.07.1999 № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>.

податкових розрахунків. На практиці це внесло додаткові труднощі в обліковий процес, пов'язані зі збільшенням трудозатрат і документообігу на підприємстві. Повернення до принципів бухгалтерського обліку у 2011 р. сприяє зменшенню трудомісткості облікових робіт з метою оподаткування, хоча окремі суттєві відмінності збереглися. Це потребує кардинальних змін та якісно нового обґрунтування методики аудиту розрахунків із податку на прибуток.

На виконання вимог ПКУ нормативно-правовою основою аудиту податку на прибуток є всі законодавчі акти бухгалтерського обліку, які регламентують правила ведення обліку і оформлення господарських операцій. Характеристику положень нормативно-правових актів із бухгалтерського обліку, які використовуються у процесі оподаткування і проведення аудиту, наведено у табл. 4.3.

Для аудиту систематизації бухгалтерської інформації та її групування використовуються рахунки бухгалтерського обліку. На сьогодні в Україні застосовують чотири плани рахунків:

- 1) План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 № 291, зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 21 грудня 1999 р. за № 893/4186¹;
- 2) План рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ, затверджений наказом Головного управління Державного казначейства України від 10.12.1999 № 114, зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 20 грудня 1999 р. за № 890/4183²;
- 3) План рахунків бухгалтерського обліку банків України, затверджений постановою Правління Національного банку України від 17.06.2004 № 280, зареєстрованою у Міністерстві юстиції України 26 липня 2004 р. за № 919/9518³;
- 4) План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій суб'єктів малого підприємництва, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 19.04.2001 № 186, зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 5 травня 2001 р. за № 389/5580⁴.

¹ План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0892-99>.

² План рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ : наказ Головного управління Державного казначейства України від 10.12.1999 № 114 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0890-99>.

³ План рахунків бухгалтерського обліку банків України : постанова Правління Національного банку України від 17.06.2004 № 280 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0918-04>.

⁴ План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій суб'єктів малого підприємництва : наказ Міністерства фінансів України від 19.04.2001 № 186 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0389-01>.

Таблиця 4.3

Характеристика положень нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку, які використовуються в процесі оподаткування

№ з/п	Назва нормативного акта	Характеристика	Взаємозв'язок з Податковим кодексом України
1	Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16.07.1999 № 996-XIV	Регламентує порядок організації обліку, в тому числі для податкових розрахунків, фінансової звітності, вимоги до первинних документів	ПКУ містить посилання на закон у визначенні термінів, вимог до складання первинних документів
2	Положення (стандарту) бухгалтерського обліку)	Визначають правила відображення об'єктів у фінансовій звітності: визнання, оцінка, класифікація тощо	ПКУ містить посилання на стандарти у визначенні термінів, дати отримання доходів, складу витрат, методів оцінювання запасів, визнання курсових різниць та ін.
3	Положення бухгалтерського обліку "Податкові різниці", затвержене наказом Міністерства фінансів України від 25.01.2011 № 27, зареєстрованим в Міністерстві юстиції України 21 лютого 2011 р. за № 212/18950	Визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про податкові різниці та її розкриття у фінансовій звітності	Абз. 3 п. 46.2 ст. 46 та. 2 розд. II, абз. 2 п. 1 підрозд. 4 розд. XX Податкового кодексу України встановлює обов'язковість подання, з 1 січня 2012 р. суб'єктами господарювання – платниками податку на прибуток фінансової звітності з урахуванням податкових різниць за методикою і формою, визначеною Міністерством фінансів України
4	Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 № 291, зареєстрованим в Міністерстві юстиції України 21 грудня 1999 р. за № 893/4186	Встановлює призначення і порядок ведення рахунків бухгалтерського обліку для узагальнення методом подвійного запису інформації про наявність і рух активів, капіталу, зобов'язань та факти фінансово-господарської діяльності підприємств, організацій та інших юридичних осіб (крім банків і бюджетних установ)	Прямим вказівкою немає, однак план рахунків є основою систематизації інформації у бухгалтерському обліку
5	Положення про документальне забезпечення запису в бухгалтерському обліку, затвержене наказом Міністерства фінансів України від 24.05.1995 № 88	Встановлює порядок створення, прийняття і відображення у бухгалтерському обліку, а також зберігання первинних документів, облікових реєстрів, бухгалтерської звітності	У ПКУ міститься посилання на обов'язковість ведення і зберігання документів, визначених правилами ведення бухгалтерського обліку (ст. 44, п. 138.2 ст. 138)

Складено автором.

Планами рахунків окреслюються напрями відображення господарських операцій у системі цифрових позначень кодів рахунків, що спрощує доступ до перевірки і пошуку необхідної інформації.

Окрему групу нормативно-правових актів становлять накази Державної служби статистики України, Міністерства фінансів України, які визначають типові форми первинних документів. Слід зауважити, що жодні нормативно-правові акти з оподаткування не містять переліку первинних документів, які підтверджують проведення господарських операцій. Це може спричинити виникнення спірних ситуацій при перевірці платників податків. У Податковому кодексі України вказано, що вимоги до первинних документів визначаються законом. У Законі України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність” від 16.07.1999 № 996-XIV закріплено обов’язкові реквізити, однак немає положення про переважне використання типових форм. Тому може виникнути чимало суперечностей, якщо підприємство не використовує типових форм, але самостійно розроблені бланки узгоджуються із вимогами закону. Таких розбіжностей потрібно уникати, адже тільки Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24.05.1995 № 88, містить вимоги щодо використання типових форм первинних документів. Перелік наказів, які затверджують типові форми первинних документів для основних ділянок обліку, наведено у табл. 4.4.

На сьогодні невизначеними залишаються форми первинних документів з обліку власного капіталу, розрахунку фінансових результатів, фінансових інструментів. Решта операцій документально забезпечені. Зважаючи на неузгодженості у сфері обліку, розроблення спеціальних методичних рекомендацій з обліку податку на прибуток та його аудиту на виконання вимог Податкового кодексу України є необхідною умовою ефективного адміністрування. Ці рекомендації повинні узагальнювати використання всіх елементів методу бухгалтерського обліку: рахунків, подвійного запису, документації тощо для забезпечення однакових підходів у формуванні інформаційного забезпечення розрахунку податку на прибуток усіма платниками податків та проведення контролюючими органами.

Основою аудиту податку на прибуток є Податковий кодекс України та наказ Міністерства фінансів України “Про затвердження форми Податкової декларації з податку на прибуток підприємства” від 28.09.2011 № 1213.

Податковим кодексом України визначено (ст. 44), що організації обчислюють податкову базу за підсумками кожного податкового періоду на підставі даних первинних документів і реєстрів бухгалтерського обліку, склад яких залишається невизначеним. За недотримання цієї вимоги передбачено штрафні санкції.

Засади визначення об’єкта оподаткування податком на прибуток максимально наближені до бухгалтерського обліку, передбачають, що визнання та

Таблиця 4.4

**Перелік наказів, які встановлюють типові форми первинних документів
для основних ділянок обліку**

№ з/п	Ділянка обліку	Назва нормативного акта
1	Бланки суворого обліку	Типові форми первинного обліку бланків суворої звітності, затверджені наказом Міністерства статистики України від 11.03.1996 № 67
2	Об'єкти права інтелектуальної власності	Типові форми первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 22.11.2004 № 732, зареєстрованим в Міністерстві юстиції України 14 грудня 2004 р. за № 1580/10179
3	Малоцінні швидкозношувані предмети	Типові форми первинних облікових документів з обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів, затверджені наказом Міністерства статистики України від 22.05.1996 № 145
4	Основні засоби	Типові форми первинного обліку, затверджені наказом Міністерства статистики України від 29.12.1995 № 352
5	Сировина і матеріали	Типові первинні облікові документи з обліку сировини і матеріалів, затверджені наказом Міністерства статистики України від 21.06.1996 № 193
6	Заробітна плата	Типові форми первинної облікової документації зі статистики праці, затверджені наказом Державного комітету статистики України від 05.12.2008 № 489
7	Готівкові операції	Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні, затверджене постановою Правління Національного банку України від 15.12.2004 № 637, зареєстрованою в Міністерстві юстиції України 23 січня 2005 р. за № 40/10320
8	Безготівкові операції	Інструкція "Про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті", затверджена постановою Правління Національного банку України від 21.01.2004 № 22, зареєстрованою в Міністерстві юстиції України 29 березня 2004 р. за № 377/8976
9	Розрахунки з підзвітними особами	Форма Звіту про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт, та Порядок його складання, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 05.12.2012 № 1276, зареєстрованим в Міністерстві юстиції України 26 грудня 2012 р. за № 2185/22497

Складено автором.

класифікація доходів і витрат здійснюються за принципом "нарахування та відповідності доходів та витрат", прийнятим у бухгалтерському обліку, тобто незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів, з урахуванням певних обмежень. З метою обчислення оподаткованого прибутку та аудиту в ПКУ містяться посилання на обмеження, встановлені Кабінетом Міністрів України (табл. 4.5).

У п. 138.7 ст. 138, п. 140.1 та 140.3 ст. 140 ПКУ передбачено використання в цілях оподаткування норм втрат від браку, убитку, забезпечення найманих працівників спеціальним одягом, взуттям, спеціальним (форменим) одягом, мийними та знешкоджувальними засобами, засобами індивідуального захисту, а також продуктами спеціального харчування, які встановлюються Кабінетом Міністрів України.

Таблиця 4.5

Постанови Кабінету Міністрів України, на які містяться посилання в ПКУ

№ з/п	Стаття ПКУ	Суть обмежень	Постанова Кабінету Міністрів України
1	Пп. 133.1.2 п. 133.1 ст. 133	Платником податку є управління залізниці, яке отримує прибуток від основної діяльності залізничного транспорту. Перелік робіт та послуг, що належать до основної діяльності залізничного транспорту, визначається Кабінетом Міністрів України. Доходи залізниць, отримані від основної діяльності залізничного транспорту, визначаються в межах надходжень доходу, перерозподіленого між залізницями в порядку, що встановлюється Кабінетом Міністрів України	Перелік робіт і послуг, що належать до основної діяльності залізничного транспорту від 30.03.2011 № 316
2	Пп. 136.1.16 п. 136.1 ст. 136	Порядок безоплатної передачі основних засобів, отриманих 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 встановлюється Кабінетом Міністрів України	Деякі питання безоплатної передачі основних засобів від 23.02.2011 № 145
3	П. 138.7 ст. 138	Фактична вартість остаточно забракованої продукції не включається до складу витрат платника податку, крім втрат від браку, які складаються з вартості остаточно забракованої з технологічних причин продукції (виробів, вузлів, напівфабрикатів) та витрат на виправлення такого технічно неминучого браку, в разі реалізації такої продукції. Платник податку має право самостійно визначати допустимі норми технічно неминучого браку в наказі по підприємству за умови обґрунтування його розміру. Такі самостійно встановлені платником податку норми діють до встановлення цих норм центральними органами виконавчої влади у відповідній сфері	Встановлюються не тільки Кабінетом Міністрів України, а й галузевими міністерствами і відомствами
4	Абз. "г" пп. 138.10.6 п. 138.10 ст. 138	Вартість вугілля та вугільних брикетів, безоплатно наданих в обсягах та за переліком професій, що встановлюються Кабінетом Міністрів України, в тому числі компенсації вартості такого вугілля та вугільних брикетів	Перелік професій працівників із видобутку (переробки) вугілля та працівників вуглебудівних підприємств, яким безоплатно надається вугілля на побутові потреби і до складу загального місячного або річного оподаткованого доходу яких не включається вартість такого

Продовження табл. 4.5

№ з/п	Стаття ПКУ	Суть обмежень	Постанова Кабінету Міністрів України
			вугілля, від 17.03.2011 № 303
5	Пп. 140.1.1 п. 140.1 ст. 140	Витрати платника податку на забезпечення найманих працівників спеціальним одягом, взуттям, спеціальним (форменим) одягом, мийними та знешкоджувальними засобами, засобами індивідуального захисту, що необхідні для виконання професійних обов'язків, а також продуктами спеціального харчування за переліком, що встановлюється Кабінетом Міністрів України та/або галузевими нормами безплатної видачі працівникам спеціального одягу, спеціального взуття та інших засобів індивідуального захисту	Постанова Кабінету Міністрів України від 27.06.2003 № 994 або галузеві норми
6	Пп. 140.1.4 п. 140.1 ст. 140	Порядок гарантійного ремонту (обслуговування) або гарантійних замін, а також перелік товарів, на які встановлюється гарантійне обслуговування, визначаються Кабінетом Міністрів України на підставі норм законодавства з питань захисту прав споживачів	Порядок гарантійного ремонту (обслуговування) або гарантійної заміни технічно складних побутових товарів від 11.04.2002 № 506
7	Пп. 140.1.7 п. 140.1 ст. 140	Кабінетом Міністрів України окремо визначаються граничні норми добових для відрядження членів екіпажів суден / інших транспортних засобів або суми, що спрямовуються на харчування таких членів екіпажів замість добових, якщо такі судна (інші транспортні засоби): провадять комерційну, промислову, науково-пошукову чи риболовецьку діяльність за межами територіальних вод України; виконують міжнародні рейси для провадження навігаційної діяльності чи перевезення пасажирів або вантажів за плату за межами повітряного або митного кордону України; використовуються для проведення аварійно-рятувальних та пошуково-рятувальних робіт за межами митного кордону або територіальних вод України. Суми та склад витрат на відрядження державних службовців, а також інших осіб, що направляються у відрядження підприємствами, установами та організаціями, які повністю або частково утримуються (фінансуються) за рахунок бюджетних коштів, визначаються Кабінетом Міністрів України	Постанови Кабінету Міністрів України від 02.02.2011 № 98 та від 02.02.2011 № 73
8	П. 140.3 ст. 140	До витрат не включається сума фактичних втрат товарів, крім втрат у межах норм природного убутку чи технічних (виробничих) втрат та витрат із розбалансування природного газу в газорозподільних мережах, що не перевищують розмір, визначений Кабінетом Міністрів України або іншим органом, визначеним законодавством України	Загальне положення про порядок нормування питомих витрат паливно-енергетичних ресурсів у суспільному виробництві від 15.07.1997 № 786

Закінчення табл. 4.5

№ з/п	Стаття ПКУ	Суть обмежень	Постанова Кабінету Міністрів України
9	П. 148.4 ст. 148	Загальний розрахунковий обсяг (у натуральних величинах) видобутку корисних копалин на відповідному родовищі визначається за методикою, що затверджується Кабінетом Міністрів України	Методика визначення загального розрахункового обсягу видобутку корисних копалин від 03.10.1997 № 1099
10	П. 154.2 ст. 154	Звільняється від оподаткування прибуток підприємств, отриманий від продажу на митній території України продуктів дитячого харчування власного виробництва, спрямований на збільшення обсягів виробництва та зменшення роздрібних цін таких продуктів. Перелік продуктів дитячого харчування встановлюється Кабінетом Міністрів України	Перелік спеціальних продуктів дитячого харчування і порядку віднесення таких продуктів до продукції власного виробництва від 08.08.1997 № 859
11	П. 157.10 ст. 157	Доходи неприбуткових організацій, визначених у пп. "а" п. 157.1, у тому числі доходи закладів і установ освіти, науки, культури, охорони здоров'я, а також архівних установ та реабілітаційних установ для інвалідів та дітей-інвалідів, що мають відповідну ліцензію, які утримуються за рахунок бюджету, зараховуються до складу кошторисів (на спеціальний рахунок) для утримання таких неприбуткових організацій і використовуються виключно на фінансування видатків такого кошторису (у тому числі фінансування господарської діяльності згідно з їх статутами), розрахованого та затвердженого в порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України	Порядок складання, розгляда, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ від 28.02.2002 № 228
12	П. 158.1 ст. 158	Звільняється від оподаткування 80 % прибутку підприємств, отриманого від продажу на митній території України товарів власного виробництва за переліком, встановленим Кабінетом Міністрів України	Постанова Кабінету Міністрів України "Про внесення змін до переліку та обсягів енергозберігаючих матеріалів, обладнання, устаткування та комплектуючих, що звільняються від ввізного мита та операції з увезення яких на митну територію України звільняються від обкладення податком на додану вартість" від 30.07.2010 № 682
13	П. 158.2 ст. 158	При впровадженні платником податку енергоефективних заходів та енергоефективних проектів такий платник повинен забезпечити окремий облік прибутку/збитку, отриманого від здійснення зазначених заходів та реалізації проектів, у порядку, затвердженому Кабінетом Міністрів України	Очікується розроблення і прийняття

Складено автором.

Відповідальність платників податків за здійснення податкових розрахунків в умовах дії Податкового кодексу України значно посилилась, що потребує уважнішого ставлення до організації інформаційного забезпечення податкових розрахунків – бухгалтерського обліку. Так, згідно з вимогами п. 123.1 ст. 123 ПКУ, у разі якщо контролюючий орган самостійно визначає суми податкового зобов'язання, зменшення суми бюджетного відшкодування та/або зменшення від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток платника податків на підставах, визначених пп. 54.3.1, 54.3.2, 54.3.5, 54.3.6 п. 54.3 ст. 54 Кодексу, відбувається накладення на платника податків штрафу в розмірі 25 % суми нарахованого податкового зобов'язання та/або неправомірно заявленої суми від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток. Тобто навіть при заниженні податкового зобов'язання внаслідок завищення суми доходів чи заниженні суми витрат у податковій декларації застосовуються штрафні санкції.

Етапи становлення і розвитку обліку й аудиту податкових розрахунків в Україні характеризують непослідовність реформування податкового законодавства, результатом якого стала відсутність системного підходу у визначенні єдиних засад і методологічних принципів організації та здійснення розрахунків за податками. Процедура коригування даних бухгалтерського обліку для цілей оподаткування з року в рік істотно ускладнювалася й ставала дедалі трудомісткішою, що зумовило внесення кардинальних змін до ПКУ, правил аудиту дотримання норм якого ще не розроблено.

Відносини держави та бізнесу у фіскальній сфері потребують дотримання класичних принципів оподаткування, тобто процедури адміністрування податків мають бути прозорими, зрозумілими, чітко регламентованими та відносно сталими. Підґрунтям контролю розрахунків за податком на прибуток як одним із основних податків повинні бути сформовані єдині вимоги до бухгалтерського обліку як інформаційного забезпечення податкових розрахунків та проведення їх аудиту.

Основою податкового аудиту мають стати розроблені Методичні рекомендації щодо складання та перевірки податкової декларації з податку на прибуток підприємства стосовно порядку перевірки податку на прибуток, які повинні визначати джерела інформації для здійснення контролю, послідовність контрольних процедур, єдині методичні підходи до перевірки складових доходів, витрат, об'єкта оподаткування. В умовах дії ПКУ ще не затверджено аналога Методичних рекомендацій щодо взаємодії між підрозділами органів державної податкової служби України при адмініструванні податку на прибуток, затверджених наказом ДПА України від 11.12.2006 № 766 (втратив чинність).

4.2. МЕТОДИЧНІ ПРИЙОМИ ПОДАТКОВОГО АУДИТУ ЯК СКЛАДОВОЇ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ

Одним із пріоритетних завдань держави під час загострення кризових явищ у розвитку національної економіки є налагодження ефективної системи державного податкового контролю. В умовах кардинальних системних змін законодавчої бази оподаткування спостерігається значне відставання системного врегулювання норм податкового контролю, наукового обґрунтування його методології та процедур проведення контрольних заходів. Невідповідність організаційної структури контролюючих органів сучасним вимогам потребує удосконалення методологічних та організаційних засад податкового контролю.

Основна мета податкового аудиту – сприяння реалізації податкової політики держави в процесі формування й використання бюджетів різних рівнів і цільових державних фондів. Від його ефективності значною мірою залежать економічний добробут держави та її безпека, тому дослідження такої форми контролю набуває особливої актуальності. Проте реальних зрушень у цьому напрямі не відбулося, що пояснюється відсутністю єдиної методології визначення сутності й специфіки здійснення фінансово-контрольної функції держави, розмежування можливих засобів її втілення у різних сферах господарювання. Нині неухильно зростає інтерес вітчизняних науковців і практиків до окресленого кола проблем – адекватне їх розв'язання може стати потужним імпульсом розвитку системи державного податкового аудиту загалом. Проте однозначного розуміння критеріїв розмежування форм і методів застосування уповноваженими органами державної влади необхідних контрольних заходів, особливостей їх запровадження у сучасній науковій літературі не сформовано. Така ситуація не сприяє формуванню чіткого уявлення про систему запровадження відповідної державно-управлінської діяльності у сфері оподаткування, що призводить до зниження її ефективності.

У цьому контексті науковці мають різні позиції. Так, Л. Ловінська та І. Стефанюк вважають, що специфіку здійснення фінансового контролю необхідно розглядати лише крізь призму форм цієї діяльності. Під формою фінансового контролю вони розуміють способи конкретного виразу й організації контрольних дій, спрямованих на виконання функцій контролю¹. Такими формами є стандартизація, ідентифікація (державна реєстрація), ліцензування, експертиза та моніторинг (нагляд, спостереження). Іншого погляду дотримується Ф. Бутинець, котрий не розглядає таке поняття, як “форма фінансового контролю”, зосереджуючи увагу винятково на визначенні методів цієї діяльності. Під методами

¹ Ловінська Л. Г. Організація бухгалтерського обліку та фінансового контролю в сучасних умовах господарювання в Україні : моногр. / Л. Г. Ловінська, І. Б. Стефанюк. – К. : НДФІ, 2006. – С. 90.

фінансового контролю вчений розуміє сукупність способів і прийомів перевірки законності, достовірності та доцільності операцій суб'єкта господарювання¹. До цих методів він зараховує інвентаризацію, аналіз господарської діяльності, перевірку, обстеження, ревізію та аудит.

Податковий контроль як елемент управління процесом оподаткування є необхідною умовою функціонування ефективної податкової системи. Він покликаний забезпечити зв'язок платників податків з органами державного управління, що наділені особливими правами і повноваженнями з усіх питань оподаткування. Податковий контроль – це завершальна стадія управління оподаткуванням і водночас один із елементів планування податкових надходжень до бюджету. Його двоїста природа зумовлена тим, що, з одного боку, він є формою реалізації контролюючої функції податків, а з другого – це примусові грошові відносини².

Ефективне адміністрування податку на прибуток контролюючими органами має базуватися на науково обґрунтованих методах проведення перевірок.

Метод – це спосіб дослідження явищ, процесів створених людиною систем і сукупність прийомів, за допомогою яких оцінюється стан об'єкта, що вивчається. Методи кожної науки поділяють на загальнонаукові й спеціальні. Податковий аудит як одна з форм економічного контролю має свій метод дослідження, що ґрунтується на основних положеннях діалектичного методу пізнання і законах економічної теорії.

Економічні процеси, що відбуваються під час функціонування підприємства та впливають на формування об'єктів оподаткування, є цілісним, узагальненим явищем.

Застосування в процесі податкового аудиту аналізу та синтезу як загальнонаукових методів дослідження передбачає як оцінювання узагальненої інформації про діяльність платника податку, так і вивчення окремих напрямів діяльності, господарських операцій. За узагальнюючими даними можна з'ясувати тенденції розвитку підприємства як платника податку, але неможливо встановити причини наявності чи відсутності об'єкта оподаткування податком на прибуток, виявити напрями й шляхи впливу на економічні процеси підприємства. Тому постає необхідність поділу загального явища на складові для з'ясування окремих чинників впливу на показники, тобто застосування методу аналізу. Таким чином, аналіз економічних явищ – це абстрактний поділ їх на частини шляхом використання спеціальних прийомів, що дає змогу вивчити окремі аспекти цих явищ. Отже, застосування в процесі аудиту розрахунків із податку на прибуток за допомогою аналізу та синтезу як методичних прийомів дослідження передбачає й

¹ Контроль і ревізія : підруч. / Ф. Ф. Бутинець, В. П. Бондар, Н. Г. Виговська, Н. І. Петренко ; за ред. Ф. Ф. Бутинця. – 4-те вид., допов. і переробл. – Житомир : Рута, 2006. – С. 29.

² Кондукова Е. Теоретичні аспекти організації податкового контролю в галузях економіки / Е. Кондукова // Наук. вісн. Нац. акад. держ. податкової служби України (економіка, право). – 2004. – № 4. – С. 151–161.

оцінювання діяльності платника податку загалом за даними податкової і фінансової звітності, і розгляд його діяльності як сукупності окремих складових, що впливають на загальний результат.

З аналізом і синтезом тісно пов'язані такі категорії пізнання, як індукція і дедукція. Індукція – спосіб логічного мислення, застосовуючи який від знання одиничного, меншого ступеня узагальненості, переходять до знання, яке має загальніший характер. Таким чином, об'єкт вивчають, рухаючись від часткового до загального. Загальні положення при цьому ґрунтуються на численних спостереженнях, локальних висновках, узагальненнях. Дедукцією називають спосіб логічного мислення, який полягає в русі від загального до одиничного, від пізнання загальнішого до пізнання спільності меншого ступеня. Отже, дедукція – методичний прийом, що дає змогу робити висновки, поступово переходячи від загальних законів, положень і понять до приватних, навіть одиничних.

При проведенні податкового аудиту важливі обидва методичні прийоми. Дедуктивний метод використовують при вивченні фінансово-господарської діяльності підприємств, системи бухгалтерського обліку, розрахунків за податками і взагалі ефективності системи оподаткування підприємства. Індуктивний метод застосовують переважно для виконання локальних завдань, оцінювання впливу окремих господарських операцій на формування об'єкта оподаткування. Індуктивний і дедуктивний методи в процесі контролю за розрахунками підприємства з бюджетом слід використовувати взаємопов'язано.

До загальнонаукових методичних прийомів, що застосовуються в податковому аудиті, доцільно віднести також абстрагування, моделювання, порівняння, групування та ін. Зокрема, нормативні документи контролюючих органів передбачають об'єднання платників податків за групами ризику для адекватного зіставлення їхніх показників, оцінювання податкового навантаження, прогнозування надходжень до бюджету.

Методичні прийоми, притаманні податковому аудиті як складовій науки про державний фінансовий контроль, можна об'єднати в три групи:

- органолептичні (інвентаризація, спостереження, експертизи, обстеження та ін.), або методи фактичного контролю;
- документальні (перевірка документів за формою, сутністю та змістом, камеральна перевірка, зустрічна перевірка, сканування, групування недоліків, узагальнення результатів тощо);
- розрахунково-аналітичні (арифметична перевірка, економічний, статистичний, фінансовий аналіз).

Методичні прийоми податкового аудиту як практичної діяльності є сукупністю способів, прийомів для дослідження стану об'єктів, що вивчаються, зокрема платників податку на прибуток, їхніх господарських операцій, які формують оподатковувані обороти. Ці методи можна об'єднати в такі групи:

- 1) ті, що дають змогу визначати кількісний і якісний стан об'єкта;

- 2) такі, які сприяють визначенню відхилення дійсного стану об'єкта від чинних норм і нормативів, планових показників та інших правил;
- 3) пов'язані з оцінюванням стану об'єкта (в минулому, теперішньому й майбутньому).

До першої групи належать: інвентаризація, огляд, перерахунок, зважування, вимірювання, що надає можливість визначити кількісний стан об'єкта, лабораторний аналіз, метою якого є визначення кількісного стану об'єкта. Так, відповідно до пп. 20.1.9 п. 20.1 ст. 20 Податкового кодексу України працівникам контролюючих органів надано право вимагати від платників податків, що перевіряються, проведення інвентаризації основних засобів, товарно-матеріальних цінностей, коштів, у тому числі зняття залишків товарно-матеріальних цінностей, готівки, під час перевірок.

Перевірка фактичної наявності окремих найменувань або всіх матеріалів дає змогу не тільки пересвідчитися в наявності, а й визначити стан обліку в місцях збереження, порядок складання первинних бухгалтерських документів щодо оприбуткування та витрачання цінностей.

Друга група прийомів застосовується для зіставлення таких показників:

- фактичної наявності основних засобів виробництва, матеріальних ресурсів, продукції з реальними потребами і нормативами, відповідності реальних потужностей підприємства задекларованим у податковій звітності об'єктам оподаткування;
- кількості фактично використаних у виробництві сировини й матеріалів за чинними нормами з метою підтвердження формування показника собівартості;
- даних первинних бухгалтерських документів і зведених реєстрів обліку з інформацією, що міститься в небухгалтерських документах підприємства (пропусках, путівках та ін.);
- бухгалтерських документів підприємства, що перевіряється, з відповідними документами інших підприємств щодо конкретних господарських операцій, тобто проведення зустрічних перевірок;
- результатів контрольних вимірювань і запуску матеріалів у виробництво з обсягом робіт і аналогічними партіями матеріалів, зафіксованих у відповідних документах для перевірки реальності господарської діяльності підприємства, правомірності формування доходів і витрат у звітності;
- фактичних показників фінансово-господарської діяльності з прогнозними, відповідними даними попередніх періодів, показниками аналогічних підприємств регіону, галузі на підставі даних інформаційної бази контролюючих органів;
- господарських операцій, оформлених відповідними первинними документами, з відповідними положеннями законодавства й інших нормативних документів щодо застосування типових форм первинних документів.

Зіставлення в процесі проведення аудиту розрахунків з податку на прибуток, формування показників доходів і витрат дають змогу визначити відхилення дійсного стану об'єктів, що перевіряються, від норм і нормативів, прогнозних показників, багатьох інших правил.

Третя група прийомів пов'язана з оцінюванням попереднього, теперішнього і майбутнього стану об'єктів податкового аудиту. Оцінюються стан ресурсів, доцільність і законність господарських операцій, достовірність економічної інформації, що подається до контролюючих органів, у тому числі фінансової і податкової звітності, підстави для декларування збитків, тобто аналізується стан усіх об'єктів, щодо яких застосовуються обидва попередні прийоми.

Отже, методом податкового аудиту розрахунків із податку на прибуток є визначення реального якісного й кількісного стану об'єктів оподаткування (доходів, витрат, основних засобів, що підлягають амортизації, тощо), виявлення відхилень від базового або нормативного стану й оцінювання цих відхилень за критеріями доцільності й законності.

Підвищення ефективності податкового аудиту потребує зростання якості аналітичної роботи, зокрема розроблення чітких методичних рекомендацій щодо податкового аудиту розрахунків із бюджетом за основними податками для працівників контролюючих органів із визначенням конкретних методів і принципів.

Методичні прийоми організації податкового аудиту правомірно поділити на дві групи: способи організації перевірки та порядок її проведення.

До способів організації перевірки можна віднести суцільний, вибірковий, аналітичний або комбінований.

При суцільному способі організації перевіряється вся без винятку інформація про господарські факти, процеси і явища. На підставі суцільної перевірки формується висновок про достовірність, повноту і законність усіх операцій і звітних даних за період, що перевірявся. Однак застосування суцільного способу організації перевірки зумовлює значні затрати часу і праці. Суцільна перевірка зводить до мінімального ризик пропуску інформації. Зазвичай суцільні перевірки проводяться, коли необхідно зафіксувати встановлений факт правопорушення, точно визначити розмір завданих збитків, шкоди та ін. Статтями 75 "Види перевірок", 77 "Порядок проведення документальних планових перевірок", 78 "Порядок проведення документальних позапланових перевірок", 82 "Строки проведення виїзних перевірок" ПКУ встановлено певні обмеження термінів проведення податкових перевірок.

Так, тривалість перевірок, визначених у ст. 82 ПКУ, не повинна перевищувати для великих платників податків 30 робочих днів, щодо суб'єктів малого підприємництва – 10, інших платників податків – 20 робочих днів. Продовження строків проведення перевірок можливе за рішенням керівника контролюючого органу для великих платників податків не більш як на 15 робочих днів, щодо суб'єктів малого

підприємництва – не більш як на п'ять робочих днів, інших платників податків – не більш як на 10 робочих днів. Як правило, такі обмеження не дають змоги здійснювати суцільний контроль документів і господарських операцій.

Вибірковий спосіб організації перевірки передбачає вивчення частини документів. Обсяг операцій і документів, що підлягають перевірці, перевіряючи визначають довільно, керуючись логікою, практичним досвідом та методичними рекомендаціями. Головна вимога до формування вибірки – її репрезентативність, тобто відображення всіх основних властивостей генеральної сукупності. Якщо під час вибіркової перевірки окремих господарських процесів встановлено факти порушень, помилок або зловживань, виникає необхідність проведення суцільної перевірки.

Аналітичний спосіб організації перевірки полягає в оцінюванні фінансових показників на підставі даних фінансової та податкової звітності. Певні питання для першочергового контролю під час аудиту можна з'ясувати, зіставивши обсяги оподатковуваних операцій з даними звітності з податку на додану вартість, податкової декларації з податку на прибуток підприємства, Звіту про сукупні доходи, інформацією за матеріалами перевірок контрагентів підприємства й баз даних контролюючих органів.

Комбінований спосіб організації перевірки поєднує всі розглянуті способи. За такого способу виокремлюють напрями діяльності і господарські операції, що потребують першочергової уваги і підлягають суцільній перевірці (операції з високою ймовірністю помилок, порушень і зловживань). До цих напрямів відносять розрахунки за податками, операції з готівкою і валютними грошовими коштами, операції з пов'язаними особами, товарообмінні операції тощо. Інші ділянки обліку перевіряються, як правило, вибірково. Перевірені суцільним і вибірково способами документи і зібрана інформація надають можливість узагальнити результати аудиту в акті перевірки, вимоги до оформлення якого визначаються і затверджуються контролюючим органом (з 2013 р. – Міністерство доходів і зборів України).

Розрізняють такі види порядку дослідження документів: хронологічний – перевірка за всіма ділянками обліку і за всіма операціями без попереднього групування; систематизований – перевірка за кожною тематичною ділянкою обліку; комбінований – перевірка порядку підшивки документів та за економічно однорідними операціями; вибірковий – перевірка частини документів.

Для ефективного і впорядкованого проведення аудиту розрахунків із бюджетом з податку на прибуток потрібно формувати програму перевірки, яка визначає перелік питань, що з'ясовуються під час аудиту, та послідовність вивчення його об'єкта.

Необхідно детальніше розглянути особливості використання методичних прийомів податкового аудиту при перевірці розрахунків з податку на прибуток, правильності формування доходів і витрат, оподаткованого прибутку. Так,

під час документальної виїзної перевірки застосовують: огляд, опитування, підтвердження, фактичний контроль, документальну перевірку, сканування, аналітичні процедури, перерахунок.

При здійсненні аудиторських процедур поширеними є обстеження об'єктів, або огляд. Відповідно до ст. 16 "Обов'язки платника податків" ПКУ платники податків зобов'язані допускати посадових осіб контролюючого органу під час проведення ними перевірок до обстеження приміщень, територій (крім житла громадян), що використовуються для одержання доходів чи пов'язані з утриманням об'єктів оподаткування, а також для проведення перевірок обчислення і сплати податків та зборів у випадках, встановлених ПКУ. В процесі обстеження з'ясовують питання, пов'язані з вивченням організаційно-виробничої діяльності та перевіркою забезпечення збереження майна підприємства. Обстеження об'єктів доцільно проводити на початку перевірки, під час обстеження можна отримати інформацію про проблеми в організаційно-виробничій діяльності, а також відповіді на питання стосовно наявності у підприємства майна, виробничих потужностей, забезпечення збереження майна безпосередньо на об'єктах.

Тільки при фактичному огляді можна дослідити наявність невикористаного обладнання, його якісний стан і умови збереження; причини збоїв у роботі підприємства; наявність запасів сировини, матеріалів і готової продукції та умови їх зберігання; дієвість пропускнуої системи підприємства при ввезенні й вивезенні сировини, матеріалів і готової продукції; ведення оперативного обліку замовлень і постачання продукції та ін. При обстеженні об'єктів доцільно ознайомитися з організацією і веденням обліку в місцях зберігання матеріальних цінностей та готової продукції, дотриманням чинних правил і порядку оформлення документами операцій з оприбуткування і вибуття. Особливу увагу слід приділяти ознайомленню з неофіційною документацією, тобто документами, що не проходять бухгалтерської обробки (документами і записами, які матеріально відповідальні працівники ведуть із власної ініціативи для фіксації розрахунків, пов'язаних із рухом грошових, матеріальних та інших цінностей). За необхідності при обстеженні здійснюють: відбір пояснень, хронометраж, фотографування, спостереження за поведінкою матеріально відповідальних осіб на робочих місцях та ін. Під час огляду можна визначити, які облікові ділянки потребуватимуть уваги, факти зниження доходів шляхом невідображення у бухгалтерському обліку і податковій звітності, факти завищення витрат, оцінити реальність здійснюваних підприємством господарських операцій, відсутність фіктивних і безтоварних операцій.

Опитування як метод збирання інформації на початковій стадії перевірки дає змогу отримати дані для оцінювання обсягів і ступеня складності робіт, які необхідно запланувати при формуванні програми перевірки. Відповідно до ПКУ в процесі перевірки працівники контролюючих органів мають право отримувати пояснення у посадових осіб підприємства.

Підтвердження – це одержання письмової відповіді від незалежної третьої особи, яка підтверджує інформацію, що перевіряється. При проведенні аудиту розрахунків з податку на прибуток перевіряючі можуть застосовувати цей метод для отримання певної інформації про об'єкт контролю від органів державної влади, органів статистики, митної служби, банківських установ, контрагентів тощо.

Інвентаризація є перевіркою в натурі грошових коштів, матеріальних цінностей, стану розрахунків та інших статей балансу на певну дату. Без інвентаризації неможливо дати об'єктивну оцінку збереження майна, визначити дійсні втрати сировини і матеріалів при їх збереженні й перевезеннях у межах норм природного убутку, збиток, заподіяний нестачами, розтратою та іншими зловживаннями. Інвентаризація також використовується для визначення вилученого майна за підробленими документами, завищення цін та інших неправомірних дій посадових осіб. Інвентаризація грошових коштів на банківських рахунках підприємства здійснюється шляхом зіставлення залишків грошових коштів у Звіті про фінансовий стан із приведеними залишками грошових коштів у виписках банку.

Важливим об'єктом інвентаризації в процесі аудиту розрахунків з податку на прибуток є розрахунки з дебіторами і кредиторами. Реальність дебіторської та кредиторської заборгованості, своєчасне її повернення і списання відповідно впливають на формування доходів і витрат з метою оподаткування. Залежно від стану, способу обліку розрахункових операцій і форм розрахунків інвентаризація розрахунків з дебіторами і кредиторами можлива шляхом:

- запиту в дебіторів і кредиторів про стан розрахунків (у вигляді листа);
- взаємного зіставлення заборгованості безпосередньо на підприємствах, з якими ведуться розрахунки (зустрічна перевірка);
- порівняння дат і сум, що перераховуються за платіжними дорученнями, з датами і сумами оприбуткованих матеріальних та інших цінностей підприємства, яке перевіряється, і виявлення розбіжностей по документах без виїзду представника;
- зіставлення особових рахунків, що надаються дебіторами і кредиторами, з особовими рахунками підприємства, яке перевіряється;
- порівняння заборгованості за особовим рахунком дебітора або кредитора, що утворилася на кінець місяця, із сумою подальшої оплати через банк (при кредиторській заборгованості) або сумою оприбуткованих матеріальних чи інших цінностей у перших числах наступного місяця (при дебіторській заборгованості).

Під час аудиту увага приділяється й питанням формування вартості об'єктів незавершеного будівництва, основних засобів, вивченню вартості капітальних і ремонтних робіт. Один із найефективніших методів контролю таких питань – контрольні обміри. Вони проводяться для визначення фактично виконаного обсягу будівельних і ремонтних робіт та перевірки достовірності обліку незавершеного виробництва, витрачання будівельних матеріалів порівняно з

нормами і фактично виконаним обсягом робіт, правильності нарахування заробітної плати, розрахунків із підрядниками та іншими підприємствами за виконані обсяги робіт. Для здійснення обмірів виконаних робіт може створюватися комісія з обов'язковим залученням фахівця з будівництва (інженера-будівельника, майстра). Залучення експертів з окремих питань передбачено ПКУ. При контрольному обмірі визначається обсяг фактично виконаних робіт: кладка, підмурівка ($y \text{ м}^3$); кладка стін ($y \text{ м}^3$); настил підлоги ($y \text{ м}^3$) тощо. Результати обміру оформляються актом. Якщо контрольний обмір проводився з метою перевірки правильності витрачання матеріалів, то в акті доречно скласти порівняльну відомість, в якій міститимуться дані про найменування матеріалів, витрачених на фактичні обсяги виконаних робіт за встановленими нормами, фактичне використання матеріалів за даними бухгалтерського обліку і результати обміру (списано матеріалів більше або менше).

Найпоширеніша в процесі аудиту розрахунків із податку на прибуток документальна перевірка – це перевірка документів і записів з метою визначення достовірності й законності операцій, що в них зафіксовані.

Кожна господарська операція оформляється відповідними документами, на підставі яких також роблять записи в регістрах синтетичного і аналітичного обліку. За регістрами бухгалтерського обліку складають фінансову і податкову звітність. Тому для оцінювання достовірності господарських операцій переважно використовують методичні прийоми перевірки документів і записів у регістрах бухгалтерського обліку.

Без методичних прийомів перевірки первинної документації, зроблених записів у облікових регістрах і зіставлення цих даних із показниками звітності правильність розрахунків Податкової декларації з податку на прибуток підприємства перевірити неможливо.

Залежно від змісту контролю і стану бухгалтерського обліку для оцінювання завершених господарських операцій використовують різні методичні прийоми перевірки документів. Серед них можна виокремити формальну, економічну, нормативно-правову, зустрічну перевірку документів, контрольну звірку, зворотну калькуляцію (зворотний рахунок), оцінювання документів за даними кореспондуючих рахунків, аналітичну (рахункову) перевірку звітності й балансів, порівняння та ін.

Формальна перевірка документів передбачає перевірку дотримання чинних форм документів, послідовності, повноти і правильності заповнення реквізитів документів, дотримання порядкової нумерації та наявності відповідних підписів у документах. Згідно з Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 24.05.1995 № 88, "первинні документи – це письмові свідоцтва, що фіксують та підтверджують господарські операції, включаючи розпорядження та дозволи адміністрації (власника) на їх проведення". При формальній перевірці слід

з'ясувати наявність у документах необхідних реквізитів, які надають йому юридичної сили і доказовості, свідчать про реальність господарської операції.

Арифметична перевірка документів передбачає визнання правильності розрахунку вартісних і кількісних показників у документі, проведених обчислень і таксувань, підрахунок підсумків та інших арифметичних дій, що виконуються при оформленні й обробленні як окремих документів, так і реєстрів обліку, де узагальнюється і систематизується інформація з документів.

Експертна перевірка доповнює формальну й арифметичну і спрямована на виявлення підробок у документах, а саме: дописок тексту, букв, цифр, закреслення, часткового або повного видалення написаного тексту, цифрових записів, підроблення підписів тощо. Вони можуть бути виявлені при уважному огляді документа. Зазвичай доброякісний документ має однаковий колір паперу, друкарський текст або чорнило, каліграфію листа або шрифт букв, стійкі цифри і букви. Одержані документи підлягають уважному вивченню. Для цього використовують інші прийоми перевірки документів (логічну і зустрічну перевірку), що дає змогу отримати додаткові докази про підроблення документа. Такі документи доцільно направляти в спеціальні лабораторії на криміналістичну експертизу, результати якої використовуються для безперечного доведення зловживань.

При логічній перевірці шляхом зіставлення інформації про господарські операції, відображені в документах, реєстрах та звітності, з різними взаємопов'язаними показниками, подіями, явищами, визначається, чи була об'єктивна можливість її виникнення. Наприклад, наведені в накладній дані про масу й обсяг вантажу зіставляються з вантажопідйомністю або об'ємом двигуна автомобіля, на якому перевозився вантаж, місткістю тари, вказаної в накладній; кількість будь-якої сировини або матеріалу, зафіксованої в інвентаризаційному описі, з розміром площі, на якій вони могли зберігатися, місткістю цистерн, бочок; кількість випущеної готової продукції з виробничою потужністю обладнання, цеху, комбінату, з'ясовується наявність узагалі транспорту, місць збереження, виробничих потужностей. Логічна перевірка у поєднанні з іншими методичними прийомами перевірки документів дає змогу виявити ухилення від сплати податків, заниження податкових зобов'язань та інші зловживання.

При нормативно-правовій перевірці встановлюються відповідність господарських операцій та їх відображення в обліку і звітності чинним правилам, вимогам установчих документів, законам, відхилення від затверджених норм, кошторисів, лімітів та ін. За їх наявності складають розрахунки і аналітичні таблиці, з'ясовують наслідки і винних осіб, визначають збиток, заподіяний неправомірними діями працівників підприємства, розмір заниження (завищення) сум доходів, витрат, оподаткованого прибутку.

Сутність зустрічної перевірки полягає у вивченні достовірності операцій шляхом зіставлення документів і записів в облікових реєстрах, що належать до тих самих взаємопов'язаних операцій. Зазвичай документи складають у двох і

більше примірників, а окремі операції оформляють додатковими документами. Такі документи знаходяться при звітах (реєстрах) різних матеріально відповідальних працівників. Багато разів можуть повторюватися і записи в облікових реєстрах бухгалтерського обліку. Це відкриває великі можливості для зустрічної перевірки документа, що вивчається, й уточнення достовірності операції.

Застосовують також метод контрольного зіставлення, коли облік матеріальних цінностей ведеться за найменуваннями без зазначення сорту, марок, номерів та інших ознак, що мають різну вартість, за відсутності аналітичного обліку за окремими сортами, марками, номерами матеріальних цінностей і в усіх випадках, коли підприємства вдаються до сумарного обліку матеріальних цінностей. Контрольне зіставлення важливе при перевірці правильності оприбуткування й витрачання певних видів матеріальних цінностей, достовірності аналітичного обліку.

Зворотна калькуляція (зворотний рахунок) використовується для перевірки розміру необґрунтованого списання сировини на виробництво при випуску певного виду готових виробів під час перевірки щодо завищення суми витрат, які зменшують оподатковуваний прибуток. Суть цього методичного прийому полягає в тому, що за даними фактичного випуску готових виробів обчислюється обсяг витрат сировини відповідно до визначених норм за міжінвентаризаційний період, який зіставляється з фактичним обсягом виробленої продукції. Таким чином, встановлюються факти безпідставного списання сировини і матеріалів на виробництво, тобто факти завищення собівартості та заниження об'єкта оподаткування податком на прибуток.

У процесі аудиту може виникнути необхідність перевірки правильності списання сировини й матеріалів за обсягом виготовленої продукції у зв'язку з уточненими нормами витрат за висновком спеціальної експертизи про дійсні витрати. У цьому разі фактично випущену кількість виробів за період, що вивчається, помножують на різницю між фактично списаною сировиною на одиницю виробу і реальними нормами згідно з висновком спеціальної експертизи.

Також застосовується прийом сканування – за його допомогою вивчають нетипові статті й події. При проведенні перевірки документів за даними кореспондуючих рахунків можна виявити ті, якими оформлені фіктивні чи нетоварні операції (некоректні кореспонденції рахунків, невідповідність записів у реєстрах бухгалтерського обліку підтвердним документам, відсутність бухгалтерських кореспонденцій, згортання сальдо за окремими рахунками, дублювання кореспонденції в однакових сумах за тим самим документом, необґрунтовані документами коригувальні записи на рахунках бухгалтерського обліку). Під час аудиту розрахунків із податку на прибуток доцільно особливу увагу приділяти визначенню оподатковуваних оборотів при здійсненні операцій із пов'язаними особами, товарообмінних операцій, коли облікові оцінки та оцінки для потреб оподаткування не збігаються.

Серед методичних прийомів податкового аудиту особливе місце посідає аналітична (рахункова) перевірка показників податкової звітності та фінансових звітів, які відповідно до вимог Податкового кодексу України подаватимуться до контролюючих органів. За допомогою цього прийому вивчається взаємна ув'язка показників фінансової і податкової звітності, виявляються відхилення та з'ясовуються причин їх виникнення, відповідність показників звітності даним аналітичного й синтетичного обліку, узгодженість показників в окремих формах звітності, у реєстрах бухгалтерського обліку і первинних документах. Цей методичний прийом застосовується в поєднанні з іншими прийомами контролю, що дає змогу не тільки здійснити технічну (рахункову) перевірку звітності, а й вивчити стан розрахунків за податковими платежами до бюджету, з банками за коротко- і довгостроковим кредитуванням, а також з іншими підприємствами і установами за різними розрахунками.

Крім того, аналітична (рахункова) перевірка звітів забезпечує можливість проведення підготовчої роботи з добору й систематизації звітних матеріалів для виконання аналітичних розрахунків, пов'язаних із оцінюванням фінансового стану підприємства, при вивченні фінансових результатів і порівнянні стану збереження майна підприємства. За її допомогою фактичні дані, наведені в звітності, зіставляються з базисними періодами, плановими, нормативними та іншими показниками.

Для аналізу сум прибутку, що підлягає оподаткуванню, наведених у фінансовій та податковій звітності, і розкриття їхнього якісного аспекту використовують відносні величини, виражені в коефіцієнтах, індексах, процентах (наприклад, обчислюється показник податкового навантаження).

В окремих випадках податковий аудит розрахунків із податку на прибуток пов'язаний з вивченням великого потоку документації та бухгалтерських записів. Тому перевірка документів і записів у облікових реєстрах не може бути суцільною на всіх ділянках господарської діяльності. За умови великого потоку документації та бухгалтерських записів виникає необхідність вибіркового аналізу документів і бухгалтерських записів в облікових реєстрах.

У практичній роботі перевіряючі використовують різні варіанти вибору документів для контролю: перевірка частини документів за період, що вивчається; перевірка однорідних операцій за декілька місяців, за останній місяць кожного кварталу, за останній квартал або навіть за останні два місяці тощо.

Під час податкового аудиту податку на прибуток іноді необхідно перевірити якість готової продукції. У цьому разі проводять контрольний запуск сировини і матеріалів у виробництво або здають готову продукцію для лабораторного аналізу.

При контрольному запуску сировини і матеріалів у виробництво в присутності перевіряючого і запрошеного фахівця перевіряється весь технологічний процес, починаючи зі зважування відповідної сировини і допоміжних

матеріалів, їх оброблення і завершуючи зважуванням готової продукції. Це дає змогу перевірити фактичний випуск готової продукції та дійсну кількість витраченої сировини й допоміжних матеріалів і зіставити з тими даними, які мали місце до контрольного запуску. Лабораторні аналізи найчастіше застосовують при перевірках відповідності якості готової продукції чинним стандартам.

Перевіряючи правомірність формування й відображення в обліку сум доходів, витрат, оподаткованого прибутку, використовують різні за змістом контрольні процедури і прийоми, спрямовані на вивчення повноти оприбуткування вантажів, привезених автомобільним, водним і залізничним транспортом, достовірності операцій з відпуску матеріальних цінностей зі складів, якості інвентаризацій, що проводяться у процесі аудиту або ревізії, дотримання правил відпуску матеріалів, готової продукції та інших цінностей.

Метою застосування контрольних процедур є перевірка показників податкових декларацій із податку на прибуток підприємства, виявлення фактів заниження доходів, завищення витрат, заниження податкового зобов'язання з податку на прибуток для забезпечення повноти і своєчасності його надходження до бюджету.

Форми та методи податкового аудиту нині можуть бути ефективними лише за умов реформування податкової системи України загалом, яке передбачатиме формування максимально придатних до сучасних умов та дієвих контролюючих органів в Україні, наділення їх функціями, які прямо пов'язані з податковою роботою та податковим контролем, створення ефективної інформаційної бази щодо платників податків за певними критеріями відбору та забезпечення її постійного оновлення, здійснення на високому рівні масово-роз'яснювальної та консультаційної роботи серед платників податків та ін. Реалізація цих заходів допоможе оптимізувати процес адміністрування податків, посилити контроль за нарахуванням і сплатою податку на прибуток. Важливість підвищення ефективності форм та методів контролю впливає з того, що він повинен сприяти стимулюванню економіки та запобіганню кризовим явищам у бізнесовому середовищі.

Основним завданням удосконалення методичних прийомів податкового контролю є підвищення його ефективності, зокрема за допомогою впровадження автоматизованої системи, яка визначатиме ступінь уваги до платника податків (тобто розподілятиме всіх платників на категорії з урахуванням імовірності виявлення у них податкових порушень). Така система дасть змогу визначати найнедобросовісніших платників податків, на перевірку яких доцільно спрямувати більше зусиль органів податкового контролю.

ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СКЛАДАННЯ ТА ПЕРЕВІРКИ ПОДАТКОВОЇ ДЕКЛАРАЦІЇ З ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК ПІДПРИЄМСТВА

5.1. КОНЦЕПТУАЛЬНІ ПІДХОДИ ДО СТРУКТУРИ МЕТОДИЧНИХ РЕКОМЕНДАЦІЙ ЩОДО СКЛАДАННЯ ТА ПЕРЕВІРКИ ПОДАТКОВОЇ ДЕКЛАРАЦІЇ З ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК ПІДПРИЄМСТВА

Податок на прибуток є джерелом формування бюджету, визначає здатність держави виконувати завдання економічного зростання, розподілу і перерозподілу валового внутрішнього продукту з метою досягнення адекватної структури суспільного виробництва.

Податок на прибуток підприємств у 2009 та 2010 рр. сплачувався відповідно на 76,92 і 92,39 % запланованих обсягів. На рис. 5.1 відображено динаміку надходжень податку на прибуток підприємств у 2002–2010 рр. порівняно з даними щодо сплати податку на додану вартість та податку з доходів фізичних осіб. Як свідчать дані, питома вага податку на прибуток серед основних бюджетоутворюючих податків знижується. Частково це спричинено як кризовими явищами в економіці країни у 2008–2009 рр., так і проблемами ефективного адміністрування цього платежу¹.

У динаміці цього податку за останні 10 років виокремлюють два періоди. Сума його надходжень до держбюджету у 2002–2008 рр. зростає, а після 2008 р., коли була зафіксована найбільша сума – 47 856 819 450,11 грн, надходження від податку знижуються. Позитивну динаміку надходжень податку на прибуток підприємств протягом семи років до 2008 р. включно можна пояснити загальним підвищенням рівня ділової активності в країні. В 2009–2010 рр. простежується зниження рівня податкових надходжень за цим податком, що може бути наслідком загострення соціально-економічної нестабільності в країні, та, як результат, неповної сплати податкових зобов'язань у зв'язку з нестачею ресурсів, з одного боку, і поширенням випадків ухилення від сплати податків – з другого.

Аналіз сукупних показників фінансової звітності стосовно прибутку до оподаткування (Звіту про фінансові результати), що узагальнені Державною службою статистики України за період 2002–2010 рр.,

¹ Щомісячний моніторинг основних індикаторів бюджетної та банківської систем країни [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.ibser.org.ua/UserFiles/File/Month%20bank-budget/2010/2011_01bank & budget_new_ukr \(2\). pdf](http://www.ibser.org.ua/UserFiles/File/Month%20bank-budget/2010/2011_01bank & budget_new_ukr (2). pdf).

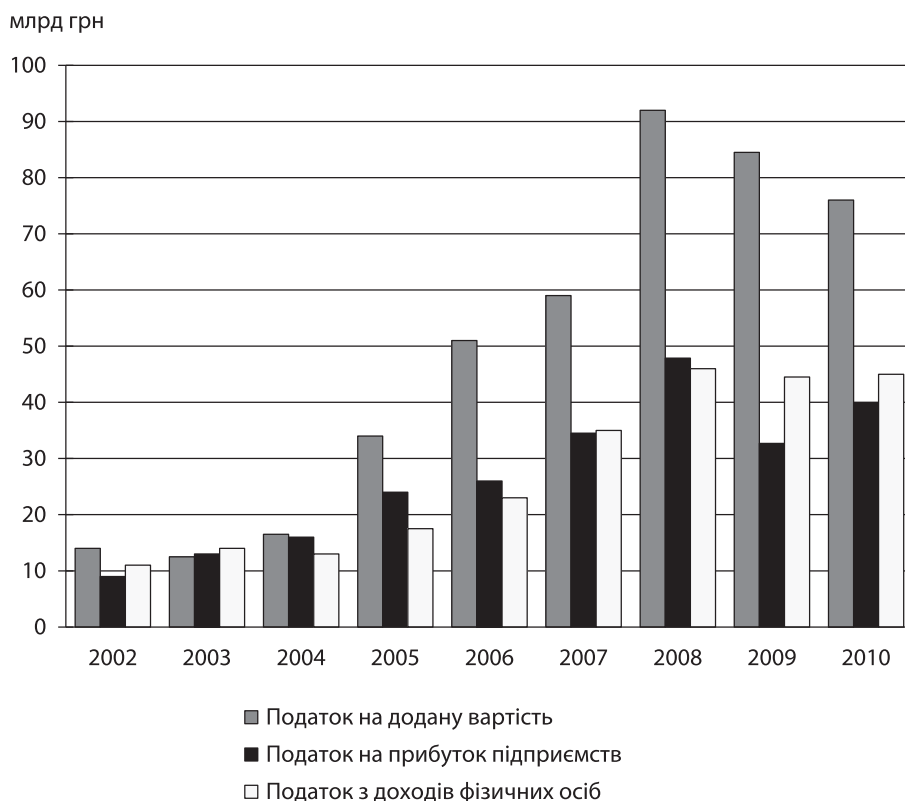


Рис. 5.1. Динаміка надходжень податків до бюджету України

Складено за: Щомісячний моніторинг основних індикаторів бюджетної та банківської систем країни [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.ibser.org.ua/UserFiles/File/Month%20bank-budget/2010/2011_01bank&budget_new_ukr\(2\).pdf](http://www.ibser.org.ua/UserFiles/File/Month%20bank-budget/2010/2011_01bank&budget_new_ukr(2).pdf).

у зіставленні з показниками надходжень податку на прибуток до бюджету ДПА України демонструє значне перевищення рівня податкових платежів над фінансовими результатами діяльності підприємств (рис. 5.2). Позитивна динаміка надходжень на тлі суцільної збитковості підприємств у 2009 р. свідчить про відносно ефективну фіскальну політику держави щодо наповнення бюджету.

Динаміка податку на прибуток до та після прийняття Податкового кодексу України (ПКУ) наведена на рис. 5.3.

Розвиток правових засад оподаткування, постійне збільшення кількості законодавчих актів і нормативних документів, що регулюють оподаткування підприємств, активне залучення суб'єктів господарювання до податкових відносин зумовили необхідність обґрунтування і проведення податкового контролю, що дає змогу забезпечити доходи державного бюджету без збільшення податкового навантаження, шляхом підвищення якості та прозорості податкового адміністрування. Призначення аудиту розрахунків із податку на прибуток

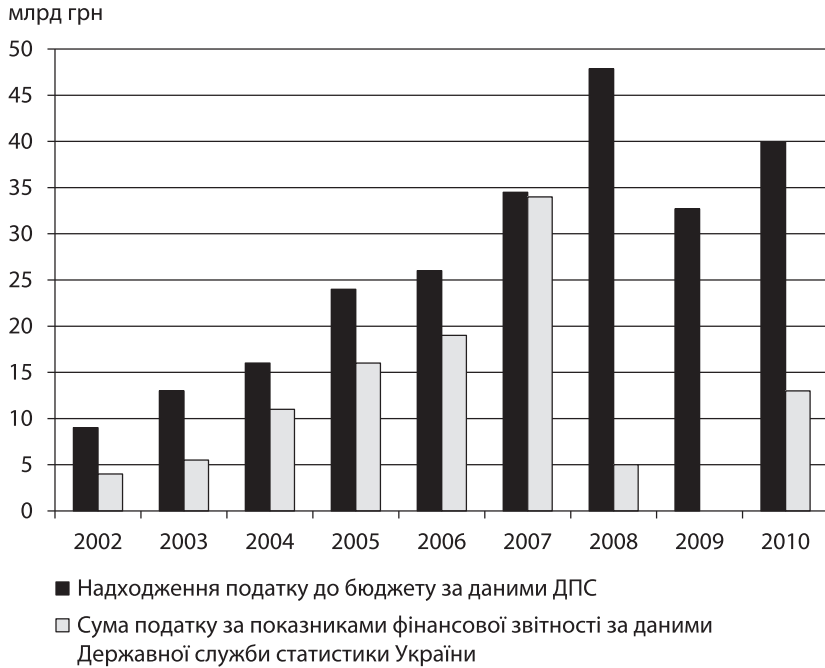


Рис. 5.2. Динаміка податку на прибуток підприємств України за даними податкової та фінансової звітності

Складено за даними: Державної служби статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua>; Щомісячного моніторингу основних індикаторів бюджетної та банківської систем країни [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.ibser.org.ua/UserFiles/File/Month%20bank-budget/2010/2011_01bank&budget_new_ukr\(2\).pdf](http://www.ibser.org.ua/UserFiles/File/Month%20bank-budget/2010/2011_01bank&budget_new_ukr(2).pdf).

полягає не лише у сприянні успішній реалізації фіскальної політики держави, а й забезпеченню балансу інтересів держави і платників, що виконують податкові зобов'язання.

Важливе місце в системі податкового адміністрування відведене організації податкового контролю з податку на прибуток підприємств. Незважаючи на питому вагу у формуванні прибуткової частини бюджету на різних етапах розвитку національної економіки України, податок на прибуток є одним із основних інструментів податкової політики держави. Він не лише виконує фіскальну функцію з акумуляції грошових коштів у відповідних бюджетах, але і є важелем, що дає змогу державі активно впливати на темпи розвитку економіки.

Велике значення для забезпечення надходжень до бюджету і водночас позитивного впливу на економіку країни має якість податкового законодавства. Кожний крок реформування податкової системи в Україні спрямований на усунення недоліків у системі оподаткування. Значною подією в цьому напрямі є прийняття Податкового кодексу України, третій розділ якого присвячений податку на

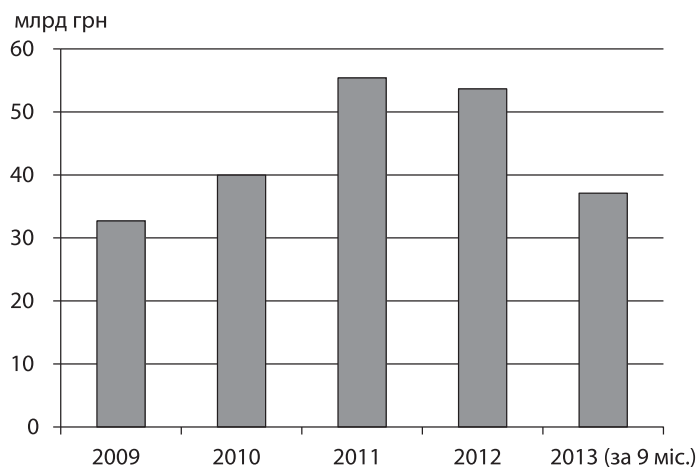


Рис. 5.3. Динаміка надходжень податку на прибуток підприємств до бюджету України

Складено за: Щомісячний моніторинг основних індикаторів бюджетної та банківської систем країни [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.ibser.org.ua/UserFiles/File/Month%20bank-budget/2010/2011_01bank&budget_new_ukr\(2\).pdf](http://www.ibser.org.ua/UserFiles/File/Month%20bank-budget/2010/2011_01bank&budget_new_ukr(2).pdf).

прибуток підприємств. ПКУ докорінно змінив ідеологію податку на прибуток. Зникли поняття “перша подія”, “валові доходи” і “валові витрати”, амортизація основних засобів повернулася у собівартість реалізованої продукції, прибуток, що оподатковується, розраховується як різниця між доходами підприємства і собівартістю реалізованої продукції та іншими витратами. Все це наблизило розрахунок прибутку, що оподатковується, до прибутку, який визначається за вимогами бухгалтерського обліку. Бухгалтерський облік став основою при складанні податкової звітності, що відповідає вимогам п. 2 ст. 3 Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.1999 № 996-XIV.

Безумовно, внаслідок обмеження ПКУ витрат, які не враховуються при розрахунку оподаткованого прибутку (сплачені пені, штрафи, неустойки, витрати, не пов’язані з господарською діяльністю, не задокументовані, необґрунтовані витрати та ін.), різниці в часі визнання доходів (безоплатно отримані необоротні активи включаються в дохід при розрахунку податкового прибутку в момент їх отримання, а в бухгалтерському обліку – в періоді і в сумі амортизації цих активів та ін.) податкові різниці залишилися, але їх стало значно менше. Причому за звичайної діяльності підприємства (коли немає штрафів, невинуватених витрат, безоплатно отриманих основних засобів тощо) у більшості випадків прибуток до оподаткування і бухгалтерський прибуток будуть збігатися. І це найсуттєвіша риса розрахунку прибутку до оподаткування відповідно до вимог ПКУ.

У цих умовах, з одного боку, суттєво зменшується імовірність помилки, а отже, і штрафних санкцій, а з другого – майже зникає можливість ухилення

від сплати податків, тому що розрахунок прибутку до оподаткування здійснюється на підставі документально обґрунтованих даних, а отже, бухгалтерського обліку, який можна перевірити. І для бухгалтера – платника податків, і для контролюючих органів різниця, що виникла між бухгалтерським і податковим прибутком, повинна бути розшифрована. Законодавством передбачена ця розшифровка в податковій звітності з 2014 р. Аналіз форм і змісту податкової декларації з податку на прибуток, наданий у розділі 2 цієї монографії, свідчить про поширену практику розрахунку прибутку до оподаткування шляхом коригування бухгалтерського прибутку на податкові різниці. З огляду на зазначене в Україні доцільно розглядати такий варіант побудови декларації з податку на прибуток, в якому будуть вказані податкові різниці, тобто платник податку має звітувати щодо них. Однак наявна податкова декларація з податку на прибуток побудована відповідно до структури розд. III ПКУ: з даних про доходи вираховуються собівартість реалізованої продукції та інші витрати. Це визначило структуру Методичних рекомендацій щодо складання та перевірки податкової декларації з податку на прибуток підприємства, зміст яких розкривається в цьому розділі. Ці Методичні рекомендації призначені як для тих, хто складає податкову декларацію з податку на прибуток, так і для тих, хто здійснює контроль за правильністю обчислення податку на прибуток.

Податковий контроль в Україні спричиняє безліч нарікань як з боку платників податків, так і на державному рівні. Фіскальні зловживання – поширене явище у функціонуванні вітчизняної податкової системи, яке сформувалося як реакція на неоптимальне оподаткування. У рамках боротьби з податковими правопорушеннями у більшості випадків традиційно нарощувався контролюючий апарат і ускладнювалися процедури контролю, що, як правило, створювало умови для вироблення нових, дедалі складніших і витонченіших схем ухилення від оподаткування та посилення корупції у фіскальних органах.

Проблема підвищення якості системи податкового контролю за нарахуванням податку на прибуток набуває особливого значення в сучасних умовах, оскільки стоїть завдання не лише виявлення позитивних і негативних тенденцій у розвитку контролю за доходами і витратами підприємств, причин зниження його ефективності, а і розроблення нових стратегічних напрямів його вдосконалення, що забезпечуватимуть якісний новий зміст.

З метою вдосконалення адміністрування податків, спрямованого на підвищення фіскальної ефективності оподаткування, Ф. Ярошенко запропонував систему заходів, серед яких¹:

- Реформування системи адміністрування податків і зборів (обов'язкових платежів) шляхом:

¹ *Ярошенко Ф. О.* Реформування податкової системи України в контексті прийняття Податкового кодексу (коментарі до пропозицій Міністерства фінансів України) / Ф. О. Ярошенко // *Фінанси України.* – 2010. – № 7. – С. 14–16.

- чіткого розмежування функцій і повноважень контролюючих органів, приведення функцій і структури контролюючих органів у відповідність з вимогами міжнародних організацій і світових стандартів;
- створення єдиної державної інформаційної системи, яка акумулюватиме всю інформацію, пов'язану з нарахуванням і сплатою податків та податкових платежів, і формуватиметься всіма адміністраторами платежів до бюджету.
- Забезпечення демократизації контролюючих органів за рахунок:
 - зміни ідеології контролюючих органів, яка полягає у наданні платникам податків послуг вищої якості (роз'яснення змісту норм податкового законодавства, сприяння сумлінному виконанню зобов'язань платниками податків, належне і справедливе застосування податкових законів);
 - зміщення акцентів у роботі контролюючих органів у бік аналітичної та роз'яснювальної діяльності з посиленням відповідних підрозділів Міністерства доходів і зборів України та комплектуванням їх висококваліфікованими кадрами.
- Налагодження партнерських відносин між платниками податків і контролюючими органами шляхом:
 - надання права платникам податків за бажанням у будь-який час знайомитися з інформацією в електронному вигляді щодо стану їхніх розрахунків з бюджетом; забезпечення безкоштовного доступу платників податків до форм податкових декларацій та інструкцій стосовно їх заповнення; створення простих інструкцій для заповнення форм податкових декларацій; застосування нових підходів до контрольної-перевірочної роботи, зокрема здійснення глибокого економічного аналізу до її планування;
 - забезпечення дотримання у процесі адміністрування податків принципів стабільності та усунення суперечностей (однакового розуміння податкових норм платниками податків та адміністраторами; надання офіційного тлумачення норм податкового законодавства Конституційним Судом України);
 - суттєвого підвищення ефективності роз'яснень із питань оподаткування з метою запобігання неоднозначному застосуванню норм податкового законодавства;
 - кодифікації законодавчих норм, які встановлюють відповідальність за порушення податкового законодавства, та узгодження їх із відповідними нормами фінансового, адміністративного та кримінального законодавства;
 - удосконалення процедур здійснення контролю за своєчасністю та повнотою нарахування та сплати податків і податкових платежів.

- Удосконалення методів адміністрування податків і зборів за рахунок:
 - поліпшення ризикоорієнтованої системи податкового контролю, за якої основну увагу контролюючих органів приділено особам, які ухиляються від сплати податків, а контакт сумлінних платників податків та контролюючих органів мінімізується;
 - упорядкування правил і вдосконалення процедури проведення податкових перевірок, їх планування, скорочення термінів проведення для тих суб'єктів, які прийняли рішення про припинення діяльності, аналітичний супровід тощо.

Перелічені заходи дадуть змогу досягти певної збалансованості інтересів держави і платників податків, налагодити взаємодію контролюючих органів із платниками податків і на цій основі збільшити податкові надходження до бюджетів усіх рівнів. Водночас за окремими напрямками можливе використання кращого зарубіжного досвіду.

Таким чином, є необхідність розроблення теоретичних і розвитку методологічних питань, пов'язаних із функціонуванням податкового аудиту, з огляду на його принципи, вироблені фінансовою наукою, і особливості розвитку національної економіки країни.

У працях учених і практиків, у періодичних друкованих виданнях доволі широко обговорюються питання, пов'язані як з оподаткуванням прибутку, так і з податковим контролем податку на прибуток.

Наявна система аудиту розрахунків із податку на прибуток не відповідає реформуванню податкової системи на сучасному етапі, що зумовлено недосконалістю роботи контролюючих органів щодо дотримання податкового законодавства в частині оподаткування прибутку і застосування протягом тривалого періоду норм обліку в цілях податкових розрахунків при визначенні прибутку, що підлягає оподаткуванню, без урахування принципів і норм підготовки інформації для фінансової звітності.

Сучасний стан нормативно-методологічного забезпечення податків, обліку і звітності порушує питання бухгалтерського обліку як системи, що формує у вигляді звітів єдину й об'єктивну інформацію про фінансово-господарську діяльність суб'єктів господарювання, з якої визначаються державні, підприємницькі, інвестиційні рішення, база оподаткування та інші важливі показники¹.

Підходи до підвищення ефективності системи податкового контролю правильності обчислення податку на прибуток організацій в умовах, коли ухилення платників податків від виконання податкових зобов'язань набуває масштабного характеру, не забезпечують належним чином результативності

¹ Беспала Н. О. Сутність податків та їх роль у механізмі державного управління соціально-економічним розвитком країни / Н. О. Беспала // Держава та регіони. – 2008. – № 1. – С. 13.

податкових перевірок. Не приділяється увага питанням попередніх податкових контрольних процедур для виявлення основних напрямів податкової перевірки щодо податку на прибуток. Нині в практиці вітчизняних контролюючих органів попередній податковий контроль виконує допоміжну функцію і, на жаль, така його особливість, як попереджувальний характер, не набула належного поширення.

Питання теоретичного обґрунтування формування податкової бази з податку на прибуток досліджене не досить глибоко. Крім того, гостро постає проблема підвищення результативності виїзних і камеральних податкових перевірок, процедур відбору платників податків для проведення контрольних заходів.

Актуальність і недостатнє наукове розроблення теоретичних засад податкового аудиту розрахунків з податку на прибуток, зміна форм податкової звітності відповідно до Податкового кодексу України, необхідність визначення стратегічних напрямів розвитку податкового контролю визначили доцільність розроблення на підставі Податкової декларації податку на прибуток підприємства (затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 28.09.2011 № 1213, зареєстрованим в Міністерстві юстиції 20 жовтня 2011 р. за № 1215/19953) Методичних рекомендацій щодо складання та перевірки податкової декларації з податку на прибуток підприємства (додаток 8).

Крім методики перевірки правомірності формування показників податкових декларацій у розрізі доходів і витрат з даних бухгалтерського обліку, важливими є оцінювання податковими органами інформації із зовнішніх джерел і аналітичні методи визначення об'єкта оподаткування.

Зовнішнім джерелом інформації можуть бути підприємства, що забезпечують платників податків енерго-, тепло- і водопостачанням. Контролюючі органи повинні використовувати таку інформацію для аналізу фінансово-господарської діяльності платників податків при виборі об'єктів перевірок або як додатковий чинник при підготовці доказової бази, що свідчить про заниження або приховування об'єктів оподаткування.

При аналізі виробництва і реалізації продукції доцільно використовувати дані про їх обсяги, що є взаємозалежними показниками, темпи зростання яких безпосередньо впливають на величину витрат, прибуток і рентабельність підприємства. Не зайвим буде і аналіз середньостатистичних показників фінансово-господарської діяльності по галузі, в якій зайнятий платник податків. Значне відхилення від цих показників свідчить про те, що податкову декларацію платника податків слід перевіряти ретельніше. У нормальній економічній ситуації і за умови, що платник податків діє розумно, такі "стрибки" складно пояснити звичаями ділового обороту. Досконале вивчення середньостатистичних показників має стати неодмінним атрибутом перевірок платників податків.

Необхідним є розгляд інформаційної основи для розрахунку зобов'язань із податку на прибуток – системи бухгалтерського обліку. Так, забезпечити єдину інформаційну базу аудиту мають обґрунтування уточнення реквізитів первинних документів із підтвердження витрат, доходів та наявності й використання необоротних активів у контексті ПКУ; розроблення методики зведення облікової інформації в Реєстрах бухгалтерського обліку, які за ступенем інформативності мають містити всі необхідні показники для складання фінансової та податкової звітності.

Такий підхід повинен гарантувати прозорість і однозначність при перевірці податковими органами, зменшити кількість непорозумінь стосовно відображення платниками окремих операцій у податковій декларації.

В умовах запровадження положень ПКУ зміни механізму нарахування і сплати до бюджету податку на прибуток необхідно дослідити проблему гармонізації облікових даних про доходи та витрати бухгалтерського та фіскального характеру, обчислення оподатковуваного прибутку для цілей контролю та управління податками. Засади визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток максимально наближені до бухгалтерського обліку, які передбачають, що визнання та класифікація доходів і витрат здійснюються за принципом “нарахування та відповідності доходів та витрат”, прийнятим у бухгалтерському обліку. У зв'язку з цим система бухгалтерського обліку з притаманними їй інформаційною та контрольною функціями відіграє головну роль, об'єднуючи в єдиній інформаційній системі дані, необхідні для виконання зазначених завдань.

У зв'язку із суттєвими змінами у визначенні оподатковуваного прибутку, внесеними Податковим кодексом України, виникла необхідність у розробленні Методичних рекомендацій щодо складання та перевірки Податкової декларації з податку на прибуток підприємств. Такі Методичні рекомендації мають три розділи, містять табличний матеріал, рисунки та інформативні додатки.

У першому розділі “Загальні положення і визначення термінів” наведено перелік нормативних і законодавчих актів, відповідно до положень яких розроблено рекомендації, наголошено на єдиній системі термінів, що використовуються при веденні бухгалтерського обліку, складанні податкової декларації з податку на прибуток та перевірці її показників.

Другий розділ “Методика перевірки доходів” присвячено організаційним і методичним аспектам формування показників податкової декларації з податку на прибуток щодо доходів, які враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування, та їх перевірки. Згідно з ПКУ розглянуто складові доходів, вимоги до їх визнання та відображення у певних рядках податкової декларації з податку на прибуток. Щодо кожного виду доходів наведено джерела інформації для визначення показника звітності та перевірки його правильності у логічній послідовності, зокрема:

- типові первинні документи, що підтверджують факт здійснення господарської операції та виникнення доходів;
- облікові реєстри, в яких систематизуються документи і узагальнюється інформація про складові доходів;
- кореспонденцію рахунків бухгалтерського обліку, узагальнена інформація з яких використовується для формування показників податкової декларації та їх перевірки;
- показники форм фінансової звітності, що використовуються для аналізу та зіставлення.

Стосовно окремих складових доходів наводяться застереження та особливі умови їх визначення і відображення у Податковій декларації, передбачені ПКУ, наголошено на складових доходів, щодо яких виникають податкові різниці.

У третьому розділі “Методика перевірки витрат” міститься порядок формування складових витрат, що враховуються при обчисленні оподатковуваного прибутку з посиланнями на положення ПКУ. Описано вимоги до визнання, оцінювання, відображення витрат у бухгалтерському обліку та Податковій декларації про прибуток підприємства. Методику формування показників декларації щодо витрат та порядок їх перевірки викладено в логічно зумовленій послідовності:

- зазначено складові витрат відповідно до їх класифікації у ПКУ та Податкової декларації;
- наведено типові первинні документи, що підтверджують факт здійснення господарської операції та виникнення витрат;
- подано інформацію про облікові реєстри, в яких систематизуються первинні документи та узагальнюються дані про складові витрат, вказано рахунки бухгалтерського обліку, на яких формується інформація про витрати;
- продемонстровано зв’язок показників Податкової декларації та форм фінансової звітності, які є джерелом інформації для аналізу та зіставлення сум витрат, визнаних у бухгалтерському обліку і при визначенні об’єкта оподаткування.

Окрема увага приділяється особливостям визнання витрат подвійного призначення, вимогам до їх документального оформлення, нормативним актам міністерств та відомств, якими встановлені обмеження й особливі умови стосовно включення їх до показників Податкової декларації про прибуток підприємства.

Такий підхід забезпечує прозорість і однозначність при перевірці податковими органами, зменшує кількість непорозумінь щодо відображення платниками податків окремих операцій у Податковій декларації про прибуток підприємства.

5.2. ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ФОРМУВАННЯ В ПОДАТКОВІЙ ДЕКЛАРАЦІЇ ПОКАЗНИКІВ ДОХОДІВ

Основними завданнями аудиту доходів у цілях оподаткування є перевірка правильності їх визнання, достовірності, оцінювання, документального оформлення та відображення в регістрах бухгалтерського обліку.

Бухгалтерський облік є основним джерелом інформації для складання як фінансової, так і податкової звітності, а отже, і податкового аудиту. Згідно з ПКУ інформаційну основу податкового аудиту утворюють усі первинні документи, але оскільки бухгалтерський облік має свій предмет і метод, доцільніше розглядати облік як систему документів, рахунків і регістрів, взаємозв'язок між якими забезпечить ефективніший аудит.

Відповідно до етапів бухгалтерського обліку після складання первинного документа відбуваються реєстрація, накопичення та узагальнення інформації, яка в них відображена. Відповідно аудит буде проводитися в зворотному порядку – регістр, рахунок, документ.

Під час аудиту доходи (витрати) підприємства, які включаються до рядків податкової декларації, узагальнюються у робочих документах – спеціальних регістрах. Окремо накопичуються доходи (витрати), пов'язані з виробництвом і реалізацією продукції, товарів, робіт і послуг. Регістри повинні містити назву, період реєстрації господарських операцій, прізвища і підписи або дані, що дають змогу ідентифікувати осіб, які брали участь у їх складанні.

З метою накопичення інформації про окремі операції для розмежування облікових оцінок і податкових вимог доцільно вивчити аналітичні рахунки і робочий план рахунків підприємства. Наприклад, згідно з п. 161.2 ст. 161 ПКУ витрати на оплату вартості товарів (робіт, послуг), отриманих від нерезидента, що має офшорний статус, включаються до складу витрат у сумі, яка становить 85 % вартості таких товарів (робіт, послуг), тому для них може використовуватися аналітичний рахунок – 201.9 “Сировина, придбана у нерезидентів, які мають офшорний статус” тощо.

Форма відомостей та регістрів до них може видозмінюватися залежно від галузевих особливостей діяльності підприємства, що підлягає аудиту. Основна вимога до їх формування – документ фіксується одним рядком у відомості, заноситься до одного рядка регістру (за необхідності), підсумок по регістру формує один показник податкової декларації (рис. 5.4).

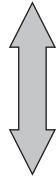
Порядок формування облікових даних про доходи (визнання, оцінювання) здійснюється згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 15 “Дохід” та Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”.

Норми стандарту ґрунтуються на принципі нарахування та відповідності доходів і витрат, за яким для визначення фінансового результату звітного періоду слід

Регістр витрат, що формують собівартість
(Рядок 05.1)

за _____

№ з/п	Реквізити первинного документа		Кількість витрачених сировини (матеріалів)	Особа, що складала документ	Кореспонденція рахунків		
	Назва	№ док			Дата	Дт	Кт
1	Виробничий акт на списання сировини (матеріалів)						
2							
3							
	Всього	X	X				



2. Звірка підсумку відомості з рядком реєстру

№ з/п	№ і назва накопичувальної відомості	Сума	Примітка
1	Накопичувальна відомість		
2			
...			
	Всього за січень		
	Всього за лютий		
	Разом з початку року		
...			



1. Звірка підсумку реєстру з рядком податкової декларації

3. Звірка даних з первинними документами



ДЕКЛАРАЦІЯ

Показник	Код рядка	Сума, грн
	05.1	

Рис. 5.4. Послідовність звірки показника податкової декларації з відомостями і реєстрами

Складено автором.

зіставити доходи звітного періоду з витратами, які були здійснені для її отримання. Цей самий принцип покладено в основу визнання доходів для цілей оподаткування. При цьому доходи і витрати відображаються в обліку й звітності у момент їх виникнення, незалежно від часу надходження і сплати грошових коштів.

Згідно з П(С)БО 15 “Дохід” дохід визнається під час збільшення активу або зменшення зобов’язання, що приводить до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства), за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена. У ПКУ до доходів віднесено загальну суму доходу платника податку від усіх видів діяльності, отриманого (нарахованого) протягом звітного періоду в грошовій, матеріальній або нематеріальній формах як на території України, її континентальному шельфі у виключній (морській) економічній зоні, так і за їх межами (табл. 5.1)

Таблиця 5.1

Визначення доходів у П(С)БО та ПКУ

№ з/п	Джерело	Визначення
1	П(С)БО № 15 “Дохід”	Дохід – це збільшення економічних вигід у вигляді надходження активів або зменшення зобов’язань, які призводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників)
2	Підпункт 14.1.56 пункту 14.1 статті 14 ПКУ	Доходи – загальна сума доходу платника податку від усіх видів діяльності, отриманого (нарахованого) протягом звітного періоду в грошовій, матеріальній або нематеріальній формах як на території України, її континентальному шельфі у виключній (морській) економічній зоні, так і за їх межами

Складено автором.

Згідно з ПКУ доходи підприємства поділяються на дві групи:

- дохід від операційної діяльності (п. 135.4 ст. 135 ПКУ);
- інші доходи (п. 135.5 ст. 135 ПКУ).

Співвідношення у класифікації доходів відповідно до П(С)БО 15 “Дохід” та ПКУ наведено на рис. 5.5.

Під час аудиту слід враховувати, що різні види доходу від реалізації мають відповідні критерії визнання. Загалом виникнення доходів збігається з моментом, коли надійшли активи або зменшилися зобов’язання. В ПКУ уточнено момент визнання окремих видів доходів (табл. 5.2), встановлено чіткі дати включення доходів до складу податкових.

Більшість науковців дотримуються наведених підходів до визнання доходів з метою визначення прибутку для фінансової звітності і оподаткування. Проблеми обліку і контролю доходів у сучасних умовах висвітлювались у працях таких вітчизняних вчених: В. Андрущенко, Н. Білецької, П. Гарасима, М. Дем’яненка, Н. Дяченко, Ю. Іванова, Г. Кірейцева, Л. Ловінської, В. Моссаковського, В. Суторміної, М. Харевського, В. Федосова, П. Хомина та ін.

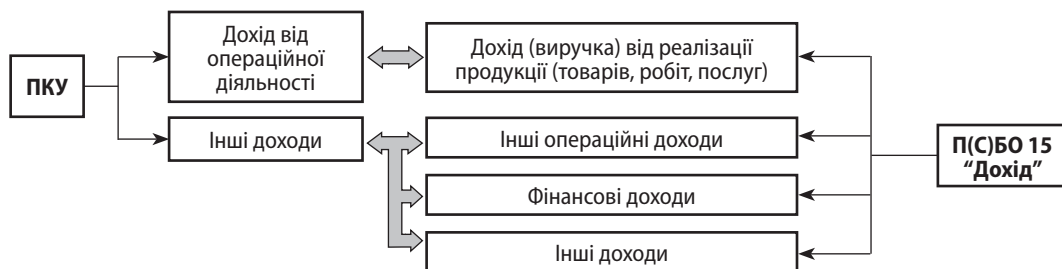


Рис. 5.5. Співвідношення складу доходів за П(С)БО 15 та ПКУ

Складено автором.

Науковці зауважують, що стосовно критеріїв та часу визнання доходів (склад і структура), методів їх оцінювання залишаються відмінності. Порядок визнання доходів від реалізації, наведений у Податковому кодексі України, а саме – метод нарахування, фактично усуває основні суперечності між правилами обліку за П(С)БО та податковим законодавством, проте наявні причини виникнення тимчасових податкових різниць. Основна з них – у відмінності формування податкового доходу – полягає у використанні поняття звичайної ціни, яка може відрізнятись від фактичної ціни продажу, за якою визначається дохід у бухгалтерському обліку. Також є істотні відмінності у двох видах обліку при визнанні доходів за окремими операціями, зокрема реалізації та ліквідації основних засобів, операціями з валютою, цінними паперами та деривативами, операціями лізингу тощо, які потребують детальнішої перевірки.

До доходів у цілях оподаткування згідно зі ст. 136 ПКУ не належать:

- сума попередньої оплати та авансів;
- суми ПДВ;
- суми прямих інвестицій або реінвестицій у корпоративні права;
- суми, отримані як компенсація за примусове відчуження майна;
- суми коштів, повернені з бюджету в частині надміру сплачених податків;
- суми коштів спільного інвестування;
- суми отриманого платником податку емісійного доходу;
- дивіденди, отримані від резидента;
- кошти або майно, які повертаються власнику корпоративних прав після повної та кінцевої ліквідації юридичної особи – емітента;
- кошти або майно, які повертаються учаснику договору про спільну діяльність;
- кошти або майно, що надходять у вигляді міжнародної технічної допомоги;
- вартість основних засобів, безоплатно отриманих платником податку з метою здійснення їх експлуатації;
- кошти або майно, що надаються у вигляді допомоги громадським організаціям інвалідів;

Таблиця 5.2

Порядок визначення дати визнання окремих видів доходів згідно з ПКУ

№ з/п	Вид доходу	Стаття ПКУ	Порядок визначення моменту визнання
1	Дохід від реалізації готової продукції	абз. 1 п. 137.1 ст. 137	Дата переходу права власності
2	Дохід від реалізації товарів	абз. 1 п. 137.1 ст. 137	Дата переходу права власності на такий товар
3	Дохід від реалізації робіт і послуг	абз. 2 п. 137.1 ст. 137	Дата складення акта або іншого документа, оформленого відповідно до вимог чинного законодавства, який підтверджує виконання робіт або надання послуг
4	137.3 У разі якщо платник податку виробляє товари, виконує роботи, надає послуги з довготривалим (більше одного року) технологічним циклом виробництва та якщо договорами, укладеними на виробництво таких товарів, виконання робіт, надання послуг, не передбачено поетапного їх здавання		Дата завершення ступеня виробництва, який визначається за питомою вагою здійснених витрат у звітному податковому періоді
5	Дохід від реалізації іноземної валюти	п. 137.12 ст. 137	Дата переходу права власності на іноземну валюту
	Дохід від реалізації інших оборотних активів	п. 137.16 ст. 137	Дата переходу права власності на оборотні активи
6	Дохід від операційної оренди активів	п. 137.11 ст. 137	Дата нарахування орендних (лізингових) платежів
7	Дохід від операційної курсової різниці	п. 137.16 ст. 137	Дата здійснення розрахунків та дата балансу
8	Одержані штрафи, пені, неустойки	п. 137.13 ст. 137	Дата надходження на рахунки підприємства
9	Дохід від списання кредиторської заборгованості	п. 137.16 ст. 137	Закінчення терміну давності
10	Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів	п. 137.10 ст. 137	Дата отримання товарів, робіт, послуг
11	Інші доходи від операційної діяльності	п. 137.16 ст. 137	Дата виникнення згідно з П(С)БО
12	Дивіденди одержані	п. 137.16 ст. 137	Дата отримання від нерезидента
13	Відсотки одержані	п. 137.18 ст. 137	Відповідно до умов договору
14	Дохід від безоплатно одержаних необоротних активів	п. 137.17 ст. 137	Дата отримання

Складено автором.

- кошти або вартість майна, що надходять комісіонеру;
- основна сума кредитів, позик та ін.

Склад операцій, за якими не визнаються доходи в цілях обліку і оподаткування, практично однаковий, тому під час аудиту використовуються всі дані бухгалтерського обліку.

З метою дослідження можливості використання звіту про фінансові результати як джерела податкового аудиту в табл. 5.3 наведено інші операційні, фінансові та інші доходи звіту про фінансові результати порівняно з п. 135.5 ст. 135 ПКУ для виробничого підприємства.

Таблиця 5.3

Співвідношення інших операційних, фінансових та інших доходів звіту про фінансові результати та п. 135.5 ст. 135 ПКУ для виробничого підприємства

Вид доходу згідно з Планом рахунків	Визнання 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
	Дохід від реалізації інших оборотних активів	Визнається
	Дохід від операційної оренди активів (у тому числі роялті)	У складі операційних доходів
	Дохід від операційної курсової різниці	Для роялті пп. 135.5.1 п. 135.5 ст. 135. Дохід від операційної оренди ст. 135
	Одержані штрафи, пені, неустойки	пп. 153.1.4 п. 153.1 ст. 153
	Відшкодування раніше списаних активів	Визнаються
	Дохід від списання кредиторської заборгованості	Визнаються
	Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів	пп. 135.5.4 п. 135.4 ст. 135
	Дохід від роялті, відсотків, отриманих на залишки коштів на поточних рахунках у банках	пп. 135.5.4 п. 135.5 ст. 135
	Інші доходи від операційної діяльності (вартість переданого майна в лізинг, безповоротна фінансова допомога)	Визнаються
Дохід від участі в капіталі	Дохід від інвестицій у асоційовані підприємства	Визнаються
	Дохід від спільної діяльності	Визнаються
	Дохід від інвестицій у дочірні підприємства	п. 135.14 ст. 153

Закінчення табл. 5.3

Інші фінансові доходи	Дивіденди одержані	Доходами визнаються дивіденди від нерезидентів	пп. 135.5.1 п. 135.5 ст. 135
	Відсотки одержані	Визнаються	пп. 135.5.2 п. 135.5 ст. 135
	Інші доходи від фінансових операцій		
Інші доходи	Дохід від реалізації фінансових інвестицій	Визнається	п. 153.8 ст. 153
	Дохід від відновлення корисності активів	Не визнається	
	Дохід від неопераційної курсової різниці	Визнається	пп. 153.1.4 п. 153.1 ст. 153
	Дохід від безоплатно одержаних активів	Визнається	пп. 136.1.21 п. 136.1 ст. 136
	Інші доходи		

Складено автором.

Як бачимо з табл. 5.3, всі доходи, які виділено в бухгалтерському обліку, визнаються в цілях оподаткування. Окрему групу становлять податкові доходи, тобто ті, які не визнаються такими згідно з П(С)БО 15 “Дохід” і підлягають окремій перевірці (рис. 5.6). Інформаційною базою аудиту таких доходів будуть розрахунки, довідки бухгалтерії, аналітичні дані до рахунків.

Порядок визнання доходів для цілей оподаткування визначається ст. 137 ПКУ, в якій основну увагу приділено визнанню доходів за особливими операціями і датам їх нарахування. Головною умовою визнання доходів у податковому обліку є те, що вони визначаються на підставі первинних документів, які підтверджують отримання платником податку доходів, обов’язковість ведення і зберігання яких передбачено правилами ведення бухгалтерського обліку, та інших документів.

Для цілей аудиту варто як окрему статтю доходів виокремити доходи від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг із довготривалим технологічним циклом виробництва, порядок визнання яких регулюється п. 137.3 ст. 137 ПКУ. Для таких доходів у обліковій політиці підприємством вказується метод визначення:

- 1) питома вага витрат, здійснених у звітному податковому періоді в загальній очікуваній сумі таких витрат;
- 2) частка обсягу послуг, наданих у звітному податковому періоді, у загальному обсязі послуг, які мають бути надані.

ПКУ звужує перелік методів обчислення доходів від надання послуг із трьох, передбачених П(С)БО 15 “Дохід”, до двох.

Перелік первинних документів, які підлягають перевірці за видами доходів, наведено в табл. 5.4.

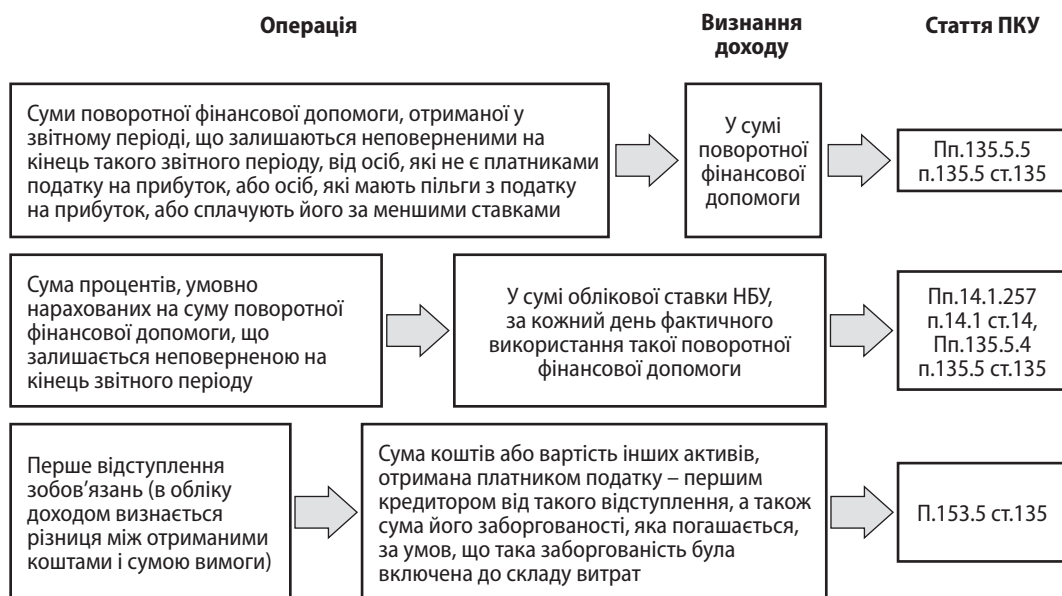


Рис. 5.6. Доходи згідно з ПКУ, які не визнаються в бухгалтерському обліку

Складено автором.

Доходи від реалізації готової продукції, товарів перевіряють на підставі накладної. Разом із накладною на реалізацію вивчається податкова накладна. У цьому первинному документі перевіряють дані підприємств, загальну суму коштів, яку мають сплатити покупці, суму податку на додану вартість. На підприємстві всі видані та отримані податкові накладні відразу фіксуються у відповідному реєстрі, і їх звірка доцільна під час аудиту.

Доходи від реалізації послуг наводяться в акті приймання-передачі виконаних робіт та наданих послуг, у якому міститься інформація про вид послуг, їх кількість, ціну за одиницю та загальну суму з урахуванням податку на додану вартість та без нього, котрий також виписується на підставі замовлення. Такий акт підписують як замовник, так і виконавець. Суму зазначеного доходу можна звірити з податковою накладною, яка виписується у двох примірниках на підприємстві, оригінал видають покупцю разом з актом здавання-приймання наданих послуг. Суму коштів, яку сплатили замовники по накладній, та рахунку можна звірити з випискою банку.

У разі реалізації необоротних активів сума доходу відображається у договорі, накладній, податковій накладній та акті приймання-передачі основних засобів, який містить дані про об'єкт передачі, особу, кому він передається, вартість та підписи членів комісії.

За отримання доходу від ліквідації об'єкта, його суму відображають у акті ліквідації та акті оприбуткування матеріалів. Акт на списання типової форми № ОЗ-3

Первинні документи з обліку доходів

№ з/п	Вид доходу	Первинні документи, що підтверджують господарську операцію
1	Дохід від реалізації	
	Дохід від реалізації готової продукції	Накладна, товарно-транспортна накладна
	Дохід від реалізації товарів	Накладна, товарно-транспортна накладна
	Дохід від реалізації робіт і послуг	Акт виконаних робіт, наданих послуг
		Акт завершення ступеня виробництва, виконання робіт, надання послуг
	Вирахування з доходу	Накладна на повернення, акт на знижку
2	Інший операційний дохід	
	Дохід від купівлі-продажу валюти	Банківські документи
	Дохід від реалізації інших оборотних активів	Накладна, товарно-транспортна накладна
	Дохід від операційної оренди активів	Акт нарахування орендних (лізингових) платежів
	Дохід від операційної курсової різниці	Бухгалтерська довідка-розрахунок
	Одержані штрафи, пені, неустойки	Виписка з банківського рахунку
	Дохід від списання кредиторської заборгованості	Бухгалтерська довідка
	Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів	Товарні накладні, товарно-транспортні накладні, акти приймання-передачі робіт, послуг
	Інші доходи від операційної діяльності	
3	Дохід від участі в капіталі	
	Дохід від участі в капіталі	Розрахунок бухгалтерії
	Дохід від спільної діяльності	Розрахунок бухгалтерії
	Дохід від інвестицій у дочірні підприємства	Розрахунок бухгалтерії
4	Інші фінансові доходи	
	Дивіденди одержані	Бухгалтерська довідка, виписка з банку
	Відсотки одержані	Виписка з розрахункового рахунку
5	Інші доходи	
	Дохід від реалізації фінансових інвестицій	Договір, накладна, акти приймання-передачі
	Дохід від відновлення корисності активів	Розрахунок бухгалтерії, експертний висновок
	Дохід від неопераційної курсової різниці	Розрахунок бухгалтерії
	Дохід від безоплатно одержаних активів	Бухгалтерська довідка, акт приймання-передачі
	Інші доходи від звичайної діяльності	

Складено автором.

містить інформацію про об'єкт списання та отримані доходи від його здійснення, а також підписи членів комісії, яка призначається наказом по підприємству.

Загальна сума доходів від операційної, інвестиційної, фінансової, надзвичайної діяльності підприємства узагальнюється на рахунках класу 7 з 70 по 76 згідно з Планом рахунків. Залежно від інформаційних потреб у процесі аудиту досліджуються аналітичні рахунки та субрахунки.

Рахунок 70 “Доходи від реалізації” (кореспонденція Дт 70 – Кт 79) доцільно звірити з показником податкової декларації “Дохід від реалізації товарів, робіт, послуг”, вивчити всі відхилення. Рахунок 71 “Інший операційний дохід”, 73 “Інші фінансові доходи”, 74 “Інші доходи” – з рядком “Інші доходи”. Характеристику рахунку 70 наведено в табл. 5.5.

Кореспонденції з обліку доходів підприємства, обороти за якими переносяться до рядків податкової декларації, наведено в табл. 5.6.

Для узагальнення інформації про доходи від операційної, інвестиційної, фінансової, надзвичайної діяльності підприємства кожне підприємство використовує власний набір облікових реєстрів, які відображають специфіку діяльності. Відмінності у визнанні доходів підприємства у податковому обліку і фінансовій звітності, які слід враховувати в процесі аудиту, полягають у включенні:

- до податкових доходів надходжень, які не є такими у бухгалтерському обліку (наприклад, поворотна фінансова допомога);
- до доходів позитивного результату операцій (за наявності), а не загальної суми доходів (наприклад, реалізація необоротних активів);
- до податкових доходів всієї суми, тоді як у бухгалтерському обліку передбачається поступове визнання (наприклад, дотації, субсидії від бюджетів і фондів соціального страхування).

Якщо на підприємстві для цілей податкового і бухгалтерського обліку обрані однакові підходи до визнання доходів, то оборот за рахунком 70 за мінусом ПДВ (р. 2000 Звіту про сукупні доходи) відповідає рядку податкової декларації з податку на прибуток щодо відображення доходів від реалізації товарів, робіт, послуг, що дає змогу провести звірку фінансової та податкової звітності.

Якщо під час перевірки виявлено відхилення суми доходів у цілях обліку і оподаткування, для аудиту доцільно складати спеціальні відомості, перелік яких наведено в табл. 5.7.

Зразок відомості реєстрації доходів від реалізації наведено в табл. 5.8.

Сума виручки з відомості без ПДВ переноситься до податкової декларації з податку на прибуток підприємства – дохід від операційної діяльності (дохід від реалізації товарів, робіт, послуг).

Відомість формування доходів, пов'язаних із тривалим циклом виробництва, наведена в табл. 5.9.

Таблиця 5.5

Характеристика рахунків 7 класу

Назва та шифр	Призначення рахунку	По дебету відображається	По кредиту відображається	Місце в звітності
70 "Дохід від реалізації"	Узагальнення інформації про доходи від реалізації готової продукції, товарів, робіт, послуг, а також про суму знижок, наданих покупцям, та про інші вираховування з доходу	Належна сума непрямих податків (акцизного збору, ПДВ та інших, передбачених законодавством); суми, які отримуються підприємством на користь комітента; результат зміни резервів незароблених премій у страхових організаціях; списання у порядку закриття на рахунок 79 "Фінансові результати"	Збільшення (одержання) доходу	Звіт про фінансові результати (р. 2000)
71 "Інший операційний дохід"	Узагальнення інформації про інші доходи від операційної діяльності підприємства у звітному періоді, крім доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	Суми непрямих податків (акцизного збору, ПДВ та інших зборів (обов'язкових платежів)) та списання у порядку закриття на рахунок 79 "Фінансові результати"	Збільшення (одержання) доходу	Звіт про фінансові результати (р. 2120)
73 "Інші фінансові доходи"	Узагальнення інформації про інші фінансові доходи підприємства у звітному періоді	Списання у порядку закриття на рахунок 79 "Фінансові результати"	Збільшення (одержання) доходу	Звіт про фінансові результати (р. 2220)
74 "Інші доходи"	Для обліку доходів, які виникають у процесі звичайної діяльності, але не пов'язані з операційною та фінансовою діяльністю	Належна сума непрямих податків (ПДВ, акцизного збору та інших зборів) та списання в порядку закриття на рахунок 79 "Фінансові результати"	Доходи від реалізації фінансових інвестицій, необоротних активів, майнових комплексів, від неопераційних курсових різниць, інші доходи, не пов'язані з операційною діяльністю	Звіт про фінансові результати (р. 2240)

Складено автором.

Таблиця 5.6

Типова кореспонденція рахунків щодо обліку доходів діяльності підприємства

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Суми, які беруться для податкової декларації з податку на прибуток	Рядок звіту про фінансові результати, форма № 2
		Дебет	Кредит		
Доходи від реалізації					
	<i>Перша подія – відвантаження</i>				
1	Відвантажені готова продукція, товари, виконані роботи і надані послуги	36	70	X (без ПДВ)	–
2	Відображені податкові зобов'язання з ПДВ	70	641	–	–
3	Списані доходи на фінансові результати	70	79	–	2000
	<i>Перша подія – оплата</i>				
1	Отримано аванс за готову продукцію	31	68		
2	Відображені податкові зобов'язання з ПДВ	643	641		
3	Відвантажені готова продукція, товари, виконані роботи і надані послуги	68	70	X (без ПДВ)	
4	Одержано виручку від реалізації товарів, робіт і послуг в касу підприємства	30	70	X (без ПДВ)	–
5	Відображені податкові зобов'язання з ПДВ	70	641	–	–
6	Реалізовані товари зі складу	36	70	X (без ПДВ)	–
7	Відображені податкові зобов'язання з ПДВ	70	64	–	–
8	Списані доходи на фінансові результати	70	79	–	2000
Облік інших операційних доходів					
1	Визнано дохід від реалізації необоротних активів, утримуваних для продажу (продаж по справедливій вартості, що дорівнює балансовій вартості)	37	71	Відображається тільки позитивний фінансовий результат	–
2	Відображені податкові зобов'язання з ПДВ	71	64	–	–
3	Списані доходи на фінансові результати	71	79	–	2120
	Згідно з п. 146.13 ст. 146 до доходів включаться сума перевищення доходів над балансовою вартістю основного засобу			X	–
4	Передано у фінансовий лізинг обладнання	18	71	X	–
5	Відображені податкові зобов'язання з ПДВ	71	64	–	–
6	Списані доходи на фінансові результати	71	79	–	2120
Облік інших фінансових доходів					
1	Нарахування відсотків за передані у фінансову оренду активи	37	73	X	–
2	Списані доходи на фінансові результати	73	79	–	2220

Закінчення табл. 5.6

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Суми, які беруться для податкової декларації з податку на прибуток	Рядок звіту про фінансові результати, форма № 2
		Дебет	Кредит		
Облік інших доходів					
1	Визнано дохід на суму амортизації по основних засобах, отриманих безкоштовно	42	74	–	–
2	Визнано дохід на суму амортизації по основних засобах, придбаних за рахунок цільового фінансування капітальних інвестицій	69	74	Не враховується	–
3	Визнано дохід на суму амортизації основних засобів, отриманих у господарське розпорядження за рішенням центральних органів виконавчої влади	42	74	Не враховується	–
4	Списані доходи на фінансові результати	74	79	–	2240

Складено автором.

Таблиця 5.7

**Перелік відомостей для перевірки показника доходів операційної діяльності
Податкової декларації з податку на прибуток підприємства**

Господарські операції з визнання витрат	Кореспонденції		Первинний документ	Відомість первинних документів	Стаття фінансової звітності
	дебет	кредит			
Дохід від операційної діяльності (ст. 135.4 ПКУ)					р. 2000 ф. 2
Дохід від реалізації готової продукції	36	70	Накладна, товарно-транспортна накладна	Відомість доходів від реалізації готової продукції, товарів	
Дохід від реалізації товарів	36	70	Накладна, товарно-транспортна накладна		
Дохід від реалізації виконаних робіт	36	70	Акт приймання-передачі виконаних робіт	Відомість доходів від реалізації робіт, послуг	
Дохід від реалізації наданих послуг	36	70	Акт приймання-передачі наданих послуг		
Дохід від реалізації товарів, робіт, послуг із довготривалим технологічним циклом виробництва, якщо договором не передбачено поетапного їх складання	36	70	Розрахунок бухгалтерії	Відомість доходів від реалізації готової продукції, товарів, робіт, послуг із довготривалим циклом виробництва	

Складено автором.

Відомість № __ доходів від реалізації

(вид продукції, послуг)
за _____ 20__ р.

№ з/п	Реквізити первинного документа, регістру обліку			Обсяг реалізації (товарів, робіт, послуг)	Виручка, грн			Примітка
	Назва	№	Дата		Без ПДВ	ПДВ	Разом	
1								
2								
3								
4								
	Всього	X	X					

Відомість закінчена “ ____ ” _____ 20__ р.

Виконавець

Складено автором.

Склад інших доходів підприємства згідно з ПКУ дуже неоднорідний і охоплює іншу операційну, фінансову та інвестиційну діяльність. Сальдо за цими рахунками доходів, яке закривається на рахунок 79 “Фінансові результати”, формуватимуть рядок 03 Податкової декларації з податку на прибуток підприємства. Таким чином, рядок 03 контролюється за схемою, наведеною на рис. 5.7, з подальшим урахуванням операцій щодо відступлення права вимоги (п. 153.5 ст. 153 ПКУ).

Перелік відомостей для перевірки показника інших доходів Податкової декларації з податку на прибуток підприємства наведено в табл. 5.10

Інформацію про інші доходи підприємства, які відображаються у Податковій декларації з податку на прибуток підприємства, під час здійснення аудиту доцільно відображати у таких відомостях:

- фінансових доходів;
- доходів від орендних операцій;
- отриманих штрафів, пені, неустойки;
- доходів від безоплатно отриманих активів, списання кредиторської заборгованості, фінансової допомоги;
- зборів, податків, дотацій і субсидій, які включаються до доходів;
- доходів від операцій з іноземною валютою та фінансової діяльності;
- не врахованих доходів минулих періодів;
- доходів від операцій із необоротними активами;
- інших доходів.

Відомість формування доходів, пов'язаних із довготривалим циклом виробництва

(вид продукції, послуг)
за _____
 (період)

№ з/п	Показники	Сума витрат, грн		Примітка
		За даними бухгалтерського обліку	Для податкових розрахунків (з урахуванням п. 138.2 ст. 138 ПКУ)	
1	Вартість об'єкта, грн			
2	Питома вага здійснених витрат у загальному обсязі (розраховується на підставі відомості формування витрат, пов'язаних із довгостроковим циклом виробництва)			
3	Питома вага наданих послуг у загальному обсязі (розраховується експертами)			
4	Сума визнаних доходів за січень			
	...			
	Сума визнаних доходів за лютий			
	Разом з початку року			

Відомість завершено " ____ " _____ 20__ р.

Виконавець

Складено автором.

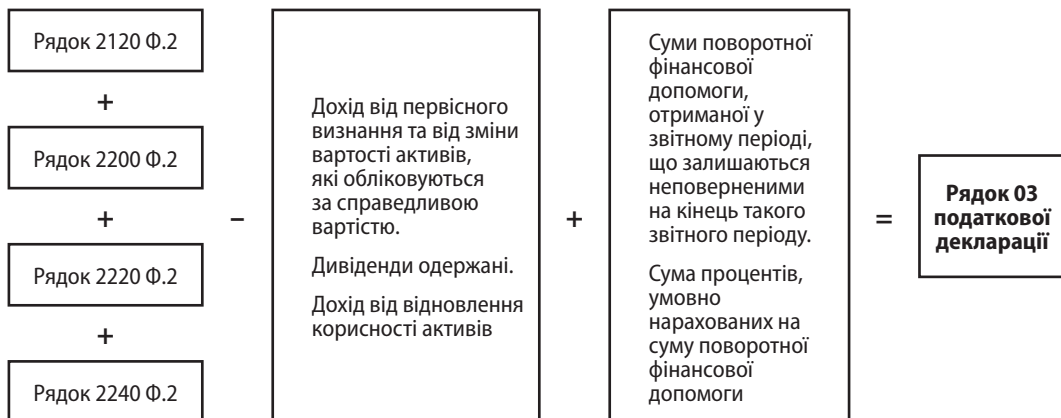


Рис. 5.7. Порядок перевірки показника інших доходів Податкової декларації з податку на прибуток підприємства на підставі даних фінансової звітності

Складено автором.

Таблиця 5.10
Перелік відомостей для перевірки показника інших доходів Податкової декларації з податку на прибуток підприємства

Господарські операції з визнання витрат	Кореспонденції		Первинний документ	Накопичувальна відомість первинних документів	Рядок фінансової звітності
	Дебет	кредит			
Дивіденди	37	73	Виписка	Відомість фінансових доходів	2220
	31	37			
Проценти	37	73	Виписка		2220
	31	37			
Дохід від володіння борговими вимогами	31	73	Виписка		2220
Роялті	37	71	Виписка, договір	Відомість доходів від орендних операцій	2120
Доходи від операцій оренди/лізингу, визначені відповідно до п. 153.7 (пп. 135.5.2 п. 135.5 ст. 135 ПКУ)	31	37			
Передаю основні засоби у лізинг	16	746	Договір лізингу, накладна		2140
Дохід від операційної оренди	37	71	Договір, акт		2120
Суми штрафів та/або неустойки чи пені, фактично отримані за рішенням сторін договору або відповідних державних органів, суду (пп. 135.5.3 п. 135.5 ст.135 ПКУ)					
Одержані штрафи, пені неустойки	31	71	Виписка	Відомість отриманих штрафів, пені, неустойки	2120
Дохід від безоплатно отриманих активів, списання кредиторської заборгованості (пп. 135.5.4 п. 135.5 ст. 135 ПКУ)					
Безоплатно отримані товари	28	71	Накладна	Відомість доходів від безоплатно отриманих активів, списання кредиторської заборгованості, фінансової допомоги	2120

Продовження табл. 5.10

Господарські операції з визнання витрат	Кореспонденції		Первинний документ	Накопичувальна відомість первинних документів	Рядок фінансової звітності
	дебет	кредит			
Отримано безповоротну фінансову допомогу, крім доходів від відокремлених підрозділів, що не мають статусу юридичної особи	31	71	Виписка		2120
Умовно нараховані проценти на суму поворотної фінансової допомоги, що залишилася неповоротною на кінець звітного (податкового) періоду (пп. 14.1.257 п. 14.1 ст. 14 ПКУ)	Не відображаються		Розрахунок бухгалтерії		-
Отримано дохід від списання кредиторської заборгованості	63	719	Розрахунок бухгалтерії		2120
Суми поворотної фінансової допомоги (пп. 135.5.5 п. 135.5 ст. 135 ПКУ)					
Суми поворотної фінансової допомоги, отриманої платником податку у звітному податковому періоді, що залишаються неповерненими на кінець такого звітного періоду	31	68	Розрахунок бухгалтерії		-
Суми державного мита, попередньо сплачені, що повернені за рішенням суду (пп. 135.5.8 п. 135.5 ст. 135 ПКУ)					
Фактично отримані суми державного мита, попередньо сплаченого позивачем, що повертаються на його користь за рішенням суду	31	71	Виписка, рішення суду	Відомість зборів, податків, доплат і субсидій, які включаються до доходів	2120
Суми акцизного податку, рентної плати, збору у вигляді цільової надбавки до лічбоного тарифу на електричну, теплову енергію та природний газ (пп. 135.5.9 п. 135.5 ст. 135 ПКУ)					
Суми акцизного податку, сплаченого/нарахованого покупцями/покупцями підакцизних товарів (за їх рахунок) на користь платника такого акцизного податку, уповноваженого цим Кодексом вносити його до бюджету, та рентної плати, а також суми збору у вигляді цільової надбавки до лічбоного тарифу на електричну, теплову енергію та природний газ	70	64	Накладні, розрахунок		

Продовження табл. 5.10

Господарські операції з визнання виграт	Кореспонденції		Первинний документ	Накопичувальна відомість первинних документів	Рядок фінансової звітності
	Дебет	кредит			
Суми дотацій, субсидій, капітальних інвестицій із фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування або бюджетів (пп. 135.5.10 п. 135.5 ст. 135 ПКУ)					
Суми дотацій, субсидій, капітальних інвестицій із фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування або бюджетів	31 48	48 71	Виписка		2120
Доходи, визначені відповідно до ст. 146, 147, 153 і 155–161 ПКУ (пп. 135.5.11 п. 135.5 ст. 135 ПКУ)					
Позитивне значення курсових різниць (пп. 153.1.3 п. 135.1 ст. 153 ПКУ)	31, 36	71	Виписка, розрахунок	Відомість доходів від операцій з іноземною валютою та фінансової діяльності	2120
Доходи, отримані при першому відступленні права вимоги (п. 153.5 ст. 153 ПКУ)	36	73	Розрахунок бухгалтерії		2220
Прибуток, отриманий при наступному відступленні права вимоги (п. 153.5 ст. 153 ПКУ)	36	73	Розрахунок бухгалтерії		2220
Прибуток від операцій із торгівлі цінними паперами, деривативами та іншими, ніж цінні папери, корпоративними правами, визначений за кожним видом цінних паперів (п. 153.4, 153.8 ст. 153 ПКУ)	37	73	Розрахунок бухгалтерії		2240
Сума утриманої (виплаченої) винагороди за управління майном (пп. 153.13.7 п. 153.13 ст. 153 ПКУ)	37	73	Розрахунок бухгалтерії		2120
Суми доходів, отриманих (нарахованих) платником податку, що припиняється, та не включених до доходів до дати затвердження передавального акта (пп. 153.15.1 п. 153.15 ст. 153 ПКУ)	36	70	Розрахунок бухгалтерії		

Закінчення табл. 5.10

Господарські операції з визнання витрат	Кореспонденції		Первинний документ	Накопичувальна відомість первинних документів	Рядок фінансової звітності
	дебет	кредит			
Доходи, не враховані при обчисленні доходу періодів, що передають звітному, та виявлені у звітному податковому періоді (пп. 135.5.12 п. 135.5 ст. 135 ПКУ)					
Доходи, не враховані при обчисленні доходу періодів, що передають звітному, та виявлені у звітному податковому періоді	36, 37	44	Наклади, акти виконаних робіт	Відомість неврахованих доходів минулих періодів	–
Дохід від реалізації необоротних матеріальних активів, майнових комплексів, оборотних активів, визначений з урахуванням положень ст. 146 і 147 ПКУ (пп. 135.5.13 п. 135.5 ст. 135 ПКУ)					
Дохід, визначений відповідно до ст. 146 ПКУ (вибуття необоротних активів)	37	71	Накладна	Відомість доходів від операцій із необоротними активами	2120
Дохід, визначений відповідно до п. 147.2 ст. 147 ПКУ по операціях із землею та її капітальним полішенням	37	74	Накладна		2240
Інші доходи платника податку за звітний податковий період (пп. 135.5.14 п. 135.5 ст. 135 ПКУ)					
Суми страхового відшкодування (пп. 165.1.27 п. 165.1 ст. 165 ПКУ)	37	75	Виписка	Відомість інших доходів	2240
Суми врегулювання сумнівної (безнадійної) заборгованості (+, –) (стаття 159 ПКУ)	31	37	Розрахунок бухгалтерії		
Перерахунок доходів у разі зміни суми компенсації вартості товарів (робіт, послуг) (+, –) (п. 140.2 ст. 140 ПКУ)			Розрахунок бухгалтерії		
Перерахунок доходів у разі визнання правочину недійсним (+, –) (п. 140.2 ст. 140 ПКУ)			Розрахунок бухгалтерії		
Інші доходи					2240

Складено автором.

Зразок відомості, яка може бути використана для інших доходів, наведено в табл. 5.11.

Таблиця 5.11

**Відомість № __ фінансових доходів
за _____ 20__ р.**

№ з/п	Реквізити первинного документа, облікового регістру			Сума, грн		Примітка
	Назва	№	Дата	За даними обліку	Для податкових розрахунків	
1						
2						
3						
4						
	Всього	X	X			

Відомість закінчена “__” _____ 20__ р.

Виконавець

Складено автором.

Повне узгодження підходів до визнання та оцінювання доходів у бухгалтерському та податковому обліку неможливе. Основною причиною цього є намагання розширити склад доходів для цілей оподаткування з метою наповнення державного бюджету. За результатами звітного періоду податкові доходи згідно з відомостями повинні бути більшими або рівними бухгалтерським доходам. Винятком тільки є підприємства, в яких наявне виробництво з довготривалим циклом. У період реалізації такої продукції бухгалтерські доходи перевищуюватимуть податкові.

5.3. ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ФОРМУВАННЯ В ПОДАТКОВІЙ ДЕКЛАРАЦІЇ ПОКАЗНИКІВ ВИТРАТ

Витрати підприємства є більш трудомісткою ділянкою аудиту, ніж доходи, що зумовлено великою кількістю первинних документів, але перевіряти їх простіше, оскільки аналізуються включені до витрат суми, не потрібно шукати ті, що не включені платником податку, як при аудиті доходів.

Загальна суть витрат із погляду обліку й оподаткування наведена в табл. 5.12.

Для цілей бухгалтерського обліку з метою складання фінансової звітності до витрат включаються тільки ті операції, які призводять до вибуття активів або збільшення зобов'язань, а з точки зору оподаткування – лише ті, що

Таблиця 5.12

Визначення витрат згідно з П(С)БО та ПКУ

№ з/п	Джерело	Визначення
1	П(С)БО № 16 “Витрати”	Витрати – 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	Пп. 14.1.27 п. 14.1 ст. 14 ПКУ	Витрати – сума будь-яких витрат платника податку в грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, здійснюваних для провадження господарської діяльності платника податку, в результаті яких відбувається зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов’язань і, як наслідок, зменшення власного капіталу (крім змін капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власником)

Складено автором.

пов’язані з господарською діяльністю, спрямованою на отримання доходу. Тобто витрати, не пов’язані із господарською діяльністю, становлять основну різницю між даними податкових розрахунків і фінансової звітності. При чому доведення зв’язку витрат із господарською діяльністю є завданням бухгалтера, що зумовлює складання додаткових підтвердних документів для окремих операцій.

Відповідно до П(С)БО 16 “Витрати” витрати визнаються в обліку з урахуванням таких умов:

- зменшення активів або збільшення зобов’язань, що призводять до зменшення власного капіталу підприємства;
- систематичного і раціонального розподілу економічних вигід, які забезпечує актив протягом кількох звітних періодів (наприклад, нарахування амортизації основних засобів, нематеріальних активів);
- негайного визнання, якщо економічні вигоди не відповідають критеріям активів підприємства (наприклад, уцінка товарів, створення резерву сумнівних боргів);
- можливої достовірної оцінки суми витрат.

Тобто витрати в бухгалтерському обліку визнаються в момент зменшення активів або збільшення зобов’язань. Для витрат у ПКУ уточнено дату їх визнання для окремих видів (табл. 5.13).

До складу витрат згідно з П(С)БО 16 “Витрати” не входять:

- платежі за договорами комісії, агентськими угодами та іншими аналогічними договорами на користь комітента, принципала тощо;
- попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг;
- погашення одержаних позик;
- інші зменшення активів або збільшення зобов’язань, що не відповідають ознакам визнання витрат;

Таблиця 5.13

Дата визнання витрат при оподаткуванні

Вид витрат	Стаття ПКУ	Порядок визначення дати визнання
Собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг	п. 138.4 ст. 138	Витрати, що формують собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг, визнаються витратами того звітного періоду, в якому визнано доходи від реалізації таких товарів, виконаних робіт, наданих послуг
Нараховані платником податку податки та зборів	пп. 138.5.1 п. 138.5 ст. 138	Датою здійснення витрат, нарахованих платником податку у вигляді сум податків та зборів, вважається останній день звітного податкового періоду, за який проводиться нарахування податкового зобов'язання з податку та збору
Витрати платника податку від здійснення кредитно-депозитних операцій	пп. 138.5.2 п. 138.5 ст. 138.	Датою збільшення витрат платника податку від здійснення кредитно-депозитних операцій, у тому числі субординованого боргу, є дата визнання процентів (комісійних та інших платежів, пов'язаних зі створенням або придбанням кредитів, вкладів (депозитів), визначена згідно з правилами бухгалтерського обліку
Благодійні чи інші внески	пп. 138.5.3 п. 138.5 ст. 138	Витрати, зазначені платником податку, у вигляді благодійних чи інших внесків та/або вартості товарів (робіт, послуг) до неприбуткових організацій, які відповідно до норм цього розділу враховуються для визначення об'єкта оподаткування платника податку, включаються до складу витрат за датою фактичного перерахування таких внесків та/або вартості товарів (робіт, послуг)

Складено автором.

– витрати, які відображаються зменшенням власного капіталу відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Пунктом 139.1 ст. 139 ПКУ встановлено додаткові обмеження складу витрат, які не зараховують до податкових (табл. 5.14). Облік таких операцій доцільно вести на окремих аналітичних рахунках із метою спрощення процедури накопичення облікової інформації для складання Податкової декларації з податку на прибуток підприємства.

Крім наведених у табл. 5.14 операцій, є норми включення суми тих чи інших витрат до податкових. Тобто в межах однієї операції у податковому і бухгалтерському обліку відображаються різні суми витрат, якщо встановлені обмеження.

Для організації обліку витрат важливе значення має їх класифікація. Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку передбачено класифікувати в обліку витрати залежно від виду діяльності підприємства (табл. 5.15).

На кожному підприємстві обирається своя комбінація групування витрат для обліку, потреб управління та ін. на підставі даних бухгалтерського обліку. В ПКУ витрати класифіковано за видами діяльності, що дає змогу провести певні паралелі між положеннями ПКУ та П(С)БО 16 "Витрати" (табл. 5.16).

Таблиця 5.14

Перелік витрат, які не включаються до складу витрат, враховуваних при визначенні прибутку для оподаткування

Стаття ПКУ	Вид витрат	Відображення у бухгалтерському обліку	Порядок відображення витрат з метою визначення об'єкта оподаткування відповідно до норм ПКУ
Пп. 139.1.1 п. 139.1 ст. 139	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, визначених ст. 157 ПКУ, та витрат, пов'язаних із провадженням рекламною діяльністю, які регулюються нормами пп. 140.1.5)	Включаються до адміністративних витрат і обліковуються за дебетом рахунку 92 "Адміністративні витрати"	Включається до витрат лише у тих платників податку, основною діяльністю яких є організація прийомів, презентацій і свят за замовленням та за рахунок інших осіб
Пп. 139.1.1 п. 139.1 ст. 139	Придбання лотерейних білетів, інших документів, що засвідчують право участі у лотереї; фінансування особистих потреб фізичних осіб за винятком виплат, передбачених статтями цього розділу, та в інших випадках, передбачених нормами цього розділу	Включаються до інших витрат операційної діяльності обліковуються за дебетом рахунку 94 "Інші витрати операційної діяльності"	Не відображаються
Пп. 139.1.2 п. 139.1 ст. 139	Платежі платника податку на користь комітента, принципала тощо за договорами комісії, агентськими договорами та іншими аналогічними договорами	Не включаються до витрат, обліковуються на рахунках заборгованості	Не відображаються
Пп. 139.1.3 п. 139.1 ст. 139	Суми попередньої (авансової) оплати товарів, робіт, послуг	Не включаються до витрат, обліковуються як кредиторська заборгованість, за дебетом 681 "Розрахунки за авансами одержаними"	Не відображаються
Пп. 139.1.4 п. 139.1 ст. 139	Витрати на погашення основної суми отриманих позик, кредитів (крім повернення поворотної фінансової допомоги, включеної до складу доходів відповідно до пп. 135.5 ст. 135 ПКУ)	Не включаються до витрат, обліковуються як кредиторська заборгованість	Включається до витрат лише у тих платників податку, які повертають фінансову допомогу кредиторам

Продовження табл. 5.14

Стаття ПКУ	Вид витрат	Відображення у бухгалтерському обліку	Порядок відображення витрат з метою визначення об'єкта оподаткування відповідно до норм ПКУ
Пп. 139.1.5 п. 139.1 ст. 139	Витрати на придбання, виготовлення, будівництво, реконструкцію, модернізацію та інше поліпшення основних засобів та витрати, пов'язані з вибуттям корисних копалин, а також із придбанням (виготовленням) нематеріальних активів, які підлягають амортизації, крім ремонтів та поліпшення об'єктів основних засобів (модернізація, модифікація, добування, дообладнання, реконструкція) в межах 10% сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів на початок року	Відносяться на збільшення первісної вартості об'єкта необоротних активів з наступною амортизацією витрат або у порядку, встановленому податковим законодавством: сума ремонтів більше 10 відсотків сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів на початок року може збільшувати первісну вартість основних засобів	Відносяться на збільшення первісної вартості об'єкта необоротних активів з наступною амортизацією витрат або у порядку, встановленому податковим законодавством: сума ремонтів більше 10 відсотків сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів на початок року може збільшувати первісну вартість основних засобів
Пп. 139.1.6 п. 139.1 ст. 139	Суми податку на прибуток, а також податків, установлених п. 153.3. ст. 153 та ст. 160 ПКУ; податку на додану вартість, включеного до ціни товару (роботи, послуги), що придбаваються платником податку для виробничого або невиробничого використання, податків на доходи фізичних осіб, які відраховуються із сум виплат таких доходів згідно з розділом IV ПКУ. Для платників податку, які не зареєстровані як платники податку на додану вартість, до складу витрат входять суми податків на додану вартість, сплачених у складі ціни придбання товарів, робіт, послуг, вартість яких належить до витрат такого платника податку	Включаються до витрат за дебетом витратних рахунків	Включається до витрат у тих платників податку, які не зареєстровані як платники податку на додану вартість
Пп. 139.1.7 п. 139.1 ст. 139	Витрати на утримання органів управління об'єднань платників податку, включаючи утримання материнських компаній, які є окремими юридичними особами	Включаються до витрат адміністративного характеру за дебетом 92 "Адміністративні витрати"	Не відображаються
Пп. 139.1.8 пп. 139.1 ст. 139	Дивіденди	Не включаються до витрат, відображаються кореспондентною рахунків А-т 443 "Прибуток, використаний у звітному періоді" К-т 67 "Розрахунки з учасниками"	Не відображаються

Продовження табл. 5.14

Стаття ПКУ	Вид витрат	Відображення у бухгалтерському обліку	Порядок відображення витрат з метою визначення об'єкта оподаткування відповідно до норм ПКУ
Пп. 139.1.9 п. 139.1 ст. 139	Витрати, не підтвержені відповідними розрахунковими, платіжними та іншими первинними документами, обов'язковість ведення і зберігання яких передбачена правилами ведення бухгалтерського обліку та нарахування податку	Не включаються	Не відображаються
Пп. 139.1.10 п. 139.1 ст. 139	Вартість торгових патентів, яка враховується у зменшення податкового зобов'язання платника податку в порядку, передбаченому пунктами статті цього розділу	Не включаються, обліковуються за дебетом 39 "Витрати майбутніх періодів". У межах податку на прибуток відображаються кореспонденцією Дт 641 "Розрахунки за податками та платежами" Кт 39 "Витрати майбутніх періодів"	Зменшують податкове зобов'язання по податку на прибуток звітного періоду в межах нарахованого податку на прибуток
Пп. 139.1.11 п. 139.1 ст. 139	Суми штрафів та/або неустойки чи пені за рішенням сторін договору або за рішенням відповідних державних органів, суау, які підлягають сплаті платником податку	Включаються до складу інших операційних витрат за дебетом 94 "Визнані штрафи, пені, неустойки"	Не відображаються
Пп. 139.1.13 п. 139.1 ст. 139	Витрати, понесені (нараховані) у зв'язку з придбанням у нерезидента послуг (робіт) із консалтингу, маркетингу, реклами, крім витрат, здійснених (нарахованих) на користь постійних представництв нерезидентів, які підлягають оподаткуванню згідно з п. 160.8 ст. 160 ПКУ	Включаються до витрат за дебетом 92 "Адміністративні витрати" чи за дебетом 93 "Витрати на збут"	Не відображаються в сумі, що перевищує 4 % доходу (виручки) від реалізації за рік, що передає звітному
Пп. 139.1.14 п. 139.1 ст. 139	Витрати, понесені (нараховані) у зв'язку з придбанням у нерезидента послуг (робіт) з інжинірингу (крім витрат, нарахованих на користь постійних представництв нерезидентів, які підлягають оподаткуванню згідно з п. 160.8)	Не включаються, обліковуються за дебетом 15 "Капітальні інвестиції"	Включаються у обсязі, що не перевищує 5 % митної вартості обладнання, що імпортовано (крім витрат, нарахованих на користь постійних представництв нерезидентів, які підлягають оподаткуванню відповідно до п. 160.8)

Закінчення табл. 5.14

Стаття ПКУ	Вид витрат	Відображення у бухгалтерському обліку	Порядок відображення витрат з метою визначення об'єкта оподаткування відповідно до норм ПКУ
Пп. 139.1.1.15 п. 139.1 ст. 139	<p>Витрати, нараховані у зв'язку з придбанням у нерезидента послуг (робіт) з інжинірингу, не включаються до складу витрат, якщо виконується будь-яка з умов:</p> <p>а) особа, на користь якої нараховується плата за послуги інжинірингу, є нерезидентом, що має офшорний статус з урахуванням положень п. 161.3 ст. 161 ПКУ;</p> <p>б) особа, на користь якої нараховується плата за такі послуги, не є бенефіціарним (фактичним) отримувачем (власником) такої плати за послуги</p>	Не включаються, обліковуються за дебетом 15 "Капшталні інвестиції"	Не включаються лише у випадках, зазначених у цьому підпункті. У решті випадків – включаються

Складено автором.

Класифікація витрат за видами діяльності

Вид діяльності	Витрати
Звичайна діяльність	
Операційна	Основна діяльність (собівартість реалізованої продукції робіт і послуг)
	Адміністративні витрати (загальні та корпоративні витрати, витрати на утримання адміністративно-управлінського персоналу)
	Витрати на збут (витрати на пакувальні матеріали та ремонт, оплата праці та комісійні продавцям, витрати на маркетинг)
	Інші операційні витрати (витрати на дослідження та розробки, собівартість реалізованої валюти, визнані штрафи та пені, безнадійні борги)
Фінансова	Витрати (втрати від участі в капіталі) – збитки, отримані внаслідок інвестицій в асоційовані або спільні підприємства, які обліковуються методом участі в капіталі
	Фінансові витрати – витрати на проценти (за кредитами отриманими, облігаціями випущеними, фінансовою орендою)
Інша	Собівартість реалізованих фінансових інвестицій та іншого майна підприємства, втрати від неопераційних курсових різниць, втрати від зменшення корисності необоротних активів, втрати від безоплатної передачі необоротних активів, сума уцінки необоротних активів і фінансових інвестицій, витрати на ліквідацію необоротних активів (розбирання, демонтаж тощо), залишкова вартість ліквідованих (списаних) необоротних активів

Складено автором.

Співвідношення бухгалтерських і податкових статей витрат

Стаття витрат згідно з ПКУ	Рядок податкової декларації	Одноіменний 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	2250
Інші витрати звичайної діяльності та інші операційні витрати	06.4 ІВ	2180, 2270

Складено автором.

Проте однакові назви не означають зіставність таких витрат і можливість їх прямого перенесення, оскільки перед включенням до податкової декларації всі витрати потребують детального аналізу.

Окремі питання, пов'язані із розумінням сутності витрат у бухгалтерському обліку та оподаткуванні, залишаються недостатньо розкритими і потребують подальших досліджень. У працях В. Андрущенко, Н. Білецької, П. Гарасима,

М. Дем'яненко, Н. Дяченко, Ю. Іванова, Г. Кірейцева, Л. Ловінської, В. Моссаковського, В. Суторміної, М. Харевського, В. Федосова, П. Хомина та ін. визначено основні причини неузгодження податкових і бухгалтерських витрат. З позицій бухгалтерського обліку витратами є все, що принаймні чогось коштує підприємству. У податковій системі перелік витрат чітко встановлений і жорстко обмежений. Крім того, окремі види витрат лімітовані.

Бухгалтерський облік багато в чому залежить від бухгалтера і обраного ним способу ведення обліку, оскільки регулювати собівартість, а отже, і фінансові результати можна завдяки зміні норм амортизації, оцінюванню витрат при списанні, методу розрахунку резерву сумнівних боргів та ін., що неприпустимо для цілей оподаткування.

Одним із основних завдань обліку є обчислення собівартості. Вона містить важливу інформацію про умови та стан виробництва на підприємстві.

Собівартість – грошовий вираз безпосередніх затрат підприємства, пов'язаних із виробництвом і реалізацією продукції, виконаних робіт та наданих послуг.

Виробнича собівартість – це виражені в грошовій формі поточні витрати підприємства на виробництво продукції, надання робіт, послуг. До виробничої собівартості належать: прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати та загальновиробничі витрати.

Відповідно до п.10. П(С)БО 9 “Запаси” первісною вартістю запасів, що виготовляються власними силами підприємства, визнається їхня виробнича собівартість – виражені в грошовій формі поточні витрати підприємства на її виробництво. Згідно з П(С)БО 16 виробнича собівартість складається з витрат, перелік яких наведено на рис. 5.8.

Податковим законодавством встановлено такий склад собівартості продукції (п. 138.8 ст. 138 ПКУ):

- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;
- амортизація виробничих основних засобів та нематеріальних активів, безпосередньо пов'язаних із виробництвом продукції, виконанням робіт, наданням послуг;
- загальновиробничі витрати, які відносяться на собівартість виготовлених і реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг відповідно до П(С)БО;
- вартість придбаних послуг, прямо пов'язаних із виробництвом продукції (товарів), виконанням робіт, наданням послуг;
- інші прямі витрати, у тому числі витрати з придбання електричної енергії (включаючи реактивну).

Собівартість як економічна і облікова категорія практично застосовувалася: для потреб планування; відображення в бухгалтерському обліку готової

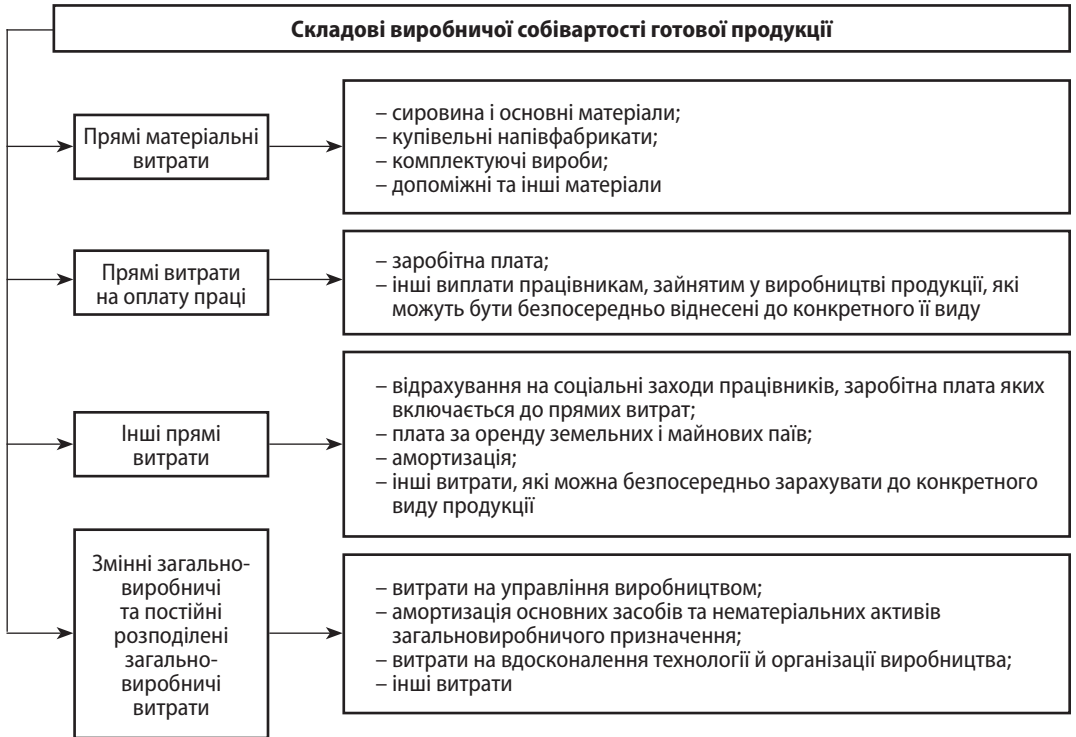


Рис. 5.8. Витрати, віднесені до виробничої собівартості

Складено автором.

продукції за оцінкою фактичної собівартості; як об'єкт контролю при встановленні величини відхилень (нормативна собівартість); як ціноутворюючий фактор при формуванні ціни реалізації та трансфертних цін для внутрішніх розрахунків за умови споживання власної продукції чи послуг.

З набранням чинності Податковим кодексом України категорія собівартості набуває ще однієї функції – бути важливим фактором при формуванні витрат для визначення прибутку до оподаткування, тобто для складання Податкової декларації з податку на прибуток підприємства.

Оцінювання готової продукції для кожного підприємства є індивідуальним процесом, тому що залежить від багатьох факторів:

- наявності незавершеного виробництва і його оцінки;
- переліку змінних і постійних витрат;
- обраної бази розподілу витрат та ін.

Бухгалтерський облік витрат ґрунтується на принципі обачності, згідно з яким методи оцінювання витрат мають запобігати їх заниженню, а в податковому обліку підхід протилежний: витрати не повинні бути завищені, а тому встановлюються обмеження при визнанні витрат. У результаті виникають

розбіжності в оцінюванні витрат, визначенні фінансових результатів у бухгалтерському обліку і прибутку до оподаткування в податковому обліку. Тому в процесі організації обліку витрат їх оцінювання слід здійснювати відповідно до принципу обачності й податкового законодавства.

З огляду на конкретні умови роботи, головний бухгалтер (бухгалтер) підприємства самостійно вирішує, який із варіантів організації обліку готової продукції доцільно застосовувати.

Усі витрати на підприємстві повинні бути підтвержені документально. Типових форм для обліку незавершеного виробництва немає, окремі регістри використовуються на підприємствах залежно від технологічного процесу і виду продукції. На кожному підприємстві доцільно розробити і затвердити власні форми калькуляції готової продукції, виробничих звітів та ін. з урахуванням Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку № 88. У калькуляціях узагальнюється інформація для визначення планової та фактичної собівартості продукції, у виробничих звітах – фактичний обсяг продукції та використані для її виробництва трудові, матеріальні та інші ресурси.

Собівартість реалізованої продукції розраховується на підставі визначення обсягу реалізації і собівартості одиниці, а обсяг реалізації – за документами, якими оформляється рух готової продукції.

Структура документообігу має забезпечувати своєчасне надходження необхідної інформації як для обліку, так і для контролю й оперативного управління рухом готової продукції. Для первинного обліку готової продукції передбачені типові форми первинних документів (табл. 5.17). Організація такого обліку залежить від характеристик продукції (табл. 5.18).

Особливих первинних документів для відображення витрат немає, тому при організації обліку документування здійснюється переважно на основі документів інших ділянок, які підтверджують понесення тих чи інших витрат.

Безпосередньо для списання витрат на фінансові результати в бухгалтерії складають довідку (розрахунок). Перелік основних документів, узагальнені дані з яких використовуються у процесі обліку витрат, наведено в табл. 5.19.

При складанні бухгалтерської довідки на окремі операції слід враховувати вимоги Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку № 88. На більшості підприємств сума витрат визначається на підставі даних облікових регістрів, а не первинних документів.

Основним регістром, у якому надається інформація про обсяги випуску готової продукції, є накопичувальна відомість випуску готової продукції, у якій ця продукція групується за видами і сортами (номенклатурними номерами) і відображається за двома оцінками – за обліковою вартістю (плановою собівартістю або за відпускними цінами без ПДВ) і фактичною собівартістю. Такий порядок оцінювання зумовлений тим, що фактичну собівартість готової продукції, випущеної протягом місяця з моменту виробництва, визначають тільки

Первинні документи з обліку реалізації готової продукції

Форма	Назва	Призначення	Кількість екземплярів	Відповідальна особа
1-ТН	Товарно-транспортна накладна	Для списання товарно-матеріальних цінностей у постачальника й оприбуткування їх у одержувача. Є підставою для розрахунків між постачальником і покупцем, замовником автотранспорту й автотранспортного підприємства	4	Постачальник
Форма № 868	Рахунок-фактура	Використовується для розрахунків між постачальниками та покупцями за відвантаженою продукцією	2	Менеджер
М-11	Накладна вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів	Використовується для разового відпуску готової продукції всередині підприємства	2	Матеріально відповідальна особа складу
М-21	Інвентаризаційний опис	Застосовується при знятті натуральних залишків	1	Матеріально відповідальна особа
М-17	Акт на виявлений виробничий брак (спеціалізована галузева форма)	Використовується для відображення кількості забракованої продукції за видами й ознаками браку та його причин за відповідну дату	1	Матеріально відповідальна особа складу
М-20	Накладна на відпуск товарно-матеріальних цінностей	Оформляється відпуск готової продукції покупцям, для оприбуткування її підприємством-одержувачем та для дозволу на вивезення її з території підприємства-постачальника	2	Бухгалтер

Складено автором.

наприкінці місяця після відображення всіх прямих затрат і розподілу непрямих витрат та складання звітної калькуляції. Відомість формується на підставі накладних.

Для узагальнення інформації про витрати на виробництво призначено рахунок 23 “Виробництво” і рахунки класу 9 “Витрати діяльності” (рис. 5.9).

На дебеті рахунку 23 “Виробництво” групуються всі витрати, що складають собівартість основної продукції, на кредиті – собівартість готової продукції, вартість повернутих на склади матеріальних цінностей, відходів тощо. Рахунок 23 може мати такі субрахунки: 231 – основне виробництво; 232 – допоміжне виробництво (обслуговують основне виробництво – котельня, транспортний і ремонтний цехи).

Таблиця 5.18

Організація первинного обліку готової продукції залежно від її характеристик

Характеристика продукції	Основні операції з продукцією	Первинні документи
Продукція, яка має кількісні, якісні та вартісні характеристики	Може бути здана на склад, звідки відбувається її відвантаження та реалізація	Приймально-здавальні накладні (для оприбуткування на склад), накладні або товарно-транспортні накладні та рахунки-фактури складають для реалізації
Готова продукція, яка має незначний термін зберігання і не передається на склад, а нагромаджується безпосередньо в цехах	Відвантаження та реалізація продукції відбувається з цехів	Під час виробництва складають виробничі звіти (відомості випуску готової продукції), накладні або товарно-транспортні накладні та рахунки-фактури складають для реалізації
Продукція, яка не має кількісних характеристик (виконана робота, надана послуга) або великогабаритні вироби – будинок, пароплав та ін.	Продукція безпосередньо передається з виробництва покупцеві (замовникові)	Випуск і реалізація продукції (передача замовнику) оформляється актом виконаних робіт

Складено автором.

Рахунок 23 “Виробництво” після відображення господарських операцій наведений на рис. 5.10.

Узагальнення інформації про собівартість реалізації готової продукції, товарів, виконаних робіт, наданих послуг ведеться на рахунку 90 “Собівартість реалізації”. Ця собівартість включається до складу податкових витрат (з урахуванням обмежень).

За дебетом рахунку 90 “Собівартість реалізації” на підставі бухгалтерських довідок (розрахунків), накладних, рахунків відображається собівартість реалізованої готової продукції, товарів, робіт, послуг; фактична собівартість реалізованих товарів (без торгових націнок), за кредитом – списання на рахунок 79 “Фінансові результати”, яке оформляється довідкою бухгалтерії.

Порядок ведення бухгалтерського обліку собівартості готової продукції, товарів, робіт, послуг для складання податкової звітності та кореспонденції рахунків наведено в табл. 5.20.

На кожному підприємстві відповідно до п. 138.9 ст. 138 ПКУ встановлюються власний склад інших прямих витрат, оскільки він зумовлюється технологічними особливостями конкретного виробничого процесу. Тому для обліку таких витрат доцільно відкривати окремі аналітичні рахунки.

Для підтвердження належності витрат до собівартості продукції на підприємстві мають складатися калькуляції, у статтях яких відображаються всі понесені на виробництво прямі витрати. Розроблені на підприємстві розрахунки собівартості будуть додатковим підтвердженням розподілу витрат за рядками податкової декларації.

Таблиця 5.19

Документування витрат

Документи	Форма документа	90 "Собівартість реалізації"	91 "Загально-виробничі витрати"	92 "Адміністративні витрати"	93 "Витрати на збут"	94 "Інші операційні витрати"	95 "Фінансові витрати"	96 "Витрати від участі в капіталі"	97 "Інші витрати"	99 "Назвичайні витрати"
По амортизації:										
Розрахунок амортизації основних засобів	ОЗ-14,15		+	+	+	+			+	
Інвентарний опис основних засобів	ОЗ-9					+				
Акт на списання основних засобів	ОЗ-3					+			+	+
Акт на списання автотранспортних засобів	ОЗ-4					+			+	+
По виробничих запасах:										
Лімітно-забірна картка	М-8,9		+	+	+	+			+	+
Накладна вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів	М-11	+	+	+	+	+			+	+
Інвентарний опис товарно-матеріальних цінностей	М-21					+				+
Акт про уцінку товарно-матеріальних цінностей						+			+	
По малоцінних та швидкозношуваних предметах:										
Акт на списання малоцінних та швидкозношуваних предметів	МШ-8		+	+	+	+				+
З грошових коштів:										
Видатковий касовий ордер	КО-2		+	+	+	+				
Виписка банку			+	+	+	+	+			+
Акт інвентаризації наявності грошових засобів	Ф інв. – 15					+				+
Звіт про використання коштів, наданих на відрадження, або під звіт, наказ на відрадження			+	+	+	+			+	

Закінчення табл. 5.19

Документи	Форма документа	90 "Собівартість реалізації"	91 "Зараховано-виробничі витрати"	92 "Адміністративні витрати"	93 "Витрати на збут"	94 "Інші операційні витрати"	95 "Фінансові витрати"	96 "Витрати від участі в капіталі"	97 "Інші витрати"	99 "Назвичайні витрати"
По роботах і послугах підрядників:										
Рахунок фактура	Ф о р м а № 868	+	+	+	+	+	+		+	+
Акт приймання виконаних робіт	КБ-2в		+	+	+	+			+	+
Із заробітної плати:										
Табель обліку використання робочого часу	П-13,14		+	+	+	+			+	+
Розрахунково-платіжна відомість	П-49		+	+	+	+			+	+
Наряд на відядану роботу (індивідуальний і для бригади)	Ф № 70, 70а		+	+	+				+	+
При списанні:										
Розрахунок бухгалтерії			+	+	+				+	+
При отриманні кредитів:										
Договір на отримання кредиту										+

Складено автором.

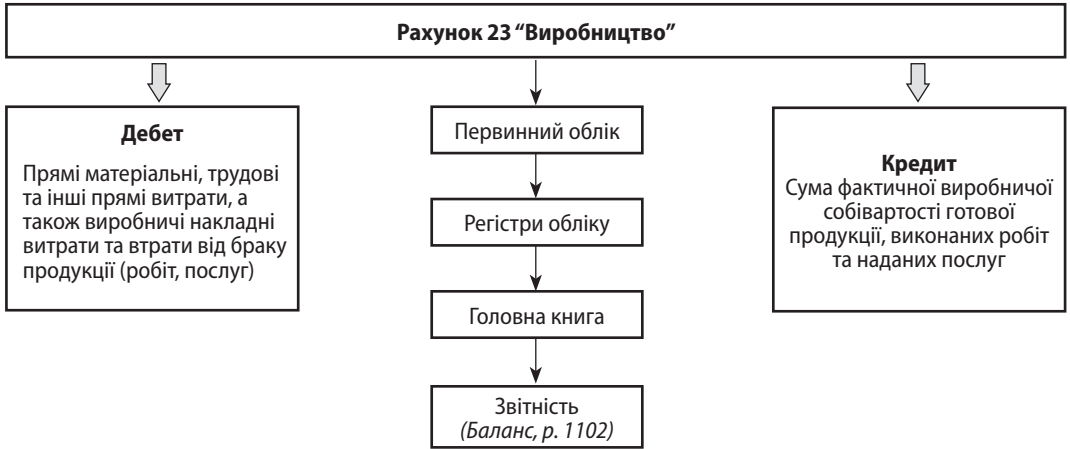


Рис. 5.9. Загальна схема організації обліку витрат виробництва

Джерело: Садовська І. Б. Бухгалтерський облік : навч. посіб. / І. Б. Садовська. – Луцьк : ЛНТУ, 2009. – С. 230.

Дебет	Кредит
<i>Сальдо на початок звітного періоду (незавершене виробництво)</i>	Вартість повернених на склади матеріальних цінностей, зворотних відходів, побічної продукції, супутньої продукції, одержаних у процесі виробництва цінностей
Виробничі витрати за звітний період	Брак у виробництві (собівартість забракованих виробів і витрат на виправлення браку)
Брак у виробництві (технологічний)	Фактична собівартість готової продукції основного виробництва
Оборот по дебету рахунка	Оборот по кредиту рахунка
<i>Сальдо на початок нового звітного періоду (незавершене виробництво)</i>	

Рис. 5.10. Схема рахунку 23

Складено автором.

Витрати підприємства, які включаються до рядків податкової декларації з податку на прибуток, формуються у спеціальних відомостях. Окремо накопичуються витрати, пов'язані з виробництвом і реалізацією продукції, товарів, робіт і послуг: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, суми нарахованої амортизації, інші витрати.

Накопичувальні відомості узагальнюють інформацію з первинних документів і формуються щомісяця та наростаючим підсумком із початку року. Відомості повинні містити назву, період реєстрації господарських операцій, прізвища і підписи або дані, що дають змогу ідентифікувати осіб, які брали участь у їх

Таблиця 5.20

**Кореспонденції рахунків з обліку витрат виробництва та собівартості
реалізованої продукції**

Господарські операції з визнання витрат	Кореспонденції		Первинний документ	Включається до розрахунку статті фінансової звітності
	Дебет	Кредит		
05 Витрати операційної діяльності				
05.1. Собівартість придбаних (виготовлених) та реалізованих товарів (робіт, послуг)				
Прямі матеріальні витрати (пп. 138.8.1 п. 138.1 ст. 138 ПКУ)*				Ф2 р.2500
Списано сировину (матеріали) на виробництво	231	201	Виробничий акт на списання сировини (матеріалів)	
Списано МШП на виробництво	231	22	Акт на списання МШП	
Прямі витрати на оплату праці (пп. 138.8.2 п. 138.1 ст. 138 ПКУ)*				Ф.2 р.2505
Нараховано заробітну плату робітникам при погодинній системі оплати праці	23	661	Табель обліку робочого часу, відомість розподілу заробітної плати за витратними рахунками	
Нараховано заробітну плату робітникам при відрядній системі оплати праці	23	661	Наряд, відомість розподілу заробітної плати за витратними рахунками	
Амортизація виробничих основних засобів та нематеріальних активів (п. 138.8 ст. 138, 145 ПКУ)*				Ф.2 р.2515
Нараховано амортизацію на виробниче обладнання	231	13	Відомість нарахування амортизації на основні засоби групи 1–16	
Нараховано амортизацію на нематеріальні активи виробничого призначення	231	13	Відомість нарахування амортизації на нематеріальні активи групи 1–6	
Інші прямі витрати (п. 138.9 ст. 138 ПКУ), у тому числі				Ф.2, р.2520
Здійснення окремих операцій із виготовлення продукції сторонніми підприємствами	23	68	Акт виконаних робіт	Ф.2, р.2520
Оброблення сировини та матеріалів стороннім підприємством (на давальницьких умовах)	23	68	Акт виконаних робіт	
Транспортні послуги сторонніх організацій на перевезення вантажу по території підприємства	23	68	Акт виконаних робіт (підтвержені подорожніми листами та товарно-транспортною накладною)	
Нараховано єдиний соціальний внесок на заробітну плату робітників	23	65	Відомість нарахування єдиного соціального внеску на суми нарахованої заробітної плати (за видами продукції, товарів, послуг)	Ф.2, р.2510
Списано собівартість технічно минулого браку	23	24	Акт (повідомлення) про брак	Ф.2, р.2520
Відображено витрати на відрядження робітника	23	372	Звіт про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт	Ф.2, р.2520

Складено автором.

складанні. За бажанням платника податку відомості узагальнюються в регістрах за кожним рядком податкової декларації з податку на прибуток.

З метою накопичення інформації стосовно окремих операцій для розмежування облікових оцінок і вимог податкового законодавства доцільно вводити аналітичні рахунки і сформувати робочий план рахунків підприємства.

Формування інформації про собівартість реалізованої готової продукції, товарів, робіт, послуг може здійснюватися на підставі таких накопичувальних відомостей:

- виробничих актів на списання сировини (матеріалів) та ін.;
- актів на списання малоцінних та швидкозношуваних предметів (МШП);
- накладних на оприбуткування зворотних відходів;
- заробітної плати (за видами продукції, товарів, послуг);
- розрахунків амортизації на основні засоби (за видами продукції, товарів, послуг);
- розрахунків амортизації на нематеріальні активи (за видами продукції, товарів, послуг);
- отриманих робіт, послуг (за видами продукції, товарів, послуг);
- актів про брак (за видами продукції);
- витрат на відрядження (за видами продукції, товарів, послуг);
- нарахування єдиного соціального внеску на суми нарахованої заробітної плати (за видами продукції, товарів, послуг) та ін.

Перелік відомостей є індивідуальним для конкретного підприємства. У кожній з них узагальнюються дані тільки з одного виду первинних документів за одним видом витрат. Таким чином, переліки відомостей відрізняються залежно від специфіки діяльності підприємства і можуть бути доповнені первинними документами галузевого використання, які підтверджують понесення прямих витрат на конкретний вид продукції.

Зразок відомості прямих матеріальних витрат наведено у табл. 5.21. Залежно від реквізитів основного первинного документа наповнення накопичувальної відомості може розширюватися. Кількість використаних матеріалів, сировини, МШП у натуральних одиницях зводиться до відомості, в якій здійснюється оцінювання за методами, передбаченими обліковою політикою та ПКУ.

Обчислення суми матеріальних витрат у собівартості реалізованої продукції наведено на рис. 5.11. На цій ділянці обліку відмінностей між обліковою і податковою політикою може не бути, якщо виконуються умови ст. 139, 161 ПКУ.

Відомість заробітної плати (за видами продукції, товарів, послуг) передбачає узагальнення сум нарахованої заробітної плати за підрозділами підприємства, працівники яких безпосередньо виготовляють конкретні види продукції. Зразок відомості наведено в табл. 5.22.

Таблиця 5.21

Назва підприємства _____

Відомість матеріальних витрат _____ на продукцію _____

(вид матеріалів)

за _____

(період)

№ з/п	№, дата документа на списання	Одиниця виміру	Кількість витрачених (сировини) матеріалів у натуральних одиницях	Розрахунок вартості витрачених (сировини) матеріалів				Вартість зворотних відходів	Примітка
				За даними бухгалтерського обліку		Для податкових розрахунків (п.140.1, 140.4)			
				Ціна, грн	Сума, грн	Ціна, грн	Сума, грн		
1									
2									
...									
	Всього за січень								
	Всього за лютий								
	Разом з початку року								
...									

Відомість завершено " ____ " _____ 20__ р.

Виконавець _____

Складено автором.

Оскільки відмінностей у визнанні витрат на оплату праці у бухгалтерському обліку і згідно з ПКУ не передбачено, відомість можна вести тільки у вартісних показниках.

Відомості розрахунків амортизації на основні засоби (за видами продукції, товарів, послуг) та нематеріальні активи (за видами продукції, товарів, послуг) заповнюються на підставі розрахунків амортизації за групами основних засобів за ПКУ. Відомості можна групувати як за видами продукції та видами діяльності, так і за методами амортизації для окремих груп активів. Від переліку основних засобів, способів їх використання у виробництві та обраних методів амортизації залежатиме структура вихідної відомості. Зразок відомостей для

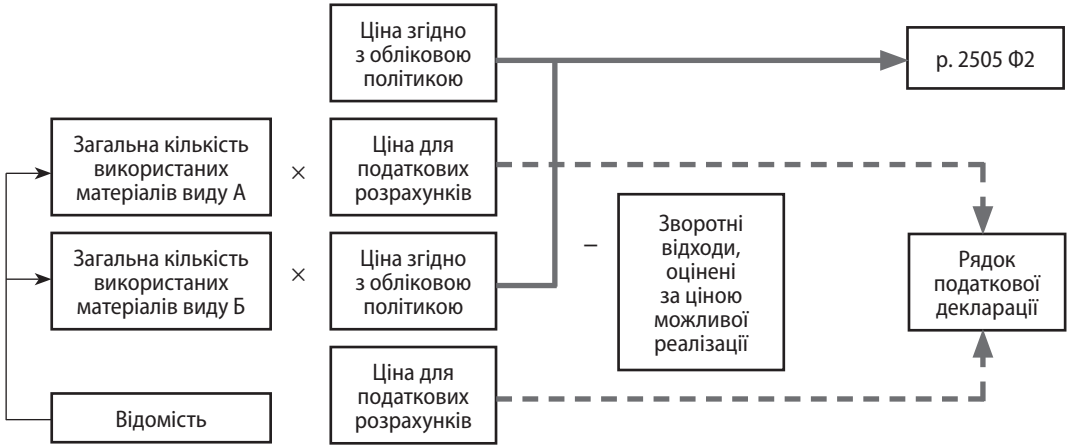


Рис. 5.11. Обчислення матеріальних витрат з використанням відомостей і регістрів

Складено автором.

прямих витрат на амортизацію основних засобів і нематеріальних активів наведено в табл. 5.23.

Таблиця 5.22

Накопичувальна відомість № ___ заробітної плати на продукцію _____

(вид продукції)

за _____ 20__ р.

№ з/п	Реквізити розрахункового документа			Обсяги робіт, (відпрацьованого часу)	Сума нарахованої заробітної плати	Особа, що склаала документ	Кореспонденція рахунків	
	Назва підрозділу підприємства (відділ, цех)	№ док	Дата				дебет	кредит
1	Засолочний цех							
2								
3								
4								
	Всього	X	X				X	X

Відомість закінчена “___” _____ 20__ р.

Виконавець

Складено автором.

Таблиця 5.23

Накопичувальна відомість № ____ розрахунків амортизації необоротних активів
на _____
(вид продукції)
за _____ 20__ р.

№ з/п	Реквізити відомості нарахування амортизації			Вартість, що амортизується		Сума нарахованої амортизації		Примітка
	Група необоротних активів (основних засобів)	№ Док	Дата	За даними бухгалтерського обліку	Для податкових розрахунків	За даними бухгалтерського обліку	Для податкових розрахунків	
1								
2								
3								
4								
5								
6								
7								
8								
	Всього	X	X					

Відомість закінчена “ ____ ” _____ 20__ р.

Виконавець

Складено автором.

У результаті виникнення різниці у визначенні вартості, що амортизується, терміни корисного використання, методи амортизації у податковому і бухгалтерському обліку, розрахункові відомості амортизації доцільно формувати окремо за кожним об'єктом з поділом на два показники – для цілей оподаткування і фінансової звітності.

У багатьох випадках операції з перероблення сировини, здійснення окремих операцій із виготовлення продукції, транспортні послуги на перевезення вантажу по території підприємства здійснюються сторонніми організаціями. Наприклад, операції з перероблення сировини на давальницьких умовах. Якщо з первинних документів, отриманих від постачальників, можна підтвердити належність до прямих витрат на виробництво продукції собівартості реалізованих товарів, робіт, послуг, то такі витрати накопичуються за видами у відомостях за зразком, наведеним у табл. 5.24. При формуванні відомості слід враховувати статус постачальника: якщо він належить до нерезидентів із офшорним статусом, то сума витрат за даними бухгалтерського обліку і податкових розрахунків значно відрізнятиметься.

Назва підприємства

Відомість отриманих робіт, послуг, прямо пов'язаних із виробництвом, виконанням робіт, наданням послуг**за** _____
(період)

№ з/п	Реквізити первинного документа	Сума витрат, грн		Примітка
		За даними бухгалтерського обліку	Для податкових розрахунків (з урахуванням пункту 139.1 статті 139 ПКУ)	
1				
2				
3				
	Всього за січень			
	Всього за лютий			
	Разом з початку року			
...				

Відомість завершено “___” _____ 20__ р.

Виконавець

Складено автором.

До інших витрат, віднесених до вартості продукції (товарів, робіт, послуг), згідно з п. 138.9 ст. 138 ПКУ можна додати єдиний соціальний внесок, нарахований на виплати працівникам, втрати від технічно неминучого браку та ін., які безпосередньо стосуються конкретного об'єкта витрат. Зразок відомості для визначення витрат, що включаються до складу податкових, наведено в табл. 5.25, зразок відомості витрат на брак – у табл. 5.26.

Пропоновану відомість інших прямих витрат згідно з п. 138.9 ст. 138 ПКУ наведено в табл. 5.27.

Інформація про собівартість реалізованої готової продукції, товарів, робіт, послуг відображається в Податковій декларації з податку на прибуток підприємства шляхом підсумування даних із відомостей.

Особливістю заповнення рядка податкової декларації щодо собівартості є необхідність перерозподілу всіх витрат у складі собівартості продукції за звітними періодами, щоб визначити частку кожної з них у собівартості реалізованої продукції. Саме ця сума повинна відображатися за рядками податкової декларації, а не витрати, здійснені на виробництво, що потребує додаткових детальних розрахунків у відомостях розподілу.

Таблиця 5.25

Відомість нарахування єдиного соціального внеску на суми нарахованої заробітної плати робітникам на виготовлення

(вид продукції)

за _____ 20__ р.

№ з/п	Показник	Сума нарахованих виплат	Ставка ЄСВ	Сума ЄСВ	Примітка
1	Нараховано виплат працівникам підприємства, у тому числі				
2	Нараховано заробітної плати та інших виплат робітникам залежно від класу ризику		Від 36,76 до 49,7 %		
3	Сума допомоги з тимчасової непрацездатності		33,2 %		
4	Нараховано заробітної плати працівникам-інвалідам		8,41 %		
	Разом		X		X

Відомість закінчена " ____ " _____ 20__ р.

Виконавець

Складено автором.

Таблиця 5.26

Відомість № _____ актів (повідомлень) про брак

(вид продукції)

за _____ 20__ р.

№ з/п	Реквізити акта (повідомлення) про брак			Сума на виправлення браку, грн				Справедлива вартість бракованої продукції	Втрати від браку
				Включається до витрат	Не належить до витрат				
	№ Док	Дата	Вартість забракованої продукції		Технічно неминучий	З вини працівника	З вини постачальника		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10=4+5-9
1									
2									
3									
4									
Всього	X		X						

Відомість закінчена " ____ " _____ 20__ р.

Виконавець

Складено автором.

Відомість № ___ інших прямих витрат
за _____
(період)

№ з/п	№ і назва накопичувальної відомості	Сума витрат, грн		Примітка
		За даними бухгалтерського обліку	Для податкових розрахунків	
1				
2				
3				
	Всього за січень			
	Всього за лютий			
	Разом з початку року			
...				

Регістр завершено “ ___ ” _____ 20__ р.

Виконавець

Складено автором.

Для підприємств, у яких технологією передбачено тривалість виробничого циклу більше одного року, неможливе і не передбачене поетапне здавання виконаних робіт, послуг, витрати на таке виробництво дозволяється включати до рядків Податкової декларації з податку на прибуток підприємства. Для зарахування до цих витрат необхідно, щоб виконувалися такі умови (пп. 138.2 ст. 138 ПКУ):

- тривалість виробничого циклу понад один рік;
- безпосередній зв'язок витрат із таким виробництвом;
- наявність первинних документів, які підтверджують понесення витрат.

Якщо на підприємстві декілька таких виробництв, доцільно за кожним із них завести накопичувальні відомості, дані з яких заносити до реєстру. В бухгалтерському обліку витрати на тривале виробництво визнаватимуться тільки тоді, коли продукція реалізується. Тобто в цьому разі податкові витрати більші за бухгалтерські протягом циклу виробництва і менші в разі реалізації такої продукції (табл. 5.28).

Інші реєстри прямих витрат формуються в аналогічному порядку підприємствами з метою розкриття відмінностей у базі оподаткування за кожним первинним документом.

Однією з найбільш громіздких статей витрат виробництва є загальновиробничі витрати – накладні витрати, спрямовані на обслуговування й управління

Таблиця 5.28

Відомість витрат пов'язаних із довготривалим циклом виробництва

(вид продукції)

за _____
(період)

№ з/п	Реквізити документа, що підтверджують здійснені витрати			Сума витрат, грн	
	Назва	№	Дата	За даними бухгалтерського обліку	Для податкових розрахунків (з урахуванням п. 138.2 ст. 138 ПКУ)
	Витрати на виробництво, здійснені в минулому році				
	Всього	X	X		
	Разом з початку року				

Відомість закінчена “ ____ ” _____ 20__ р.

Виконавець

Складено автором.

кількома виробничими центрами. За способом включення до собівартості продукції виробничі витрати поділяються на прямі й непрямі. Витрати на виробництво конкретного виду продукції, які безпосередньо заносяться до її собівартості на підставі первинних документів, називаються прямими. Непрямі витрати – це витрати на виробництво, які не можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкта витрат економічно доцільним шляхом і тому потребують розподілу. Загальновиробничі витрати належать до непрямих витрат.

Облік виробничих накладних витрат на організацію виробництва та управління цехами, дільницями, відділеннями, бригадами та іншими підрозділами основного й допоміжного виробництва, а також витрат на утримання та експлуатацію машин і устаткування ведеться на рахунок 91 “Загальновиробничі витрати”. Цей рахунок не застосовується підприємствами торгівлі.

За дебетом рахунку 91 “Загальновиробничі витрати” відображається сума визначених витрат, за кредитом – щомісячне, за відповідним розподілом, списання на рахунки 23 “Виробництво” та 90 “Собівартість реалізованої продукції”. Аналітичний облік ведеться за місцями виникнення, центрами і статтями (видами) витрат.

Наприкінці місяця з кожного цеху до бухгалтерії передається Відомість витрат по цеху № і Відомість загальновиробничих витрат. Бухгалтер зводить в одну всі відомості за цехами, у такий спосіб одержуючи Зведену відомість витрат за цехами.

На підставі відомості випуску продукції бухгалтер визначає загальний обсяг випуску продукції за місяць. Якщо обсяг випуску більше установленої виробничої потужності підприємства, то загальновиробничі витрати цілком списуються на виробництво. Якщо обсяг випуску менший, то відбувається розподіл за рахунками 23 “Виробництво” і 90 “Собівартість реалізації”. Коли за звітний період не здійснювалася реалізація готової продукції, то недорозподілену частину загальновиробничих витрат доцільно списувати в дебет рахунка 949 “Інші витрати операційної діяльності”, тобто розподіляти між рахунками 23 і 949.

Кожна продукція має планову (кошторисну) собівартість. Наприкінці місяця загальновиробничі витрати розподіляються (при виконанні зазначених умов) на кожен вид продукції. У такий спосіб утворюється дві звітні відомості: Відомість розподілу загальновиробничих витрат за рахунками 23 і 90 і Аналітична відомість розподілу загальновиробничих витрат на кожен вид продукції за рахунком 23.

Наприкінці кожного звітного періоду загальновиробничі витрати підлягають розподілу. На початку року підприємство самостійно встановлює виробничу потужність, при досягненні якої всі загальновиробничі витрати розподіляються на рахунок “Виробництво”. Також необхідно вибрати вимірник як базу розподілу витрат виробничої діяльності.

Підприємства можуть самостійно обирати такий вимірник. Схематично розподіл загальновиробничих витрат зображено на рис. 5.12.

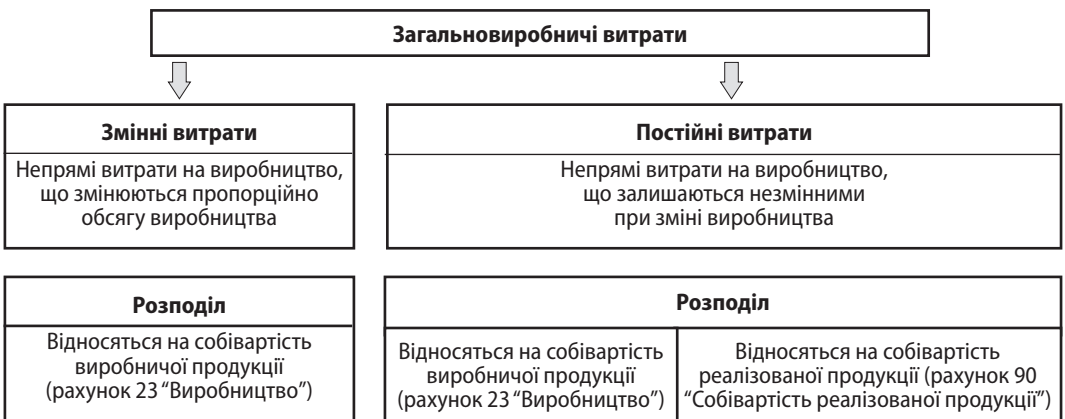


Рис. 5.12. Схема розподілу загальновиробничих витрат

Джерело: Садовська І. Б. Бухгалтерський облік : навч. посіб. / І. Б. Садовська. – Луцьк : АНТУ, 2009. – С. 236.

У зв’язку з тим, що розрахунок розподілу загальновиробничих витрат за встановленою формою складається в узагальнених сумах змінних та постійних загальновиробничих витрат, для розподілу та віднесення цих витрат на

кожен об'єкт калькулювання необхідний допоміжний розрахунок. Він формується на основі показників розподілу загальновиробничих витрат за фактичною потужністю.

Цей допоміжний розрахунок рекомендується складати аналогічно розрахунку розподілу заготівельно-транспортних витрат на окремі види (групи) продукції. Різниця в тому, що замість суми основних матеріалів вказуються назва та сума бази розподілу за фактичною потужністю (машино-години, зарплата тощо), а замість середнього відсотка витрат – середня сума загальновиробничих витрат, списаних на витрати виробництва, на одиницю фактичної бази розподілу (на одну машино-годину, на одну гривню зарплати та ін.).

Вочевидь за відсутності з об'єктивних причин розрахункових (планових) показників бази розподілу та загальновиробничих витрат за нормальною потужністю фактичні змінні та постійні загальновиробничі витрати можуть бути розподілені та списані на об'єкти витрат (калькулювання) лише на базі розподілу за фактичною потужністю. В цьому разі можна та необхідно скласти тільки другу частину розрахунку за фактичними показниками бази розподілу та загальновиробничих витрат. При цьому вся сума змінних і постійних витрат розподіляється та списується на витрати виробництва, а постійних нерозподілених витрат бути не може.

Для визначення суми розподілених і нерозподілених постійних загальновиробничих витрат підприємству необхідно:

- обрати базу для розподілу загальновиробничих витрат (наприклад, обсяг виробництва готової продукції в натуральному виразі (одиниць, т, м³ тощо), обсяг послуг або робіт у вартісному виразі, час роботи обладнання (машино-години), години праці (людино-години) та ін.);
- встановити очікуваний середній обсяг діяльності за звичайних умов господарювання (нормальну потужність), який визначається на декілька років;
- визначити загальну планову величину загальновиробничих витрат, у тому числі з розподілом на змінні та постійні;
- обчислити норматив змінних і постійних загальновиробничих витрат на одиницю бази розподілу;
- визначити загальну суму постійних загальновиробничих витрат шляхом вирахування із суми загальновиробничих витрат, котра фактично склалася у звітному періоді загалом по підприємству (при цеховій структурі – по цеху), їхньої змінної величини;
- порівняти фактичну величину постійних загальновиробничих витрат із нормативом і у разі перевищення – здійснити їх розподіл.

Таким чином, розподілу фактично підлягають саме постійні загальновиробничі витрати. Вони включаються тільки до собівартості продукції, яка виробляється в певному цеху, в тому числі до собівартості робіт і послуг, виконаних для

інших цехів або господарств. Під час розподілу фактичних загальновиробничих витрат необхідно враховувати, що їх відповідна частина відноситься на собівартість технічно неминучого браку.

Оскільки загальновиробничі витрати належать до непрямих витрат і достовірність звітних калькуляцій собівартості виробів багато в чому залежить від методів розподілу цих витрат між готовою продукцією і незавершеним виробництвом, а також між окремими видами (групами) виробів, на нашу думку, на підприємствах має зберігатися накопичений роками досвід калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг).

Інакше кажучи, не слід відмовлятися від норм, установлених галузевою інструкцією щодо планування, обліку й калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) та використовуваного на підприємстві методу розподілу загальновиробничих витрат між об'єктами калькулювання, тим більше, що П(С)БО 16 "Витрати" надає підприємству можливість самостійно обрати базу розподілу загальновиробничих витрат. При цьому важливо, щоб обраний підприємством метод розподілу забезпечував якнайточніше обчислення собівартості продукції, робіт, послуг.

Перелік загальновиробничих витрат згідно з П(С)БО 16 "Витрати" та ПКУ відрізняються в частині:

- віднесення до податкових витрат сум амортизації основних засобів і нематеріальних активів у зв'язку з різними підходами до визначення вартості, що амортизується, ремонтів;
- втрат від нестач незавершеного виробництва, нестач і псування матеріальних цінностей;
- включення до витрат оплати простоїв;
- витрат подвійного призначення, які включаються до окремих статей загальновиробничих витрат.

Розбіжності стосуються тільки обмеження в сумах, що зумовлює виникнення постійних різниць, які повинні відображатися в аналітичних відомостях податкових розрахунків. У табл. 5.29 наведено господарські операції та первинні документи з обліку загальновиробничих витрат.

Для узагальнення загальновиробничих витрат пропонується такий набір відомостей:

- заробітна плата загальновиробничого персоналу;
- нарахування єдиного соціального внеску на суми нарахованої заробітної плати загальновиробничого персоналу;
- витрати на відрядження загальновиробничого персоналу;
- розрахунки амортизації на основні засоби загальновиробничого призначення;
- розрахунки амортизації на нематеріальні активи загальновиробничого призначення;

Таблиця 5.29

Господарські операції та первинні документи з обліку загальнопромислових витрат

Господарські операції з визнання витрат	Кореспонденції		Первинний документ
	Дебет	Кредит	
Включається до рядка 05.1 Податкової декларації “Собівартість придбаних (виготовлених) та реалізованих товарів (робіт, послуг)” та рядка 2050 Звіту про фінансові результати в частині реалізованої продукції			
Витрати на управління виробництвом (абз. “а” пп. 138.8.5 п. 138.8 ст. 138 ПКУ), в тому числі:			
Оплата праці працівників апарату управління цехами, дільницями	91	66	Табель, наряд, відомість розподілу заробітної плати за витратними рахунками
Внески на соціальне страхування працівників апарату управління цехами, дільницями	91	65	Відомість нарахування єдиного соціального внеску на суми нарахованої заробітної плати загальнопромислового персоналу
Витрати на оплату службових відряджень персоналу цехів, дільниць	91	372	Звіт про використання коштів, наданих на відрядження або під звіт
Амортизація основних засобів (абз. “б” пп. 138.8.5 п. 138.8 ст. 138 ПКУ)			
Амортизація основних засобів загальнопромислового (цехового, дільничного, лінійного) призначення	91	131	Відомість нарахування амортизації на основні засоби групи 1–16
Амортизація нематеріальних активів (абз. “в” пп. 138.8.5 п. 138.8 ст. 138 ПКУ)			
Амортизація нематеріальних активів загальнопромислового призначення	91	132	Відомість нарахування амортизації на нематеріальні активи групи 1–6
Витрати на утримання та експлуатацію основних засобів, інших необоротних активів загальнопромислового призначення (абз. “г” пп. 138.8.5 п. 138.8 ст. 138 ПКУ), в тому числі:			
Відображено витрати на поточний ремонт основних засобів, проведений господарським способом	91	20, 66, 65	Акт приймання-здавання відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів
Відображено витрати на поточний ремонт основних засобів, проведений підрядним способом	91	68	Акт виконаних робіт
Відображено витрати на капітальний ремонт (модернізацію, модифікацію, добудову, дообладнання) основних засобів, проведений господарським способом	15	20, 66, 65	Акт приймання-здавання відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів
Відображено витрати на капітальний ремонт (модернізацію, модифікацію, добудову, дообладнання) основних засобів, проведений підрядним способом	15	68	Акт виконаних робіт
Витрати на страхування основних засобів загальнопромислового призначення	91	655	Договір страхування майна, документи, що підтверджують страховий платіж
Витрати на оперативну оренду основних засобів загальнопромислового призначення	91	39 (68)	Договір оренди, акти наданих послуг з оперативної оренди основних засобів

Господарські операції з визнання витрат	Кореспонденції		Первинний документ
	Дебет	Кредит	
Витрати на вдосконалення технології та організації виробництва, в тому числі (абз. "г" пп. 138.8.5 п. 138.8 ст. 138 ПКУ):			
Оплата праці працівників, зайнятих удосконаленням технології та організації виробництва, підвищення якості продукції	91	66	Табель, наряд
Соціальне страхування працівників, зайнятих удосконаленням технології та організації виробництва підвищення якості продукції	91	65	Відомість нарахування єдиного соціального внеску на суми нарахованої заробітної плати загальновиробничого персоналу, задіяного у вдосконаленні технологій
Витрати матеріалів на вдосконалення технології та організації виробництва, підвищення якості продукції	91	20	Акт на списання матеріальних цінностей
Оплата послуг на вдосконалення технології та організації виробництва, підвищення якості продукції	91	68	Акт виконаних робіт
Витрати на утримання виробничих приміщень (абз. "д" пп. 138.8.5 п. 138.8 ст. 138):			
Витрати на освітлення, опалення, водопостачання, водовідведення та інші послуги з утримання виробничих приміщень	91	68	Акти виконаних робіт, рахунки
Витрати на обслуговування виробничого процесу (абз. "е" пп. 138.8.5 п. 138.8 ст. 138 ПКУ):			
Оплата праці загальновиробничого персоналу	91	66	Табель, наряд, відомість розподілу заробітної плати по витратних рахунках
Внески на соціальне страхування загальновиробничого персоналу	91	65	Відомість нарахування єдиного соціального внеску на суми нарахованої заробітної плати обслуговуючого персоналу
Витрати на медичне страхування відповідно до законодавства	91	65	Медичний поліс, договір страхування
Витрати на здійснення технологічного контролю	91	20, 66, 65, 68	Документ залежить від виду витрат: акт списання товарно-матеріальних цінностей, табель обліку робочого часу, акт виконаних робіт
Витрати на охорону праці, техніку безпеки згідно з законодавством (постанова Кабінету Міністрів України від 27.06.2003 № 994) (абз. "е" пп. 138.8.5 п. 138.8 ст. 138 ПКУ):			
Приведення основних фондів у відповідність з вимогами нормативно-правових актів з охорони праці щодо механізації вантажно-розвантажувальних робіт, робіт із розливу і транспортування отруйних, агресивних, легкозаймистих і горючих речовин; систем вентиляції та аспірації, пристроїв, які вловлюють пил, і установок для кондиціювання повітря та ін.	91	66, 65, 68	Документ залежить від виду витрат: акт виконаних робіт, табель обліку робочого часу, акт списання товарно-матеріальних цінностей

Продовження табл. 5.29

Господарські операції з визнання витрат	Кореспонденції		Первинний документ
	Дебет	Кредит	
Усунення впливу на працівників небезпечних і шкідливих виробничих факторів або приведення їх рівнів на робочих місцях до вимог нормативно-правових актів з охорони праці (державні міжгалузеві та галузеві нормативні акти з охорони праці)	91	68	Акт виконаних робіт
	91	20	Акт списання товарно-матеріальних цінностей
Проведення атестації робочих місць на відповідність нормативно-правовим актам з охорони праці та аудиту з охорони праці, оформлення стендів, оснащення кабінетів, виставок, придбання необхідних нормативно-правових актів, наочних посібників, літератури, плакатів, відеофільмів, макетів, програмних продуктів тощо з питань охорони праці	91	68	Акт виконаних робіт
Проведення цільового навчання з охорони праці працівників, організація семінарів та оглядів-конкурсів з цих питань	91	68	Акт виконаних робіт
Забезпечення працівників спеціальним одягом, взуттям та засобами індивідуального захисту	91	22	Акт списання МШП
Надання працівникам, зайнятим на роботах із шкідливими умовами праці, спеціального харчування	91	20	Відомість безоплатної видачі молока (для спеціально атестованих робочих місць)
Проведення обов'язкового попереднього, періодичного і позапланового медичного огляду працівників	91	68 66	Заклучний акт за результатами періодичного медичного огляду працівників, договір з АМЗ
Витрати, пов'язані із підтвердженням відповідності продукції (абз. "ж" пп. 138.8.5 п. 138.8 ст. 138 ПКУ):			
Витрати, пов'язані із підтвердженням відповідності продукції, систем якості, систем управління якістю, екологічного управління довкіллям, персоналу вимогам Закону України "Про підтвердження відповідності"	91	68	Акт виконаних робіт, декларація про відповідність або сертифікат відповідності
Інші загальновиробничі витрати (абз. "и" пп. 138.8.5 п. 138.8 ст. 138 ПКУ):			
Внутрішньозаводське переміщення зі складу до цехів, готової продукції на склад, здійснюване сторонніми організаціями	91	68	Акт виконаних робіт
Внутрішньозаводське переміщення зі складу до цехів, готової продукції на склад, здійснюване власними силами	91	66, 65	Табель, наряд, Відомість нарахування єдиного внеску. Подорожній лист
Списання пального на роботи по внутрішньому переміщенню	91	20	Подорожній лист

Господарські операції з визнання витрат	Кореспонденції		Первинний документ
	Дебет	Кредит	
Нестачі та псування незавершеного виробництва і матеріальних цінностей у цехах	91	20, 23, 26	Акт про виявлені нестачі або протокол інвентаризаційної комісії
Оплата простоїв	91	66, 65	Листок простоїв

Складено автором.

- витрати на поточний ремонт основних засобів загальновиробничого призначення;
- витрати на поліпшення та ремонт загальновиробничих основних засобів, у результаті яких очікується зростання майбутніх економічних вигід від використання об'єктів (комплексна відомість на всю декларацію);
- витрати на страхування основних засобів загальновиробничого призначення;
- витрати оперативної оренди основних засобів загальновиробничого призначення;
- заробітна плата загальновиробничого персоналу, задіяного в удосконаленні технологій;
- нарахування єдиного соціального внеску на суми нарахованої заробітної плати загальновиробничого персоналу, задіяного в удосконаленні технологій;
- матеріальні витрати на вдосконалення технології та підвищення якості продукції;
- послуги на вдосконалення технології та організації виробництва, підвищення якості продукції;
- послуги загальновиробничого призначення;
- заробітна плата обслуговуючого персоналу;
- нарахування єдиного соціального внеску на суми нарахованої заробітної плати обслуговуючого персоналу;
- витрати на медичне страхування;
- витрати на здійснення технологічного контролю;
- витрати на приведення основних фондів у відповідність з вимогами нормативно-правових актів з охорони праці;
- витрати на усунення впливу на працівників небезпечних і шкідливих виробничих факторів;
- витрати на проведення атестації робочих місць;
- витрати на проведення цільового навчання з охорони праці;

- витрати на забезпечення працівників спеціальним одягом, взуттям та засобами індивідуального захисту;
- витрати на надання спеціального харчування;
- витрати на проведення медичного огляду працівників;
- витрати, пов'язані із підтвердженням відповідності продукції, систем якості, систем управління якістю;
- інші загальновиробничі витрати.

Склад відомостей для кожного підприємства є індивідуальним, оскільки вони заводяться лише за наявності операцій. Крім того, якщо на підприємстві очікується тільки одна операція, яка може бути віднесена до відомості, то її доцільно об'єднати з іншими однотипними операціями. Наприклад, заробітну плату можна відображати в одній відомості, не виокремлюючи різних видів загальновиробничих витрат.

Під час обліку загальновиробничих витрат для цілей оподаткування необхідно враховувати обмеження ПКУ за кожною складовою загальновиробничих витрат, які включаються до витрат подвійного призначення та окремі обмеження, встановлені постановами Кабінету Міністрів України.

При організації обліку загальновиробничих витрат на підприємстві слід визначити їх точний перелік та кількість операцій за кожною складовою витрат. Можливі два варіанти:

- значна питома вага загальновиробничих витрат у структурі витрат підприємства;
- велика кількість операцій з визнання загальновиробничих витрат.

За першого варіанта пропонуються окремі відомості за кожною статтею. Для другого доцільно використовувати комплексні відомості, які накопичуватимуть однотипні витрати, наприклад, заробітна плата, нарахування тощо.

Зразок відомості щодо заробітної плати працівників загальновиробничого персоналу та нарахувань на неї за першим варіантом наведено в табл. 5.30, 5.31

Для другого варіанта пропонується комплексна відомість заробітної плати загальновиробничого персоналу, в якій узагальнювалися б усі витрати, пов'язані з оплатою праці, за видами, передбаченими ПКУ (табл. 5.32).

За аналогічним принципом може бути побудовано відомість нарахування єдиного соціального внеску на суми нарахованої заробітної плати за видами загальновиробничих витрат, матеріальні витрати, витрати на послуги від сторонніх організацій та ін.

Однак комплексні відомості недоцільно використовувати при великих обсягах операцій, оскільки вони не дають змоги простежувати виконання передбачених ПКУ обмежень щодо включення до податкових витрат.

Для визначення витрат на ремонт із їх подальшим розподілом на прямі й непрямі рекомендуємо складати накопичувальні відомості окремо для поточних ремонтів і витрат, які призводять до зростання майбутніх економічних

Таблиця 5.30

**Відомість № _____ заробітної плати загальнопромислового персоналу,
що здійснює управління цехами, дільницями та ін.
за _____ 20__ р.**

№ з/п	Реквізити первинного документа			Обсяги робіт, (відпрацьованого часу)	Сума нарахованої заробітної плати	Особа, що склала документ	Кореспонденція рахунків	
	Назва підрозділу підприємства (відділ, цех)	№ док	Дата				Дебет	Кредит
1	<i>Засолочний цех</i>							
2								
3								
4								
	Всього	X	X				X	X

Відомість закінчена “_____” _____ 20__ р.

Виконавець

Складено автором.

Таблиця 5.31

**Відомість нарахування єдиного соціального внеску на суми нарахованої заробітної плати загальнопромислового персоналу, що здійснює управління цехами, дільницями та ін.
за _____ 20__ рік**

№ з/п	Показник	Сума нарахованих виплат	Ставка ЄСВ	Сума ЄСВ	Примітка
1	Нараховано виплат працівникам підприємства, у тому числі				
2	Нараховано заробітної плати та інших виплат залежно від класу ризику		Від 36,76 % до 49,7 %		
3	Сума допомоги з тимчасової непрацездатності		33,2 %		
4	Нараховано заробітної плати працівникам-інвалідам		8,41 %		
	Разом		X		X

Дані до декларації перенесено _____

Відомість закінчена “_____” _____ 20__ р.

Виконавець

Складено автором.

Таблиця 5.32

**Накопичувальна відомість № __ заробітної плати загальновиробничого персоналу,
що здійснює управління цехами, дільницями та ін.
за _____ 20__ р.**

№ з/п	Реквізити первинного документа з нарахування заробітної плати						Кореспонденція рахунків	
	№ док	Дата	Назва	Зміст витрат	Сума, грн	Виконавець	Дебет	Кредит
Витрати на управління виробництвом								
Разом	X	X	X			X	X	X
Витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, оперативну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення								
Разом	X	X	X			X	X	X
Витрати на вдосконалення технології та організації виробництва								
Разом	X	X	X			X	X	X
Витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інші послуги з утримання виробничих приміщень								
Разом	X	X	X			X	X	X
Витрати на обслуговування виробничого процесу								
Разом	X	X	X			X	X	X
Витрати на охорону праці, техніку безпеки								
Разом	X	X	X			X	X	X
Витрати, пов'язані із підтвердженням відповідності продукції, систем якості, систем управління якістю, екологічного управління довкіллям, персоналу								
Разом	X	X	X			X	X	X
Інші загальновиробничі витрати								
Разом	X	X	X			X	X	X
Всього	X	X	X			X	X	X

Відомість закінчена “__” _____ 20__ р.

Виконавець

Складено автором.

вигід від використання об'єкта. Залежно від кількості ремонтів на підприємстві та їх періодичності такі реєстри можна формувати окремо за кожним видом ремонтів (капітальні, поточні) або видами витрат звітного періоду (виробничі, загальновиробничі, адміністративні, на збут). Зразок відомості за видами ремонтів наведено в табл. 5.33.

Таблиця 5.33

Назва підприємства _____

Регістр витрат на ремонт та поліпшення об'єктів основних засобів
за _____
(період)

Балансова вартість основних засобів на початок звітного року _____ грн

Сума ліміту (10 %) на звітний рік _____ грн

Реквізити первинних документів	Фактичні обсяги поліпшень за звітний період	Сума, що відноситься на витрати звітного періоду								
		За даними бухгалтерського обліку				Для податкових розрахунків				
		Всього	В тому числі у складі:			Всього (п.146.11, 146.12 ПККУ)	В тому числі у складі:			
собівартості реалізованої продукції	загальновиробничих витрат		адміністративних витрат	витрат на збут	собівартості придбаних (виготовлених) та реалізованих товарів (робіт, послуг)		загальновиробничих витрат	адміністративних витрат	витрат на збут	
Разом										

Регістр завершено “___” _____ 20__ р.

Виконавець _____

Складено автором.

У табл. 5.33 пропонується відомість із розподілом витрат на ремонт за різними рядками декларації залежно від виду діяльності. Якщо на підприємстві значна кількість ремонтів, доцільно спростити відомість, показуючи окремі реєстри для ремонтів, які включаються до прямих виробничих витрат, загальновиробничих витрат, адміністративних витрат і витрат на збут (всього чотири відомості). При цьому для цілей оподаткування необхідно стежити за дотриманням 10-відсоткового ліміту при віднесенні витрат на ремонт до витрат періоду.

Зразок відомості, форма якої може бути використана для перевірки загальновиробничих витрат, наведено у табл. 5.34.

Підприємство _____

Регістр витрат на управління виробництвомза _____
(період)

№ з/п	№ і назва накопичувальної відомості	Сума витрат, грн		Примітка
		За даними бухгалтерського обліку	Для податкових розрахунків	
1				
2				
3				
	Всього за січень			
	Всього за лютий			
	Разом з початку року			
...				

Регістр завершено “ ____ ” _____ 20__ р.

Виконавець

Складено автором.

Відповідно до П(С)БО 16 “Витрати” витрати, пов’язані з операційною діяльністю, які не входять до собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), поділяються на адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати.

Адміністративними є витрати, пов’язані з обслуговуванням виробництва й управлінням ним у масштабі всього підприємства.

Облік адміністративних витрат включає два етапи: 1) формування елементів витрат – матеріальних витрат, витрат на оплату праці та ін.; 2) списання їх на фінансові результати. Для потреб управління визначається можливість отримання інформації про витрати за ознаками прямого або непрямого відношення до відповідного виду продукції, центру відповідальності, за функціями, що виконуються адміністративним персоналом або за іншою ознакою.

Згідно з П(С)БО 16 “Витрати” до адміністративних витрат належать:

- загальні та корпоративні витрати (організаційні витрати, витрати на проведення річних зборів, представницькі витрати тощо);
- витрати на службові відрядження і утримання апарату управління підприємством та іншого адміністративного персоналу;
- витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського призначення (оренда, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, водопостачання, охорона);

- винагороди за професійні послуги (юридичні, аудиторські, з оцінки майна тощо);
- витрати на зв'язок (поштові, телеграфні, телефонні, телекс, факс тощо);
- амортизація нематеріальних активів загальногосподарського призначення;
- витрати на врегулювання спорів у судових органах;
- податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (крім податків, зборів та обов'язкових платежів, що включаються до виробничої собівартості продукції, робіт, послуг);
- плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків; інші витрати адміністративного призначення.

Загальногосподарські витрати, пов'язані з управлінням та обслуговуванням підприємства, відображаються на рахунку 92 "Адміністративні витрати". Рахунок 92 є активним, витратним, призначений для обліку господарських процесів.

Аналітичний облік адміністративних витрат ведеться за статтями витрат або в розрізі елементів витрат, передбачених кошторисом. Списання адміністративних витрат на фінансові результати оформлюється довідкою (розрахунком) бухгалтерії. Оскільки адміністративні витрати включають багато таких, які не пов'язані безпосередньо з виробництвом, то кожен платник податку повинен забезпечити підтвердження зв'язку цих витрат із господарською діяльністю. Такими підтвердженнями можуть бути:

- накази по підприємству і копії укладених контрактів;
- кошториси проведених заходів, програма заходів, запрошення, ділове листування;
- звіт про проведені заходи, роботи з обґрунтуванням їх доцільності та отримані результати тощо.

Склад адміністративних витрат згідно з П(С)БО 16 "Витрати" та пп. 138.10.2 п. 138.10 ст. 138 ПКУ відрізняється тільки в частині віднесення податків, зборів та інших передбачених законодавством обов'язкових платежів, які відповідно до ПКУ належать до інших операційних витрат, а в бухгалтерському обліку – до адміністративних (абз. 8 п. 18 П(С)БО 16 "Витрати" та абз. "в" пп. 138.10.4 п. 138.10 ст. 138 ПКУ).

Кореспонденції рахунків з обліку адміністративних витрат та первинні документи до них наведено в табл. 5.35.

Як і для загальногосподарських, для віднесення загальногосподарських витрат до податкових є чимало обмежень ПКУ, які зумовлюють виникнення розбіжностей у величині адміністративних витрат у Податковій декларації з податку на прибуток підприємства та рядку 2130 Звіту про фінансові результати.

Таблиця 5.35

Кореспонденції рахунків з обліку адміністративних витрат

Господарські операції з визнання витрат	Кореспонденції		Первинний документ
	Дебет	Кредит	
Код рядка податкової декларації 06.1. Адміністративні витрати , Код рядка Звіту про фінансові результати 2130			
Загальні корпоративні витрати (абз. "а" пп. 138.10.2 п. 138.10 ст. 138 ПКУ)			
Організаційні витрати	92	68	Рахунки, акти виконаних робіт (наданих послуг)
Витрати на проведення зборів органів управління	92	68, 20	Акти виконаних робіт (надання послуг), акти списання матеріальних цінностей, рахунки
Представницькі витрати	92	68	Акти виконаних робіт (надання послуг), акти списання матеріальних цінностей, рахунки
Витрати на службові відрядження й утримання апарату управління підприємством та іншого загальногосподарського персоналу (абз. "б" пп. 138.10.2 п. 138.10 ст. 138 ПКУ)			
Заробітна плата апарату управління	92	66	Табель обліку робочого часу
Єдиний внесок на заробітну плату адміністративного персоналу	92	65	Відомість нарахування єдиного внеску на заробітну плату апарату управління
Витрати на службові відрядження	92	372	Звіт про використання коштів, наданих на відрядження або під звіт
Витрати на утримання основних засобів, інших необоротних матеріальних активів загальногосподарського використання (абз. "в" пп. 138.10.2 п. 138.10 ст. 138 ПКУ)			
Оперативна оренда (у тому числі легкових автомобілів)	92	39 (68)	Договір оренди, акт надання послуг оренди
Придбання паливно-мастильних матеріалів	92	20	Подорожній лист легкового автомобіля
Стоянка і парковка легкових автомобілів	92	68	Рахунок
Страхування майна	92	68	Договір страхування, страховий поліс
Амортизація загальногосподарських основних засобів	92	13	Відомість нарахування амортизації
Відображено витрати на поточний ремонт основних засобів, проведений господарським способом	92	20, 66, 65	Акт приймання-здавання відремontованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів
Відображено витрати на поточний ремонт основних засобів, проведений підрядним способом	92	68	Акт виконаних робіт
Відображено витрати на капітальний ремонт (модернізацію, модифікацію, добудову, дообладнання) основних засобів, проведений господарським способом	15	20, 66, 65	Акт приймання-здавання відремontованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів
Відображено витрати на капітальний ремонт (модернізацію, модифікацію, добудову, дообладнання) основних засобів, проведений підрядним способом	15	68	Акт виконаних робіт

Господарські операції з визнання витрат	Кореспонденції		Первинний документ
	Дебет	Кредит	
Опалення, теплопостачання, водопостачання, водовідведення, охорона та інші витрати на утримання адмінбудівлі	92	68	Рахунок
Винагороди за консультаційні, інформаційні, аудиторські та інші послуги (абз. "г" пп. 138.10.2 п. 138.10 ст. 138 ПКУ)			
Винагороди за консультаційні та інформаційні послуги, оцінки майна	92	68	Акт виконаних робіт (надання послуг)
Витрати на аудиторські послуги	92	68	Акт виконаних робіт (надання послуг)
Витрати на оплату послуг зв'язку (абз. "г" пп. 138.10.2 п. 138.10 ст. 138 ПКУ)			
Пошта, телеграф, телефон, телекс, телефакс, стільниковий зв'язок	92	68	Рахунок
Амортизація нематеріальних активів загальногосподарського використання (абз. "д" пп. 138.10.2 п. 138.10 ст. 138 ПКУ)			
Амортизація нематеріальних активів загальногосподарського використання	92	13	Відомість нарахування амортизації
Витрати на врегулювання спорів у судах (абз. "е" пп. 138.10.2 п. 138.10 ст. 138 ПКУ)			
Судовий збір (мито), витрати, пов'язані із розглядом справи, на правову допомогу, на інформаційно-технічне забезпечення процесу	92	68	Акт виконаних робіт (надання послуг)
	92	31	Платіжне доручення, квитанція
Плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків (абз. "е" пп. 138.10.2 п. 138.10 ст. 138 ПКУ)			
Оплата за розрахунково-касове обслуговування	92	31	Виписка банку
Плата за зняття готівки та ін.	92	31	Виписка банку
Інші витрати загальногосподарського призначення (абз. "ж" пп. 138.10.2 п. 138.10 ст. 138 ПКУ)			
Канцтовари загальногосподарського призначення	92	68 372	Акт списання матеріальних цінностей

Складено автором.

До окремих статей витрат можна використовувати відомості, зразки яких подано до попередніх рядків податкової декларації із зазначеним їх загальногосподарського призначення.

Обчислення адміністративних витрат згідно з пп. 138.10.2 п. 138.10 ст. 138 ПКУ, відображених у Податковій декларації з податку на прибуток підприємства, можливе шляхом підсумування даних за такими відомостями:

- витрат на проведення зборів органів управління;
- представницьких витрат;
- заробітної плати апарату управління;
- витрат на службові відрядження апарату управління;

- витрат на оперативну оренду об'єктів загальногосподарського використання;
- витрат на паливно-мастильні матеріали загальногосподарського призначення;
- витрат на стоянку і паркування;
- витрат на страхування майна загальногосподарського призначення;
- витрат на амортизацію об'єктів загальногосподарського призначення;
- витрат на ремонт основних засобів адміністративного призначення;
- витрат на утримання адмінбудівель;
- витрат на оперативну оренду об'єктів загальногосподарського використання;
- витрат на винагороди за консультаційні, інформаційні, аудиторські та інші послуги;
- витрат на послуги зв'язку;
- витрат на амортизацію нематеріальних активів загальногосподарського використання;
- витрат на врегулювання спорів у судах;
- плати за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків;
- інших витрат загальногосподарського призначення.

Витрати на збут включають витрати, пов'язані з реалізацією (збутом) продукції (товарів, робіт, послуг). Згідно з П(С)БО 16 "Витрати" до них належать:

- витрати матеріалів для пакування готової продукції на складах;
- витрати на ремонт тари;
- оплата праці й комісійні винагороди продавцям, торговим агентам, працівникам підрозділу, що забезпечують збут;
- витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг);
- витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом;
- витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, пов'язаних зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг (операційна оренда, страхування, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, охорона);
- витрати на транспортування, перевалку і страхування готової продукції (товарів), транспортно-експедиційні та інші послуги, пов'язані з транспортуванням продукції (товарів) відповідно до умов договору (базису) поставки;
- витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування;
- інші витрати, пов'язані зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг.

У торговельних організаціях до складу витрат на збут включається частина витрат обігу, за винятком адміністративних витрат, інших операційних витрат, фінансових витрат.

Облік витрат, пов'язаних зі збутом (реалізацією, продажем) продукції, товарів, робіт і послуг, ведеться на рахунку 93 "Витрати на збут", який є активним, витратним, призначеним для обліку господарських процесів.

Аналітичний облік витрат на збут ведеться у відомостях в розрізі статей витрат та за економічними елементами. При організації обліку за центрами витрат відповідні регістри ведуть у розрізі складів і служб, пов'язаних зі збутом готової продукції.

Первинними документами при відображенні накопичення витрат на збут є накладна, рахунок, видатковий касовий ордер, розрахунок бухгалтерії тощо. Списання витрат на збут на фінансові результати оформлюється довідкою (розрахунком) бухгалтерії.

Методика обліку витрат на збут аналогічна методиці обліку адміністративних витрат. У зв'язку з тим, що витрати на збут впливають на фінансовий результат, доцільно для потреб управління проводити щомісячний розподіл цих витрат між окремими видами реалізованої продукції:

- витрат загального характеру – між видами реалізованої продукції пропорційно її виробничій собівартості;
- транспортних витрат (якщо їхня питома вага є значною) – за видами реалізованої продукції, зі списанням наприкінці місяця.

Склад витрат на збут, які відображаються у Податковій декларації з податку на прибуток підприємства та в П(С)БО 16 "Витрати", не відрізняється. Кореспонденції рахунків та первинні документи з обліку витрат на збут наведено у табл. 5.36.

Як і у випадку з адміністративними витратами, підприємство самостійно обирає перелік необхідних відомостей, щоб забезпечити заповнення податкової декларації відповідно до пунктів ПКУ. Рядок витрат на збут податкової декларації з податку на прибуток згідно з пп. 138.10.3 п. 138.10 ст. 138 ПКУ формуватиметься на підставі узагальнення даних із таких відомостей:

- витрат на пакувальні матеріали для затарювання товарів на складах готової продукції;
- витрат на ремонт тари;
- витрат на рекламу та дослідження ринку (маркетинг), на передпродажну підготовку товарів;
- оплати праці та комісійних винагород продавцям, торговим агентам та працівникам підрозділів, що забезпечують збут;
- витрат на відрядження працівників, зайнятих збутом;
- нарахування амортизації на основні засоби, що використовуються у збуті;
- витрат на ремонт основних засобів, що використовуються у збуті;
- витрат на транспортування, перевалку і страхування товарів, транспортно-експедиційні та інші послуги, пов'язані з транспортуванням продукції (товарів) згідно з договором;
- витрат на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування;
- витрат на транспортування готової продукції (товарів) між складами підрозділів підприємства;
- інших витрат, пов'язаних зі збутом товарів.

Таблиця 5.36

Кореспонденції рахунків з обліку витрат на збут

Господарські операції з визнання витрат	Кореспонденції		Первинний документ
	Дебет	Кредит	
Код рядка податкової декларації 06.2 Витрати на збут , Код рядка Звіту про фінансові результати – 2150			
Витрати на пакувальні матеріали для затарювання товарів на складах готової продукції (абз. "а" пп. 138.10.3 п. 138.10 ст. 138 ПКУ)			
Витрати на пакувальні матеріали	93	20	Акт списання товарно-матеріальних цінностей
Витрати на ремонт тари (абз. "б" пп. 138.10.3 п. 138.10 ст. 138 ПКУ)			
Витрати на ремонт тари	93	20, 66, 65, 68	Документ залежить від виду витрат
Оплата праці та комісійні винагороди продавцям, торговим агентам та працівникам підрозділів, що забезпечують збут (абз. "в" пп. 138.10.3 п. 138.10 ст. 138 ПКУ)			
Оплата праці та комісійні винагороди продавцям, менеджерам, торговим агентам	93	66	Табель обліку робочого часу
Нараховано єдиний внесок на заробітну плату продавцям, агентам	93	65	Відомість нарахування єдиного внеску на заробітну плату працівників, зайнятих збутом
Витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг), на передпродажну підготовку товарів (абз. "г" пп. 138.10.3 п. 138.10 ст. 138 ПКУ)			
Витрати на рекламу, дослідження ринку та передпродажну підготовку	93	68 20	Акт приймання-передачі наданих послуг, квитанції, акт списання товарно-матеріальних цінностей
Витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом (абз. "г" пп. 138.10.3 п. 138.10 ст. 138 ПКУ)			
Витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом	93	372	Звіт про використання коштів, наданих на відрядження або під звіт
Витрати на утримання основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, пов'язаних зі збутом товарів, виконанням робіт, наданням послуг (абз. "д" пп. 138.10.3 п. 138.10 ст. 138 ПКУ)			
Амортизація основних засобів	93	13	Відомість нарахування амортизації на основні засоби, що використовуються у збуті
Відображено витрати на поточний ремонт основних засобів, проведений господарським способом	93	20, 66, 65	Акт приймання-здавання відремонтованих, реконструйованих і модернізованих об'єктів
Відображено витрати на поточний ремонт основних засобів, проведений підрядним способом	93	68	Акт виконаних робіт
Відображено витрати на капітальний ремонт основних засобів, проведений господарським способом	15	20, 66, 65	Акт приймання-здавання відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів

Господарські операції з визнання витрат	Кореспонденції		Первинний документ
	Дебет	Кредит	
Відображено витрати на капітальний ремонт основних засобів, проведений підрядним способом	15	68	Акт виконаних робіт
Витрати на транспортування, перевалку і страхування товарів, транспортно-експедиційні та інші послуги, пов'язані з транспортуванням продукції (товарів) відповідно до умов договору (базису) поставки (абз. "е" пп. 138.10.3 п. 138.10 ст. 138 ПКУ)			
Витрати на транспортування і перевалку	93	68	Акт виконаних робіт (наданих послуг), товарно-транспортні накладні
Витрати на страхування	93	65	Договір страхування, платіжне доручення
Транспортно-експедиційні та інші послуги	93	66, 65, 20, 68, 372	Документ залежить від виду витрат: подорожній лист, акт приймання-передачі наданих послуг, табель обліку робочого часу та ін.
Витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування (абз. "є" пп. 138.10.3 п. 138.10 ст. 138 ПКУ)			
Списано вартість поверненого товару, який був реалізований із гарантією	93	28	Акт списання товарно-матеріальних цінностей, гарантійні талони
Використано запчастини під час гарантійного ремонту	93	20	Акт списання товарно-матеріальних цінностей
Нараховано заробітну плату майстру з гарантійного ремонту	93	66	Табель обліку робочого часу, наряд
Нараховано єдиний внесок на заробітну плату майстрів з гарантійного ремонту	93	65	Відомість нарахування єдиного внеску на заробітну плату майстра
Оплата послуг сторонніх організацій із гарантійного ремонту	93	68	Акт виконаних робіт
Витрати на транспортування готової продукції (товарів) між складами підприємства (абз. "ж" пп. 138.10.3 п. 138.10 ст. 138 ПКУ)			
Витрати на оплату послуг сторонніх організацій по транспортуванню	93	63	Акт виконаних робіт, товарно-транспортні накладні
Списання пального, використано у транспортуванні продукції	93	20	Подорожній лист
Нараховано зарплату водієві	93	66	Подорожній лист, табель обліку робочого часу
Нараховано єдиний внесок на заробітну плату водіїв	93	65	Відомість нарахування єдиного внеску на заробітну плату водіїв, зайнятих збутом
Інші витрати, пов'язані зі збутом товарів, виконанням робіт, наданням послуг (абз. "з" пп. 138.10.3 п. 138.10 ст. 138 ПКУ)			
Сплачено за участь в ярмарці, виготовлення презентаційного матеріалу та ін.	93	68	Акт виконаних робіт

Складено автором.

До таких витрат на збут, як витрати на рекламу, транспортування, перевалку, страхування та ін. відповідно до договору поставки; на гарантійну заміну товарів; на гарантійний ремонт та обслуговування висуваються окремі вимоги щодо порядку обліку. Для витрат на рекламу слід вести облік постачальників цих послуг із розподілом на три групи (резиденти, нерезиденти та нерезиденти з офшорних зон), оскільки існують обмеження щодо віднесення їх до податкових. Витрати на транспортування, перевалку, транспортно-експедиційні слід відображати за кожним окремим договором, щоб забезпечити відповідність зазначених витрат умовам, передбаченим договором (абз. "е" пп. 138.10.3 п. 138.10 ст. 138 ПКУ). Витрати на гарантійну заміну товарів і обслуговування повинні вестись у розрізі покупців із окремим обліком повернутих бракованих товарів (пп. 140.1.4 п. 140.1 ст. 140 ПКУ).

Крім того, паралельно з первинними документами витрати на збут мають підтверджуватися такими фактами:

- рекламні оголошення, ролики, проспекти тощо;
- технічна документація, договори, реклама, в якій оприлюднюються умови і тривалість гарантійного ремонту і заміни, гарантійні талони та ін.

Для обліку витрат на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування згідно з пп. 140.1.4 п. 140.1 ст. 140 ПКУ передбачається ведення стандартної накопичувальної відомості Книги обліку бракованих товарів та обліку покупців, що отримали гарантійну заміну бракованого товару або послуги з ремонту (обслуговування). Книга має бути прошнурована, пронумерована та скріплена печаткою і підписом керівника підприємства, а записи в Книзі здійснюються за всіма проведеними операціями не пізніше дати отримання покупцем заміни бракованого товару або послуги з ремонту (обслуговування), згідно з Порядком гарантійного ремонту (обслуговування) або гарантійної заміни технічно складних побутових товарів, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 11.04.2002 № 506, та Порядком обліку покупців, що отримали гарантійну заміну товарів або послуги з гарантійного ремонту (обслуговування), затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 03.12.2012 № 1263.

Витрати на гарантійний ремонт, які не відповідають зазначеному порядку, заносяться до накопичувальної відомості витрат на гарантійний ремонт і відображаються у складі витрат на збут тільки в бухгалтерському обліку.

Особливими витратами підприємства, формування відомостей за якими передбачає відображення податкових різниць, є витрати на:

- рекламу;
- транспортування, перевалку, страхування та ін. відповідно до договору поставки;
- гарантійну заміну товарів;
- гарантійний ремонт та обслуговування.

Зразок відомості витрат на рекламу та дослідження ринку (маркетинг), на передпродажну підготовку товарів наведено в табл. 5.37.

Зразок відомості витрат на транспортування, перевалку, страхування та ін. згідно з договором поставки наведено в табл. 5.38.

Таблиця 5.37

**Відомість витрат на рекламу та дослідження ринку (маркетинг),
на передпродажну підготовку товарів**

за _____
(період)

Дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за попередній рік _____

Ліміт віднесення послуг на рекламу

від нерезидентів (4 % доходу) _____ грн

№ з/п	Реквізити первинного документа			Сума витрат, за даними бухгалтерського обліку				Сума витрат згідно з ПКУ (з урахуванням пп. 139.1.13 п. 139.1 ст. 139 ПКУ в межах 4 % ліміту)
	Назва	№	Дата	Від резидента	Від нерезидента з офшорним статусом	Від нерезидента (інших)	Разом	
	Всього за січень							
	Всього за лютий							
	Разом з початку року							

Регістр завершено “ ____ ” _____ 20__ р.

Виконавець

Складено автором.

Таблиця 5.38

**Відомість витрат на транспортування, перевалку, страхування
та інші послуги відповідно до**

Договору поставки № ____ від _____

№ з/п	Дата	Назва і реквізити первинного документа	Витрати згідно з договором					Разом
			Витрати на транспортування	Витрати на перевалку	Страхування товарів	Транспортно-експедиційні послуги	Інші послуги	
1								
2								
4								
	Всього за місяць							

Відомість закінчена “ ____ ” _____ 20__ р.

Виконавець

Складено автором.

Форма наведеної відомості може видозмінюватися залежно від особливостей договорів поставки, які укладаються на підприємстві. Якщо вони розраховані на тривалий період, то запропонована в табл. 5.38 відомість відповідає таким умовам. Якщо укладається багато короткотермінових договорів, то доцільно передбачити в таблиці окремий реквізит “договір” і вести накопичувальну відомість одразу за всіма укладеними договорами. Крім того, до реєстру заносяться інші витрати, які не передбачені договором, але були здійснені, оскільки вони відображаються у бухгалтерському обліку.

Зразок відомості витрат на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування згідно з пп. 140.1.4 п. 140.1 ст. 140 ПКУ наведено в табл. 5.39. Вона формується на підставі стандартної накопичувальної відомості Книги обліку бракованих товарів та обліку покупців, що отримали гарантійну заміну бракованого товару або послуги з ремонту (обслуговування).

Таблиця 5.39

Відомість витрат на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування
за _____
(період)

№ з/п	№ і назва накопичувальної відомості або первинних документів	Сума витрат, грн		Примітка
		За даними бухгалтерського обліку	Для податкових розрахунків (з урахуванням ст. 139, 140 ПКУ)	
1	Книга обліку бракованих товарів та обліку покупців, що отримали гарантійну заміну бракованого товару або послуги з ремонту (обслуговування)			
2			X	
	Всього за січень			
	Всього за лютий			
	Разом з початку року			
...				

Регістр завершено “ ____ ” _____ 20__ р.

Виконавець

Складено автором.

Під фінансовою діяльністю розуміють діяльність, яка призводить до змін розміру і складу власного й позикового капіталу підприємства та фінансових витрат. Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про фінансові витрати та її розкриття у фінансовій звітності визначає Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 31 “Фінансові витрати” (далі – П(С)БО 31 “Фінансові витрати”).

Відповідно до цього Положення фінансові витрати – це витрати на проценти та інші витрати підприємства, пов'язані із запозиченням. Запозиченнями є позики, векселі, облігації, а також інші види коротко- і довгострокових зобов'язань, на які нараховуються проценти.

Фінансові витрати визнаються витратами того звітного періоду, в якому вони були нараховані, окрім випадку, коли облікова політика підприємства передбачає капіталізацію фінансових витрат, пов'язаних зі створенням кваліфікаційного активу.

Капіталізація фінансових витрат означає включення фінансових витрат до собівартості кваліфікаційного активу, який обов'язково потребує суттєвого часу для його створення. Капіталізація фінансових витрат застосовується лише до суми тих фінансових витрат, яких можна було б уникнути, якби не здійснювалися витрати на створення кваліфікаційного активу.

Приклади кваліфікаційних та некваліфікаційних активів наведено у табл. 5.40.

Якщо запозичення коштів безпосередньо пов'язане зі створенням кваліфікаційного активу, то до його собівартості необхідно віднести фактичні, визнані у звітному періоді фінансові витрати, які пов'язані з цим запозиченням.

Коли запозичення безпосередньо не пов'язані зі створенням кваліфікаційного активу, то сума фінансових витрат, що підлягає зарахуванню до його собівартості, визначається як добуток норми капіталізації та середньозважених витрат на створення такого кваліфікаційного активу (з урахуванням витрат на початок звітного періоду, включаючи раніше капіталізовані фінансові витрати).

Норма капіталізації фінансових витрат – це частка від ділення середньозваженої величини фінансових витрат та суми всіх непогашених запозичень (крім тих, що безпосередньо пов'язані з кваліфікаційним активом або мають цільове призначення) протягом звітного періоду.

Для обліку витрат на проценти та інших витрат підприємства, пов'язаних із запозиченням, призначено рахунок 95 “Фінансові витрати”.

За дебетом рахунку відображається сума визнаних витрат, а за кредитом списання:

1) на рахунок 79 “Фінансові результати”;

2) на рахунки обліку витрат із придбання, будівництва, створення, виготовлення, виробництва, вирощування і доведення кваліфікаційного активу до стану, в якому він придатний для використання із запланованою метою або продажу, відповідно до П(С)БО 31 “Фінансові витрати”.

Рахунок має субрахунки: 951 “Відсотки за кредит”; 952 “Інші фінансові витрати”, характеристика яких наведена на рис. 5.13.

Основні бухгалтерські операції з обліку фінансових витрат наведено у табл. 5.41.

Первинними документами при відображенні накопичення фінансових витрат є видатковий касовий ордер, виписка банку, довідка бухгалтерії тощо.

Таблиця 5.40

Склад та характеристика кваліфікаційних та некваліфікаційних активів

Кваліфікаційні активи		Некваліфікаційні активи	
Найменування активу	Складові активу	Найменування активу	Складові активу
Незавершене виробництво продукції з тривалим операційним циклом	Вино, коньяк, що потребує кілька років (місяців) технологічної витримки	Фінансові інвестиції	Інвестиції в боргові цінні папери або інструменти власного капіталу
Незавершені капітальні інвестиції	Будівництво приміщень, будинків, будівель, споруд, виготовлення і монтаж устаткування, розроблення програмного продукту, вирощування багаторічних насаджень тощо	Незавершене виробництво продукції з коротким (несуттєвим) операційним циклом	Незавершені вироби
Інвестиційна нерухомість	Будівля, яка потребує добудови, реконструкції, реставрації та іншого поліпшення	Активи, які готові для використання із запланованою метою або продажу	Активи, придбані для продажу; готова продукція, сировина, матеріали тощо, придбані для використання у виробництві продукції та іншій операційній діяльності

Складено автором.

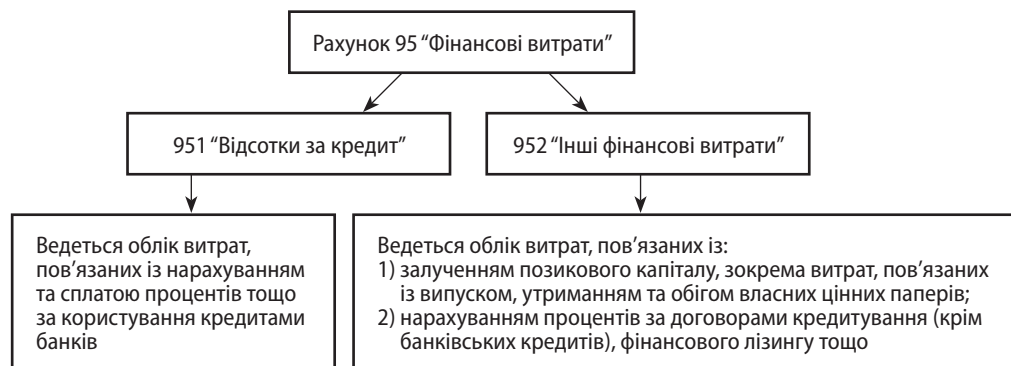


Рис. 5.13. Склад та характеристика рахунку 95 "Фінансові витрати"

Джерело: Садовська І. Б. Бухгалтерський облік : навч. посіб. / І. Б. Садовська. – Луцьк : АНТУ, 2009. – С. 230.

Облік фінансових витрат

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Нараховано проценти за користування кредитом	951	684
2	Нараховано проценти за векселем виданим	952	684
3	Списано фінансові витрати на фінансові результати	792	95

Складено автором.

Списання витрат на фінансові результати оформляється довідкою (розрахунком) бухгалтерії.

Облік втрат від зменшення вартості інвестицій, які обліковуються за методом участі в капіталі, що виникають у процесі інвестиційної діяльності підприємства, здійснюється на рахунку 96 “Втрати від участі в капіталі”.

За дебетом рахунку 96 відображається сума визнаних витрат від участі в капіталі, а за кредитом – списання цих витрат на фінансові результати підприємства (рахунок 79 “Фінансові результати”) (рис. 5.14).

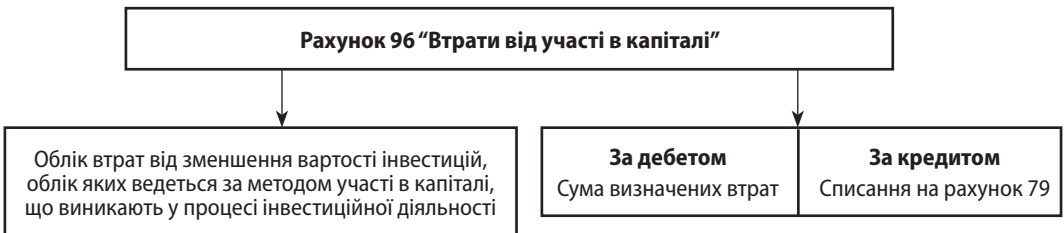


Рис. 5.14. Призначення та побудова рахунку 96 “Втрати від участі в капіталі”

Джерело: Садовська І. Б. Бухгалтерський облік : навч. посіб. / І. Б. Садовська. – Луцьк : ЛНТУ, 2009. – С. 230.

Рахунок 96 має субрахунки:

- 961 “Втрати від інвестицій в асоційовані підприємства”;
- 962 “Втрати від спільної діяльності”;
- 963 “Втрати від інвестицій в дочірні підприємства”.

Характеристика цих субрахунків наведена на рис. 5.15, а основні бухгалтерські проведення з обліку втрат від участі в капіталі – у табл. 5.42.

Первинними документами з відображення суми визначених втрат від участі в капіталі та списання на фінансові результати є довідки (розрахунки) бухгалтерії.

До фінансових витрат, які включаються до підсумку Податкової декларації з податку на прибуток підприємства згідно з пп. 138.10.5 п. 138.10 ст. 138 ПКУ,



Рис. 5.15. Склад та характеристика рахунку 96 “Втрати від участі в капіталі”

Джерело: Садовська І. Б. Бухгалтерський облік : навч. посіб. / І. Б. Садовська. – Луцьк : ЛНТУ, 2009. – С. 254.

Таблиця 5.42

Облік втрат від участі в капіталі

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Відображено суму втрат від участі в капіталі асоційованого підприємства	961	141
2	Відображено суму втрат від участі в капіталі спільного підприємства	962	141
3	Відображено суму втрат від участі в капіталі дочірнього підприємства	963	141
4	Списано (в порядку закриття) втрати від участі в капіталі на фінансові результати	792	96

Складено автором.

належать витрати на нарахування процентів за кредитами, випущеними облігаціями, фінансовою орендою та ін. Їх перелік відповідає п. 27 П(С)БО 16 “Витрати”. Однак ст. 41 ПКУ встановлено певні обмеження у їх визнанні, що зумовлює наявність розбіжностей податкових та бухгалтерських фінансових витрат. Головним обмеженням є підтвердження зв'язку фінансових витрат із господарською діяльністю. Крім того, ПКУ не визначає порядку визнання втрат від участі в капіталі, суми яких також становитимуть відмінності у бухгалтерських і податкових фінансових витратах.

Перелік первинних документів, які підтверджують здійснення фінансових витрат, а також кореспонденції з обліку фінансових витрат для податкової декларації наведено в табл. 5.43.

Для рядка податкової декларації витрат на збут рекомендується складати одну відомість, якщо на підприємстві незначна кількість фінансових операцій. В іншому випадку можна використати відомості:

Кореспонденції рахунків з обліку фінансових витрат для податкових розрахунків

Господарські операції з визнання витрат	Кореспонденції		Первинний документ	Код рядка податкової декларації	Стаття фінансової звітності
	Дебет	Кредит			
Нараховано відсотки за користування кредитом	95	684	Кредитний договір, графік погашення кредиту, платіжне доручення	06.3	Ф.2, р.2250
Нараховано відсотки за облігаціями випущеними	95	684	Облігація, платіжне доручення		
Нараховано відсотки за фінансовою орендою	95	684	Договір оренди, платіжне доручення, квитанція		

Складено автором.

- процентів за кредитами, випущеними облігаціями та фінансовою орендою;
- інших фінансових витрат.

Форма відомості фінансових витрат до рядка податкової декларації залежить від того, кому належить статутний капітал: резидентам чи нерезидентам. Якщо більше 50 % статутного капіталу перебуває у власності нерезидента, щодо витрат діє обмеження п. 141.2 ст. 141 ПКУ. Таким чином, пропонуються два види реєстрів:

- відомість фінансових витрат підприємства, 50 % статутного капіталу якого перебуває у власності нерезидентів;
- відомість фінансових витрат (для інших підприємств), який не передбачає відмінностей між даними бухгалтерського і податкового обліку щодо величини фінансових витрат (табл. 5.44).

Якщо на підприємстві є фінансові витрати, не пов'язані з господарською діяльністю, то до відомості в табл. 5.44 додаються графи “за даними бухгалтерського обліку” і “для податкових розрахунків”.

Зразок відомості фінансових витрат для підприємств, 50 % статутного капіталу яких належить нерезидентам, наведено в табл. 5.45.

Для обліку витрат операційної діяльності підприємства, крім витрат, які відображаються на рахунках 90 “Собівартість реалізації”, 92 “Адміністративні витрати” та 93 “Витрати на збут”, призначено рахунок 94 “Інші витрати операційної діяльності” (рис. 5.16).

Характеристика субрахунків рахунку 94 наведена у табл. 5.46, а основні бухгалтерські проведення з обліку інших операційних витрат – у табл. 5.47

Інвестиційною діяльністю вважають придбання і реалізацію тих необоротних активів, а також фінансових інвестицій, які не є складовою еквівалентів грошових коштів. До складу інших витрат включаються витрати, які виникають під час звичайної діяльності (крім фінансових витрат), але не пов'язані

Таблиця 5.44

Регістр фінансових витрат
за _____
(період)

№ з/п	Реквізити первинного документа	Сума витрат, грн	Примітка
1			
2			
	Всього за січень		
	Всього за лютий		
	Разом з початку року		
...			

Регістр завершено “ ____ ” _____ 20__ р.

Виконавець

Складено автором.

безпосередньо з виробництвом та/або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг). Облік таких витрат здійснюється на рахунку 97 “Інші витрати” (рис. 5.17).

Так, за дебетом субрахунків рахунку 97 відображається сума визнаних витрат, а за кредитом – їх списання на фінансові результати підприємства. Рахунок має субрахунки, характеристика яких наведена у табл. 5.48.

Основні бухгалтерські проведення з обліку інших витрат діяльності підприємства наведено у табл. 5.49.

Первинними документами з відображення накопичених інших витрат є рахунок, видатковий касовий ордер, виписка банку, акт на списання основних засобів, акт про уцінку, довідка бухгалтерії тощо. Списання інших витрат оформляється довідкою (розрахунком) бухгалтерії та відображається бухгалтерськими проводками.

Найсуттєвіші відмінності у визнанні бухгалтерських і податкових витрат стосуються інших витрат звичайної діяльності та інших операційних витрат, які відображаються у податковій декларації. Підпункти 138.10.4 і 138.10.6 п. 138.10 ст. 138 ПКУ, які визначають склад таких витрат, та п. 20, 29 П(С)БО 16 “Витрати” практично не зіставні, що потребує детального обліку всіх таких витрат за кожною складовою в бухгалтерському й податковому обліку.

ПКУ передбачено включення до інших витрат звичайної діяльності та інших операційних витрат таких, які згідно з П(С)БО 16 “Витрати” належать до:

- інших операційних витрат (рахунок 94);
- інших витрат (рахунок 97).

Таблиця 5.45

**Відомість фінансових витрат підприємства, 50 % статутного капіталу
якого перебуває у власності нерезидентів
за _____
(період)**

№ з/п	№ і назва накопичувальної відомості або первинного документа	Сума фінансових витрат, грн	У тому числі на користь нерезидентів і пов'язаних осіб, які володіють корпоративними правами	Примітка
1				
2				
	Всього за січень			
	Всього за лютий			
	Разом з початку року			
...				
	Всього за березень			
	Разом за I кв.			
	Сума доходів у вигляді % від розміщення власних активів за I кв., грн		X	
	Оподатковуваний прибуток згідно з податковою декларацією без урахування % за I кв., грн		X	
	Сума витрат у % на користь нерезидентів і пов'язаних осіб, які володіють корпоративними правами, що включені до податкових		Не більше суми доходів у вигляді % + 50 % оподаткованого прибутку	

Регістр завершено "____" _____ 20__ р.

Виконавець

Складено автором.

Кодексом передбачено власний підхід, відмінний від облікового, до визнання належності витрат до господарської (операційної) діяльності. У табл. 5.50 проаналізовано перелік інших операційних витрат та інших витрат відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку на можливість їх віднесення до складу податкових.

Як бачимо з табл. 5.50, бухгалтерський склад інших операційних та інших витрат не систематизовано в статтях ПКУ, їх визнання регулюється різними статтями Кодексу. В пп. 138.10.4 п. 138.10 ст. 138 ПКУ зазначено, що до інших витрат операційної діяльності належать, у тому числі, перераховані в ПКУ, але

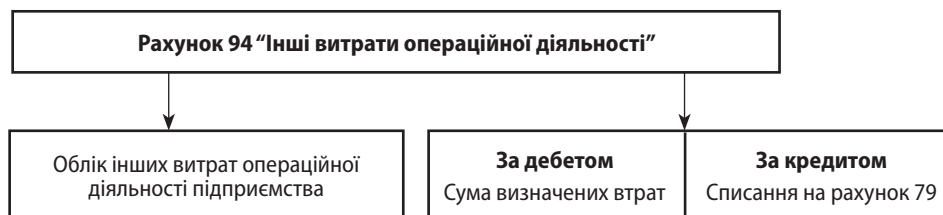


Рис. 5.16. Призначення та побудова рахунку 94 “Інші витрати операційної діяльності”

Джерело: Садовська І. Б. Бухгалтерський облік : навч. посіб. / І. Б. Садовська. – Луцьк : АНТУ, 2009. – С. 255.

не винятково. На нашу думку, до цих витрат слід віднести ті, які одночасно відповідають трьом умовам:

- належать до інших операційних витрат згідно з П(С)БО 16 “Витрати”;
- ПКУ не передбачає їх включення до інших складових витрат, зокрема інших витрат звичайної діяльності (пп. 138.10.6 п. 138.10 ст. 138);
- ПКУ не містить прямої заборони щодо включення їх до складу витрат.

Наприклад, собівартість реалізованих виробничих запасів та сума витрат на ремонт і поліпшення необоротних активів, що надані в оперативну оренду, нестачі та втрати матеріальних цінностей у межах норм (крім нестач і псування в цехах) можуть включатися до інших операційних витрат.

Перелік первинних документів, які підтверджують понесення інших операційних витрат згідно з пп. 138.10.4 п. 138.10 ст. 138 ПКУ і відображаються у рядках податкової декларації, наведено в табл. 5.51.

Відмінності між дебетом рахунку 94 “Інші операційні витрати” та пп. 138.10.4 п. 138.10 ст. 138 ПКУ унеможливають пряме перенесення сальдо за рахунком. Тому необхідні певні коригування для включення їх до податкової декларації.

Перелік первинних документів, які підтверджують здійснення інших витрат згідно з ПКУ, і кореспонденції рахунків, наведено в табл. 5.52. Рядки фінансової звітності не вказуються, оскільки інші витрати відповідно до ПКУ містять як витрати з бухгалтерського обліку, так і штучні ст., результати за якими ґрунтуються тільки на положеннях Кодексу і в обліку не відображаються.

Зауважимо, що правила визнання витрат для податкових розрахунків, наприклад, безнадійної заборгованості, обмеженіші, ніж у бухгалтерському обліку, тому можна стверджувати, що за умови виконання положень ПКУ витрати визнаватимуться водночас у податковій декларації (з відповідним коригуванням показників) та в бухгалтерському обліку.

Крім того, зіставності між кредитом рахунку 97 “Інші витрати” та сумою інших витрат звичайної діяльності ПКУ дуже мало. В бухгалтерському обліку слід детально аналізувати всі витрати, які можуть бути віднесені до інших

Таблиця 5.46

Склад та характеристика рахунку 94 “Інші операційні витрати”

№ з/п	Субрахунок	Зміст і характеристика субрахунку
1	940 “Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю”	Узагальнюється інформація про витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю, зокрема витрати від первісного визнання сільськогосподарської продукції та біологічних активів тощо
2	941 “Витрати на дослідження і розробки”	Ведеться облік витрат, пов’язаних із дослідженнями та розробками, що здійснює підприємство, якщо вони відповідають П(С)БО 12 “Нематеріальні активи”
3	942 “Витрати на купівлю-продаж іноземної валюти”	Узагальнюється інформація про витрати на купівлю-продаж іноземної валюти, зокрема від’ємна різниця між ціною купівлі-продажу іноземної валюти та її балансовою вартістю
4	943 “Собівартість реалізованих виробничих запасів”	Ведеться облік собівартості реалізованих виробничих запасів і необоротних активів та груп вибуття, утримуваних для продажу
5	944 “Сумнівні та безнадійні борги”	Узагальнюється інформація про нарахування резерву сумнівних боргів на заборгованість, яка є фінансовим активом (крім придбаної заборгованості та заборгованості, призначеної для продажу), про суму списаної безнадійної заборгованості в разі недостатності суми нарахованого резерву та щодо якої створення резерву не передбачено
6	945 “Витрати від операційної курсової різниці”	Ведеться облік втрат за активами й зобов’язаннями операційної діяльності підприємства від зміни курсу гривні до іноземної валюти
7	946 “Витрати від знецінення запасів”	Ведеться облік втрат, пов’язаних зі знеціненням (уцінкою) запасів
8	947 “Нестачі і втрати від псування цінностей”	Ведеться облік нестач цінностей і їх псування, що виявлені в процесі заготовлення, зберігання, перероблення тощо
9	948 “Визнані штрафи, пені, неустойки”	Ведеться облік визнаних економічних санкцій за невиконання умов договорів
10	949 “Інші витрати операційної діяльності”	Витрати житлово-комунальних і обслуговуючих господарств, дитячих закладів, санаторіїв, будинків відпочинку тощо

Складено за: Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій : наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99/page7>.

згідно з пп. 138.10.6 п. 138.10 ст. 138 ПКУ, і заносити дані до податкової декларації на підставі складених накопичувальних відомостей і реєстрів.

Для формування інформації про інші операційні витрати у податковій декларації пропонується скласти такі відомості:

- витрат за операціями в іноземній валюті;
- нарахування амортизації наданих в оперативну оренду основних засобів;

Таблиця 5.47

Облік інших операційних витрат

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Нарахована заробітна плата працівникам за дослідження нематеріального активу	941	661
2	Відрахування до фондів на таку заробітну плату	941	65
3	Витрачено матеріали на дослідження нематеріального активу	941	20
4	Відображено збитки від продажу валюти	942	31
5	Нараховано резерв сумнівних боргів	944	38
6	Списано безнадійний борг підзвітної особи	944	372
7	Списано безнадійний борг покупця за рахунок резерву	38	36
8	З поточного рахунку сплачено визнаний штраф	948	311
9	Відображено нестачу матеріалів, виявлену при інвентаризації	947	20
10	Уцінено залежалі виробничі запаси	946	20
11	Відображено собівартість реалізованих виробничих запасів	943	20
12	Відображено собівартість реалізованих необоротних активів	943	10
13	Відображено втрати від операційної курсової різниці	945	312
14	Витрачено матеріали на ремонт будинку відпочинку	949	20
15	Списано (в порядку закриття) інші операційні витрати на фінансові результати підприємства	791	94

Складено автором.

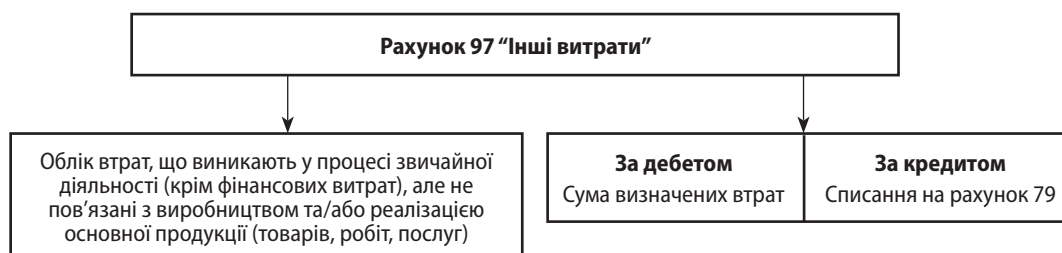


Рис. 5.17. Призначення та побудова рахунку 97 "Інші витрати"

Джерело: Садовська І. Б. Бухгалтерський облік : навч. посіб. / І. Б. Садовська – Луцьк : ЛНТУ, 2009. – С. 263.

- нарахованих податків та зборів;
- витрат на інформаційне забезпечення господарської діяльності;
- витрат на реалізацію запасів;
- нестач і витрат від псування цінностей;

– нарахування амортизації на тимчасову податкову різницю, яка виникла за результатами інвентаризації основних засобів на 1 квітня 2010 р.

Таблиця 5.48

Склад та характеристика рахунку 97 “Інші витрати”

№ з/п	Субрахунок	Зміст і характеристика субрахунку
1	971 “Собівартість реалізованих фінансових інвестицій”	Балансова вартість реалізованих фінансових інвестицій та інші витрати, пов’язані з їх реалізацією
2	972 “Втрати від зменшення корисності активів”	Витрати від зменшення корисності активів
3	974 “Втрати від неопераційних курсових різниць”	Витрати за активами і зобов’язаннями неопераційної діяльності підприємства від зміни курсу гривні до іноземної валюти
4	975 “Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій”	Сума знецінення (уцінки) необоротних активів і фінансових інвестицій
5	976 “Списання необоротних активів”	Залишкова вартість списаних необоротних активів та витрати, пов’язані з їх ліквідацією (розбирання, демонтаж)
6	977 “Інші витрати звичайної діяльності”	Інші витрати звичайної діяльності

Складено за: План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій : затв. наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0892-99>.

Таблиця 5.49

Облік інших витрат

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Відображено собівартість реалізованих поточних фінансових інвестицій	971	35
2	Відображено собівартість реалізованих довгострокових фінансових інвестицій	971	14
3	Відображено уцінку основних засобів	975	10
4	Відображено уцінку поточних фінансових інвестицій	975	35
5	Списано залишкову вартість об’єкта основного засобу	976	10
6	Нарахована заробітна плата робітникам за розбирання списаного об’єкта основних засобів	976	661
7	Нарахування до фондів на заробітну плату робітників, зайнятих при розбиранні списаного об’єкта основних засобів	976	65
8	Списано (в порядку закриття) інші витрати на фінансові результати	793	97

Складено автором.

Підпункт 138.10.4 п. 138.10 ст. 138 ПКУ наводить не вичерпний перелік інших витрат. На підприємстві може бути доповнено їх склад, якщо буде доведено

Таблиця 5.50

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

№ з/п	Склад витрат згідно з П(С)БО 16 “Витрати”	Визнання в ПКУ	Примітка
Інші операційні витрати (п. 20 П(С)БО 16 “Витрати”)			
1	Витрати на дослідження та розроблення відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 8 “Нематеріальні активи”	Визнаються	Пп. 140.1.2 п. 140.2 ст. 140 ПКУ
2	Собівартість реалізованих виробничих запасів, яка для цілей бухгалтерського обліку складається з їх облікової вартості та витрат, пов'язаних з їх реалізацією	Прямой заборони немає	Пропонується відображати у складі інших витрат операційної діяльності (пп. 138.10.4 п. 138.10 ст. 138 ПКУ)
3	Сума безнадійної дебіторської заборгованості та відрахування до резерву сумнівних боргів	Визнаються	У складі інших витрат звичайної діяльності (абз. “г” пп. 138.10.6 п. 138.10 ст. 138 ПКУ)
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	У складі інших операційних витрат згідно з абз. “а” пп. 138.10.4 п. 138.10 ст. 138 ПКУ
5	Втрати від знецінення запасів	Визнаються в межах норм, відображаються у складі загальновиробничих витрат, якщо нестачі і псування відбулись у цехах (ст. 138.8.5), інших місць псування не вказується	Якщо нестачі і псування не пов'язані з цехами, в межах норм пропонується відображати у складі інших витрат операційної діяльності (пп. 138.10.4 п. 138.10 ст. 138)
6	Нестачі й втрати від псування цінностей	Не відображаються	Згідно з пп. 139.1.11 п. 139.1 ст. 139 ПКУ
7	Визнані штрафи, пеня, неустойка	Не відображаються	Згідно з пп. 139.1.11 п. 139.1 ст. 139 ПКУ
8	Витрати на утримання об'єктів соціально-культурного призначення	Визнаються	У складі інших витрат звичайної діяльності (пп. 138.10.6 п. 138.10 ст. 138 ПКУ)
9	Інші витрати операційної діяльності (благодійна допомога)	Визнаються	У складі інших витрат звичайної діяльності (пп. 138.10.6 п. 138.10 ст. 138 ПКУ)
Інші витрати (п. 29 П(С)БО 16)			
10	Собівартість реалізованих фінансових інвестицій (балансова вартість та витрати, пов'язані з реалізацією фінансових інвестицій)	Визнається фінансовий результат	П. 153.8 ст. 153 ПКУ
11	Втрати від безоплатної передачі основних засобів	Визнається фінансовий результат від передачі	П. 146.13 ст. 146 ПКУ

Закінчення табл. 5.50

№ з/п	Склад витрат згідно з П(С)БО 16 "Витрати"	Визнання в ПКУ	Примітка
13	Втрати від неопераційних курсових різниць	Визнаються	У складі інших операційних витрат згідно з абз. "а" пп. 138.10.4 п. 138.10 ст. 138 ПКУ
14	Сума уцінки необоротних активів і фінансових інвестицій	Не відображається	П. 152.10 ст. 152 ПКУ
15	Витрати на ліквідацію необоротних активів (розбирання, демонтаж тощо)	Визнається	П. 144.2 ст. 144 ПКУ
16	Залишкова вартість ліквідованих (списаних) необоротних активів	Визнається фінансовий результат від ліквідації	П. 146.13 ст. 146 ПКУ

Складено автором.

Таблиця 5.51

Кореспонденції рахунків по відображенню інших операційних витрат, які включаються до податкової декларації

Господарські операції з визнання витрат	Кореспонденції		Первинний документ	Код рядка податкової декларації	Стаття фінансової звітності
	Дебет	Кредит			
Витрати за операціями в іноземній валюті (абз. "а" пп. 138.10.4 п. 138.10 ст. 138 ПКУ)				06.4.12	р. 2180 ф.2
Від'ємне значення курсових різниць згідно зі ст. 153 Податкового кодексу України	94	33, 63, 36	Розрахунок бухгалтерії, складений на підставі виписок банку, договорів, платіжних документів, накладних, актів та ін.		
Амортизація наданих в оперативну оренду основних засобів (абз. "б" пп. 138.10.4 п. 138.10 ст. 138 ПКУ)				06.4.19	р. 2180 ф.2
Нараховано амортизацію на основні засоби в оперативній оренді	94	13	Відомість нарахування амортизації		
Інші витрати операційної діяльності (абз. "в" пп. 138.10.4 п. 138.10 ст. 138 ПКУ)					
Суми нарахованих податків та зборів, установлених Податковим кодексом України, а також інших обов'язкових платежів, встановлених законодавчими актами	92	64	Податкові декларації, розрахунки, звіти, платіжні доручення	06.4.13	р. 2130 ф.2
Витрати на інформаційне забезпечення господарської діяльності (придбання літератури, передплата спеціалізованих видань, Інтернет)	92	68 39	Квитанції, рахунки	06.4.36	р. 2180 ф.2

Закінчення табл. 5.51

Сума витрат на ремонт та поліпшення необоротних активів, що надані в оперативну оренду відповідно до п. 146.12 ст. 146 розд. III ПКУ	94	68, 20, 66, 65	Акт виконаних робіт, Акт приймання-здавання відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів	06.4.19	р. 2180 ф.2
Собівартість реалізованих виробничих запасів	94	20	Накладна	У складі собівартості реалізації	
Нестачі та псування незавершеного виробництва і матеріальних цінностей	94	20, 23, 26	Акт про виявлені нестачі або протокол інвентаризаційної комісії	06.4.39 (у межах норм)	р. 2180 ф.2
Амортизація тимчасової податкової різниці, яка виникла за результатами інвентаризації основних засобів на 01.04.2010	Не відображається		Відомість нарахування амортизації на тимчасову податкову різницю, яка виникла за результатами інвентаризації основних засобів на 01.04.2010	06.4.27 АМ	Не відображається

Складено автором.

Таблиця 5.52

Кореспонденції рахунків та документи з обліку інших витрат згідно з ПКУ

Господарські операції з визнання витрат	Кореспонденції		Первинний документ
	Дебет	Кредит	
Кошти, перераховані бюджетам різних рівнів та неприбутковим організаціям (абз. "а" пп. 138.10.6 п. 138.10 ст. 138 ПКУ)			
Суми коштів або вартість товарів, виконаних робіт, наданих послуг, добровільно перераховані (передані) протягом звітного року до Державного бюджету України або бюджетів місцевого самоврядування	94	28, 31	Накладна, платіжне доручення
Суми коштів або вартість товарів, виконаних робіт, наданих послуг, добровільно перераховані до неприбуткових організацій	94	28, 31	
Кошти, перераховані роботодавцями профспілковим організаціям на проведення заходів, передбачених Колективним договором (абз. "б" пп. 138.10.6 п. 138.10 ст. 138 ПКУ)			
Суми коштів, перераховані роботодавцями первинним профспілковим організаціям на культурно-масову, фізкультурну та оздоровчу роботу	94	31	Платіжне доручення
Витрати на створення резерву сумнівної заборгованості (абз. "г" пп. 138.10.6 п. 138.10 ст. 138 ПКУ)			
Витрати на створення резерву сумнівної заборгованості	94	38	Розрахунок бухгалтерії

Продовження табл. 5.52

Господарські операції з визнання витрат	Кореспонденції		Первинний документ
	Дебет	Кредит	
Суми коштів або вартість майна, добровільно перераховані/передані для цільового використання з метою охорони культурної спадщини (абз. "д" пп. 138.10.6 п. 138.10 ст. 138 ПКУ)			
Суми коштів або вартість майна, добровільно перераховані/передані для цільового використання з метою охорони культурної спадщини установам науки, освіти, культури, заповідникам, музеям, музеям-заповідникам	94	31, 26, 28	Платіжне доручення, накладна, акт приймання-передачі основних засобів
Суми коштів або вартість майна перераховані/передані на користь резидентів для цільового використання з метою виробництва національних фільмів (абз. "е" пп. 138.10.6 п. 138.10 ст. 138 ПКУ)			
Суми коштів або вартість майна, добровільно перераховані/передані на користь резидентів для цільового використання з метою виробництва національних фільмів (у тому числі анімаційних) та аудіовізуальних творів	94	31, 28, 26	Платіжне доручення, накладна, акт приймання-передачі основних засобів
Витрати на охорону навколишнього середовища (абз. "є" пп. 138.10.6 п. 138.10 ст. 138 ПКУ)			
Витрати, пов'язані з утриманням та експлуатацією фондів природоохоронного призначення (крім тих, що підлягають амортизації)	91	20, 66, 65, 68	Документ залежить від виду витрат: акт на списання товарно-матеріальних цінностей, табель обліку робочого часу, відомість нарахування єдиного внеску, акт виконаних робіт та ін.
Витрати на самостійне зберігання, перероблення, захоронення відходів від виробничої діяльності	91	20, 66, 65	Акт списання товарно-матеріальних цінностей, наряд
Придбання послуг із збирання, зберігання, перевезення, знешкодження, видалення і захоронення відходів від виробничої діяльності, що надаються сторонніми організаціями, з очищення стічних вод, інші витрати на збереження екологічних систем	91	68	Акт виконаних робіт
Витрати на реєстрацію та придбання ліцензій (абз. "ж" пп. 138.10.6 п. 138.10 ст. 138 ПКУ)			
Витрати на придбання ліцензій та інших спеціальних дозволів	92 68	68 31	Платіжне доручення
Витрати на реєстрацію підприємства	92 68	68 31	Платіжне доручення, квитанція
Суми витрат, не віднесені до складу витрат минулих звітних періодів у зв'язку зі знищенням документів та допущенням помилок (п. 138.11 ст. 138 ПКУ)			
Суми витрат матеріальних цінностей у зв'язку з господарською діяльністю підприємства, не відображені у попередніх періодах	44	20	Акт списання товарно-матеріальних цінностей, накладна
Інші витрати (п. 138.12 ст. 138 ПКУ)			
Витрати на утримання основних засобів, що перебувають на консервації (п. 144.2 ст. 144 ПКУ)	97	20, 68	Акт списання товарно-матеріальних цінностей, акт виконаних робіт, рахунок

Закінчення табл. 5.52

Господарські операції з визнання витрат	Кореспонденції		Первинний документ
	Дебет	Кредит	
Витрати на ліквідацію основних засобів (п. 144.2 ст. 144 ПКУ)	97	20, 66, 65	Акт списання (ліквідації) основних засобів
Сума перевищення балансової вартості над доходами від списання основного засобу (п. 146.13 ст. 146 ПКУ)	97 20	10 74	Накладна, акт списання (ліквідації) основних засобів
Сума перевищення балансової вартості над доходами від реалізації основного засобу (п. 146.13 ст. 146 ПКУ)	94 37	286 71	Накладна, акт приймання-передачі основних засобів
Балансова вартість капітального поліпшення якості землі, яка реалізується або відчужується (п. 147.4 ст. 147 ПКУ).	97	102	Акт приймання-передачі основних засобів
Сума внесків платника податку на довгострокове страхування життя (недержавне пенсійне забезпечення) найманої фізичної особи (п. 142.2 ст. 142 ПКУ)	94	65	Договір страхування
Сума фактично повернутої поворотної фінансової допомоги (пп. 135.5.5 п. 135.5 ст. 135 ПКУ)	31, 30	37	Виписка, прибутковий касовий ордер
Сума фактично повернутої поворотної фінансової допомоги (пп. 135.5.5 п. 135.5 ст. 135 ПКУ)	31, 30	37	Виписка, прибутковий касовий ордер
Обов'язкові виплати, а також компенсація вартості послуг, які надаються працівникам (п. 142.2 ст. 142 ПКУ)	68	31	Платіжне доручення
Сума виплачених дивідендів за привілейованими акціями (пп. 153.3.7 п. 153.3 ст. 153 ПКУ)	67	31	Платіжне доручення
Збиток від розміщення боргових цінних паперів нижче номінальної вартості (пп. 153.4.3 п. 153.4 ст. 153)	523 95	52 523	Розрахунок бухгалтерії
Суми коштів або вартість майна, добровільно перераховані (передані) організаціям роботодавців та їх об'єднанням у вигляді вступних, членських та цільових внесків	94 68	68 31	Платіжне доручення

Складено автором.

зв'язок витрат із господарською діяльністю і не передбачено ПКУ включення їх до інших витрат згідно з пп. 138.10.6 п. 138.10 та 138.12 ст. 138.

Зразок відомості витрат за операціями в іноземній валюті наведено в табл. 5.53, а зразок відомості нарахованих податків і зборів – у табл. 5.54.

Відомість витрат на інформаційне забезпечення господарської діяльності та витрат на реалізацію запасів складається за зразком, наведеним у табл. 5.55.

Певні особливості має відомість нестач матеріальних цінностей, оскільки необхідно зазначати причини нестач і псування, які прямо впливають на включення їх до податкової декларації. Зразок відомості нестач матеріальних цінностей наведено в табл. 5.56. Відомість нарахування амортизації на тимчасову податкову різницю наведено у табл. 5.57.

Таблиця 5.53

**Відомість № ____ витрат за операціями в іноземній валюті
за _____ 20__р**

№ з/п	Реквізити первинного документа з отримання товарно-матеріальних цінностей, визнання зобов'язань				Перерахування курсу				Курсова різниця	
	№	Дата	Сума		курс	причина	дата	Сума, грн		курс
			грн	дол. США						
	Разом									

Відомість закінчена “ ____ ” _____ 20__р.

Виконавець

Складено автором.

Таблиця 5.54

**Відомість № ____ нарахованих податків і зборів
за _____ 20__р.**

№ з/п	Назва податку, збору	Нарахування		Сплата		Кореспонденція	
		Дата	Сума, грн	Дата	Сума, грн	Дебет	Кредит
	Всього	X		X			

Відомість закінчена “ ____ ” _____ 20__р.

Виконавець

Складено автором.

Крім інших операційних витрат, пп. 138.10.6 п. 138.10, п. 138.11 та пп. 138.10.12 п. 138.10 ст. 138 ПКУ визначено перелік інших витрат звичайної діяльності. Таким чином, зіставності між кредитом рахунку 97 “Інші витрати” та сумою інших витрат звичайної діяльності ПКУ дуже мало.

У бухгалтерському обліку слід детально аналізувати всі витрати, які можуть бути віднесені до інших згідно з пп. 138.10.6 п. 138.10 ст. 138 ПКУ і заносити дані до податкової декларації на підставі складених накопичувальних відомостей і регістрів.

Для узагальнення інших витрат з метою податкових розрахунків пропонуються такі відомості:

Таблиця 5.55

**Відомість № __ витрат на інформаційне забезпечення
за _____ 20__ р.**

№ з/п	Реквізити первинного документа			Сума, грн	Особа, що склала документ	Кореспонденція рахунків	
	Назва	№ док	Дата			Дебет	Кредит
1							
2							
3							
4							
	Всього	X	X				

Відомість закінчена “__” _____ 20__ р.

Виконавець

Складено автором.

Таблиця 5.56

**Відомість № __ нестач матеріальних цінностей
за _____ 20__ р.**

№ з/п	Реквізити первинного документа			Сума нестачі, псування, грн	У т. ч. в межах норм	Причина нестач і псування	Кореспонденція рахунків	
	Назва	№ док	Дата				Дебет	Кредит
1								
2								
3								
4								
	Всього	X	X					

Відомість закінчена “__” _____ 20__ р.

Виконавець

Складено автором.

- кошти і матеріальні цінності, передані бюджетам різних рівнів, неприбутковим організаціям, профспілкам, об’єднанням громадян;
- витрати на створення резерву сумнівної заборгованості;
- вартість вугілля та вугільних брикетів, безоплатно наданих, у тому числі компенсація вартості такого вугілля та вугільних брикетів;

Таблиця 5.57

**Відомість нарахування амортизації на тимчасову податкову різницю,
яка виникла за результатами інвентаризації основних засобів на 01.04.2010**

Балансова вартість основних засобів на 01.04.2010 р. за даними податкових розрахунків	Вартість основних засобів на 01.04.2010 р. за даними бухгалтерського обліку	Тимчасова податкова різниця	Місячні сума амортизації з 01.04.2010 по 01.04.2013

Відомість закінчена “ ___ ” _____ 20__р.

Виконавець

Складено автором.

- кошти або вартість майна, перераховані, передані для цільового використання з метою охорони культурної спадщини;
- кошти або вартість майна, перераховані/передані на користь резидентів для виробництва національних фільмів;
- витрати на охорону навколишнього середовища;
- витрати на реєстрацію та придбання ліцензій;
- витрати, не зараховані до складу витрат попередніх звітних періодів у зв'язку зі знищенням документів та допущенням помилок;
- витрати, пов'язані із утриманням та вибуттям основних засобів;
- витрати на капітальне поліпшення земель;
- суми внесків на довгострокове страхування життя;
- поворотна фінансова допомога;
- обов'язкові виплати і компенсації працівникам;
- розрахунок дивідендів;
- операції із цінними паперами;
- операції відступлення права вимоги;
- витрати, отримані (нараховані) до реорганізації платником податку, що припинений;
- коригування від перерахунку компенсацій вартості товарів, визнання правочину недійсним, урегулювання заборгованості;
- суми коштів або вартість майна, добровільно перераховані організаціям роботодавців та їх об'єднанням у вигляді вступних, членських та цільових внесків та ін.

Форма відомостей обирається за зразками, наведеними до попередніх розділів податкової декларації, або визначається підприємством залежно від особливостей операцій і передбачає накопичення аналітичних даних, необхідних для обчислення податкових витрат.

Аналізуючи загалом склад податкових і бухгалтерських витрат, які відображаються відповідно у Податковій декларації з податку на прибуток підприємства

і Звіті про фінансові результати, можна зробити висновок про наявність значних відмінностей у їх визнанні. З прийняттям Податкового кодексу України більшість платників податків очікували спрощення податкових розрахунків і зближення їх з бухгалтерським обліком. Постатейний аналіз кодексу підтвердив, що це не зовсім так. Відмінності між бухгалтерським обліком витрат і податковими розрахунками можна поділити на три групи:

- обмеження у визнанні повної суми витрат через встановлені норми;
- визнання за окремими операціями не повної суми витрат, а негативного результату (за наявності);
- віднесення до податкових витрат операцій, які не є такими в бухгалтерському обліку.

Якщо з першою групою відмінностей можна працювати, використовуючи тільки бухгалтерські регістри і розрахунки, то друга і третя групи потребують окремих розрахунків, особливо багато таких операцій в інших операційних та інших витратах згідно з ПКУ. Тому можна стверджувати, що за всіма рядками податкової декларації, крім інших операційних та інших витрат, можна отримати показник шляхом коригування даних фінансової звітності. Показник інших витрат необхідно розраховувати додатково в спеціальних регістрах.

Бухгалтерський облік і система його облікових регістрів може і повинна використовуватися для цілей оподаткування з метою правильного обчислення та управління податковими зобов'язаннями платника, їх планування та оптимізації.

УДОСКОНАЛЕННЯ МЕХАНІЗМУ ОПОДАТКУВАННЯ ПОДАТКОМ НА ПРИБУТОК ПІДПРИЄМСТВ В УКРАЇНІ

6.1. СТРАТЕГІЧНІ НАПРЯМИ РЕФОРМ ПОДАТКОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ В УКРАЇНІ

Сприяння економічному зростанню з боку керівних структур державного регулювання пов'язано із застосуванням відповідних інструментів, що підтримують національну конкурентоспроможність та підвищують ділову активність суб'єктів господарювання. Тобто завдяки активізації інвестиційної та інноваційної діяльності, збільшенню попиту на продукцію та послуги вітчизняних підприємств на внутрішньому й зовнішньому ринках зростає частка галузей, які виробляють продукцію для кінцевого споживання. Сучасні антикризові стратегії підтвердили, що податкові регулятори бізнесу результативніші тоді, коли вони певним чином співвідносяться з іншими важелями економічного управління: зміцненням кредитної підтримки, що супроводжується відносно низькими ставками надання грошових коштів, адресної соціальної допомоги ринку праці та споживачам, фінансуванням інфраструктури, ціновим регулюванням. У контексті спрямованості на ринкову рівновагу уряди послідовно вживають заходи для збереження збалансованості основних макроекономічних індикаторів: інфляції, бюджетного дефіциту, боргу урядового сектору, стабільності обмінного курсу національної валюти тощо. Водночас має посилюватися ефективність конкретних дій зі зміцнення інституційного середовища господарських відносин, детінізації економіки, протидії монопольним змовам тощо.

На думку експертів МВФ, ризики економічної активності на сьогодні великою мірою пов'язані з особливостями сучасної фіскальної політики, що супроводжується надмірною бюджетною консолідацією, властивою черговому перехідному етапу світової економіки. Політичні фактори при цьому породжують невизначеність щодо як характеру, так і ступеня коригування різних складових фінансового управління в процесі проведення структурних реформ, спрямованих на перетворення поточного циклічного пошвавлення економіки на стійке зростання. Основні рекомендації провідних аналітиків для країн із ринком, що формується, зводяться, по-перше, до "адаптації

до меншого потенційного зростання. ... Друге завдання полягає в подоланні проблем, пов'язаних із циклічним коригуванням. ... Країни зі значним дефіцитом бюджету повинні провести консолідацію. ... Держави, де інфляція хронічно перевищує цільовий рівень, мають створити надійніше підґрунтя грошово-кредитної політики". Крім того, подальша стабілізація макроекономічної ситуації повинна відбуватися шляхом підтримання стійкості бюджету.

Після глибокої кризи поступове відновлення економік суверенних країн супроводжується впливом зовнішніх і внутрішніх негативних чинників, а саме: загрозою втрати ринків продажу, недосконалістю економічного підґрунтя для стійкого зростання, нестабільністю фінансової системи загалом. Багато вчених слушно зазначають, що суперечності у державних і ринкових взаємовідносинах останнім часом призводять до непослідовних, іноді непередбачуваних зв'язків, що характеризують рух грошового капіталу. Практика засвідчила, що державні фінансові антикризові інститути центральних банків та бюджетів усіх рівнів стають ефективнішими, якщо їхні механізми націлені на досягнення рівноважного стану економіки¹. Слід зауважити, що банківські установи концентрують і розподіляють інвестиції в економічній системі, створюючи опосередковані ланцюжки зв'язків інвесторів із державним сектором. У результаті, за умови достатньої лояльності податкових правил щодо інвесторів та наявності загального потенціалу стабілізаційного впливу, підвищується кредитний рейтинг країни. Це пов'язано з тим, що можливості прогнозувати й компенсувати інвестиційні ризики для підтримання безпечних фінансових параметрів капіталовкладень значною мірою залежать від прямої чи непрямой участі витратних статей бюджету в конкретних проектах.

Посткризовий період розвитку світової економіки, починаючи з 2010 р., супроводжувався відновленням позитивних тенденцій. Разом із тим через зростання загрози фінансової нестабільності постала потреба в подальшому пошуку скоординованих дій у світовій економічній спільноті щодо антикризового фінансового регулювання, спрямованого на підвищення інноваційної активності не тільки в реальному, а й у фінансовому та державному секторах економіки. У сучасних стратегіях розвитку акцентується на сфері високих технологій, експортно-імпортній політиці, ефективній соціальній політиці тощо. Уряди впроваджують стимулюючі заходи, податкові, митні преференції. Антикризове регулювання часто перебуває на межі "ручного управління", особливо в бюджетній сфері, що уможливає зайве політизування та ризики порушення розвитку ринку як складної еволюційної системи, яка самоорганізується. Таким чином, формується група квазіринкових механізмів, які потребують їх поєднання з ринковими регуляторами, що може призвести до псевдоекстенсивного типу економічного зростання².

¹ Евстигнеева Л. П. Экономика как синергетическая система / Л. П. Евстигнеева, Р. Н. Евстигнеев. – 2-е изд. – М. : Либроком, 2012. – С. 172.

² Там же. – С. 235.

Отже, незважаючи на привабливість такого способу розв'язання проблем, як посилення заходів державного протекціонізму, на наш погляд, у центрі уваги теоретиків і практиків-політмейкерів має бути реальна перспектива лібералізації розвитку національних економік з метою підвищення їх ефективності, конкурентоспроможності, сприяння зростанню виробництва. Дискусії щодо механізмів забезпечення населення суспільними благами у взаємозв'язку з цілями поліпшення його добробуту зумовили створення низки теоретичних і практичних підходів до виконання найважливіших державних функцій, пов'язаних із гарантіями конкурентності. Йдеться про те, що в разі реалізації заходів, які приносять користь великій групі людей, зокрема із соціальної підтримки, вкрай необхідними стають інститути перерозподілу доходів, оскільки ринкові механізми в таких випадках неефективні.

Сучасний досвід упровадження кращих зразків світової практики в організації соціально-економічних і політичних відносин у межах раціональних моделей динамічного розвитку, зменшення безробіття, підвищення життєвого рівня населення свідчить, що вкрай важлива роль серед найефективніших важелів управління належить податкам. За допомогою оподаткування держава забезпечує дохідну частину бюджету, загалом проводить протекціоністську політику або обмежує її щодо окремих галузей, регіонів, сфер діяльності. У бюджетному та податковому менеджменті важливо уникати перерозподільних ефектів, що порушують критерії економічної нейтральності. Йдеться про раціональні пропорції між фіскальним навантаженням у споживанні, а також щодо основних чинників виробництва – праці й капіталу, зокрема в секторальному розрізі. На стабільність рівноважного стану національної економіки суттєво впливають певні передумови, пов'язані з податковими інструментами зі згаданими механізмами перерозподілу. Це характерно, зокрема, для балансу попиту і пропозиції інвестиційних ресурсів, коли оподаткування капіталу сприяє, з одного боку, зміцненню віддачі від нього, а з другого – скороченню його пропозиції, створюючи водночас ризики і загрози зростанню майнової нерівності. Так само те чи інше поєднання податкового тягаря на корпоративний прибуток, зарплату, процентні доходи може впливати на рівень продуктивності суб'єктів господарювання, доходи працівників, мотивувати економічних агентів до формування заощаджень як істотного джерела динаміки акціонерного капіталу.

Однією з основних функцій оподаткування є забезпечення надходження коштів для підтримання суспільних витрат на певному рівні. Загальнодержавна податкова політика повинна забезпечувати узгодження інтересів держави, суб'єктів господарювання та регіонів із урахуванням рівня їх розвитку та реальних можливостей, створити такі умови господарської діяльності, які сприятимуть якнайповнішому використанню ресурсного потенціалу.

Орієнтація на стійкий розвиток потребує структурно-технологічних зрушень інноваційного типу як в економіці загалом, так і в окремих її секторах.

Для цього необхідно активізувати стимулюючу функцію податкової системи, що, з одного боку, забезпечить перехід до перспективніших технологічних укладів, а з другого – сприятиме розвитку виробничої інфраструктури, реконструкції й ліквідації застарілих виробництв і обладнання. Податкова політика має забезпечити можливість стійкого економічного зростання, підвищення ефективності використання всіх без винятку джерел, необхідних для ділової активності. Характерна для податкових реформ періодичність визначається численними комбінаціями економічних і політичних циклів розвитку. Наприклад, динаміка цін та стан нафтового й газового ринків зумовлюють потребу в наданні особливого значення ресурсозберігаючим інструментам національних систем оподаткування.

Реформи оподаткування переважно пов'язані з підвищенням ефективності та спрощенням фіскальних систем відповідно до відомих поліпшень за В. Парето¹, коли внаслідок управління змінами ніхто не програє, водночас кожен отримує певний позитивний результат. Проте вплив податкових інструментів, навіть за умови найбажаніших реформ, на розподіл доходів після перерахування суб'єктами підприємництва обов'язкових платежів практично ніколи не дає їм змоги мати однаково вигідні результати діяльності. Насправді ризики бізнесу пов'язані з найрізноманітнішими внутрішніми і зовнішніми чинниками, тому завдання податкової політики – не ускладнювати процес прийняття економічних рішень виробниками й споживачами та дотримуватися принципу нейтральності.

Підсумовуючи огляд регулятивних перспектив оподаткування на макро- й мікрорівні, слід наголосити, що не можна аналізувати стимулювання будь-яких мотивацій або вплив на розподільні процеси податків окремо від загальних фіскальних функцій управління. Тому мета податкової політики полягає в досягненні результату сукупної дії всіх складових – як механізмів, що сприяють збереженню та подальшому розширенню податкової бази, так і всіх видів податків. Завдання полягає в тому, щоб, забезпечуючи необхідний обсяг надходжень до бюджетів усіх рівнів для виконання функцій держави, водночас спонукати економічних агентів орієнтувати бізнес-діяльність у напрямках, пріоритетних для конкурентоспроможної держави. Встановлення джерел бюджетних надходжень залежно від особливостей різних видів виробничої діяльності та споживання відбувається під впливом одночасних суперечливих процесів міжнародної податкової конкуренції, координації державної політики в міждержавному й національному масштабах. Світовий, історичний, а також вітчизняний досвід показує, що глобальне оточення потребує подальшої послідовної гармонізації всіх функцій податків на засадах принципів справедливості, рівності, нейтральності.

¹ *Парето В.* Компендиум по общей социологии / В. Парето ; пер. с итал. А. А. Золотова. – 2-е изд. – М. : ГУВШЭ, 2008. – 511 с.

Посилення залежності національних ринків від світових пов'язане з перманентними змінами конкурентних позицій держав у глобальному просторі, що, у свою чергу, потребує розширення координаційної ролі наднаціональних правил стосовно державного сектору різних країн. Як слушно зазначає Р. Хіггс, “коли уряд розширює свої можливості впливати на прийняття економічних рішень, він запускає процес економічних, інституційних та ідеологічних коригувань, спільним знаменником яких є зменшення опору руху до Більшого Уряду”. Мається на увазі, що кризи, незалежно від причин їх виникнення, призводять до збільшення повноважень держави щодо втручання в соціальне життя, у діяльність суб'єктів підприємництва. Проте, на наш погляд, “тези Хіггса” є переконливим аргументом для політиків, які сповідують стратегічні цінності “особистих прав, системи обмеженого правління та вільного суспільства, що процвітає під покровом справжнього верховенства права”¹.

Можна погодитися з російським дослідником О. С. Сухаревим, що багаторічна дискусія навколо відомого закону Вагнера, який встановлює закономірності зростання державного сектору економіки, підтверджує справедливість поглядів про наявність як певних обмежень у характеристиках взаємозалежності параметрів національних економічних систем у межах довгострокових періодів, так і позитивної кореляційної залежності між темпами зростання ВВП на одну особу й темпами зростання державних витрат².

На наш погляд, цілком слушна думка, що для різних груп країн закономірності, описані А. Вагнером, проявляються неоднаково. Крім того, у результаті досліджень визначається гранично допустима абсолютна частка держави в економіці залежно від характеру еволюції соціально-економічних систем. При цьому співвідношення державного й приватного секторів має особливості, пов'язані із системними показниками економіки, що відображають традиції економічної організації та управління. Наприклад, Д. Скаллі наприкінці ХХ ст. розрахував, що для економіки США частка державних витрат у ВВП у розмірі 23 % є критичною: її збільшення може уповільнити зростання ВВП³.

Світова фінансова криза, демографічна ситуація, інституціональні чинники глобалізації, трансформації зумовлюють потребу в розробленні та реалізації стабілізаційних заходів, що, у свою чергу, спричиняє коливання частки держави в економіці. Ці тенденції можна простежити з допомогою аналізу динаміки податкових надходжень, оскільки щорічні зміни їх досить високої частки

¹ Хиггс Р. Кризис и Левиафан: Поворотные моменты роста американского правительства / Р. Хиггс ; пер. с англ. Б. С. Пинскера ; под ред. А. В. Куряева. – М. : ИРИСЭН : Мысль, 2010. – С. 455 (Серия “Политическая наука”).

² Сухарев О. С. Закон Вагнера и модели развития экономики / О. С. Сухарев, В. В. Нехоршев // Экономический анализ: теория и практика. – 2011. – № 21 (228). – С. 2–10.

³ Евстигнеева Л. П. Экономика как синергетическая система / Л. П. Евстигнеева, Р. Н. Евстигнеев. – 2-е изд. – М. : Либроком, 2012. – 272 с.; Парето В. Компендиум по общей социологии / В. Парето ; пер. с итал. А. А. Золотова. – 2-е изд. – М. : ГУВШЭ, 2008. – 511 с.

у структурі державних доходів різних країн дають змогу узагальнено оцінювати основні тренди фіскального тягаря.

Так, у більшості європейських країн у першій декаді XXI ст. спостерігалася стійка динаміка поступового зменшення податкового навантаження, що було пов'язано переважно з рекомендаціями Єврокомісії восени 2008 р. За даними 2007 р., у Данії співвідношення податків і ВВП (без соціальних внесків) було максимальним серед європейських країн – 48,9 %. Протягом наступних двох кризових років навантаження зменшилося на 1,9 в. п., у 2010 р. – ще на 0,1 в. п. порівняно з 2009 р. Утім, у 2011 р. воно збільшилося до 48,07 %, перевищивши значення в 2008–2010 рр. Подібні тенденції спостерігаються і в інших європейських країнах із традиційно високим податковим навантаженням, зокрема Бельгії, Фінляндії. Причому щорічні коливання останнього в розвинутих країнах протягом 2007–2011 рр. істотно відрізнялися, хоча в 2011 р. у більшості з них простежувалися тенденції посилення податкового навантаження порівняно з попередніми роками, що мало на меті запровадження компенсаційних антикризових заходів. Привертає увагу той факт, що в таких країнах, як США та Японія, де фіскальний тягар традиційно є значно нижчим, у вказаний період він коливався у межах 24–28,5 % (із соціальними внесками), причому у 2008–2009 рр. спостерігалось або зниження, або збереження його рівня, а в 2010–2011 рр. – здебільшого зростання¹.

Податкове навантаження є одним із індикаторів, що враховуються в міжнародних рейтингових системах. Зважаючи на значущість та вплив податків на поведінку економічних агентів, уведення індикаторів податкового навантаження в системи рейтингування дає можливість провести якісне та кількісне оцінювання стану податкової системи країни, порівнюючи її із закордонними аналогами. У свою чергу, таке оцінювання стає складовою загальнішого оцінювання умов ведення бізнесу, інвестиційної привабливості певної країни, її конкурентоспроможності тощо. За показниками податкового навантаження відбувається порівняння податкових систем різних країн, вони дають змогу оцінити позиції в міжнародній податковій конкуренції, інвестиційний клімат та загальні умови ведення бізнесу в країні. Ці показники застосовують у міжнародних рейтингах. Зокрема:

- рівень оподаткування прибутку – у рейтингу щодо Індексу міжнародної конкурентоспроможності (WEF)²;
- показники сукупних надходжень податків і податкових платежів у % до ВВП, а також надходжень окремих податків і їх груп – податку на доходи

¹ Сендлер Т. Экономические концепции для общественных наук / Т. Сендлер; пер. с англ. – М. : Весь мир, 2006. – 376 с.

² The Global Competitiveness Report 2012–2013 / World Economic Forum [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www3.weforum.org/docs/WEF_GlobalCompetitivenessReport_2012-13.pdf.

фізичних осіб, корпоративного податку, непрямих податків, податків на капітал і власність – у % до ВВП – у рейтингу Інституту розвитку менеджменту “Світовий рейтинг конкурентоспроможності” (Лозанна, Швейцарія)¹;

- граничні ставки податків на індивідуальний та корпоративний дохід та загальний обсяг податкових доходів як частка від ВВП – у рейтингу щодо Індексу економічної свободи (Heritage Foundation)²;
- відношення суми всіх податків і обов’язкових відрахувань, які сплачує стандартне підприємство і які впливають на його звіти про прибутки та збитки, до комерційного прибутку підприємства – у рейтингу умов ведення бізнесу (Doing Business Report)³.

Слід зазначити, що до вагомих показників, як суттєвих характеристик рейтингів, належать встановлені національними законодавствами основні складові фіскальних систем. Розглянемо їх особливості на прикладі розподілу створеної на рівні суб’єктів господарювання доданої вартості у вигляді задекларованих у фінансовій звітності чистих доходів. Так, базова ставка оподаткування прибутку в Ірландії має доволі низький рівень – 12,5 %, проте вона завжди застосовувалася щодо прибутку від комерційної діяльності, а некомерційний прибуток, у свою чергу, оподатковувався за ставкою 25 %. Водночас приріст капіталу в 2011 р. підлягав оподаткуванню за ставками 25 і 40 % (з 2012 р. – 30 і 40 %)⁴. Імпліцитна ставка податків на капітал в Ірландії в 2010 р. становила 14 %, що значно більше, ніж у Латвії, Литві й Естонії, які посідають гірші позиції в рейтингу за категорією “загальна податкова ставка”. Розглянемо інший приклад. Доволі низька загальна податкова ставка як відсоток прибутку (показник рейтингу “Ведення бізнесу”) у Данії зумовлена насамперед тим, що в країні більшість програм соціального страхування фінансуються з бюджету. За окремими програмами суб’єкти ринку – роботодавці сплачують до державних соціальних фондів невеликі внески у фіксованих сумах. Крім того, Данія мінімізувала податкове навантаження на підприємницький сектор, але обрала стратегію одного з найвищих у ЄС податкового навантаження на фізичних осіб і на споживання (ставки податку на доходи фізичних осіб (максимальна) і ПДВ становлять відповідно 55,4 і 25 %).

На відміну від Данії, у Люксембурзі доволі висока ставка податку на прибуток поєднується зі ставкою внесків роботодавців до соціальних фондів, що

¹ IMD releases its 25th Anniversary World Competitiveness Rankings [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.imd.org/news/World-Competitiveness-2013.cfm>.

² Index of Economic Freedom 2012.

³ Paying Taxes 2012. The Global Picture / PricewaterhouseCoopers [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.pwc.com/lt/en/assets/publications/Paying-Taxes-2012.pdf>.

⁴ Ireland Highlights / International Tax 2011 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [https://ietaxmobile.com/tis/ietax.nsf/0/A784B89E97B32ABC80257811005ACDCE/\\$file/dtt_tax_highlight_2011_Ireland.pdf](https://ietaxmobile.com/tis/ietax.nsf/0/A784B89E97B32ABC80257811005ACDCE/$file/dtt_tax_highlight_2011_Ireland.pdf).

перевищує аналогічний показник у таких країнах, як Ірландія, Кіпр і Мальта¹, які посідають нижчі позиції у рейтингу за підкатегорією “загальна податкова ставка”.

За узагальненою оцінкою Світового банку в рейтингу “Легкості ведення бізнесу – 2013” позиція України зросла на 15 пунктів (137-ме місце серед 185 країн, представлених у рейтингу, порівняно зі 152-м минулого року). Найбільші зрушення відбулися за такими категоріями, як:

- “створення підприємств” (50-те місце проти 116-го у рейтингу минулого року);
- “оподаткування” (165-те місце порівняно зі 183-м);
- “реєстрація власності” (149-те місце проти 168-го).

За категорією “оподаткування” помітного підвищення позиції було досягнуто насамперед завдяки зменшенню кількості платежів (зі 135 до 28) і витрат часу на нарахування та сплату податків (із 657 до 491 год.). Інший показник цієї категорії – загальна ставка оподаткування – знизився з 57,1 до 55,4 %.

Позитивна динаміка рейтингу за категорією “оподаткування” була забезпечена за рахунок зменшення кількості податків, зниження ставки податку на прибуток, упровадження системи дворівневого оскарження податкових рішень, наближення податкового та бухгалтерського обліку, впровадження електронної звітності з ПДВ, системи автоматичного відшкодування ПДВ та реєстрації податкових накладних, удосконалення адміністрування податків і зборів шляхом формалізації процедур.

Незважаючи на покращання позицій України в рейтингу за категорією “оподаткування”, наша країна зберігає значне відставання і від країн Східної Європи та Центральної Азії, і від країн ОЕСР за витратами часу на нарахування і сплату податків. Вони є більшими від зазначених груп країн відповідно в 1,9 і 2,8 раза. При цьому найбільше часу вітчизняні платники податків витрачають на сплату ЄСВ і ПДВ.

Вищою в Україні є й загальна ставка податків, основна причина чого полягає у високому рівні ставки ЄСВ. Її внесок у формування загальної ставки податків в Україні двічі перевищує частку відповідних платежів у країнах Східної Європи та Центральної Азії і в 1,8 раза – у країнах ОЕСР, тоді як частка податку на прибуток у загальній ставці податків в Україні є нижчою, ніж у середньому в країнах ОЕСР, і на 2,5 в. п вищою за середній рівень у країнах Східної Європи та Центральної Азії.

Кількість платежів в Україні така сама, як у середньому в країнах Східної Європи та Центральної Азії, і в 2,3 раза перевищує середній рівень цього показника у країнах ОЕСР. Основною причиною відставання від цієї групи країн є адміністрування ЄСВ, внесок якого у загальну кількість платежів становить 86 % (24 платежі із 28)².

¹ Social Security Programs Throughout the World Europe, 2012 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ssa.gov/policy/docs/progdesc/ssptw/2012-2013/europe/index.html>.

² Ease of Doing Business in Ukraine / Doing Business [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.doingbusiness.org/data/explore/economies/ukraine#paying-taxes>.

З огляду на зазначене можна зробити такі висновки.

Вирішальний вплив на позиції України в рейтингу “Doing Business” за категорією “оподаткування” справляють висока ставка й недоліки в адмініструванні єдиного соціального внеску. Тож без його реформування помітного покращання позицій у рейтингу досягти не вдасться.

Значні витрати часу на нарахування і сплату податків свідчать, що іншими причинами низької позиції України в рейтингу є складні адміністративні процедури. Відтак покращання місця в рейтингу за категорією “оподаткування” потребує: спрощення форм податкових декларацій та зменшення кількості додатків до них; реалізації заходів із переведення більшості платників податків на подання декларацій із податку на прибуток підприємств у електронному вигляді (за прикладом декларацій із ПДВ); створення єдиного інформаційно-аналітичного простору для обміну інформацією про платників податків, об’єкти оподаткування та об’єкти, пов’язані з оподаткуванням; упровадження електронного документообігу між платниками та контролюючими органами; подальшого наближення податкового і бухгалтерського обліків.

На початку ХХІ ст. зростання прямих податків в Україні, на відміну від непрямих, спостерігалось лише в період докризового пожвавлення (2001–2007 рр.), чому сприяла політика підвищення заробітної плати та успішна діяльність підприємств. Але після кризи частка прямих податків у ВВП скоротилася до рівня десятирічної давності. Зокрема, вдосконалення норм податку на прибуток підприємств спрямовувалося переважно на стимулювання інвестицій та інновацій, зближення податкового й бухгалтерського обліку, поліпшення амортизаційної політики, реформування оподаткування прибутків фінансового сектору, запобігання відпливу капіталів за кордон, схемам мінімізації. У свою чергу, реформування податків із доходів фізичних осіб, як правило, мало на меті підвищення ефективності їх справляння, збільшення податкового навантаження на багатих через запровадження малопрогресивного оподаткування.

Слід продовжити вдосконалення підходів до оподаткування доходів самозайнятих осіб, доходів від операцій продажу рухомого й нерухомого майна, спадщини, подарунків. Варто також чіткіше координувати розміри податкових пільг і майнового рівня платників для забезпечення підтримання мінімально необхідного рівня життєзабезпечення та соціально-культурного розвитку. Безумовно, збільшення прибуткових податків із заможних громадян можна розглядати як спосіб формування додаткових доходів для компенсації зниження ставок ПДВ.

Залежно від механізму справляння податок на прибуток підприємств може створювати надмірний податковий тягар на бізнес. Водночас велика кількість пільг із нього, проблематичність визначення бази оподаткування (приріст вартості капіталу, нарахування амортизації, наявність подвійного оподаткування), надходжень податку на прибуток підприємств у перспективі певним чином

перешкоджають установленню простих і прозорих процедур адміністрування. Подальше реформування здійснюватиметься шляхом ліквідації або скорочення дестимулюючого впливу спеціальних пільг щодо податку на прибуток підприємств та сплати соціального внеску. Окремо розглядається зменшення можливостей довільного застосування діючої системи малими підприємствами. Завдяки скасуванню низки пільг стануть можливими розширення бази оподаткування прибутку, лібералізація умов амортизації й обліку необхідних для бізнесу витрат, здійснення нарахування амортизації за принципом зменшеного залишку. Усе це дасть змогу збільшити надходження податку на прибуток до бюджету та водночас знизити навантаження на підприємства, спростити процедуру обліку активів і визначення розміру амортизації, зменшити викривлення при оподаткуванні за умов інфляції.

З точки зору ефективності виконання регулятивної функції, доцільно орієнтуватися на зниження податку для тих, хто інвестує власний прибуток у розвиток виробництва. Надаючи підприємствам можливість здійснити господарський маневр, податкові органи повинні оцінювати прибутковість окремих філій великих корпорацій, щоб унеможливити зменшення бази оподаткування через використання трансфертних цін, а також перенесення “штучних” від’ємних результатів господарювання на прибуткові підприємства при поглинанні збиткових компаній. Тому ухвалення в Україні окремого закону про трансфертне ціноутворення сприятиме уникненню штучної податкової мінімізації.

Серед кардинальних антикризових заходів заслуговує на увагу дослідження застосування податків на надприбутки (при цьому в жодному разі не йдеться про успішні проекти з упровадженням нових технологій). Разом із тим такі інструменти необхідні при оподаткуванні спекулятивних операцій, насамперед у фінансовому секторі. Дискусія з цього питання, яка триває нині в ЄС, свідчить, що національні податкові системи не завжди готові до одночасного впровадження податків на фінансові трансакції. Усталені фінансові ринки мають наднаціональну структуру, але функціонування фондових бірж як платників податків певної держави, на думку деяких експертів, може призвести до несправедливого розподілу податкового навантаження на частини ВВП від фінансових секторів різних країн. Суперечки з цього приводу посилюються також через те, що, наприклад, ЄС передбачає спільне використання ресурсів для стабілізації державних фінансів країн, котрі найбільше постраждали від кризи. Але владні структури тих економік, де частка фінансового сектору у ВВП вища за середнє значення, мають особливе бачення перспективи застосування й використання спеціальних податків у цьому секторі.

Аналіз оподаткування прибутку підприємств свідчить про те, що цей податок впливає на приріст активів підприємства. Варто підтримувати формування обсягу власних коштів, які можуть використовуватися для забезпечення подальшого розвитку, уникнення залежності як від залучених фінансових ресурсів, так

і від додаткових ризиків за умов високих процентів за кредитами. Збільшення ставок податку на прибуток зумовлює зменшення прибутку, що залишається в розпорядженні підприємства, та не стимулює капіталовкладення. У свою чергу, зниження ставок цього податку сприяє підвищенню інвестиційної активності. Звичайно, рентабельність залежить від багатьох чинників, передусім від рівня витрат на виробництво, зовнішньої та внутрішньої кон'юнктури реалізації на ринках збуту тощо. Під час аналізу також потрібно враховувати фактичні дані щодо сплати непрямих податків. Незважаючи на недоліки інформаційної бази, між зміною частки податків на продукти та рентабельністю простежується обернена пропорційність.

На макрорівні податок на прибуток великою мірою визначає обсяг валового заощадження реального сектору економіки та його інвестиційного потенціалу. Однак під час аналізу податкового тягаря необхідно порівнювати дані з урахуванням динаміки секторальних валових доходів, імовірного штучного звуження бази оподаткування, зміни кількості збиткових підприємств.

Аналіз динаміки податкового коефіцієнта в Україні протягом 2000–2011 рр. дав можливість встановити тенденцію до його зростання із 27,4 до 36,8 % ВВП, причому найвищого рівня зазначений коефіцієнт досяг у 2008 р. – 37 % ВВП.

Це відбулося як завдяки підвищенню частки податків і зборів, що враховуються при розрахунку податкового коефіцієнта, у ВВП, так і збільшенню частки платежів до державних позабюджетних соціальних фондів у ВВП. Причому, якщо фіскальна ефективність податків і зборів, які враховуються при розрахунку податкового коефіцієнта, протягом аналізованого періоду змінювалася у різних напрямках (і зростала, і спадала), то частка платежів до державних позабюджетних соціальних фондів у ВВП з року в рік збільшувалася, і лише у 2011 р. зменшилася.

У 2000–2011 рр. податок на доходи фізичних осіб, податок на прибуток, ПДВ, акцизний податок та мито формували приблизно 55–60 % загального обсягу надходжень податків та соціальних платежів, а разом із внесками до державних соціальних фондів – близько 85–90 % цього обсягу. Тому можна стверджувати, що сукупні надходження зазначених шести обов'язкових платежів (їх частки у ВВП) суттєво впливали на динаміку податкового коефіцієнта.

Протягом аналізованого періоду найбільше на рівень та динаміку податкового коефіцієнта в Україні впливали надходження:

- внесків до державних позабюджетних соціальних фондів (залежали насамперед від темпу зростання середньомісячної заробітної плати);
- зовнішнього ПДВ (пов'язані з динамікою імпорту, ефективністю контролю за сплатою податків на митниці та законодавчими змінами в механізмі справляння ПДВ при імпорті товарів);
- податку на прибуток (залежали передусім від обсягів прибутку суб'єктів ринку, змін у податковому законодавстві, масштабів штучного занижен-

ня оподаткованого прибутку та змін у підходах до адміністрування податку).

Дещо менший вплив на рівень оподаткування справляли:

- надходження податку на доходи фізичних осіб (залежали насамперед від зростання середньомісячної заробітної плати і трансформацій оподаткування);
- внутрішнього ПДВ (пов'язані зі збільшенням/зменшенням обсягів споживання вітчизняних товарів та послуг, динамікою експорту, масштабами бюджетної заборгованості з відшкодування, проблемами у сфері справляння податку, зокрема масштабами зловживань при відшкодуванні та мінімізації бази оподаткування, а також внесенням змін до податкового законодавства);
- акцизного податку (залежали від динаміки споживання підакцизних товарів та законодавчих змін його ставок);
- мита (пов'язані з динамікою імпорту та якістю митного контролю).

Попри те, що рівень оподаткування в Україні поступово наблизився до середнього значення відповідного показника у країнах ЄС, для останніх характерна більша фіскальна ефективність податку на доходи фізичних осіб. І навпаки, в Україні у 2008–2011 рр. зафіксовано вищу частку у ВВП ПДВ і податку на прибуток, ніж у більшості країн ЄС.

Особливості структури податкового навантаження (рівня оподаткування) в Україні створюють певні обмеження щодо подальшої реформи податкової системи. Висока фіскальна ефективність ПДВ загалом і зовнішнього ПДВ зокрема потребує особливо зваженого підходу до його реформування, зокрема до коригування ставки. Навіть незначне зниження ставки ПДВ може призвести до відчутного зменшення податкових надходжень та рівня оподаткування, не забезпечивши помітного послаблення податкового навантаження на національного виробника (враховуючи перекладання цього податку на кінцевих споживачів) та громадян (внаслідок відмови суб'єктів економічної діяльності від зниження цін на товари та послуги у відповідь на зниження ставки ПДВ). І навпаки, зміна ставок фіскально ще ефективнішого в Україні єдиного соціального внеску для роботодавців істотно позначиться як на обсягах соціальних платежів і величині податкового коефіцієнта, так і на податковому навантаженні на підприємницький сектор.

Вирішальні фактори, які найбільше впливали на формування тренду зміни рівня оподаткування в Україні, у різні роки були відмінними. У 2000–2003 рр. податковий коефіцієнт підвищувався переважно за рахунок зростання частки у ВВП внесків до державних соціальних фондів та податку на доходи фізичних осіб (у результаті збільшення середньомісячної зарплати), а також зовнішнього ПДВ (зокрема, внаслідок обмежень щодо застосування векселів із ПДВ при імпорту товарів). Фіскальна ефективність внутрішнього ПДВ різко знизилася.

У 2004 р. основними чинниками, які зумовили зменшення рівня оподаткування, були помітне зниження ставки податку на прибуток та запровадження пропорційного механізму справляння податку на доходи фізичних осіб. Підвищення податкового коефіцієнта в 2005 р. пов'язане зі скасуванням територіальних та низки галузевих податкових пільг, введенням обмежень на віднесення витрат до валових, посиленням митного контролю, помітним збільшенням обсягів імпорту та середньомісячної зарплати, що зумовило зростання надходжень відповідно ПДВ та інших податків на споживання, соціальних платежів і податку на доходи фізичних осіб. У 2006 р. рівень оподаткування підвищився внаслідок передусім зростання фіскальної ефективності ПДВ (як зовнішнього, так і внутрішнього), внесків до державних соціальних фондів і податку на доходи фізичних осіб. У 2007 р. збільшення ставок акцизів та податку на доходи фізичних осіб (в умовах відставання темпів зростання середньомісячної заробітної плати від темпів зростання номінального ВВП) супроводжувалося зменшенням часток у ВВП ПДВ (насамперед внутрішнього) і податку на прибуток, що призвело до зниження податкового коефіцієнта.

У 2008 р. підвищення рівня оподаткування було спричинено насамперед збільшенням фіскальної ефективності зовнішнього ПДВ (за рахунок високого темпу зростання обсягів імпорту та припинення обігу ПДВ-векселів при імпорті товарів) та податку на прибуток. У кризовому 2009 р. зростання середньомісячної заробітної плати в умовах падіння ВВП зумовило збільшення фіскальної ефективності податку на доходи фізичних осіб і внесків до державних соціальних фондів, а заходи щодо посилення митного контролю дали змогу уникнути значного зменшення надходжень ПДВ із ввезених в Україну товарів (при скороченні обсягів імпорту). Ці чинники "гальмували" зменшення податкового коефіцієнта. Подальше його зниження у 2010 р. відбулося переважно внаслідок зменшення частки ПДВ у ВВП (насамперед зовнішнього ПДВ, надходження якого майже не змінилися, за високого темпу зростання обсягів імпорту) і повільного посткризового зростання надходжень податку на прибуток.

У 2011 р. зміни в рівні оподаткування економіки більше, ніж у попередні роки, були зумовлені внесенням змін до податкового законодавства (початком імплементації Податкового кодексу України). Найбільший фіскальний ефект мали заходи (як законодавчі, так і у сфері адміністрування), спрямовані на покращання справляння ПДВ та податку на прибуток підприємств. Натомість запровадження другої ставки податку на доходи фізичних осіб, навпаки, супроводжувалося зменшенням його частки у ВВП. Суперечливими також були наслідки реформування акцизного податку: підвищення ставок оподаткування не забезпечило збільшення фіскальної ефективності акцизів. Зростання середньомісячної заробітної плати, темп якого у 2011 р., на відміну від попередніх трьох років, дещо відставав від темпу зростання номінального ВВП,

“гальмувало” підвищення податкового коефіцієнта за рахунок податку на доходи фізичних осіб і єдиного соціального внеску. І навпаки, високий темп зростання імпорту, забезпечивши посилення фіскальної ефективності зовнішнього ПДВ, став одним із чинників, що зумовили підвищення рівня оподаткування.

Імпліцитна ставка податків на капітал в Україні значно нижча за її середній рівень у розвинутих європейських країнах (25,3 %) та вища за середній рівень у країнах – нових членах ЄС (15,9 %), розрив у ставках з якими за останні 10 років істотно зменшився: якщо у 2000 р. імпліцитна ставка податків на капітал в Україні на 10,2 в. п. перевищувала середню за країнами ЄС-12, то у 2010 р. різниця становила лише 1,8 в. п. на користь України¹.

У структурі податків на капітал в Україні переважає податок на прибуток підприємств. Його частка в загальній сумі податків на капітал дорівнювала у 2009 р. 78,4 % (у ВВП – 4,6 %), у 2010 і 2011 рр. зросла до 80,7 і 82,4 % відповідно. Аналогічна ситуація спостерігається у більшості постсоціалістичних країн – членів ЄС. У розвинутих країнах – членах ЄС вагому роль у формуванні податкового навантаження на капітал відіграють податки на накопичене багатство (майно). У таких країнах, як Бельгія, Данія, Італія, Іспанія, Франція, Угорщина, Великобританія, їх роль суттєвіша, ніж податку на прибуток корпорацій.

Встановлено, що в розвинутих європейських країнах зменшення протягом 2000–2010 рр. імпліцитної ставки податків на капітал відбулося на тлі зниження середнього рівня стандартної ставки податку на прибуток корпорацій (з 35,4 до 27,3 %). В Україні у цей період ставка податку на прибуток переглядалася з 1 січня 2004 р. (знижена з 30 до 25 %). У цьому ж році впала до найнижчого рівня імпліцитна ставка податків на капітал, проте вже у 2005 р. вона зросла на 4,5 в. п. Її зниження в наступні роки не супроводжувалося переглядом ставки податку на прибуток підприємств, а стало наслідком відносного (як частки від ВВП), а у кризові роки – й абсолютного зменшення суми податків на капітал. Крім того, воно спричинене вищими темпами зростання доходів від капіталу (знаменника формули імпліцитної ставки податків на капітал) порівняно із сумами податків на капітал (чисельник формули).

Важливим з позицій економічної ефективності та соціальної справедливості є питання розподілу податкового навантаження між працею та капіталом. У багатьох дослідженнях встановлено наявність трьох підходів до його вирішення, що знаходять практичне застосування в різних країнах². Згідно з першим доходи від праці й капіталу мають оподатковуватися за однаковими став-

¹ Ireland Highlights / International Tax 2011 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [https://ietaxmobile.com/tis/ietax.nsf/0/A784B89E97B32ABC80257811005ACDCE/\\$file/dtt_tax_highlight_2011_Ireland.pdf](https://ietaxmobile.com/tis/ietax.nsf/0/A784B89E97B32ABC80257811005ACDCE/$file/dtt_tax_highlight_2011_Ireland.pdf).

² Динаміка податкового навантаження в Україні в контексті реалізації податкової реформи / за ред. Т. І. Єфіменко, А. М. Соколовської. – К. : ДННУ “Академія фінансового управління”, 2013. – 494 с.

ками, оскільки таке оподаткування є найбільш нейтральним, внаслідок чого відповідає і принципу ефективності, і принципу справедливості.

Відповідно до другого підходу доходи від капіталу мають оподатковуватися за нижчими ставками, ніж трудові доходи, що є компенсацією за ризик пов'язаний з їх одержанням. Крім того, капітал вважається мобільнішим фактором виробництва, ніж праця, внаслідок чого його надмірне оподаткування може спровокувати відтік капіталу з капіталомістких у некапіталомісткі види діяльності, або з країни взагалі.

Згідно з третім підходом оподаткування доходів від капіталу за порівняно низькими ставками не відповідає принципу соціальної справедливості та призводить до надмірного розшарування населення. Доцільність підвищення такого оподаткування у постсоціалістичних країнах обґрунтовується їх походженням (номенклатурна приватизація об'єктів державної власності) і джерелами зростання (незаконне заволодіння чужим майном у результаті рейдерського захоплення; привласнення суспільних ресурсів тощо). Оподаткування цих доходів за підвищеними ставками не викривлює економічні рішення суб'єктів господарювання і сприяє їх соціалізації.

Дефіцит фінансових ресурсів у посткризовий період змусив деякі країни ЄС вдатися до заходів, спрямованих на посилення податкового навантаження на доходи великих корпорацій і багатих громадян та його зменшення на низькодохідні групи населення. З цією метою вносяться зміни не лише в оподаткування доходів фізичних осіб, а й прибутку компаній, запроваджуються податки на багатство.

Слід зазначити, що останнім часом міжнародна спільнота виявляє стурбованість станом наднаціональних податкових правил, маючи на меті створення стабільніших умов для господарської діяльності економічних агентів. Одним із доказів є те, що країни G20 декларують намір обговорити проблеми ухилення від сплати податків. Зауважимо, що такі заходи дискутуються в ОЕСР навколо акцентів на методах протидії штучному спотворенню бази та способів оподаткування прибутку юридичних осіб. Передбачається підготовка єдиної позиції всіх країн G20 з таких питань. По-перше, чи має оподатковуватися прибуток там, де створюється додаткова вартість і наявні чинники, що впливають на можливість застосування законодавчих інструментів, які стимулюють використовувати прибуток задля розвитку. По-друге, наскільки важливо, щоб внутрішнє законодавство країн G20 перешкоджало багатонаціональним корпораціям скорочувати загальну суму сплачених податків за допомогою відображення отриманого прибутку в юрисдикціях із низькими податками. Безумовно, подальша дискусія про такі заходи повинна відбуватися у межах інтернаціонального сприяння створенню ресурсного потенціалу для фінансування розвитку національних економік, їх фіскальної стійкості на базі справедливої сплати податків, удосконалення міжнародного оподаткування з використанням єдиних або сумісних баз даних

з автоматичним обміном податковою інформацією та дотриманням обмежень, передбачених національним законодавством.

Можна припустити, що після ухвалення солідарної думки з наведених питань надалі йтиметься про боротьбу з юрисдикціями, які вочевидь не мають намірів співпрацювати у зазначеному контексті.

У зв'язку з цим важливою є проблема переміщення формального відображення ділової активності бізнесу в офшорні зони, що знижує рівень податкових доходів, посилює чинники ризику, пов'язані з дефіцитом бюджету. В результаті на державному і регіональному рівнях зменшуються можливості розвитку інвестиційних, соціальних, демографічних програм у межах бюджетної політики. На початку XXI ст. у світі налічувалося близько 60 офшорних зон: Кіпр, Гібралтар, острів Мен та ін., а зосереджений у них обсяг капіталів оцінювався в 32 трлн дол. США¹. Забезпечуючи, часто під впливом лобістів великого бізнесу, резидентам знижений рівень оподаткування, такі країни створюють умови, за яких стає можливим, проводячи операції у рамках міжнародного права, знижувати податкове навантаження і приховувати справжніх власників бізнесу. З одного боку, це дає можливість суб'єктам господарювання особливо в кризових умовах, вести податкове планування, економити ресурси за рахунок обов'язкових платежів, зберігаючи ділову активність та уникаючи банкрутства. З другого – нерівномірне податкове навантаження забезпечує несправедливі ринкові переваги. У зв'язку з цим нині міжнародні інституції піддають глибокому аналізу чинну практику укладення договорів про уникнення подвійного оподаткування і обмін інформацією країнами з різним податковим тягарем, включаючи офшорні зони. При цьому головною метою є подальше вдосконалення наднаціональних норм у напрямі усунення чинників, що спотворюють конкурентні характеристики товарів і послуг. Такі ж підходи характерні для процесів уніфікації в ЄС державної підтримки суб'єктів підприємництва як у частині надання бюджетних ресурсів, так і у зв'язку з пільгами для певних груп платників податків. Тут потрібно мати на увазі, що багато аспектів уведення або виключення преференцій у результаті податкових реформ як на зовнішньому, так і на внутрішньому рівнях, мають позитивні перспективи лише у тому випадку, якщо вони не порушують балансу інтересів різних груп економічних агентів, що впливають на формування політичних правил і взаємовідносин.

Антикризові заходи фіскальної консолідації в частині оподаткування практично в усіх країнах, у зв'язку з особливостями застосування регулятивних механізмів, супроводжувалися часто непередбачуваними для бізнесу змінами в податковому навантаженні у середньостроковому періоді. Це, на наш погляд, стало підтвердженням недосконалості національних державних управлінських

¹ Scully G. W. What is the Optimal Size of Government in the United States? / G. W. Scully // NCPA Policy Report. – 1994. – № 188. – 17 p.

апаратів стосовно організації системної протидії кризовим явищам у першому десятилітті ХХІ ст.

Аналіз шляхів зниження податкового навантаження на роботодавців у зарубіжних країнах показав, що компенсаторами втрачених джерел наповнення бюджетів все частіше постають екологічні податки, у тому числі ресурсні й рентні платежі. Такі податки спричиняють “подвійний дивіденд” (подвійну вигоду): зменшують соціальні втрати від забруднення навколишнього природного середовища, а також дають можливість знизити ставки деформуючих податків (передусім податків на доходи) та соціальних платежів.

Зміни в оподаткуванні, спрямовані на отримання подвійної вигоди, здійснювалися у процесі проведення “зелених податкових реформ” у таких країнах, як Англія, Данія, Німеччина, Італія, Нідерланди, Австрія, Швеція, Фінляндія. Зазначені реформи передбачали запровадження нових екологічних податків, підвищення ставок наявних, посилення екологічної спрямованості деяких податків на споживання задля зменшення шкоди від діяльності людини для довкілля.

Також проведені реформи передбачали розв’язання ще однієї проблеми – реформування податків на працю, передусім платежів до соціальних фондів, і використання додаткових надходжень від екологічних податків для компенсації втрат від зменшення таких платежів. У підсумку ці податкові реформи отримали назву еколого-трудова податкова реформа (eco-labor tax reform).

Найдинамічніше екологічне оподаткування розвивалося у 1990–1994 рр. Його частка у ВВП продовжувала зростати й у 1995–1999 рр. Так, у 1999 р. частка екологічних податків у країнах Євросоюзу становила в середньому 2,9 % ВВП порівняно з 0,5 % у 1980 р. і 2,7 % у 1995 р. Найвища частка цих податків спостерігалася в Данії (5,2 %), Мальті і Словенії (4,1 %), найнижча – в Естонії (1,7 %). Протягом 2000–2010 рр. середнє значення частки екологічних податків у ВВП у країнах ЄС зменшилося з 2,8 до 2,6 %, у тому числі в Данії – з 4,7 до 4 %, на Мальті – з 3,6 до 3,2, у Словенії – зросла з 2,9 до 3,6 %¹.

Зниження частки екологічних податків у ВВП в багатьох європейських країнах є результатом суперечливих наслідків розвитку екологічного оподаткування, пов’язаних із можливістю негативного впливу цих податків на темпи економічного зростання. Зазначене свідчить про обмежені можливості розвитку екологічного оподаткування та його використання як компенсатора зниження ставок платежів до соціальних фондів. Натомість у пошуках компенсаторів уряди деяких країн все частіше звертаються до податків на споживання.

Зокрема у Бельгії відбувається дискусія щодо підвищення стандартної ставки ПДВ із 21 до 22 % у 2013 р. водночас зі зниженням ставки соціальних платежів для роботодавців, яка є доволі високою. Ініціатори податкової реформи

¹ Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States, Iceland and Norway // Eurostat Statistical books. – 2012. – P. 198, 200.

вважають, що такі заходи дадуть змогу підвищити конкурентоспроможність економіки країни, забезпечивши відновлення зростання ВВП¹.

У Франції також дискутується необхідність реформування ПДВ: із січня 2014 р. підвищення стандартної ставки податку з 19,6 до 20 % та його зниженої ставки з 7 до 10 % водночас зі зменшенням іншої зниженої ставки податку з 5,5 до 5 % (стосовно продуктів харчування, послуг готелів тощо). Зазначена податкова трансформація, як і в Бельгії, розглядається як “фіскальна компенсація” зменшення навантаження соціальних платежів на роботодавців з метою підвищення конкурентоспроможності національної економіки².

В Україні для компенсації зниження податкового тягаря економічних агентів приватного сектору також можуть використовуватися такі податки, як екологічний, плата за користування надрами. Необхідність підвищення ставок при видобуванні певних видів корисних копалин зумовлена створенням на видобувних підприємствах значного обсягу надприбутків, про що свідчить вищий рівень рентабельності на цих підприємствах порівняно з нормативною (рентабельністю підприємств, що провадять інші види діяльності). Зокрема, якщо нормативна рентабельність операційних витрат у 2006–2011 рр. перебувала в межах від 2,9 до 6,5 %, то рентабельність підприємств, що видобувають корисні копалини, крім паливно-енергетичних – від 11,3 до 44 %. Рентабельність власного капіталу підприємств, які видобувають корисні копалини, крім паливно-енергетичних, коливалася від 7,6 % у 2009 р. до 56,5 % у 2011 р. Відтак більше половини створеної на видобувних підприємствах природної ренти не вилучається до бюджету держави і залишається у розпорядженні їхніх власників. За оцінками, середній обсяг недоплат природної ренти, розрахований з урахуванням чотирьох показників рентабельності (рентабельності операційних витрат, витрат від усієї діяльності, власного капіталу та реалізованої продукції), коливався для підприємств, що видобувають корисні копалини інші, ніж паливно-енергетичні, від 1,4 млрд грн у 2006 р. до 22,4 млрд грн у 2011 р., а для підприємств із видобутку вуглеводнів – від 4,5 до 3,1 млрд грн відповідно. Це свідчить про значний потенціал зростання надходжень держави від ресурсних платежів.

Незрілість національних еліт, короткостроковість політичних та економічних циклів розвитку України у несприятливому, з точки зору негативного зовнішнього впливу факторів нестабільності, глобальному оточенні, стали причинами того, що, на відміну від східноєвропейських, прибалтійських держав із трансформаційною економікою, у 2010 р. довелося констатувати недостатній

¹ Belgium 1% VAT rate increase to 22% in 2013 // International VAT services [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.tmf-vat.com/tmf-in-the-media/belgium-1-vat-rate-increase-to-22-in-2013.html>.

² France raises standard VAT rate from 19.6% to 20% // International VAT services [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.tmf-vat.com/tmf-in-the-media/france-raises-standard-vat-rate-from-196-to-20.html>.

рівень ефективності стратегій державного реформування. Отже, Програмою економічних реформ на 2010–2014 рр. “Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава” було передбачено активнішу участь влади у дебіюрократизації, детінізації економіки, суттєвому зниженні рівня корупції, викориненні приватного забезпечення виконання угод, зокрема кримінальних структур. У результаті в 2010–2011 рр. з’явилися ознаки відновлення економіки: ВВП зріс відповідно на 4,1 % і 5,2 %. Ставлячи за мету добре організовану та ефективну діяльність держави, яка забезпечує суспільство різними громадськими благами, гарантує законність і порядок, відповідні гілки влади в подальшому мають спрямовувати діяльність на захист прав власності всіх учасників інвестиційної активності. У сферах зміцнення інститутів підприємництва, акціонування та корпоративного управління намічено вдосконалення механізмів реєстрації та ліквідації підприємств, ліцензування та отримання дозволів, контролю за виконанням контрактів, вирішення суперечок між економічними агентами. Водночас подальша перебудова механізму суспільної відповідальності бізнесу передбачає залучення його до соціального партнерства та діалогу, впровадження програм економічної мотивації дотримання єдиних державних цілей¹. Важливими стратегічними напрямками також є впровадження у національне законодавство міжнародних стандартів щодо запобігання легалізації, відмиванню доходів, одержаних злочинним шляхом, протидії загрозам поширення у бюрократичному середовищі, зокрема у судовій системі, організованій корупції. Все це потребує подальшої уніфікації нормативних податкових інструментів, що забезпечуватимуть дотримання принципів справедливості при перерозподілі валового внутрішнього продукту за мінімальних витрат як для процесів інституціональної трансформації, так і для окремих сукупностей трансакцій, адекватно особливостям економіки в сучасних умовах та в історичній ретроспективі.

У 2012 р., на початку 2013 р. знову спостерігається вкрай несприятливий для нашої країни характер світової господарської кон’юнктури за одночасного зволікання зі структурними реформами. Це стало основними причинами уповільнення економічного зростання – до +0,2 %. Тому головними вимогами в умовах необхідності нейтралізації подальших загроз стійкості національної економіки постають збалансованість державних фінансів і напрямів регулювання податково-бюджетної політики, при цьому фіскальну політику ще більшою мірою необхідно спрямовувати на зростання підприємницької ініціативи, розвиток внутрішніх ринків, енерго- й ресурсозбереження, а також розвиток людського капіталу.

¹ Про внутрішнє та зовнішнє становище України в 2013 році : щорічне Послання Президента України до Верховної Ради України. – К. : НІСД, 2013. – С. 209; Про соціальний діалог в Україні : закон України від 23.12.2010 № 2862-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2862-17>.

Недосконалість інституційної інфраструктури ринку фінансових послуг, недостатнє законодавче забезпечення його діяльності є головними перепонами на шляху до ефективного використання іноземного та національного фінансового капіталу в Україні. З огляду на зазначене особливої ваги набуває завдання стабільного функціонування фінансового сектору. Дослідження оподаткування фінансових операцій в ЄС підтверджують, що на сьогодні новації варто розглядати в динаміці. При цьому необхідно враховувати, що між країнами – членами ЄС донині залишаються фундаментальні розбіжності у підходах до оподаткування фінансових установ. Взагалі прийнята в ПКУ орієнтація на стимулювання інвестиційної та інноваційної діяльності комерційних банків у контексті антикризової економічної політики, зростання конкурентоспроможності економіки дала змогу зміцнити інституційну основу грошово-кредитних відносин¹. Водночас головним аргументом на користь подальшої гармонізації у цій сфері законодавства є завдання створення єдиного внутрішнього ринку, зокрема фінансових послуг, який вважається однією з ключових антикризових передумов прискорення економічного зростання в Європейському Союзі. Такі перспективи розглядаються у контексті соціально-економічної стратегії й тактики на всіх рівнях: наднаціональному, національному тощо. Однак, враховуючи досвід зарубіжних країн і рівень розвитку вітчизняних ринків, наприклад у страховій, інвестиційній сферах, можна дійти висновку, що подальші зміни у системі їх оподаткування з використанням кращої світової практики слід проводити у взаємозв'язку зі стимулюванням активної підтримки розвитку підприємництва. Мається на увазі спрямування інтересів платників податків на збільшення доходів із максимальним використанням власних коштів на інвестування, забезпечення структурного зміщення економічних пропорцій на користь виробництва, безпосередньо пов'язаних зі стимулюванням інноваційної діяльності підприємств, задоволенням потреб населення. Подібні підходи, звичайно, можливі за наявності надходжень до бюджету, достатніх для фінансування невідкладних державних програм, зокрема соціальних.

Фінансування функцій держави має спрямовуватися не тільки на поточні цілі, а й враховувати необхідність супроводження конкурентоспроможного бізнесу на світовій арені, захист національної ринкової економіки від кризових потрясінь. Сукупність складових фіскального регулювання, включаючи податкові важелі, має призначатися для оздоровлення економічних макропропорцій, регулювання відтворення людського капіталу, уникнення експорту трудових ресурсів. Отже, сучасні можливості грошово-кредитної, фіскальної політики дають змогу гнучко поєднувати механізми фінансового управління для підтримки помірного податкового навантаження.

¹ Єфименко Т. І. Податки в інституційній системі сучасної економіки / Т. І. Єфименко ; НАН України, Ін-т економіки та прогнозування. – К., 2011. – С. 675.

В Україні протягом кризового періоду 2008–2009 рр. дефіцитний, орієнтований на споживання державний бюджет стимулював збільшення інфляції та зростання імпорту і фактично був катализатором споживчої моделі економіки. У післякризові роки відношення державного боргу до рівня ВВП майже втричі перевищувало показник докризового періоду. У такій ситуації використання для фінансування дефіциту великого обсягу державних позик, коштів, отриманих від приватизації, зумовлювало втрату можливостей інтенсифікації переходу на інвестиційно-інноваційну модель розвитку.

Вихід зі світової фінансової кризи, як відомо, актуалізує концепції Дж. Кейнса, в яких управління здійснюється за допомогою макроекономічних інструментів, що впливають на організацію перерозподільчих функцій держави, у тому числі пов'язаних із безоплатною передачею частини власності до громадських фондів. При цьому завжди вкрай необхідна наявність послідовної політичної волі. Фіскальна стратегія і тактика припускають, що влада впливатиме своїми діями на скоординовану активність груп носіїв державних, приватних, колективних інтересів навколо певних цілей.

Головним при цьому залишається формування податкових відносин, що мають відповідати вимогам громадянського суспільства, забезпечуючи при виконанні податкових законів дотримання конституційно гарантованих людських цінностей. Також принципово важливою умовою стає послідовне підвищення міри транспарентності у взаємовідносинах економічних агентів, поступове відторгнення залишків патерналізму, що залишилися зі старих часів, передусім в інститутах державного управління. Сьогодні ефективнішими стають партнерські відносини між громадянським суспільством, бізнесом і державою. Влада, так само як і підприємці, спрямовує свої зусилля на підвищення рівня життя громадян. Саме такою бачиться парадигма нової економіки. Якщо в суспільстві не буде реалізовано модель рівноправних, справедливих взаємовідносин не лише при укладенні договорів, а й у загальній логіці життя, поведінці, складно розраховувати на ефективні реформи у бюджетній, податковій сферах.

Сучасні управлінські рішення у податково-бюджетному регулюванні мають враховувати альтернативні підходи до залучення зовнішніх і загальнонаціональних ресурсів. В умовах різних циклічних етапів глобальної фінансово-економічної кризи йдеться про послідовне формування інноваційної фіскальної політики та запровадження механізмів обмеження бюджетного дефіциту та обсягу державного боргу в середньостроковому періоді. Сьогодні головними критеріями ефективності правил у бюджетно-податковій сфері є індикатори дотримання цілей фіскальної стійкості з потребами у гнучкості для реагування на зовнішні та внутрішні виклики. Такі підходи передбачені в оновленій Стратегії розвитку системи управління державними фінансами, схваленій урядом у серпні 2013 р.

У подальшому, згідно зі світовим досвідом, орієнтація на модель інноваційного розвитку потребуватиме відповідних структурно-технологічних зрушень

в економіці та окремих її секторах. Для цього необхідно дотримуватися таких головних принципів, за якими реформуватиметься податкова політика як частина соціально-економічної стратегії й тактики держави з урахуванням балансу зовнішніх і внутрішніх факторів¹:

- *зрозумілість, загальність і рівність*, тобто всі інституційні одиниці мають брати участь у державних видатках залежно від своїх доходів; інвестиційні, комерційні та економічні рішення слід нейтралізувати від впливу їхніх імовірних податкових наслідків;
- *визначеність, справедливість, стабільність і зручність*, тобто термін і спосіб платежу та сума податків мають чітко встановлюватися при постійному зниженні витрат на адміністрування як держави, так і економічного агента; податкова система повинна бути справедливою, вільною від будь-яких необґрунтованих пільг, прогресивною настільки, щоб сума податків залежала від рівня заможності платника; сплата податків має здійснюватися протягом придатного для платника (з точки зору мінімізації відволікання обігових коштів) часу, а процедура платежу – бути цілком зрозумілою;
- *недоторканність прав платників, раціональність формування податкової бази*. Взаємоузгодженість різних податкових законів повинна сприяти інвестиціям, економічному розвитку, конкурентоспроможності та зайнятості населення. Необхідно збільшувати дохідну частину бюджетів усіх рівнів шляхом розширення податкової бази, тобто до податкової системи слід включати джерела податкових надходжень із відносно простими з погляду витрачання часу та однозначності тлумачення методами розрахунків;
- *достатність надходжень від податків і гнучкість* податкової політики, тобто рівень надходжень до бюджету має задовольняти фінансові потреби держави, а оподаткування – адекватно реагувати на зміни фінансового стану інституційних одиниць.

Наступний важливий етап податкового реформування в Україні – подальше скорочення числа податків шляхом скасування зборів у вигляді цільових надбавок до тарифів, за користування радіочастотним ресурсом, удосконалення екологічного оподаткування, рентних платежів та інших зборів. У міру стабілізації національного господарства потрібно поступово обмежувати застосування спрощених систем оподаткування. Світова економічна й фінансова криза потребує подальшої консолідації бюджетів у окремих країнах та в усьому світі. Формування стійких фінансових систем повинне супроводжуватися змінами багатьох складових державного регулювання. Політика розвитку, бюджетні наслідки в зонах кліматичних змін, ризики у фінансовому секторі обумовлюють упровадження найкращого досвіду інноваційного фінансування. Наприклад, це стосується виплат за

¹ Єфименко Т. І. Податки в інституційній системі сучасної економіки / Т. І. Єфименко ; НАН України, Ін-т економіки та прогнозування. – К., 2011. – С. 475.

викид вуглецю в атмосферу, оподаткування фінансових операцій. В умовах ресурсних обмежень слід розширювати застосування акцизних податків на електроенергію, визначати базу рентних платежів на вартісній основі.

У рамках подальшого реформування особливого розгляду потребують положення про склад податкового законодавства; про підзаконні акти виконавчих органів, тлумачення законодавства, право на запровадження будь-яких нових податків понад встановлені переліки; про консолідованого платника; про розширення прав платників податків тощо. Утім, розроблення нової стратегії розвитку системи управління державними фінансами обов'язково передбачатиме застосування засад, принципів, загальних процедур і механізмів оподаткування відповідно до найефективнішої світової практики з метою поліпшення умов життя населення та підвищення економічної активності суб'єктів господарювання.

6.2. ІННОВАЦІЙНІ ПІДХОДИ ДО МЕХАНІЗМУ ОПОДАТКУВАННЯ ПРИБУТКУ ПІДПРИЄМСТВ В УКРАЇНІ

Одним із напрямів реформи податкової політики, яка триває останніми роками в Україні, є реформування прямого оподаткування доходів та майна платників податків. Особлива увага приділяється оподаткуванню прибутку підприємств, оскільки саме прибуток впливає як на розвиток господарюючих суб'єктів, так і на наповнення бюджету країни.

Тому заходи з реформування повинні, з одного боку, забезпечити поєднання інтересів платників податків та держави, а з другого – стимулювати суб'єктів господарювання до ведення бізнесу та добровільної сплати податків.

Вивчення еволюції оподаткування прибутку підприємств за часів Радянського Союзу та незалежної України дає можливість порівняти та об'єктивно оцінити подальшу перспективу його розвитку. Трансформації систем оподаткування податку на прибуток були наслідком зміни принципів та правил оподаткування, які залежали від економічних процесів, що розгорталися в Україні.

Податковий облік із податку на прибуток, запроваджений у 1994 р., був абсолютно адекватний тогочасним вимогам періоду загальної кризи неплатежів. Але визнання доходів за “першою подією” в оподаткуванні та метод відповідності доходів і витрат у бухгалтерському обліку перебували в “методологічному конфлікті”, що не створювало інформаційного забезпечення складання податкової декларації¹.

Такий окремих вид господарського обліку, спрямований на узагальнення даних для визначення об'єкта оподаткування, призводив до можливості маніпулювання даними податкового обліку у визначенні валових доходів та валових витрат, ускладнював процес адміністрування податку та створював

¹ Єфіменко Т. І. Податок на прибуток: концепція визначення об'єкта оподаткування / Т. І. Єфіменко, А. Г. Ловінська, Ф. О. Ярошенко. – К. : НДФІ, 2004. – С. 16.

перешкоди для прогнозування дохідної частини бюджету, оскільки планування економічного розвитку держави базувалося лише на статистичних даних без показників податкової звітності.

З прийняттям Податкового кодексу України від 02.12.2010 № 2755-VI проведено реформування методологічних засад визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток.

Урегулювання зазначених проблем у Податковому кодексі України було досягнуто шляхом наближення правил оподаткування податком на прибуток до нормативної бази з питань бухгалтерського обліку, яка розроблена на підґрунті міжнародних стандартів.

Формування податкової системи загалом і встановлення кожного податку передбачає визначення його обов'язкових елементів, таких як платник податку, об'єкт, база оподаткування, ставка податку, податковий період, порядок обчислення податку, строк і порядок сплати. Зокрема, об'єкт оподаткування має велике значення для виконання фіскальної й регулювальної функцій будь-якого податку, оскільки саме друга функція передбачає визначення напрямів об'єктивного впливу податків на платників та інструментів, за допомогою яких держава може посилити чи зменшити такий вплив, тобто скоригувати його в бажаному напрямі¹. Отже, вдосконалення будь-якого податку має насамперед передбачати прийняття виваженого рішення щодо об'єкта оподаткування. Особливо це стосується податку на прибуток.

У розділі III “Податок на прибуток” Податкового кодексу України (ПКУ) встановлено порядок визнання та склад доходів і витрат, аналогічний вимогам положень (стандартів) бухгалтерського обліку 15 “Дохід” та 16 “Витрати”. На перший погляд, зміни в оподаткуванні прибутку, передбачені ПКУ, “зменшують розбіжності між розрахунком бухгалтерського і податкового прибутку, втім, два види обліку – бухгалтерський та податковий – залишаються”².

Більшість розбіжностей між бухгалтерським і податковим прибутками подолано завдяки запровадженню в ПКУ критеріїв визнання доходів і витрат, методів нарахування амортизації необоротних активів відповідно до вимог бухгалтерського обліку та використання єдиної інформаційної бази для складання фінансової та податкової звітності. Але таке наближення методології розрахунку податку на прибуток до підходів бухгалтерського обліку не спрощує процес складання податкової декларації, оскільки потребує визначення складу доходів і витрат згідно з вимогами ПКУ з урахуванням визначених у ньому обмежень, які за своєю сутністю і є податковими різницями.

¹ Соколов Я. В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней : учеб. пособие. – М. : Аудит : ЮНИТИ, 1996. – 638 с.

² Бабіч В. В. Облік витрат (доходу) з податку на прибуток відповідно до Податкового кодексу України / В. В. Бабіч, І. А. Герасимович // Облік і фінанси АПК. – 2011. – № 2. – С. 43–48.

За таких умов кожен із процесів складання звітності – як фінансової, так і податкової – автономний, що є результатом ведення на підприємстві двох систем обліку: для визначення фінансового результату до оподаткування та для нарахування податкових зобов'язань із податку на прибуток. Із метою вдосконалення механізму оподаткування податком на прибуток підприємств необхідно запровадити визначення “прибутку як об'єкта оподаткування виключно на підставі даних бухгалтерського обліку за рахунок коригування його величини”¹.

З огляду на це надзвичайно актуальне розроблення законопроекту про внесення змін до Податкового кодексу України в частині визначення об'єкта оподаткування з податку на прибуток із урахуванням податкових різниць. Запровадження такого підходу дасть можливість зменшити витрати підприємств на визначення податкових зобов'язань, спростити процедуру складання податкової звітності та адміністрування податку на прибуток.

Головним завданням цієї статті є обґрунтування зміни методології визначення об'єкта оподаткування з податку на прибуток через коригування даних фінансової звітності на податкові різниці.

Підхід до визначення об'єкта оподаткування з податку на прибуток із урахуванням податкових різниць застосовується в Болгарії. Законом Болгарії “Про корпоративне прибуткове оподаткування” (далі – Закон)², який діє з 1 січня 1997 р., встановлено перелік доходів, що підлягають оподаткуванню, врегульовано питання документального забезпечення достовірності визначення доходів та витрат. При цьому податковий фінансовий результат обчислюється на підставі бухгалтерського фінансового результату з урахуванням податкових постійних і тимчасових різниць та інших сум, які коригують останній.

Згідно із Законом податкова постійна різниця – це бухгалтерські доходи або витрати, не визнані з метою оподаткування; податкова тимчасова різниця – це бухгалтерські доходи або витрати, визнані з метою оподаткування в іншому податковому періоді, ніж той, у якому вони визнані відповідно до вимог бухгалтерського обліку.

Крім того, Законом встановлено порядок урахування таких різниць при обчисленні податкового фінансового результату, а також перелік не визнаних до оподаткування доходів: розподілених дивідендів; процентів, отриманих за несвоєчасно повернений податок на додану вартість; інших доходів, за котрими не визнаються витрати (пов'язані з виконанням зобов'язань зі сплати ПДВ). Разом із тим наведено перелік витрат, що не визнаються з метою оподаткування, серед яких витрати, не пов'язані з господарською діяльністю, не підтверджені документально, витрати від нестачі активів, за винятком тих, які

¹ Юшко С. В. Оцінка чинного механізму визначення прибутку як об'єкта оподаткування / С. В. Юшко // Фінанси України. – 2010. – № 5. – С. 66–75.

² Закон за корпоративного податково облагане [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nap.bg/document?id=146>.

пошкоджені внаслідок стихійного лиха, тощо. Зазначені доходи й витрати є податковими різницями, на які коригується бухгалтерський фінансовий результат для розрахунку корпоративного податку.

Для вдосконалення вітчизняного податкового законодавства доцільно запозичити досвід Болгарії щодо визначення об'єкта оподаткування з податку на прибуток шляхом коригування фінансового прибутку на податкові різниці за доходами й витратами. Таким чином, із метою подальшого наближення положень Податкового кодексу України до методологічних засад бухгалтерського обліку запропоновано визначати об'єкт оподаткування на підставі прибутку за фінансовою звітністю підприємства, що коригуватиметься на постійні й тимчасові податкові різниці за доходами й витратами та податкові різниці, котрі виникають за окремими операціями. Такий підхід забезпечить прямий зв'язок конкретних видів доходів і витрат, за якими виникають податкові різниці, з коригуванням фінансового результату до оподаткування.

Для реалізації зазначеної ідеї розроблено проект Закону України "Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо зміни алгоритму оподаткування прибутку з урахуванням податкових преференцій та обмежень" (далі – законопроект), котрий передбачає розрахунок об'єкта оподаткування з податку на прибуток на підставі фінансового результату до оподаткування підприємства.

Новий алгоритм розрахунку об'єкта оподаткування передбачено у ст. 134 "Об'єкт оподаткування" законопроекту, якою встановлено, що коригування фінансового результату до оподаткування, визначеного у фінансовій звітності підприємства, здійснюється на постійні й тимчасові податкові різниці щодо доходів і витрат та податкові різниці, які виникають за окремими операціями (рис. 6.1). З огляду на практику застосування податкового законодавства у законопроекті чітко окреслено перелік названих податкових різниць.

Постійні й тимчасові податкові різниці за доходами та витратами в законопроекті поділено на такі, що зменшують, і ті, що збільшують фінансовий результат до оподаткування за фінансовою звітністю. Ці податкові різниці, з одного боку, за економічним змістом показують відмінність доходів, визнаних у бухгалтерському обліку, від тих, які повинні враховуватися при визначенні об'єкта оподаткування; з другого – навпаки, не завжди мають ознаки доходу щодо їхнього економічного змісту, проте відображають інвестиційну складову або заходи, що запобігають ухиленням від оподаткування.

Зазначене стосується податкових різниць, котрі мають фіскальний характер і збільшують фінансовий результат до оподаткування за фінансовою звітністю, зокрема:

- перевищення вартістю придбання акцій, часток, паїв суми коштів чи вартості майна, повернених власникові корпоративних прав (правонаступнику або спадкоємцю), емітованих юридичною особою, при його виході

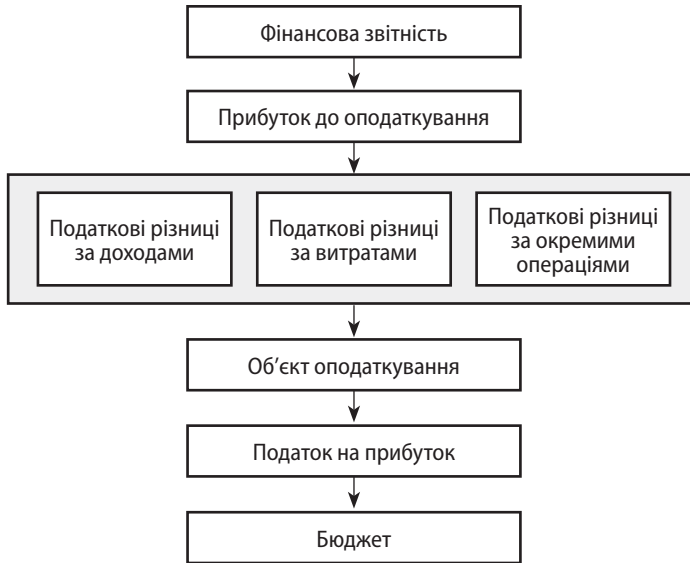


Рис. 6.1. Алгоритм визначення об'єкта оподаткування з податку на прибуток

Складено автором.

- (виключенні) з юридичної особи – емітента, або після ліквідації такого емітента, або в разі зменшення розміру статутного фонду такої особи;
- безнадійної кредиторської заборгованості, що визнана відповідно до умов, відмінних від тих, за яких така заборгованість включається до складу доходів у бухгалтерському обліку.

Прикладами податкових різниць за доходами, що зменшують фінансовий результат до оподаткування за фінансовою звітністю, можуть бути різниці, які знижують податкове навантаження на платника податків, а саме:

- дивіденди, отримані від інших платників податку;
- міжнародна технічна допомога, що надається згідно з чинними міжнародними договорами.

До податкових різниць щодо витрат, котрі збільшують чи зменшують фінансовий результат до оподаткування за фінансовою звітністю, належать такі, що виникають унаслідок обмеження з боку держави щодо врахування при оподаткуванні певного виду витрат (або сум витрат, які перевищують граничні норми, встановлені положеннями ПКУ), а також ті, котрі з'являються у зв'язку з економічною необхідністю запровадження та не відповідають ознакам витрат, що визначаються у фінансовій звітності. Насамперед це стосується перевищення обмежень і фактичних перерахувань на благодійні заходи, витрат через брак, природний збиток або витрат, які не пов'язані з господарською діяльністю платника податків. Такі різниці збільшують фінансовий результат до оподаткування за фінансовою звітністю в розмірі, що перевищує встановлені ПКУ граничні норми.

Серед податкових різниць за витратами, котрі зменшують фінансовий результат до оподаткування за фінансовою звітністю та не збігаються з визнанням їх у бухгалтерському обліку, слід виокремити суми перевищення фактичних втрат із придбання електричної та теплової енергії над собівартістю реалізації, надання послуг із передачі або постачання цієї енергії, а також витрати, пов'язані з безоплатно виданим працівникам вугледобувних підприємств вугіллям.

Податкові різниці за окремими операціями, які встановлені законопроектом, демонструють специфічні особливості у веденні обліку, визначенні та відображенні результатів деяких господарських і фінансових операцій із метою оподаткування, що забезпечить прозоре формування податкових зобов'язань із податку на прибуток. Зокрема, це стосується сплати авансового внеску при виплаті дивідендів; заборони врахування у витратах придбаних цінних паперів емітентів, котрі мають ознаки фіктивності; курсових різниць, пов'язаних із отриманням платником певних грантів у іноземній валюті; ведення окремого обліку й обмеження щодо врахування збитку при оподаткуванні за операціями з борговими зобов'язаннями та з відступлення права вимоги, цінними паперами, що обертаються поза організованим ринком цінних паперів; порядку визначення звичайної ціни при вкладанні угод із певним колом суб'єктів господарювання.

З метою розкриття сутності поняття “податкові різниці” розглянемо визначення цього терміна та питання їх практичного застосування.

Згідно зі ст. 14 Податкового кодексу України податкова різниця – це різниця, яка виникає між оцінкою і критеріями визнання доходів, витрат, активів, зобов'язань за положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та доходами й витратами, визначеними податковим законодавством. Крім того, ПКУ визначено поняття “постійна податкова різниця” й “тимчасова податкова різниця”, що відображають вплив такої різниці на встановлення об'єкта оподаткування протягом часу: постійною є різниця, яка виникає у звітному періоді та не анулюється в наступних звітних податкових періодах, а тимчасовою, відповідно, та, що виникає у звітному періоді й анулюється лише через певний час у наступних звітних податкових періодах.

Зазначені терміни повністю відповідають тим, які визначені в Положенні бухгалтерського обліку “Податкові різниці”, затвердженому наказом Міністерства фінансів України від 25.01.2011 № 27, проте в ньому здійснено додатковий поділ постійних податкових різниць на різниці, які підлягають вирахуванню, та ті, що підлягають оподаткуванню.

Водночас Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 “Податок на прибуток”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.12.2000 № 353, встановлює методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати, доходи, активи й зобов'язання з податку на прибуток та її розкриття у фінансовій звітності. Утім, у П(С)БО 17 немає визначення

податкової різниці та постійної податкової різниці, проте наведено дефініцію поняття “тимчасова податкова різниця”: (це різниця між оцінкою активу або зобов’язання за даними фінансової звітності та податковою базою цього активу або зобов’язання відповідно), яке поділяється на тимчасову податкову різницю, що підлягає вирахуванню, та тимчасову податкову різницю, що підлягає оподаткуванню. Тимчасова податкова різниця, яка підлягає вирахуванню, призводить до зменшення податкового прибутку (збільшення податкового збитку) в майбутніх періодах. Тимчасова податкова різниця, що підлягає оподаткуванню, включається до податкового прибутку (збитку) в майбутніх періодах.

Такий розподіл необхідний для об’єктивного оцінювання стану активів і зобов’язань підприємства на певну дату, оскільки тимчасова податкова різниця у звітному періоді збільшує податковий прибуток порівняно з обліковим, і податок, нарахований на податковий прибуток, перевищить той, який нарахований на обліковий прибуток. Тобто бухгалтерські витрати з податку на прибуток будуть меншими за витрати, вираховані за податковими правилами, що зумовлює виникнення відстроченого податкового активу. Водночас тимчасова податкова різниця, яка підлягає оподаткуванню, зменшує податковий прибуток звітного періоду порівняно з обліковим, у зв’язку з чим виникає відстрочене податкове зобов’язання.

Слід зауважити, що термін “постійні податкові різниці” у П(С)БО 17 не вживається, хоча на момент набрання чинності цим положенням (стандартом) зазначений термін у ньому містився. Оскільки практика застосування П(С)БО 17 довела, що такі різниці не впливають на відстрочений податок на прибуток та не відображаються на рахунках бухгалтерського обліку, цей термін із часом було вилучено¹.

Постійні податкові різниці – це різниці між податковим і обліковим прибутками, які виникають у поточному звітному періоді та не анулюються в наступних звітних періодах. Якщо постійна податкова різниця, що виникає за господарськими операціями звітного періоду, не анульована до звітної дати, вона повинна бути перекваліфікована в тимчасову податкову різницю².

Погоджуючись із В. Бабічем та І. Герасимовичем, вважаємо за доцільне введення позабалансового рахунку, на якому накопичуватимуться дані про постійні податкові різниці, з метою аналізу й контролю витрат (доходів) із податку на прибуток для узагальнення інформації про такі різниці³.

¹ Бондар М. І. Облік податкових різниць згідно з Податковим кодексом України / М. І. Бондар, В. В. Бабіч // Фінанси України. – 2011. – № 3. – С. 74.

² Коментар до Положення бухгалтерського обліку “Податкові різниці” // Дебет-Кредит. – 2011. – 29 берез. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://club.dtk.com.ua/read.php?16,670087,670087>.

³ Бабіч В. В. Облік витрат (доходу) з податку на прибуток відповідно до Податкового кодексу України / В. В. Бабіч, І. А. Герасимович // Облік і фінанси АПК. – 2011. – № 2. – С. 43–48.

Також слушними є висновки Ж. Піскової про відсутність єдиного розуміння понять податкових різниць у законодавчо-нормативних документах¹. На її думку, доцільно виключити з ПБО “Податкові різниці” поділ постійних податкових різниць на такі, що підлягають вирахуванню, й ті, котрі підлягають оподаткуванню, оскільки вони виникають та анулюються в межах одного звітного податкового періоду. Такі зміни пропонується врегулювати за рахунок максимального наближення положень ПКУ до вимог бухгалтерського обліку через зменшення кількості обмежень, встановлених ПКУ, та визначення єдиної бази оподаткування.

До наведених висновків додамо, що скасування розподілу постійних податкових різниць на такі, які підлягають вирахуванню, й ті, котрі підлягають оподаткуванню, враховано в Законопроекті. Так, ним встановлено перелік податкових різниць за доходами й витратами та визначено чіткий алгоритм їх урахування для обчислення об’єкта оподаткування, який передбачає коригування фінансового результату до оподаткування відображеного у фінансовій звітності підприємства на податкові різниці щодо доходів і витрат та податкові різниці, що виникають за окремими операціями.

Хоча питання визначення податкових різниць регулюються і П(С)БО 17, і ПБО “Податкові різниці”, П(С)БО 17 встановлює порядок відображення відстрочених активів і зобов’язань із податку на прибуток у балансі за рахунок неоднакової оцінки активів і зобов’язань у балансі порівняно з їхньою податковою базою, а ПБО “Податкові різниці” визначає останні шляхом різної оцінки доходів і витрат, які передбачені П(С)БО 15, П(С)БО 16 та ПКУ.

Платник податку на прибуток на дату балансу визначатиме податкові різниці відповідно до П(С)БО 17 та їх анулювання для об’єкта у фінансовій звітності. У разі, якщо податкова різниця анулюється протягом періоду, в якому виникла, вона буде постійною, а в іншому разі – тимчасовою з обліком її як такої, що підлягає вирахуванню або оподаткуванню. Облікові процедури тимчасових податкових різниць повинні бути обов’язковими, оскільки останні впливатимуть на об’єкт оподаткування не тільки у звітному, а й у майбутніх звітних періодах.

У зв’язку з цим велике значення має єдина методологія визнання й відображення в обліку постійних і тимчасових податкових різниць, закріплена у П(С)БО 17 та ПБО “Податкові різниці”. Тому в законопроекті доцільно передбачити встановлення єдиних методологічних засад визнання й відображення постійних і тимчасових податкових різниць при проведенні підприємствами різноманітних фінансових операцій (переоцінювання, нарахування амортизації, придбання запасів, виготовлення продукції тощо), які ґрунтуватимуться на ПБО “Податкові різниці”, котре регламентує механізм їх виявлення й відображення. Додаткове тлумачення визнання й наведення податкових різниць, запропоноване

¹ *Піскова Ж.* Проблемы согласования понятийного аппарата бухгалтерского и налогового учета по налогу на прибыль предприятий и пути их решения / Ж. Пискова // *Налоги и налогообложение.* – 2011. – № 11. – С. 45–49.

розробниками законопроекту, позитивно вплине на визначення в обліку різниць не лише платниками податку, котрі користуються в обліку національними стандартами бухгалтерського обліку, а й тими, які ведуть облік відповідно до міжнародних стандартів фінансової звітності.

У результаті запропонованих законопроектом змін оновлений розділ III “Податок на прибуток” ПКУ включатиме 19 статей (зі 133-ї до 151-ї), тобто на 10 менше.

Законопроектом змінено редакцію шести статей розділу III ПКУ, а саме:

- ст. 135 “Порядок визначення доходів та їх склад”;
- ст. 136 “Доходи, що не враховуються для визначення об’єкта оподаткування”;
- ст. 137 “Порядок визнання доходів”;
- ст. 138 “Склад витрат та порядок їх визнання”;
- ст. 139 “Витрати, що не враховуються при визначенні оподатковуваного прибутку”;
- ст. 140 “Особливості визнання витрат подвійного призначення”.

При цьому фіскальну складову, передбачену названими статтями, не змінено. Їхні положення є податковими різницями, котрі визначені у відповідних статтях законопроекту:

- ст. 135 “Податкові різниці”;
- ст. 136 “Постійні податкові різниці щодо доходів”;
- ст. 137 “Постійні податкові різниці щодо витрат”;
- ст. 138 “Податкові різниці за окремими операціями”;
- ст. 139 “Тимчасові податкові різниці щодо доходів”;
- ст. 140 “Тимчасові податкові різниці щодо витрат”.

Підсумовуючи викладене, доходимо таких висновків. Запропонованим законопроектом змінено порядок визначення об’єкта оподаткування з податку на прибуток зі збереженням норм фіскального характеру. При цьому скасовано економічно не обґрунтовані податкові різниці, які виникали за різних оцінок визнання доходів і витрат. Зазначений підхід до визначення податку на прибуток суттєво спростить процес адміністрування та забезпечить прозорість формування об’єкта оподаткування та звітності.

З прийняттям законопроекту постане об’єктивна потреба в:

- урегулюванні податкових різниць через внесення змін до П(С)БО 17 та ПБО “Податкові різниці” в частині узгодження понятійного апарату;
- передбаченні в плані рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій позабалансового рахунку “Постійні податкові різниці”;
- розгляді питання створення уніфікованої системи бухгалтерського обліку постійних і тимчасових податкових різниць та їх узагальнення з метою складання фінансової та податкової звітності.

6.3. ЗАКОНОПРОЕКТ “ПРО ВНЕСЕННЯ ЗМІН ДО ПОДАТКОВОГО КОДЕКСУ УКРАЇНИ ЩОДО ЗМІНИ АЛГОРИТМУ ОПОДАТКУВАННЯ ПРИБУТКУ З УРАХУВАННЯМ ПОДАТКОВИХ ПРЕФЕРЕНЦІЙ ТА ОБМЕЖЕНЬ”

Науково-дослідним фінансовим інститутом ДННУ “Академія фінансового управління” на виконання доручення Міністерства фінансів України розроблено проект Закону України “Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо зміни алгоритму оподаткування прибутку з урахуванням податкових преференцій та обмежень”, який передбачає розрахунок об’єкта оподаткування з податку на прибуток на підставі фінансового результату діяльності підприємства до оподаткування.

Цей законопроект є продовженням реформи оподаткування прибутку підприємств, спрямованої на вдосконалення законодавства щодо уніфікації підходів до визначення об’єкта оподаткування за фінансовою звітністю через механізм податкових різниць. Зазначений підхід стає актуальнішим, оскільки запровадження методу нарахування має на меті спрощення процедури визначення об’єкта оподаткування. Тому тимчасові та постійні податкові різниці у розрізі доходів та витрат становитимуть основу для формування об’єкта оподаткування і показників податкової декларації з податку на прибуток підприємства.

Структура чинних положень розд. III Податкового кодексу України не визначає податкові різниці, а лише обумовлює перелік доходів та витрат, які формують об’єкт оподаткування, що не сприяє остаточній реалізації стратегічного завдання щодо спрощення порядку визначення об’єкта оподаткування податком на прибуток шляхом його синхронізації з процедурою визначення фінансових результатів для складання фінансової звітності.

У світі застосовуються різні моделі оподаткування прибутку підприємств та взаємозв’язку прибутку до оподаткування з бухгалтерським прибутком. Модель, що ґрунтується на коригуванні бухгалтерського прибутку, визначеного за даними бухгалтерського обліку та розкритого у фінансовій звітності, на обмеження, встановлені податковим законодавством, досить поширена в міжнародній практиці, саме тому такий підхід обрано для запровадження в Україні. Це дасть змогу усунути дублювання даних, зменшити витрати на ведення обліку, підвищити прозорість формування показників звітності.

Законопроектом пропонується розраховувати об’єкт оподаткування на підставі прибутку, визначеного у фінансовій звітності підприємства, який коригується на тимчасові та постійні податкові різниці по доходах і витратах та постійні податкові різниці, що виникатимуть за окремими операціями відповідно до Податкового кодексу України (операції з дивідендами, цінними паперами, деривативами, лізингу, відступлення права вимоги тощо).

Новаціями законопроекту є подальше наближення окремих обмежень податкового законодавства до бухгалтерського обліку, що відповідає напрямам лібералізації податкової політики. Зокрема, зазначене стосується:

- виключення з розрахунку об'єкта оподаткування поворотної фінансової допомоги, як запобіжного заходу для штучного зменшення прибутку, потреба в якому зникла при впровадженні методу нарахування;
- виключення обмежень щодо визнання у витратах підприємства вартості ремонту основних засобів, як різницю, що лише тимчасово зменшить нарахування податку на прибуток поряд із вагомим зближенням положень Податкового кодексу України та бухгалтерського обліку;
- надання можливості нарахування амортизації на безоплатно отримані основні засоби з одночасним включенням суми, яка дорівнює нарахованій амортизації, до доходу, що притаманне вимогам бухгалтерського обліку;
- надання можливості створення протягом року резерву забезпечення для відшкодування наступних (майбутніх) витрат на виплату відпусток працівникам, оскільки врахування такого забезпечення у складі витрат передбачено положеннями бухгалтерського обліку.

Таким чином змінено порядок визначення об'єкта оподаткування прибутку зі збереженням чинних норм фіскального характеру та скасовано економічно необґрунтовані податкові різниці.

Розглянуті зміни спрямовані на підвищення ефективності використання ресурсів економіки, зокрема зменшення витрат як підприємств на визначення зобов'язань із податку на прибуток і складання податкової звітності, так держави – на адміністрування цього податку.

Проект

ЗАКОН УКРАЇНИ¹

ПРО ВНЕСЕННЯ ЗМІН ДО ПОДАТКОВОГО КОДЕКСУ УКРАЇНИ ЩОДО ЗМІНИ АЛГОРИТМУ ОПОДАТКУВАННЯ ПРИБУТКУ З УРАХУВАННЯМ ПОДАТКОВИХ ПРЕФЕРЕНЦІЙ ТА ОБМЕЖЕНЬ

Верховна Рада України постановляє:

І. Внести до Податкового кодексу України (Відомості Верховної Ради України, 2011 р., №№ 13–17, ст. 112) такі зміни:

1. У розділі I підпункт 14.1.84 пункту 14.1 статті 14 викласти в такій редакції:

“14.1.84. інші терміни для цілей розділу III використовуються у значеннях, визначених Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку і легалізованими відповідно до законодавства про міжнародні угоди міжнародними стандартами фінансової звітності”.

¹ Оpubліковано в журналі “Фінанси України” (2013. – № 3. – С. 50–119).

2. Розділ III викласти в такій редакції:

“РОЗДІЛ III. ПОДАТОК НА ПРИБУТОК ПІДПРИЄМСТВ

Стаття 133. Платники податку

133.1. Платниками податку з числа резидентів є:

133.1.1. суб'єкти господарювання – юридичні особи, які провадять господарську діяльність як на території України, так і за її межами;

133.1.2. управління залізниці, яке отримує прибуток від основної діяльності залізничного транспорту. Перелік робіт та послуг, що належать до основної діяльності залізничного транспорту, визначається Кабінетом Міністрів України. Доходи залізниць, отримані від основної діяльності залізничного транспорту, визначаються в межах надходжень доходу, перерозподіленого між залізницями в порядку, що встановлюється Кабінетом Міністрів України;

133.1.3. підприємства залізничного транспорту та їх структурні підрозділи, які отримують прибуток від неосновної діяльності залізничного транспорту;

133.1.4. неприбуткові установи та організації у разі отримання прибутку від неосновної діяльності та/або доходів, що підлягають оподаткуванню відповідно до цього розділу;

133.1.5. відокремлені підрозділи платників податку, зазначених у підпункті 133.1.1 цього пункту, визначені відповідно до розділу I цього Кодексу, за винятком представництв.

Для цілей цього розділу представництво платника податку – відокремлений підрозділ юридичної особи, що розташований поза її місцезнаходженням, та який здійснює представництво і захист інтересів юридичної особи, фінансується такою юридичною особою та не отримує інших доходів, окрім пасивних доходів.

133.2. Платниками податку з числа нерезидентів є:

133.2.1. юридичні особи, що створені в будь-якій організаційно-правовій формі та отримують доходи з джерелом походження з України, за винятком установ та організацій, що мають дипломатичні привілеї або імунітет згідно з міжнародними договорами України;

133.2.2. постійні представництва нерезидентів, які отримують доходи із джерелом походження з України або виконують агентські (представницькі) та інші функції стосовно таких нерезидентів чи їх засновників.

133.3. Постійне представництво до початку своєї господарської діяльності стає на облік у податковому органі за своїм місцезнаходженням у порядку, встановленому центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики. Постійне представництво, яке розпочало свою господарську діяльність до реєстрації у податковому органі, вважається таким, що ухиляється від оподаткування, а одержані ним прибутки вважаються прихованими від оподаткування.

Нерезиденти, що діють відповідно до положень Рамкової угоди між Україною та Європейським банком реконструкції та розвитку стосовно діяльності

Чорнобильського фонду “Укриття” в Україні та Угоди про грант (Проекту ядерної безпеки Чорнобильської АЕС) між Європейським банком реконструкції та розвитку як Розпорядником коштів, наданих згідно з Грантом з Рахунку ядерної безпеки, Урядом України та Чорнобильською атомною електростанцією, можуть провадити свою господарську діяльність без реєстрації у податковому органі.

133.4. Національний банк України здійснює розрахунки з Державним бюджетом України відповідно до Закону України “Про Національний банк України”.

133.5. Установи кримінально-виконавчої системи та їх підприємства, які використовують працю спецконтингенту, спрямовують доходи, отримані від діяльності, визначеної центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері виконання кримінальних покарань, на фінансування господарської діяльності таких установ та підприємств, із включенням сум таких доходів до відповідних кошторисів їх фінансування, затверджених зазначеним органом виконавчої влади.

133.6. Особливості справляння податку суб'єктами господарювання, які застосовують спрощену систему оподаткування, обліку та звітності, встановлюються главою 1 розділу XIV цього Кодексу.

Стаття 134. Об'єкт оподаткування

134.1. У цьому розділі об'єктом оподаткування є:

134.1.1. прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначається шляхом коригування фінансового результату до оподаткування, визначеного у фінансовій звітності підприємства, на постійні та тимчасові податкові різниці щодо доходів та витрат та податкові різниці, що виникають за окремими операціями, відповідно до статей 136–140 цього Кодексу;

134.1.2. дохід (прибуток) нерезидента, що підлягає оподаткуванню згідно зі статтею 150 цього Кодексу, з джерелом походження з України;

134.1.3. дохід страховика, що підлягає оподаткуванню згідно із пунктом 147.3 статті 147 цього Кодексу;

134.1.4. прибуток, отриманий неприбутковими установами та організаціями від неосновної діяльності, та/або дохід, що підлягають оподаткуванню відповідно до пункту 148.11 статті 148 цього Кодексу.

Стаття 135. Податкові різниці

135.1. Порядок врахування постійних та тимчасових податкових різниць при визначенні об'єкта оподаткування:

135.1.1. постійні податкові різниці щодо доходів – різниці у сумі доходів, які при визначенні об'єкта оподаткування звітного податкового періоду збільшують або зменшують фінансовий результат до оподаткування, визначений у фінансовій звітності, та не враховуються при визначенні фінансового результату в наступних звітних періодах;

135.1.2. постійні податкові різниці щодо витрат – різниці у сумі витрат, які при визначенні об'єкта оподаткування звітного податкового періоду збільшують

або зменшують фінансовий результат до оподаткування, визначений у фінансовій звітності, та не враховуються при визначенні фінансового результату в наступних звітних періодах;

135.1.3. тимчасові податкові різниці щодо доходів – різниці у сумі доходів, які при визначенні об'єкта оподаткування звітного податкового періоду зменшують фінансовий результат до оподаткування, визначений у фінансовій звітності, та збільшують його в наступних звітних податкових періодах;

135.1.4. тимчасові податкові різниці щодо витрат – різниці у сумі витрат, які при визначенні об'єкта оподаткування звітного податкового періоду збільшують фінансовий результат до оподаткування, визначений у фінансовій звітності, та зменшують його в наступних звітних податкових періодах.

135.2. Визнання та відображення податкових різниць:

135.2.1. податкові різниці визнаються в тому звітному податковому періоді, в якому визнаються доходи та витрати щодо яких вони виникли, при визначенні прибутку у фінансовій звітності, зокрема:

135.2.2. фінансовий результат до оподаткування, визначений у фінансовій звітності шляхом порівняння доходів звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів, які визнані і оцінені відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку, коригується на суму постійних податкових різниць та суму тимчасових податкових різниць, що відносяться до звітного періоду. Якщо постійна податкова різниця, що виникає за господарськими операціями звітного періоду не анульована до звітної дати, вона повинна бути переоцінена у тимчасову податкову різницю;

135.2.3. постійні податкові різниці за господарськими операціями звітного періоду враховуються у повному обсязі при визначенні об'єкта оподаткування звітного періоду за даними бухгалтерського обліку і не враховуються при визначенні у майбутніх періодах;

135.2.4. тимчасові податкові різниці, які виникають за господарськими операціями, пов'язаними з основними засобами і нематеріальними активами (переоцінка, амортизація, збільшення вартості основних засобів на суму реконструкції і модернізації тощо за підходами і методами, відмінними від вимог податкового законодавства), враховуються при визначенні об'єкта оподаткування пропорційно нарахованій сумі амортизації на об'єкти, балансова вартість яких сформована без урахування вимог податкового законодавства і які пов'язані з цими тимчасовими податковими різницями;

135.2.5. тимчасові податкові різниці, які виникають за господарськими операціями, пов'язаними з придбанням запасів та/або виробництвом готової продукції, враховуються при визначенні об'єкта оподаткування в періоді, в якому реалізовані відповідні запаси та/або готова продукція, при виробництві якої такі запаси були використані;

135.2.6. тимчасові податкові різниці, які виникають за іншими господарськими операціями, враховуються при визначенні об'єкта оподаткування в періоді, коли актив чи зобов'язання, з яким пов'язані такі податкові різниці, реалізується, погашається тощо.

Стаття 136. Постійні податкові різниці щодо доходів

136.1. Постійні податкові різниці щодо доходів, які зменшують фінансовий результат до оподаткування, визначений у фінансовій звітності, звітного податкового періоду:

136.1.1. дивіденди, отримані від юридичних осіб, які перебувають під контролем підприємства відповідно до підпункту 14.1.159 пункту 14.1 статті 14 розділу I цього Кодексу, і не є нерезидентами, що мають офшорний статус, та у випадках, передбачених пунктом 138.3 статті 138 цього Кодексу;

136.1.2. суми доходів органів виконавчої влади та органів місцевого самоврядування, отримані від надання державних послуг (видача дозволів (ліцензій), сертифікатів, посвідчень, реєстрація, інші послуги, обов'язковість придбання яких передбачена законодавством), у разі зарахування таких доходів до відповідного бюджету;

136.1.3. кошти або майно, що надходять у вигляді міжнародної технічної допомоги, яка надається відповідно до чинних міжнародних договорів;

136.1.4. кошти або майно, що отримуються у вигляді допомоги громадськими організаціями інвалідів, спілками громадських організацій інвалідів та підприємствами і організаціями, що визначені пунктом 146.1 статті 146 цього Кодексу;

136.1.5. суми коштів або вартість майна, отримані засновником третейського суду як третейський збір чи на покриття інших витрат, пов'язаних із вирішенням спору третейським судом відповідно до закону;

136.1.6. суми нарахованих, але не отриманих у звітному періоді коштів з бюджету за програмою фінансування пільг та житлових субсидій окремим категоріям населення на оплату окремих видів енергії, товарів та послуг для платника податку – ліцензіата з постачання природного газу за регульованим тарифом (гарантований постачальник), який визначається відповідно до Закону України "Про засади функціонування ринку природного газу" (далі – гарантований постачальник).

Сума заборгованості бюджету з оплати пільг та житлових субсидій, погашеної з бюджету, у наступному звітному (податковому) періоді включається до суми доходу;

136.1.7. сума прибутку, отриманого учасником від здійснення спільної діяльності відповідно до пункту 138.14 статті 138 та установником від здійснення діяльності за договорами управління майном відповідно до пункту 138.13 статті 138 цього Кодексу.

136.2. Постійні податкові різниці щодо доходів, які збільшують фінансовий результат до оподаткування, визначений у фінансовій звітності, звітного податкового періоду:

136.2.1. суми податку на додану вартість, нараховані сільськогосподарським підприємством, яке зареєстроване як суб'єкт спеціального режиму оподаткування згідно із статтею 209 цього Кодексу, на ціну поставлених ним сільськогосподарських товарів протягом звітнього або попередніх звітному періодів, що перевищує суми податку на додану вартість, сплачені (нараховані) ним протягом звітнього періоду на ціну виробничих факторів, визначених статтею 209 цього Кодексу;

136.2.2. суми доходу, що виникають від перевищення звичайних цін над договірною (контрактною) вартістю, але не меншою ніж сума компенсації, отримана в будь-якій формі, в тому числі при зменшенні зобов'язань при провадженні операційної діяльності;

136.2.3. суми страхового резерву, що підлягають включенню до доходу згідно з пунктами 149.2, 149.4 статті 149 цього Кодексу та суми заборгованості, що підлягає включенню до складу доходів згідно з пунктом 149.5 статті 149 цього Кодексу;

136.2.4. суми безнадійної кредиторської заборгованості, визнаної відповідно до умов, що передбачені підпунктом 14.1.11 пункту 14.1 статті 14 цього Кодексу;

136.2.5. кошти або майно, які повертаються власнику корпоративних прав (правонаступнику або спадкоємцю), емітованих юридичною особою, при його виході (виключенні) з юридичної особи – емітента, або після повної і кінцевої ліквідації такої юридичної особи – емітента, або в разі зменшення розміру статутного фонду такої особи, на суму перевищення вартості придбання акцій, часток, паїв;

136.2.6. кошти або майно, які повертаються учаснику договору про спільну діяльність без створення юридичної особи, в разі припинення, розірвання або внесення відповідних змін до договору про спільну діяльність, на суму перевищення вартості вкладу;

136.2.7. суми коштів цільового фінансування з фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування або бюджетів, що дорівнюють частині амортизації об'єкта інвестування (основних засобів, нематеріальних активів), пропорційній долі отриманого платником податку з бюджету або за рахунок кредитів, залучених Кабінетом Міністрів України, цільового фінансування капітальних інвестицій у загальній вартості таких інвестицій в об'єкт;

136.2.8. суми цільового фінансування з фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування або бюджетів для компенсації витрат (збитків), яких зазнало підприємство, та фінансування для надання підтримки підприємству без установаження умов витрачання таких коштів на виконання в майбутньому певних заходів – з моменту його фактичного отримання.

Стаття 137. Постійні податкові різниці щодо витрат

137.1. Постійні податкові різниці щодо витрат, які збільшують фінансовий результат до оподаткування, визначений у фінансовій звітності, звітного податкового періоду:

137.1.1. суми вартості остаточно забракованої з технологічних причин продукції (виробів, вузлів, напівфабрикатів) та витрат на виправлення такого технічно неминучого браку у разі відсутності реалізації такої продукції;

137.1.2. суми коштів або вартість товарів, виконаних робіт, наданих послуг, добровільно перераховані (передані) протягом звітного року до державного бюджету України або бюджетів місцевого самоврядування, до неприбуткових організацій, визначених у статті 148 цього Кодексу в розмірі, що перевищують 4 відсотки оподатковуваного прибутку попереднього звітного року;

137.1.3. суми коштів, перераховані роботодавцями первинним профспілковим організаціям на культурно-масову, фізкультурну та оздоровчу роботу, передбачені колективними договорами (угодами) відповідно до Закону України "Про професійні спілки, їх права та гарантії діяльності", що перевищують 4 відсотки оподатковуваного прибутку за попередній звітний рік з урахуванням положень підпункту 137.1.2 пункту 137.1 цієї статті.

При цьому в разі, якщо за результатами попереднього звітного року платником податку отримано від'ємний результат об'єкта оподаткування, то сума коштів, що перераховується, визначається з урахуванням оподатковуваного прибутку, отриманого в році, що передує року декларування такого річного від'ємного значення, але не раніше як за чотири попередні звітні роки;

137.1.4. суми коштів, перераховані підприємствами всеукраїнських об'єднань осіб, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи, на яких працює за основним місцем роботи не менше як 75 відсотків таких осіб, цим об'єднанням для ведення благодійної діяльності, що перевищують 10 відсотків оподатковуваного прибутку попереднього звітного року;

137.1.5. сума створеного резерву сумнівної заборгованості, що перевищує безнадійну дебіторську заборгованість, визначену з урахуванням підпункту 14.1.11 пункту 14.1 статті 14 цього Кодексу. Для банків та небанківських фінансових установ норми цього підпункту діють з урахуванням норм статті 149 цього розділу;

137.1.6. суми коштів або вартість майна, добровільно перераховані/передані для цільового використання з метою охорони культурної спадщини установам науки, освіти, культури, заповідникам, музеям, музеям-заповідникам у розмірі, що перевищує 10 відсотків оподатковуваного прибутку за попередній звітний рік;

137.1.7. суми коштів або вартість майна, добровільно перераховані/передані на користь резидентів для цільового використання з метою виробництва національних фільмів (у тому числі анімаційних) та аудіовізуальних творів, що перевищують 10 відсотків оподатковуваного прибутку за попередній податковий рік;

137.1.8. суми коштів або вартість майна, добровільно перераховані/передані організаціям роботодавців та їх об'єднанням, створеним відповідно до закону з цього питання, у вигляді вступних, членських та цільових внесків, що перевищують 0,2 відсотка фонду оплати праці платника податку в розрахунку за звітний податковий рік;

137.1.9. суми витрат, що не пов'язані з провадженням господарської діяльності, а саме на:

організацію та проведення прийомів, презентацій, свят, розваг та відпочинку, придбання та розповсюдження подарунків, крім благодійних внесків та пожертвувань неприбутковим організаціям, визначених статтею 148 цього Кодексу.

Абзац другий не стосується платників податку, основною діяльністю яких є: організація прийомів, презентацій і свят на замовлення та за рахунок інших осіб;

придбання лотерейних білетів, інших документів, що засвідчують право участі в лотереї;

фінансування особистих потреб фізичних осіб за винятком виплат, що здійснюються за трудовими договорами та договорами цивільно-правового характеру;

137.1.10. суми по утриманню органів управління об'єднань платників податку, включаючи утримання материнських компаній, які є окремими юридичними особами за умови включення таких виплат до витрат;

137.1.11. суми неустойки (штрафу та/або пені) за рішенням сторін договору або за рішенням відповідних державних органів, суду;

137.1.12. витрати, понесені (нараховані) у звітному періоді у зв'язку з придбанням у нерезидента послуг (робіт) з консалтингу, маркетингу, реклами (крім витрат, здійснених (нарахованих) на користь постійних представництв нерезидентів, які підлягають оподаткуванню згідно з пунктом 150.8 статті 150 цього Кодексу) в обсязі, що перевищує 4 відсотки доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) (за вирахуванням податку на додану вартість та акцизного податку) за рік, що передує звітному, а для банків – в обсязі, що перевищує 4 відсотки доходу від операційної діяльності (за вирахуванням податку на додану вартість) за рік, що передує звітному.

При цьому у випадку, якщо особа, на користь якої здійснюються відповідні платежі, є нерезидентом, що має офшорний статус з урахуванням положень пункту 151.3 статті 151 цього Кодексу, фінансовий результат до оподаткування збільшується у повному обсязі на витрати, понесені (нараховані) у звітному періоді у зв'язку з придбанням у такого нерезидента послуг (робіт) з консалтингу, маркетингу, реклами;

137.1.13. витрати, понесені (нараховані) у зв'язку з придбанням у нерезидента послуг (робіт) з інжинірингу (крім витрат, нарахованих на користь постійних представництв нерезидентів, які підлягають оподаткуванню згідно з пунктом 150.8 статті 150 цього Кодексу) у обсязі, що перевищує 5 відсотків митної вартості обладнання, імпортованого згідно з відповідним контрактом, а також у випадках, визначених підпунктом 137.1.14 пункту 137.1 цієї статті;

137.1.14. витрати, нараховані у зв'язку з придбанням у нерезидента послуг (робіт) з інжинірингу, якщо виконується будь-яка з умов:

а) особа, на користь якої нараховується плата за послуги інжинірингу, є нерезидентом, що має офшорний статус з урахуванням положень пункту 151.3 статті 151 цього Кодексу;

б) особа, на користь якої нараховується плата за такі послуги, не є бенефіціарним (фактичним) отримувачем (власником) такої плати за послуги;

137.1.15. витрати по нарахуванню роялті на користь нерезидента в обсязі, що перевищує 4 відсотки доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) (за вирахуванням податку на додану вартість та акцизного податку) за рік, що передує звітному, а для банків – в обсязі, що перевищує 4 відсотки доходу від операційної діяльності (за вирахуванням податку на додану вартість) за рік, що передує звітному, а також у випадках, якщо виконується будь-яка з умов:

а) особа, на користь якої нараховуються роялті, є нерезидентом, що має офшорний статус з урахуванням пункту 151.3 статті 151 цього Кодексу;

б) особа, на користь якої нараховується плата за такі послуги, не є бенефіціарним (фактичним) отримувачем (власником) такої плати за послуги за виключенням випадків, коли бенефіціар (фактичний власник) надав право отримувати таку винагороду іншим особам;

в) роялті виплачуються щодо об'єктів, права інтелектуальної власності щодо яких вперше виникли у резидента України.

У разі виникнення розбіжностей між контролюючим органом та платником податку стосовно визначення особи, у якої вперше виникли (були набуті) права інтелектуальної власності на об'єкт інтелектуальної власності, такі контролюючі органи зобов'язані звернутися до центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері інтелектуальної власності, для отримання відповідного висновку;

г) особа, на користь якої нараховуються роялті, не підлягає оподаткуванню у відношенні роялті в державі, резидентом якої вона є;

137.1.16. витрати по нарахуванню роялті на користь особи, яка сплачує податок у складі інших податків, крім фізичних осіб, які оподатковуються в порядку, встановленому розділом IV цього Кодексу;

137.1.17. витрати по нарахуванню роялті на користь юридичної особи, яка відповідно до статті 146 цього Кодексу звільнена від сплати цього податку чи сплачує цей податок за ставкою, іншою, ніж встановлена в пункті 144.1 статті 144 цього Кодексу.

Вимоги підпункту 137.1.15 пункту 137.1 статті 137 цього Кодексу не розповсюджуються на:

нарахування на користь постійного представництва нерезидента, яке підлягає оподаткуванню згідно з пунктом 150.8 статті 150 цього Кодексу;

нарахування, що здійснюються суб'єктами господарювання у сфері телебачення і радіомовлення відповідно до Закону України "Про телебачення і радіомовлення";

нарахування за надання права користування авторським, суміжним правом на кінематографічні фільми іноземного виробництва, музичні та літературні твори;

137.1.18. фактичні втрати товарів, крім втрат у межах норм природного убутку чи технічних (виробничих) втрат та витрат із розбалансування природного газу в газорозподільних мережах, що перевищують розмір, визначений Кабінетом Міністрів України, або іншим органом, визначеним законодавством України;

137.1.19. витрати у сумі, що перевищують 85 відсотків вартості товарів (робіт, послуг), що придбані у разі укладення договорів, які передбачають здійснення оплати за товари (роботи, послуги) на користь нерезидентів, що мають офшорний статус, чи при здійсненні розрахунків через таких нерезидентів або через їхні банківські рахунки, незалежно від того, чи здійснюється така оплата (в грошовій або іншій формі) безпосередньо або через інших резидентів або нерезидентів.

Правило, визначене цим підпунктом, починає застосовуватися з календарного кварталу, що настає за кварталом, на який припадає офіційне опублікування переліку офшорних зон, встановленого Кабінетом Міністрів України.

У разі необхідності внесення змін до цього переліку такі зміни вносяться не пізніше ніж за три місяці до нового звітного (податкового) року та вводяться в дію з початку нового звітного (податкового) року;

137.1.20. витрати платника податку на забезпечення найманих працівників спеціальним одягом, взуттям, спеціальним (форменим) одягом, мийними та знешкоджувальними засобами, засобами індивідуального захисту, що необхідні для виконання професійних обов'язків, а також продуктами спеціального харчування, не передбачені переліком, встановленим Кабінетом Міністрів України, та/або галузевими нормами безплатної видачі працівникам спеціального одягу, спеціального взуття та інших засобів індивідуального захисту.

Витрати (крім тих, що підлягають амортизації) на організацію, утримання та експлуатацію пунктів безоплатного медичного огляду, безоплатної медичної допомоги та профілактики працівників (у тому числі забезпечення медикаментами, медичним устаткуванням, інвентарем, а також витрати на заробітну плату найманих працівників), що не передбачені порядком, встановленим законодавством;

137.1.21. витрати (крім тих, що підлягають амортизації), не пов'язані з науково-технічним забезпеченням господарської діяльності, винахідництвом і раціоналізацією господарських процесів, проведенням дослідно-експериментальних та конструкторських робіт, виготовленням та дослідженням моделей і зразків для основної діяльності платника податку, витрати з придбання нематеріальних активів (крім тих, що підлягають амортизації), що не використовуються в господарській діяльності платника податку;

137.1.22. витрати платника податку на професійну підготовку, перепідготовку та підвищення кваліфікації працівників неробітничих професій, а також у разі якщо законодавством не передбачено обов'язковість періодичної перепідготовки або підвищення кваліфікації;

витрати на навчання та/або професійну підготовку, перепідготовку або підвищення кваліфікації у вітчизняних або закордонних навчальних закладах, якщо наявність сертифіката про освіту в таких закладах є не обов'язковою для виконання певних умов ведення господарської діяльності, в тому числі, але не виключно у вищих та професійно-технічних навчальних закладах фізичних осіб (незалежно від того, чи перебувають такі особи в трудових відносинах з платником податку), які не уклали з ним письмовий договір (контракт) про взяті ними зобов'язання відпрацювати у платника податку після закінчення вищого та/або професійно-технічного навчального закладу і отримання спеціальності (кваліфікації) не менше трьох років;

витрати на організацію навчально-виробничої практики за профілем основної діяльності платника податку або в структурних підрозділах, що не забезпечують його господарську діяльність, осіб, які навчаються у вищих та професійно-технічних навчальних закладах.

У разі розірвання укладеного письмового договору (контракту) про взяті фізичною особою зобов'язання відпрацювати у платника податку після закінчення вищого та/або професійно-технічного навчального закладу і отримання спеціальності (кваліфікації) не менше трьох років, платник податку зобов'язаний збільшити прибуток до оподаткування за фінансовою звітністю на суму фактично здійснених ним витрат на навчання та/або професійну підготовку, які були включені до його витрат. Внаслідок такого збільшення нараховується додаткове податкове зобов'язання та пеня в розмірі 120 відсотків облікової ставки Національного банку України, що діяла на день виникнення податкового зобов'язання з податку, яке мав би сплатити платник податку у встановлений строк у разі, якщо б він не користувався податковою пільгою, встановленою цим підпунктом, обчислена до суми такого податкового зобов'язання та розрахована за кожен день недоплати, закінчуючи днем збільшення прибутку до оподаткування за фінансовою звітністю. Сума відшкодованих платнику податку збитків за такою угодою (договором, контрактом) не збільшує фінансовий результат до оподаткування за фінансовою звітністю в частині, що не перевищує суми, на яку збільшено такий фінансовий результат, сплати додаткового податкового зобов'язання та пені, зазначених в цьому абзаці.

У разі виникнення розбіжностей між контролюючим органом та платником податку стосовно зв'язку витрат на цілі, обумовлені цим підпунктом, з основною діяльністю платника податку, такий контролюючий орган зобов'язаний звернутися до центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері освіти, експертний висновок якого є підставою для прийняття рішення контролюючим органом.

Оскарження рішень контролюючих органів, прийнятих на підставі експертних висновків центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері освіти, здійснюється платниками податку в загальному порядку;

137.1.23. будь-які витрати на гарантійний ремонт (обслуговування) або гарантійні заміни товарів, проданих платником податку, вартість яких компенсується за рахунок покупців таких товарів, у розмірі, що відповідає рівню гарантійних замін, прийнятих/оприлюднених платником податку.

У разі здійснення гарантійних замін товарів платник податку зобов'язаний вести облік покупців, що отримали таку заміну товарів або послуги з ремонту (обслуговування), у порядку, встановленому центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику.

Здійснення заміни товару без зворотного отримання бракованого товару або без належного ведення зазначеного обліку збільшує фінансовий результат до оподаткування за фінансовою звітністю продавця такого товару на вартість заміни.

Порядок гарантійного ремонту (обслуговування) або гарантійних замін, а також перелік товарів, на які встановлюється гарантійне обслуговування, визначаються Кабінетом Міністрів України на підставі норм законодавства з питань захисту прав споживачів.

Термін "оприлюднення" означає розповсюджене в рекламі, технічній документації, договорі або іншому документі зобов'язання продавця щодо умов та строків гарантійного обслуговування;

137.1.24. витрати із страхування ризиків, пов'язаних із виробництвом національних фільмів у розмірі, що перевищує 10 відсотків вартості виробництва національного фільму, а також майна платника податку; об'єкта фінансового лізингу, а також оперативного лізингу, концесії державного чи комунального майна за умови, якщо це не передбачено договором; фінансових, кредитних та інших ризиків платника податку, пов'язаних із провадженням ним господарської діяльності, понад звичайні ціни страхового тарифу відповідного виду страхування, що діє на момент укладення такого страхового договору; страхування життя, здоров'я або інших ризиків, пов'язаних з діяльністю фізичних осіб, що не перебувають у трудових відносинах з платником податку або обов'язковість якого не передбачена законодавством, або витрат із страхування сторонніх фізичних чи юридичних осіб;

137.1.25. витрати на відрядження:

фізичних осіб, які не перебувають у трудових відносинах із таким платником податку або не є членами керівних органів платника податку; витрати, що перевищують фактичні витрати особи, яка відряджена, на проїзд (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), оплату 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, оплату телефонних розмов (Інтернету), оформлення закордонних паспортів, дозволів на в'їзд (віз), обов'язкове страхування, інші документально оформлені витрати, пов'язані з правилами в'їзду та перебування у місці відрядження, в тому числі будь-які збори і податки, що підлягають сплаті у зв'язку із здійсненням таких витрат.

Зазначені в абзаці другому цього підпункту витрати можуть бути визнані за наявності підтвердних документів, що засвідчують вартість цих витрат у вигляді транспортних квитків або транспортних рахунків (багажних квитанцій), у тому числі електронних квитків за наявності посадкового талона та документа про сплату за всіма видами транспорту, в тому числі чартерних рейсів, рахунків, отриманих із готелів (мотелів) або від інших осіб, що надають послуги з розміщення та проживання фізичної особи, в тому числі бронювання місць у місцях проживання, страхових полісів тощо;

на вартість алкогольних напоїв і тютюнових виробів, суми "чайових", за винятком випадків, коли суми таких "чайових" включаються до рахунку згідно із законами країни перебування, а також у розмірі плати за видовищні заходи;

на харчування та фінансування інших власних потреб фізичної особи (додаткові витрати), не підтверджені документально, понесені у зв'язку з таким відрядженням у межах території України, або 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 – вище 0,75 розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року, в розрахунку за кожен календарний день такого відрядження.

Кабінетом Міністрів України окремо визначаються граничні норми добових для відрядження членів екіпажів суден/інших транспортних засобів або суми, що спрямовуються на харчування таких членів екіпажів замість добових, якщо такі судна (інші транспортні засоби):

провадять комерційну, промислову, науково-пошукову чи риболовецьку діяльність за межами територіальних вод України;

виконують міжнародні рейси для провадження навігаційної діяльності чи перевезення пасажирів або вантажів за плату за межами повітряного або митного кордону України;

використовуються для проведення аварійно-рятувальних та пошуково-рятувальних робіт за межами митного кордону або територіальних вод України.

Сума витрат на відрядження державних службовців, а також інших осіб, що направляються у відрядження підприємствами, установами та організаціями,

які повністю або частково утримуються (фінансуються) за рахунок бюджетних коштів, визначаються Кабінетом Міністрів України. Сума добових для таких категорій фізичних осіб не може перевищувати суму, встановлену абзацом п'ятим цього підпункту.

Сума добових визначається в разі відрядження:

у межах України та країн, в'їзд громадян України на територію яких не потрібна 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 Державної прикордонної служби України в закордонному паспорті або документі, що його замінює.

За відсутності зазначених відповідних підтвердних документів, наказу або відміток уповноваженої службової особи Державної прикордонної служби України в паспорті або документі, що його замінює, сума добових не включається до витрат платника податку.

Будь-які витрати на відрядження можуть бути включені до витрат платника податку за наявності документів, що підтверджують зв'язок такого відрядження з діяльністю такого платника податку, зокрема (але не виключно) таких: запрошень сторони, що приймає, діяльність якої збігається з діяльністю платника податку; укладеного договору чи контракту; інших документів, які встановлюють або засвідчують бажання встановити цивільно-правові відносини; документів, що засвідчують участь відрядженої особи в переговорах, конференціях або симпозиумах, інших заходах, які проводяться за тематикою, що збігається з господарською діяльністю платника податку.

Якщо згідно із законами країни відрядження або країн, територією яких здійснюється транзитний рух до країни відрядження, обов'язково необхідно здійснити страхування життя або здоров'я відрядженої особи чи її цивільної відповідальності (у разі використання транспортних засобів), то витрати на таке страхування включаються до витрат платника податку, що відряджає таку особу.

За запитом представника контролюючого органу платник податку забезпечує за власний рахунок переклад підтвердних документів, виданих іноземною мовою;

137.1.26. витрати платника податку (крім капітальних, які підлягають амортизації) на утримання та експлуатацію неvirобничих основних засобів, за винятком об'єктів, що перебували на балансі та утримувалися за рахунок платника податку станом на 1 липня 1997 року, але не використовуються з метою отримання доходу:

дитячих ясел або садків;

закладів середньої і середньої професійно-технічної освіти та закладів підвищення кваліфікації працівників такого платника податку;

дитячих, музичних і художніх шкіл, шкіл мистецтв;
спортивних комплексів, залів і майданчиків, що використовуються для фізичного оздоровлення та психологічної реабілітації працівників платника податку, клубів і будинків культури;

приміщень, що використовуються платником податку для організації харчування працівників такого платника податку;

багатоквартирного житлового фонду, в тому числі гуртожитків, одноквартирного житлового фонду в сільській місцевості та об'єктів житлово-комунального господарства;

дитячих таборів відпочинку і оздоровлення;

установ соціального захисту громадян (будинки-інтернати, будинки для престарілих);

137.1.27. витрати по нарахуванню платником податку процентів за кредитами, позиками та іншими борговими зобов'язаннями на користь нерезидентів та пов'язаних з ними осіб, у яких у власності або управлінні перебуває 50 та більше відсотків статутного фонду (акцій, інших корпоративних прав) платника податків, у сумі, що перевищує суму доходів такого платника податку, отриману протягом звітного періоду у вигляді процентів від розміщення власних активів, збільшену на суму, що дорівнює 50 відсоткам об'єкта оподаткування звітного періоду, без урахування суми таких отриманих процентів.

Платник податку має право врахувати суму процентів, що не включена до розрахунку відповідно до положень цього підпункту, при визначенні об'єкта оподаткування у наступних звітних періодах із збереженням передбачених обмежень;

137.1.28. витрати у сумі матеріальної допомоги, що не входить до складу фонду оплати праці відповідно до розділу IV цього Кодексу;

137.1.29. витрати у сумі внесків, загальний обсяг яких перевищує розміри платежів, визначених у розділі IV цього Кодексу, та 25 відсотків заробітної плати, нарахованої найманій особі протягом податкового року, на який припадають такі податкові періоди, у випадку якщо відповідно до договору довгострокового страхування життя, договору довірчого управління або будь-якого виду недержавного пенсійного забезпечення платник податку зобов'язаний сплачувати за власний рахунок страхові платежі (страхові премії, страхові внески), пенсійні внески до недержавних пенсійних фондів та внески на рахунки учасників фондів банківського управління найманої ним фізичної особи.

137.2. Постійні податкові різниці щодо витрат, які зменшують фінансовий результат до оподаткування, визначений у фінансовій звітності, звітного податкового періоду:

137.2.1. суми перевищення фактичних витрат з придбання електричної та/або теплової енергії над собівартістю реалізації, надання послуг з передачі та/або

постачання цієї енергії ліцензіатами з передачі та/або постачання електричної та/або теплової енергії у звітному податковому періоді;

137.2.2. сума вартості вугілля та вугільних брикетів, безоплатно наданих в обсягах та за переліком професій, що встановлюються Кабінетом Міністрів України, в тому числі компенсації вартості такого вугілля та вугільних брикетів, що перевищує встановлені норми або не включена до складу витрат підприємства:

працівникам з видобутку (переробки) вугілля та вуглебудівних підприємств; пенсіонерам, які пропрацювали на підприємствах з видобутку (переробки) вугілля, вуглебудівних підприємствах: на підземних роботах – не менше ніж 10 років для чоловіків і не менше ніж 7 років 6 місяців для жінок; на роботах, пов'язаних із підземними умовами, – не менше ніж 15 років для чоловіків і не менше ніж 12 років 6 місяців для жінок; на роботах технологічної лінії на поверхні діючих шахт чи на шахтах, що будуються, розрізах, збагачувальних та брикетних фабриках – не менше ніж 20 років для чоловіків і не менше ніж 15 років для жінок; інвалідам і ветеранам війни та праці, особам, нагородженим знаками “Шахтарська слава” або “Шахтарська доблесть” I, II, III ступенів, особам, інвалідність яких настала внаслідок загального захворювання, у разі якщо вони користувалися цим правом до настання інвалідності;

сім'ям працівників, які загинули (померли) на підприємствах з видобутку (переробки) вугілля, що отримують пенсії у зв'язку із втратою годувальника, а також вдовам померлих пенсіонерів, зазначених в цьому підпункті, які за життя мали таке право;

137.2.3. суми коштів у розмірі, що перевищує розмір щорічного зменшення банком на 0,5 відсотка від суми основного непогашеного боргу протягом наступних п'яти років, що слідує за трирічним строком повного та своєчасного виконання позичальником реструктуризованих зобов'язань за кредитним договором;

137.2.4. суми податку на додану вартість у складі ціни придбання товарів (крім тих, що підлягають амортизації), робіт, послуг платником податку, який не зареєстрований як платник податку на додану вартість, що не відображені у витратах;

137.2.5. суми витрат, пов'язаних з розвідкою/дорозвідкою та облаштуванням нафтових та газових родовищ (за винятком витрат на спорудження будь-яких свердловин, що використовуються для розробки нафтових та газових родовищ, понесених з моменту зарахування таких свердловин до експлуатаційного фонду, а також інших витрат, пов'язаних з придбанням/виготовленням основних засобів, які підлягають амортизації згідно із підпунктом 141.2.1 пункту 141.2 статті 141 цього Кодексу).

Стаття 138. Податкові різниці за окремими операціями

Податкові різниці за окремими операціями відображають особливості формування доходів та витрат для визначення об'єкта оподаткування та

враховуються при визначенні об'єкта оподаткування (збільшують/зменшують) виходячи із положень цієї статті:

138.1. За розрахунками в іноземній валюті:

138.1.1. іноземна валюта, отримана платником податку на окремий спеціальний рахунок у банку у вигляді гуманітарної або міжнародної технічної допомоги, а також у вигляді грантів (субгрантів) відповідно до програм Глобального фонду для боротьби зі СНІДом, туберкульозом та малярією в Україні, затверджених законом, не враховується під час проведення перерахунків у національну валюту в цілях оподаткування;

138.1.2. для цілей оподаткування до доходів та витрат, визначених цією статтею, не включаються доходи та витрати у вигляді позитивних чи від'ємних курсових різниць, отриманих від перерахунку страхових резервів, утворених за договорами із довгострокового страхування життя, та активів, якими представлені страхові резерви за договорами із довгострокового страхування життя, у випадках, якщо такі страхові резерви та/або активи утворені в іноземній валюті.

138.2. Оподаткування контрольованих операцій здійснюється у порядку, передбаченому статтею 39 цього Кодексу.

138.3. По виплаті дивідендів:

138.3.1. у разі прийняття рішення щодо виплати дивідендів емітент корпоративних прав, на які нараховуються дивіденди, проводить зазначені виплати власнику таких корпоративних прав незалежно від того, чи є оподатковуваний прибуток, розрахований за правилами, визначеними статтею 152 цього Кодексу, чи ні;

138.3.2. крім випадків, передбачених підпунктом 138.3.5 цього пункту, емітент корпоративних прав, який приймає рішення про виплату дивідендів своїм акціонерам (власникам), нараховує та вносить до бюджету авансовий внесок із податку в розмірі ставки, встановленої пунктом 144.1 статті 144 цього Кодексу, нарахованої на суму дивідендів, що фактично виплачуються, без зменшення суми такої виплати на суму такого податку. Зазначений авансовий внесок вноситься до бюджету до/або одночасно з виплатою дивідендів.

У разі виплати дивідендів у формі, відмінній від грошової (крім випадків, передбачених підпунктом 138.3.5 цього пункту), базою для нарахування авансового внеску згідно з абзацом першим цього підпункту є вартість такої виплати, розрахована за звичайними цінами.

Обов'язок із нарахування та сплати авансового внеску з цього податку за визначеною пунктом 144.1 статті 144 цього Кодексу ставкою покладається на будь-якого емітента корпоративних прав, що є резидентом, незалежно від того, є такий емітент або отримувач дивідендів платником податку чи має пільги зі сплати податку, надані цим Кодексом, чи у вигляді застосування ставки податку іншої, ніж встановлена в пункті 144.1 статті 144 цього Кодексу (крім платників цього податку, які підпадають під дію пункту 147.3 статті 147 цього

Кодексу). Обов'язок із нарахування та сплати авансового внеску з цього податку не поширюється на суб'єктів господарювання, які є платниками фіксованого сільськогосподарського податку згідно з розділом XIV цього Кодексу.

Це правило поширюється також на державні некорпоративні, казенні або комунальні підприємства, які зараховують суми дивідендів у розмірі, встановленому відповідно центральним або місцевим органом виконавчої влади, до сфери управління якого віднесено такі підприємства, відповідно до державного або місцевого бюджету.

При цьому, якщо будь-який платіж будь-якою особою називається дивідендом, то такий платіж оподатковується при такій виплаті згідно з нормами, визначеними в першому, другому та третьому абзацах цього пункту, незалежно від того, чи є особа платником податку, чи ні;

138.3.3. платник податку – емітент корпоративних прав, державне некорпоративне, казенне чи комунальне підприємство зменшує суму нарахованого податку звітного періоду на суму авансового внеску, попередньо сплаченого протягом такого звітного періоду у зв'язку з нарахуванням дивідендів згідно з підпунктом 138.3.2 цього пункту. Не дозволяється проведення зазначеного заліку з податком, передбаченим пунктом 147.3 статті 147 цього Кодексу;

138.3.4. у разі якщо сума авансового внеску, попередньо сплаченого протягом звітного періоду, перевищує суму податкових зобов'язань підприємства – емітента корпоративних прав за податком на прибуток такого звітного періоду, сума такого перевищення переноситься у зменшення податкових зобов'язань наступного податкового періоду, а при отриманні від'ємного значення об'єкта оподаткування такого наступного періоду – на зменшення податкових зобов'язань майбутніх податкових періодів;

138.3.5. авансовий внесок, передбачений підпунктом 138.3.2 цього пункту, не справляється у разі виплати дивідендів:

а) фізичним особам;

б) у вигляді акцій (часток, паїв), емітованих платником податку, за умови, що така виплата ніяким чином не змінює пропорцій (часток) участі всіх акціонерів (власників) у статутному фонді емітента, незалежно від того, чи були такі акції (частки, паї) належним чином зареєстровані (відображені у зміні до статутних документів), чи ні;

в) інститутами спільного інвестування;

г) на користь власників корпоративних прав материнської компанії, що сплачуються в межах сум доходів такої материнської компанії, отриманих у вигляді дивідендів від інших осіб. Якщо сума виплат дивідендів на користь власників корпоративних прав материнської компанії перевищує суму отриманих такою компанією дивідендів, то дивіденди, сплачені в межах такого перевищення, підлягають оподаткуванню за правилами, встановленими підпунктом 138.3.2 цього пункту. З метою оподаткування материнська компанія веде

наростаючим підсумком облік дивідендів, отриманих нею від інших осіб, та дивідендів, сплачених на користь власників корпоративних прав такої материнської компанії, та відображає у податковій звітності такі дивіденди в порядку, визначеному центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики;

г) управителем фонду операцій з нерухомістю при виплаті платежів власникам сертифікатів фонду операцій з нерухомістю в результаті розподілу доходу фонду операцій з нерухомістю;

д) платником податку, прибуток якого звільнений від оподаткування відповідно до положень цього Кодексу, у розмірі прибутку, звільненого від оподаткування у періоді, за який виплачуються дивіденди;

138.3.6. юридичні особи – резиденти, які отримують дивіденди, не включають їх суму до доходу (крім постійних представництв нерезидентів).

Якщо дивіденди отримуються платником податку – резидентом із джерелом їх виплати від нерезидента, то платник податку включає суму отриманих дивідендів (крім дивідендів, отриманих від юридичних осіб, які перебувають під його контролем відповідно до підпункту 14.1.159 пункту 14.1 статті 14 розділу I цього Кодексу, і не є нерезидентами, що мають офшорний статус) до складу доходу за наслідками податкового періоду, на який припадає отримання таких дивідендів.

Порядок оподаткування дивідендів, що отримуються фізичними особами, визначається за правилами, встановленими розділом IV цього Кодексу;

138.3.7. виплата дивідендів на користь фізичних осіб (у тому числі нерезидентів) за акціями або іншими корпоративними правами, які мають статус привілейованих або інший статус, що передбачає виплату фіксованого розміру дивідендів чи суми, яка є більшою за суму виплат, розраховану на будь-яку іншу акцію (корпоративне право), емітовану таким платником податку, прирівнюється з метою оподаткування до виплати заробітної плати з відповідним оподаткуванням та включенням суми виплат до витрат платника податку.

При цьому така виплата не підлягає оподаткуванню як дивіденди згідно з нормами розділу IV цього Кодексу;

138.3.8. авансовий внесок із податку, сплачений у зв'язку з нарахуванням/сплатою дивідендів, є невід'ємною частиною податку на прибуток та не може розцінюватися як податок, який справляється при репатріації дивідендів (їх сплаті на користь нерезидентів) відповідно до норм статті 150 цього Кодексу або чинних міжнародних договорів України.

138.4. За борговими вимогами та зобов'язаннями:

138.4.1. з урахуванням особливостей, установлених цим розділом, не включаються до доходу і не підлягають оподаткуванню кошти або майно, залучені платником податку у зв'язку з:

отриманням платником податку основної суми фінансових кредитів, у тому числі субординованого боргу, позик від інших осіб – кредиторів, а також

поверненням основної суми фінансових кредитів, позик, наданих платником податку іншим особам – дебіторам, отриманням частини консолідованого іпотечного боргу власниками іпотечних сертифікатів участі, заміною однієї частки консолідованого іпотечного боргу на іншу;

залученням платником податку коштів або майна в довірче управління, основної суми депозиту (вкладу), у тому числі шляхом випуску ощадних (депозитних) сертифікатів (іпотечних сертифікатів з фіксованою дохідністю), або на інші строкові чи довірчі рахунки, розміщенням або наступним продажем боргових цінних паперів, а також поверненням платнику податку коштів або майна з довірчого управління, а також основної суми депозиту (вкладу), або з інших строкових чи довірчих рахунків, відкритих іншими особами на користь такого платника податку;

залученням платником податку коштів або майна на підставі договору концесії, комісії, доручення, про відкриття рахунку у цінних паперах, про надання клірингових послуг за угодами щодо фінансових інструментів, консигнації, довірчого управління, схову (відповідального зберігання), договору щодо забезпечення виконання зобов'язань, а також згідно з іншими цивільно-правовими договорами, що не передбачають передачу права власності на такі кошти або майно, з урахуванням положень пункту 138.7 цієї статті;

отриманням платником податку від Фонду соціального захисту інвалідів цільової позики на поворотній основі. При цьому доходи такого платника податку не збільшуються на суму умовно нарахованих процентів, а податкові зобов'язання Фонду соціального захисту інвалідів не змінюються як при її видачі, так і при її зворотному отриманні;

138.4.2. з урахуванням особливостей, встановлених цим розділом, не включаються до витрат кошти або майно, надані платником податку у зв'язку з:

поверненням платником податку основної суми кредиту, у тому числі субординованого боргу, позики, частини консолідованого іпотечного боргу при погашенні іпотечного сертифіката участі, але не більше суми, сплаченої за придбання такого сертифіката іншим особам – кредиторам, процентної позики, а також з наданням основної суми кредиту, позики іншим особам – дебіторам, викупу (заміни) однієї частки консолідованого іпотечного боргу на іншу відповідно до закону;

поверненням платником податку коштів або майна з довірчого управління, основної суми депозиту (вкладу), у тому числі залучених шляхом випуску ощадних (депозитних) сертифікатів, іпотечних сертифікатів із фіксованою дохідністю, або коштів з інших строкових чи довірчих рахунків, погашенням (викупом) боргових цінних паперів, а також розміщенням платником податку коштів або майна в довірче управління, основної суми депозиту (вкладу), або на інші строкові та довірчі рахунки, відкриті на користь такого платника податку;

наданням платником податку майна на підставі договорів концесії, комісії, консигнації, довірчого управління, схову (відповідального зберігання) або згідно з іншими цивільно-правовими договорами, що не передбачають передачі права власності на таке майно іншій особі, з урахуванням положень пункту 138.7 цієї статті.

Термін “основна сума” означає суму наданого кредиту, позики або депозиту (строкових, довірчих рахунків) без урахування процентів, фіксованих виплат, премій, вигравшів, суму консолідованого іпотечного боргу в частині, яка відповідає ціні зобов’язання;

поверненням платником податку суми цільової позики на поворотній основі Фонду соціального захисту інвалідів;

138.4.3. за борговими цінними паперами, емітованими платником податку, суми процентів включаються до його витрат за правилами, визначеними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

138.5. З відступлення права вимоги

З метою оподаткування платник податку веде облік фінансових результатів операцій від проведення операцій з продажу (передачі) або придбання права вимоги зобов’язань у грошовій формі за поставлені товари, виконані роботи чи надані послуги третьої особи, зобов’язань за фінансовими кредитами, а також за іншими цивільно-правовими договорами.

При першому відступленні зобов’язань витрати, понесені платником податку – першим кредитором, визначаються в розмірі договірної (контрактної) вартості товарів, робіт, послуг, за якими виникла заборгованість, за фінансовими кредитами – у розмірі заборгованості за даними бухгалтерського обліку на дату здійснення такого відступлення відповідно до вимог цього Кодексу, а за іншими цивільно-правовими договорами – у розмірі фактичної заборгованості, що відступається. До доходів включається сума коштів або вартість інших активів, отримана платником податку – першим кредитором від такого відступлення, а також сума його заборгованості, яка погашається, за умов, що така заборгованість була включена до витрат згідно з вимогами цього Кодексу.

Якщо доходи, отримані платником податку від наступного відступлення права вимоги зобов’язань третьої особи (боржника) або від виконання вимоги боржником, перевищують витрати, понесені таким платником податку на придбання права вимоги зобов’язань третьої особи (боржника), отриманий прибуток включається до доходу платника податку.

Якщо витрати, понесені платником податку на придбання права вимоги зобов’язань третьої особи (боржника), перевищують доходи, отримані таким платником податку від наступного відступлення права вимоги зобов’язань третьої особи (боржника) або від виконання вимоги боржником, від’ємне значення не включається до витрат або у зменшення отриманих прибутків від здійснення

інших операцій з продажу (передачі) або придбання права вимоги зобов'язань у грошовій формі за поставлені товари чи надані послуги третьої особи.

138.6. При відчуженні майна, заставленого з метою забезпечення повної суми боргової вимоги, витрати та доходи заставодавця та заставоутримувача визначаються в такому порядку:

відчуження об'єкта застави для заставодавця прирівнюється до продажу такого об'єкта у податковий період такого відчуження;

якщо згідно з умовами договору або закону об'єкт застави відчужується у власність заставоутримувача в рахунок погашення боргових зобов'язань, таке відчуження прирівнюється до купівлі заставоутримувачем такого об'єкта застави в податковий період такого відчуження;

якщо кредитор у подальшому продає об'єкт застави іншим особам, його доходи або збитки визнаються в загальному порядку;

ціна продажу/купівлі при цьому визначається за правилами, встановленими відповідними законами, які регулюють відносини застави (іпотеки).

Якщо згідно з умовами договору або згідно із законом об'єкт застави з метою погашення боргових зобов'язань підлягає продажу на аукціоні (публічних торгах), то доходи й витрати заставоутримувача визначаються у порядку, встановленому підпунктом 149.3.4 пункту 149.3 статті 149 цього Кодексу, та відповідними законами, які регулюють відносини застави (іпотеки).

Порядок надання та погашення боргових зобов'язань, забезпечених заставою, встановлюється відповідним законом.

138.7. З лізингу (оренди), концесії

Передача майна в оперативний лізинг (оренду) не змінює податкових зобов'язань орендодавця та орендаря. При цьому орендодавець збільшує суму доходів, а орендар збільшує суму витрат на суму нарахованого лізингового платежу за наслідками податкового періоду, в якому здійснюється таке нарахування. У такому ж порядку здійснюється оподаткування операцій із оренди землі та жилих приміщень;

передача майна у фінансовий лізинг (оренду) для цілей оподаткування прирівнюється до його продажу в момент такої передачі. При цьому орендодавець збільшує доходи, а в разі передачі у фінансовий лізинг майна, що на момент такої передачі перебувало у складі основних засобів орендодавця, – прирівнює до нуля балансову вартість відповідного об'єкта основних засобів згідно з правилами, визначеними статтею 141 цього Кодексу для їх продажу, а орендар включає вартість об'єкта фінансового лізингу (без урахування процентів, нарахованих або таких, що будуть нараховані, відповідно до договору) до складу основних засобів з метою амортизації, за наслідками податкового періоду, в якому відбувається така передача.

При нарахуванні лізингового платежу орендодавець збільшує доходи, а орендар збільшує витрати на таку частину лізингового платежу, яка дорівнює

сумі процентів або комісій, нарахованих на вартість об'єкта фінансового лізингу (без урахування частини лізингового платежу, що надається в рахунок компенсації частини вартості об'єкта фінансового лізингу), за наслідками податкового періоду, у якому здійснюється таке нарахування.

У разі якщо в майбутніх податкових періодах орендар повертає об'єкт фінансового лізингу орендодавцю без придбання такого об'єкта у власність, така передача прирівнюється для цілей оподаткування до зворотного продажу орендарем такого об'єкта орендодавцю за ціною, яка визначається на рівні суми лізингових платежів у частині компенсації вартості об'єкта фінансового лізингу, що є несплаченими за такий об'єкт лізингу на дату такого повернення.

У разі якщо вартість об'єкта фінансового лізингу, що вперше або повторно вводиться в експлуатацію, визначається договором у сумі, що є меншою від вартості витрат на його придбання або спорудження, контролюючий орган має право провести позапланову перевірку для визначення рівня звичайної ціни;

передача в оренду житлового фонду або землі здійснюється за правилами оперативного лізингу;

передача житлового фонду у фінансовий лізинг здійснюється за правилами цього пункту;

перехід права власності на об'єкт лізингу від орендодавця (власника майна) до іншої особи (нового власника майна) із збереженням відповідних прав та обов'язків орендодавця за договором фінансового лізингу не змінює податкових зобов'язань орендодавця, орендаря та нового власника майна, сформованих до моменту передачі у власність такого майна (об'єкта лізингу) іншій особі (новому власнику майна).

Відображення в обліку операцій передачі житла в оренду з викупом здійснюється з урахуванням особливостей, що встановлені в розділі XX "Перехідні положення" цього Кодексу.

Отримання майна в концесію не змінює податкових зобов'язань концесіонера. При цьому концесіонер збільшує суму витрат на суму нарахованого концесійного платежу за наслідками податкового періоду, в якому здійснюється таке нарахування.

138.8. З торгівлі цінними паперами:

138.8.1. облік загального фінансового результату (прибутку/збитку) за операціями з торгівлі цінними паперами ведеться платником податку окремо від інших доходів і витрат.

Платник податку визначає фінансовий результат за операціями з цінними паперами, що перебувають в обігу на фондовій біржі, окремо від фінансового результату за операціями з цінними паперами, що не перебувають в обігу на фондовій біржі.

Платники податку визначають фінансовий результат за операціями з цінними паперами відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку

шляхом зменшення прибутків за операціями з цінними паперами на суму збитків від операцій з іншими цінними паперами протягом такого звітного періоду.

Прибуток за кожною окремою операцією з цінними паперами розраховується як позитивна різниця між доходом від такого відчуження та сумою витрат у зв'язку з придбанням таких цінних паперів за винятком операцій з торгівлі борговими цінними паперами, в яких сума доходу від відчуження зменшується на суму нарахованих, але не отриманих процентів і оподаткування яких здійснюється відповідно до норм цього Кодексу та сума витрат з придбання таких цінних паперів зменшується на суму сплачених процентів продавцю, нарахованих згідно з умовами випуску таких цінних паперів.

Збиток за кожною окремою операцією з цінними паперами розраховується як від'ємна різниця між доходом від такого відчуження та сумою витрат у зв'язку з придбанням таких цінних паперів за винятком операцій з торгівлі борговими цінними паперами, в яких сума доходу від відчуження зменшується на суму нарахованих, але не отриманих процентів і оподаткування яких здійснюється відповідно до норм цього Кодексу та сума витрат з придбання таких цінних паперів зменшується на суму сплачених процентів продавцю. Для цілей цього пункту дохід платника податку від продажу, обміну або інших способів відчуження цінних паперів визнається на дату переходу покупцеві права власності на такі цінні папери.

Витрати платника податку на користь продавця або емітента цінних паперів визнаються витратами того звітного періоду, в якому визнано доходи від відчуження таких цінних паперів;

138.8.2. для цілей цього пункту цінні папери визнаються такими, що перебувають в обігу на фондовій біржі, за одночасного дотримання таких умов:

а) цінні папери допущені до обігу хоча б на одній фондовій біржі. При цьому перелік іноземних фондових бірж визначається Національною комісією з цінних паперів та фондового ринку;

б) ціни цінних паперів (біржовий курс) на українських фондових біржах розраховуються (встановлюються) відповідно до вимог, встановлених Національною комісією з цінних паперів та фондового ринку;

в) інформація про ціни (біржовий курс, останню поточну ціну цінного папера або результати котирування) цінних паперів обов'язково розміщується на веб-сайті фондової біржі та у загальнодоступній інформаційній базі даних Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку, а також може публікуватися в засобах масової інформації (зокрема електронних) та бути надана фондовою біржею будь-якій заінтересованій особі протягом трьох років після дати здійснення операцій з такими цінними паперами;

138.8.3. якщо за результатами звітного періоду загальна сума збитків від операцій з цінними паперами, що перебувають в обігу на фондовій біржі, перевищує загальну суму прибутків від таких операцій, то сума від'ємного значення

фінансового результату за операціями з цінними паперами, що перебувають в обігу на фондовій біржі, переноситься у зменшення загального фінансового результату за такими операціями в наступних звітних періодах до повного погашення.

Якщо за результатами звітного періоду загальна сума збитків від операцій з цінними паперами, що не перебувають в обігу на фондовій біржі, перевищує загальну суму прибутків від таких операцій, то сума від'ємного значення фінансового результату за операціями з цінними паперами, що не перебувають в обігу на фондовій біржі, переноситься у зменшення загального фінансового результату за такими операціями в наступних звітних періодах протягом 1095 днів, наступних за звітним періодом виникнення зазначеного від'ємного значення фінансового результату.

Якщо за результатами звітного періоду загальна сума прибутків від операцій із цінними паперами, що перебувають в обігу на фондовій біржі, перевищує загальну суму збитків від таких операцій, сума перевищення включається до об'єкта оподаткування за такими операціями та оподатковується за ставкою, визначеною пунктом 144.4 статті 144 цього Кодексу.

Якщо за результатами звітного періоду загальна сума прибутків від операцій з цінними паперами, що не перебувають в обігу на фондовій біржі, перевищує загальну суму збитків від таких операцій, за кожним видом цінних паперів, сума перевищення включається до об'єкта оподаткування за такими операціями та оподатковується за ставкою, визначеною пунктом 144.4 статті 144 цього Кодексу.

Прибутки, отримані від операцій з цінними паперами, що перебувають в обігу на фондовій біржі, не можуть бути зменшені на збитки від операцій з цінними паперами, що не перебувають в обігу на фондовій біржі.

Прибутки, отримані від операцій з цінними паперами, що не перебувають в обігу на фондовій біржі, не можуть бути зменшені на збитки від операцій з цінними паперами, що перебувають в обігу на фондовій біржі;

138.8.4. якщо платником податку здійснені витрати, пов'язані з придбанням цінних паперів або деривативів емітента, інформація щодо якого містилася на дату вчинення правочину в переліку емітентів, що мають ознаки фіктивності, такі витрати не враховуються при визначенні фінансового результату за операціями з цінними паперами або деривативами.

Ознаки фіктивності емітента встановлюються Національною комісією з цінних паперів та фондового ринку за погодженням з центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики.

Внесення та виключення емітента з переліку емітентів, що мають ознаки фіктивності, здійснюються на підставі спільного рішення центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики, та Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку.

Порядок визначення емітентів, що мають ознаки фіктивності, та оприлюднення такої інформації визначаються Національною комісією з цінних паперів

та фондового ринку за погодженням з центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики;

138.8.5. норми пункту 138.8 статті 138 цього Кодексу не поширюються на платників податків – емітентів цінних паперів за операціями з розміщення, погашення, викупу, конвертації та повторного їх продажу, а також векселедавців, заставодавців та інших осіб, що видали ордерний або борговий цінний папір, при видачі та погашенні даних цінних паперів.

Норми пункту 138.8 статті 138 цього Кодексу не поширюються на операції із внесення платником податку коштів або майна до статутного капіталу юридичної особи – резидента або нерезидента в обмін на емітовані ним корпоративні права, за умови повернення платнику податку коштів або майна (майнових прав), попередньо внесених ним до статутного капіталу емітента корпоративних прав, у разі виходу такого платника податку з числа засновників (учасників) такого емітента чи ліквідації такого емітента.

Фінансовий результат від операцій з продажу та інших способів відчуження корпоративних прав в іншій, ніж цінні папери, формі, акцій приватних акціонерних товариств, цінних паперів, емітованих нерезидентами, розраховується як різниця між доходом від такого відчуження та сумою витрат у зв'язку з придбанням таких цінних паперів, інших, ніж цінні папери, корпоративних прав.

Прибуток, отриманий від таких операцій, включається до доходів, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування, а збиток – до витрат, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування.

Операції з конвертації цінних паперів оподаткуванню не підлягають.

Операції з купівлі-продажу цінних паперів та інших фінансових інструментів, що здійснюються за участю особи, яка провадить клірингову діяльність та виконує функцію центрального контрагента відповідно до вимог Закону України "Про цінні папери та фондовий ринок», не включаються до доходів та витрат даної особи (крім операцій, які здійснюються на користь такої особи).

Норми пункту 138.8 статті 138 цього Кодексу не поширюються на операції РЕПО.

Фінансовий результат за такими операціями платника податку визначається за правилами, визначеними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, та оподатковується в загальному порядку. Якщо платником податку не виконано зобов'язання щодо зворотного продажу (купівлі) цінних паперів у встановлений договором РЕПО строк, така операція оподатковується в порядку, встановленому пунктом 138.8 статті 138 цього Кодексу.

Норми пункту 138.8 статті 138 цього Кодексу не поширюються на операції з деривативами. За операціями з деривативами (похідними інструментами) фінансовий результат платника податку від таких операцій за звітний податковий період визначається відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку та оподатковується в загальному порядку.

Норми цього Кодексу щодо звичайних цін не застосовуються при проведенні операцій РЕПО чи операцій з деривативами.

Первинними документами для підтвердження доходів і витрат за операціями з цінними паперами та деривативами (похідними інструментами), що перебувають в обігу на фондовій біржі, можуть бути оригінали:

для торговців цінними паперами – учасників фондової біржі – біржового звіту за звітний період;

для платників податку – клієнтів торговців цінними паперами – учасників фондової біржі – звіту торговця цінними паперами, який формується на підставі біржового звіту та договору з таким торговцем.

138.9. Із землею та її капітальним поліпшенням:

138.9.1. платник податку веде окремий облік операцій з продажу або купівлі землі як окремого об'єкта власності. Витрати, пов'язані з таким придбанням, не підлягають включенню до витрат за звітний податковий період та не підлягають амортизації.

Якщо в майбутньому такий окремий об'єкт власності продається, платник податку включає до доходів позитивну різницю між сумою доходу, отриманого внаслідок такого продажу, та сумою витрат, пов'язаних із купівлею такого окремого об'єкта власності, які збільшені на коефіцієнт індексації, визначений у пункті 141.3 статті 141 цього Кодексу.

У разі якщо витрати (з урахуванням зазначеної переоцінки), понесені у зв'язку з придбанням такого об'єкта власності, перевищують доходи, отримані внаслідок його продажу, збиток від такої операції не повинен впливати на об'єкт оподаткування та покривається за рахунок власних джерел платника податку;

138.9.2. у разі продажу землі, отриманої у власність у процесі приватизації, платник податку включає до доходів позитивну різницю між сумою доходу, отриманого внаслідок такого продажу, та сумою оціночної вартості такої землі, визначеної згідно з установленою методикою вартісної оцінки земель з урахуванням коефіцієнтів її функціонального використання на момент такого продажу.

У разі якщо витрати перевищують доходи, отримані внаслідок його продажу, збиток від такої операції не повинен впливати на об'єкт оподаткування та покривається за рахунок власних джерел платника податку;

138.9.3. у разі якщо об'єкт нерухомого майна (нерухомість) придбавається платником податку разом із землею, яка знаходиться під таким об'єктом чи є передумовою для забезпечення функціонального використання такого об'єкта нерухомості відповідно до норм, визначених законодавством, амортизації підлягає вартість такого об'єкта нерухомого майна. Вартість зазначеного об'єкта нерухомості визначається в сумі, що не перевищує звичайну ціну, без урахування вартості землі;

138.9.4. якщо земля як окремий об'єкт власності продається або відчужується іншим чином, то балансова вартість окремого об'єкта основних засобів

групи 2, в якому відображалася вартість капітального поліпшення якості такої землі, включається до витрат такого платника податку за підсумками податкового періоду, на який припадає такий продаж або відчуження;

138.9.5. для цілей цього пункту дохід, отриманий внаслідок продажу або іншого відчуження землі, визнається згідно з договором купівлі-продажу або іншого відчуження, але не нижче звичайної ціни такої землі.

138.10. За товарообмінними (бартерними) операціями

Доходи та витрати від проведення товарообмінних (бартерних) операцій визначаються відповідно до договірної ціни такої операції, але не нижчої (вищої) від звичайних цін.

138.11. З випуску та проведення державних грошових лотерей

Податок, передбачений цим розділом не справляється із суми перевищення доходів над витратами, пов'язаними з випуском та проведенням державних грошових лотерей.

138.12. При виконанні угод про розподіл продукції

Оподаткування прибутку, отриманого платником податку в умовах дії угоди про розподіл продукції, здійснюється з урахуванням особливостей, встановлених розділом XVIII цього Кодексу.

138.13. За договорами управління майном:

138.13.1. платник податку, який отримав майно на підставі договору управління (управитель), веде окремо від власного облік доходів та витрат у розрізі кожного договору управління;

138.13.2. до доходів в окремому обліку відносяться доходи від управління майном, отримані в будь-якому вигляді;

138.13.3. до витрат в окремому обліку відносяться всі витрати, які є витратами згідно із національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, у тому числі винагорода управителю.

Для цілей цього підпункту в окремому обліку амортизація отриманих в управління основних засобів здійснюється за балансовою вартістю на момент передачі в управління;

138.13.4. прибуток від кожного договору управління оподатковується на загальних підставах та податок сплачується до бюджету управителем майна;

138.13.5. виплата доходу установнику управління здійснюється лише після оподаткування прибутку згідно з підпунктом 138.13.4 цього пункту;

138.13.6. сума отриманого прибутку не включається до доходу установника управління та витрат управителя майна;

138.13.7. сума утриманої (виплаченої) винагороди за управління майном включається до доходу управителя майна від його власної діяльності;

138.13.8. для цілей оподаткування цим пунктом господарські відносини між учасниками договору управління прирівнюються до відносин на основі окремих цивільно-правових договорів;

138.13.9. форма звітності про результати діяльності, що здійснюється за договорами управління майном, встановлюється центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики;

138.13.10. положення цього пункту не поширюються на операції з управління активами інститутів спільного інвестування фондів банківського управління, фондів фінансування будівництва та фондів операцій з нерухомістю, створених відповідно до закону.

138.14. При здійсненні спільної діяльності на території України без створення юридичної особи:

138.14.1. спільна діяльність без створення юридичної особи провадиться на підставі договору про спільну діяльність;

138.14.2. облік результатів спільної діяльності ведеться платником податку, уповноваженим на це іншими сторонами згідно з умовами договору, окремо від обліку господарських результатів такого платника податку;

138.14.3. виплата (нарахування) частини прибутку, отриманого учасниками спільної діяльності, оподатковується за ставкою, встановленою пунктом 144.1 статті 144 цього Кодексу, особою, уповноваженою вести облік результатів спільної діяльності до/або під час такої виплати;

138.14.4. у разі якщо протягом звітного періоду витрати спільної діяльності перевищують доходи такої діяльності, такі збитки переносяться на зменшення доходів майбутніх податкових періодів від такої спільної діяльності протягом строків, визначених цим Кодексом;

138.14.5. для цілей оподаткування господарські відносини між учасниками спільної діяльності прирівнюються до відносин на основі окремих цивільно-правових договорів;

138.14.6. порядок обліку та звітності результатів спільної діяльності встановлюється центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики, виходячи із положень цього Кодексу.

138.15. З реорганізації юридичних осіб:

138.15.1. не включається до доходу платника податку – правонаступника сума коштів, боргових вимог, вартість матеріальних та нематеріальних активів, отриманих від юридичної особи, що припиняється у зв'язку із проведенням реорганізації.

Об'єкти основних засобів та нематеріальних активів юридичної особи, що припиняється у зв'язку з проведенням реорганізації, включається до складу відповідних груп основних засобів та нематеріальних активів платника податків – правонаступника за балансовою вартістю на дату затвердження передавального акта та підлягає амортизації в порядку, визначеному цим Кодексом.

Собівартість запасів, які обліковуються в обліку юридичної особи, що припиняється, включається до складу собівартості запасів правонаступника на дату затвердження передавального акта.

У разі якщо визначена цим розділом дата збільшення витрат, здійснених (нарахованих) юридичною особою, що припиняється, не настала до моменту затвердження передавального акта, такі витрати враховуються в обліку платника податків – правонаступника. Такий платник податку – правонаступник набуває право на збільшення витрат у загальному порядку, визначеному цим розділом. Це правило застосовується також:

до суми витрат, що обліковуються відповідно до цього розділу в особливому порядку (витрат на придбання цінних паперів, деривативів тощо), та неврахованих у зменшення доходів платника податку до моменту затвердження передавального акта;

до суми доходу, отриманого (нарахованого) платником податку, що припиняється, та невключеного до доходу до моменту затвердження передавального акта.

Від'ємне значення об'єкта оподаткування звітного періоду, яке обліковувалося у платника податку, що припиняється, на дату затвердження передавального акта, включається до витрат платника податку – правонаступника. Зазначене положення також застосовується до суми від'ємного значення, яке обліковується в особливому порядку відповідно до цього розділу у платника податку, що припиняється (від'ємне значення за операціями із цінними паперами, деривативами, правами вимоги тощо).

Положення, передбачені абзацом восьмим зазначеного пункту, не застосовуються в разі, якщо платник (платники) податку, що припиняються, та платник податку – правонаступник були пов'язаними особами менш ніж вісімнадцять послідовних місяців до дати завершення приєднання.

Склад витрат (доходів), передбачених цим підпунктом, та їх оцінка визначаються за даними та документами обліку юридичної особи, що припиняється, на дату затвердження передавального акта;

138.15.2. при проведенні реорганізації у формі злиття, приєднання, перетворення юридичної особи, що передбачає обмін акцій (корпоративних прав) у юридичній особі, що припиняється, на акції (корпоративні права) у юридичній особі – правонаступнику, вартість акцій (корпоративних прав) юридичної особи – правонаступника в обліку акціонера (учасника) визначається в розмірі вартості акцій (корпоративних прав) юридичної особи, випуск яких був скасований (припинений тощо) в результаті реорганізації.

У разі проведення реорганізації у формі поділу (виділення), що передбачає розподіл акцій (корпоративних прав) між акціонерами (учасниками) юридичних осіб, що утворюються внаслідок реорганізації, вартість таких акцій (корпоративних прав) в обліку акціонерів (учасників) визначається в сумі, що дорівнює вартості частки акцій (корпоративних прав) в юридичній особі, що реорганізується, пропорційній вартості чистих активів юридичної особи, що утворилася в результаті реорганізації, та загальної вартості чистих активів юридичної особи, що реорганізувалася. Вартість чистих активів юридичних осіб, зазначених у

цьому абзаці, визначається за даними розподільчого балансу на дату його затвердження.

Стаття 139. Тимчасові податкові різниці щодо доходів

139.1. Тимчасові податкові різниці щодо доходів, які зменшують фінансовий результат до оподаткування, визначений у фінансовій звітності, звітного податкового періоду:

139.1.1. суми неустойки (штрафів та/або пені), нараховані понад суми, що фактично надійшли за рішенням сторін договору або відповідних державних органів, суду;

139.1.2. суми дооцінки активів відповідно до пункту 145.10 статті 145 цього Кодексу та суми вигоди від відновлення корисності активів проведеної за правилами, визначеними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку;

139.1.3. суми сумнівної та безнадійної заборгованості з урахуванням статті 149 цього Кодексу.

Стаття 140. Тимчасові податкові різниці щодо витрат

140.1. Тимчасові податкові різниці щодо витрат, які збільшують фінансовий результат до оподаткування, визначений у фінансовій звітності, звітного податкового періоду:

140.1.1. сума перевищення коштів, що формують собівартість послуг, фактично перерахованих власнику природного газу з відкритого гарантованим постачальником з постачання природного газу споживачам за регульованим тарифом у банку, відповідно до закону, поточного рахунку із спеціальним режимом використання для зарахування коштів, що надходять за спожитий природний газ від усіх категорій споживачів, та вартістю природного газу, оформленого актом приймання-передачі між власником природного газу та гарантованим постачальником, за звітний податковий період;

140.1.2. сума нарахованих благодійних чи інших внесків та/або вартості товарів (робіт, послуг) на користь неприбуткових організацій, що перевищує фактично здійснені перерахування у звітному періоді з урахуванням обмежень, встановлених підпунктом 137.1.2 пункту 137.1 статті 137 цього Кодексу;

140.1.3. сума резерву запасу палива (вугілля та/або мазуту), який створюється для безперебійного постачання електричної енергії споживачам, що перевищує вартість витраченого в технологічному процесі вугілля та/або мазуту за результатами звітного податкового року ліцензіатів з виробництва електричної та/або теплової енергії, які використовують для виробництва електричної та/або теплової енергії вугілля та/або мазуту.

Сума резерву запасу палива визначається самостійно платником податку щомісяця на основі середньомісячної вартості придбаного палива (вугілля, мазуту) за попередній рік, але не менше фактичної вартості придбаного протягом поточного місяця палива (вугілля, мазуту). В кінці звітного року створений

резерв корегується на вартість витраченого в технологічному процесі палива (вугілля, мазуту), а саме:

якщо фактична вартість витраченого в технологічному процесі палива (вугілля, мазуту) протягом звітного року більша, ніж сума нарахованого за звітний рік резерву, то собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг збільшується на суму різниці між вартістю витраченого в технологічному процесі палива та нарахованого резерву за результатами звітного року;

якщо фактична вартість витраченого в технологічному процесі палива (вугілля, мазуту) протягом звітного року менша, ніж сума нарахованого за звітний рік резерву, то собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг зменшується на суму різниці між вартістю витраченого в технологічному процесі палива та нарахованого резерву за результатами звітного року;

140.1.4. сума перевищення амортизації основних засобів та нематеріальних активів, нарахованої відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку понад суму амортизації, нарахованої відповідно до статті 141 цього Кодексу;

140.1.5. сума від'ємного значення фінансового результату за операціями з цінними паперами, що не перебувають в обігу на фондовій біржі понад 1095 днів, наступних за звітним періодом виникнення зазначеного від'ємного значення фінансового результату відповідно до підпункту 138.8.3 пункту 138.8 статті 138 цього Кодексу;

140.1.6. сума витрат на створення забезпечень для відшкодування наступних (майбутніх) операційних витрат на виплату відпусток фізичним особам, що перебувають у трудових відносинах з платником податку, що перевищує нараховані суми виплат на відпустки працівникам за звітний податковий рік.

140.2. Тимчасові податкові різниці щодо витрат, які зменшують фінансовий результат до оподаткування, визначений у фінансовій звітності, звітного податкового періоду:

140.2.1. сума перевищення амортизації основних засобів та нематеріальних активів, нарахованої відповідно до статті 141 цього Кодексу понад суму амортизації, нарахованої відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку;

140.2.2. сума від'ємного значення об'єкта оподаткування минулого звітного року, визначеного відповідно до статті 143 цього Кодексу.

Стаття 141. Амортизація, переоцінка основних засобів та об'єктів необоротних активів з видобутку корисних копалин

141.1. Амортизація основних засобів:

141.1.1. не підлягають амортизації та повністю відносяться до витрат за звітний період витрати платника податку на:

придбання (виготовлення) сценічно-постановочних предметів вартістю до 5 тисяч гривень театральньо-видовищними підприємствами – платниками податку;

витрати на виробництво національного фільму та придбання майнових прав інтелектуальної власності на національний фільм;

141.1.2. не підлягають амортизації та проводяться за рахунок відповідних джерел фінансування:

витрати бюджетів на будівництво та утримання споруд благоустрою та житлових будинків, придбання і збереження бібліотечних і архівних фондів;

витрати бюджетів на будівництво та утримання автомобільних доріг загального користування;

витрати на придбання та збереження Національного архівного фонду України, а також бібліотечного фонду, що формується та утримується за рахунок бюджетів;

вартість гудвілу;

витрати на придбання/самостійне виготовлення та ремонт, а також на реконструкцію, модернізацію або інші поліпшення невикористаних основних засобів.

Термін “невиробничі основні засоби” означає необоротні матеріальні активи, які не використовуються в господарській діяльності платника податку;

141.1.3. мінімально допустимі строки амортизації основних засобів та інших необоротних активів:

Групи	Мінімально допустимі строки корисного використання, років
група 1 – земельні ділянки	–
група 2 – капітальні витрати на поліпшення земель, не пов’язані з будівництвом	15
група 3 – будівлі	20
споруди	15
передавальні пристрої	10
група 4 – машини та обладнання	5
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 тому числі стільникові), мікрофони і рації, вартість яких перевищує 5 гривень	2
група 5 – транспортні засоби	5
група 6 – інструменти, прилади, інвентар, меблі	4
група 7 – тварини	6
група 8 – багаторічні насадження	10
група 9 – інші основні засоби	12
група 10 – бібліотечні фонди	–
група 11 – малоцінні необоротні матеріальні активи	–
група 12 – тимчасові (нетитульні) споруди	5

група 13 – природні ресурси	–
група 14 – інвентарна тара	6
група 15 – предмети прокату	5
група 16 – довгострокові біологічні активи	7

141.1.4. строки нарахування амортизації нематеріальних активів:

Групи	Строк дії права користування
група 1 – права користування природними ресурсами (право користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище)	відповідно до правостановляючого документа
група 2 – права користування майном (право користування земельною ділянкою, крім права постійного користування земельною ділянкою відповідно до закону, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо)	відповідно до правостановляючого документа
група 3 – права на комерційні позначення (права на торговельні марки (знаки для товарів і послуг), комерційні (фірмові) найменування тощо) крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті	відповідно до правостановляючого документа
група 4 – права на об'єкти промислової власності (право на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин, компонування (топографії) інтегральних мікросхем, комерційні таємниці, в тому числі ноу-хау, захист від недобросовісної конкуренції тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті	відповідно до правостановляючого документа, але не менш як 5 років
група 5 – авторське право та суміжні з ним права (право на літературні, художні, музичні твори, комп'ютерні програми, програми для електронно-обчислювальних машин, компіляції даних (баз даних), фонограми, відеограми, передач (програми) організацій мовлення тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті	відповідно до правостановляючого документа, але не менш як 2 роки
група 6 – інші нематеріальні активи (право на ведення діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо)	відповідно до правостановляючого документа

Якщо відповідно до правостановляючого документа строк дії права користування нематеріального активу не встановлено, такий строк становить 10 років безперервної експлуатації;

141.1.5. амортизація малоцінних необоротних матеріальних активів і бібліотечних фондів може нараховуватися за рішенням платника податків у першому місяці використання об'єкта в розмірі 50 відсотків його вартості, яка амортизується, та решта 50 відсотків 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 відсотків його вартості;

141.1.6. облік вартості, яка амортизується, ведеться за кожним об'єктом, що входить до складу окремої групи основних засобів, у тому числі вартість ремонту та поліпшення об'єктів основних засобів, отриманих безоплатно або наданих в оперативний лізинг (оренду) або отриманих в концесію чи створених (збудованих)

концесіонером відповідно до Закону України «Про особливості передачі в оренду чи концесію об'єктів централізованого водо-, теплопостачання і водовідведення, що перебувають у комунальній власності», як окремих об'єктів амортизації;

141.1.7. у разі якщо договір оперативної оренди (лізингу) чи концесії зобов'язує або дозволяє орендарю чи концесіонеру здійснювати ремонти та/або поліпшення об'єкта оперативної оренди (лізингу) чи концесії, вартість таких ремонтів та/або поліпшень амортизується орендарем чи концесіонером як окремих об'єктів в порядку, встановленому для групи основних засобів, до якої відноситься об'єкт оперативної оренди (лізингу) чи концесії, що ремонтується та/або поліпшується.

При цьому орендарем не враховується балансова вартість об'єктів оперативної оренди/лізингу, за якою вони обліковуються на балансі орендодавця;

141.1.8. сума перевищення доходів від продажу або іншого відчуження над первісною вартістю придбання невикористаних основних засобів та витрат на ремонт, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані, включається до доходів платника податку, а сума перевищення первісної вартості над доходами від такого продажу або іншого відчуження включається до витрат платника податку.

141.2. Амортизація витрат, пов'язаних з видобутком корисних копалин:

141.2.1. будь-які витрати на розвідку/дорозвідку, облаштування та розробку будь-яких запасів (родовищ) корисних копалин (за винятком витрат, передбачених підпунктом 137.2.5 пункту 137.2 статті 137 цього Кодексу) включаються до окремого об'єкта необоротних активів з видобутку корисних копалин платника податку, на балансі якого перебувають такі запаси (родовища), та підлягають амортизації;

141.2.2. до витрат, що включаються до окремого об'єкта необоротних активів з видобутку корисних копалин платника податку, відносяться:

витрати на придбання геологічної інформації, що є в розпорядженні інших юридичних осіб;

витрати на попередню розвідку родовищ (запасів) корисних копалин, проведена за рахунок власних коштів підприємств, що включає проектні роботи, пошуково-розвідувальні, бурові та гірничі роботи, геофізичні, геохімічні та інші дослідження в межах визначеної ділянки (території);

витрати на детальну розвідку родовищ (запасів), проведена за рахунок власних коштів підприємств, що включає проектування, облаштування родовищ (з будівництвом селища тощо), бурові та гірничо-прохідницькі роботи, геофізичні та інші дослідження, комплекс випробувальних робіт, технологічні дослідження тощо;

витрати, пов'язані з державною експертизою та оцінкою запасів корисних копалин;

витрати на розроблення техніко-економічних обґрунтувань, бізнес-планів, угод (контрактів), концесійних договорів на користування надрами тощо;

витрати на проектування розробки родовищ (запасів) корисних копалин;

витрати на дорозвідку родовищ (запасів) корисних копалин, що здійснюється підприємством після завершення детальної розвідки паралельно з експлуатаційними роботами в межах гірничого відводу і які супроводжуються нарощуванням запасів корисних копалин чи переведенням запасів у більш високі категорії розвіданості (включаючи виконання бурових, гірничопрохідницьких робіт тощо).

До складу зазначеної групи не включаються такі витрати, пов'язані з розвідкою/дорозвідкою та облаштуванням будь-яких запасів (родовищ) корисних копалин:

будь-які витрати на придбання ліцензій та інших спеціальних дозволів, виданих державними органами з ведення господарської діяльності (в тому числі витрати на реєстрацію, оформлення гірничого відводу тощо);

витрати на геологорозвідувальні роботи, виконані та профінансовані (як у минулому, так і поточному періоді) за рахунок державного бюджету;

витрати на розвідку/дорозвідку запасів (родовищ) корисних копалин, що виконувалася за рахунок підприємства і не привела до відкриття та нарощування додаткових обсягів балансових запасів чи до підвищення ступеня їх розвіданості (категорійності), у тому числі якщо відповідні роботи були припинені з огляду на їх економічну недоцільність;

витрати видобувних підприємств на експлуатаційну розвідку з метою уточнення контурів покладів корисних копалин, їх якості та гірничо-технічних умов розробки (без нарощування запасів корисних копалин і зміни їх категорійності за ступенем промислової розвіданості);

витрати на утримання основних засобів (у тому числі геологорозвідувальних підрозділів, організацій), що перебувають в стані консервації;

141.2.3. облік балансової вартості витрат, пов'язаних з видобутком корисних копалин, ведеться за кожним окремим родовищем (кар'єром, шахтою, свердловиною). Порядок такого обліку встановлюється центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної політики у торфодобувному та нафтогазовому комплексах, за погодженням із центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики;

141.2.4. сума амортизаційних відрахувань за звітний період об'єкта необоротних активів з видобутку корисних копалин (за винятком свердловин, що використовуються для розробки нафтових та газових родовищ), розраховується за формулою:

$$C(a) = B(a) \times O(a) : O(z),$$

де $C(a)$ – сума амортизаційних відрахувань за звітний період;

$B(a)$ – балансова вартість об'єкта необоротних активів з видобутку корисних копалин на початок звітного періоду, яка дорівнює балансовій вартості об'єкта необоротних активів з видобутку корисних копалин на початок періоду, що

передає звітному, збільшеній на суму витрат на розвідку/дорозвідку та облаштування запасів (родовищ) корисних копалин, понесених протягом попереднього періоду;

О(а) – обсяг (у натуральних величинах) корисних копалин, фактично видобутих протягом звітного періоду;

О(з) – загальний розрахунковий обсяг (у натуральних величинах) видобутку корисних копалин на відповідному родовищі, який визначається за методикою, що затверджується Кабінетом Міністрів України;

141.2.5. норми амортизації для свердловин, що використовуються для розробки нафтових та газових родовищ, встановлюються у відсотках до їх первісної вартості в такому розмірі (в розрахунку на рік):

- 1-й рік експлуатації – 10 відсотків;
- 2-й рік експлуатації – 18 відсотків;
- 3-й рік експлуатації – 14 відсотків;
- 4-й рік експлуатації – 12 відсотків;
- 5-й рік експлуатації – 9 відсотків;
- 6-й рік експлуатації – 7 відсотків;
- 7-й рік експлуатації – 7 відсотків;
- 8-й рік експлуатації – 7 відсотків;
- 9-й рік експлуатації – 7 відсотків;
- 10-й рік експлуатації – 6 відсотків;
- 11-й рік експлуатації – 3 відсотки.

Платники податку мають право протягом звітного податкового року включити до витрат будь-які витрати, пов'язані з проведенням реконструкції, модернізації та іншим поліпшенням свердловин, що використовуються для розробки нафтових та газових родовищ, у сумі, що не перевищує 10 відсотків первісної вартості окремої свердловини.

Витрати, що перевищують зазначену суму, включаються до складу відповідної групи основних засобів як окремий об'єкт свердловини, що амортизується за нормами, визначеними цим пунктом;

141.2.6. у разі якщо діяльність, пов'язана з розвідкою/дорозвідкою запасів (родовищ) корисних копалин, не привела до їх відкриття або платником податку було прийнято рішення щодо недоцільності проведення подальшої розвідки чи розробки таких запасів (родовищ) у зв'язку з їх економічною недоцільністю, дозволяється віднести витрати з такої розвідки/дорозвідки чи розробки до витрат виробництва звітного податкового періоду такого платника податку за виключенням витрат, що були раніше віднесені до витрат відповідно до норм цього Кодексу. При цьому балансова вартість такої групи витрат, пов'язана з видобутком корисних копалин, прирівнюється до нуля.

141.3. Платники податку всіх форм власності мають право проводити переоцінку об'єктів основних засобів та об'єктів необоротних активів з видобутку

корисних копалин, застосовуючи щорічну індексацію вартості основних засобів, що амортизується, та суми накопиченої амортизації на коефіцієнт індексації, який визначається за формулою:

$$K_i = [I(a - 1) - 10] : 100,$$

де $I(a-1)$ – індекс інфляції року, за результатами якого проводиться індексація. Якщо значення K_i не перевищує одиниці, індексація не проводиться.

Збільшення вартості об'єктів основних засобів, що амортизується, здійснюється станом на кінець року (дату балансу) за результатами якого проводиться переоцінка та використовується для розрахунку амортизації з першого дня наступного року.

Стаття 142. Податкова база

142.1. Податковою базою для цілей цього розділу визнається грошове вираження прибутку як об'єкта оподаткування, визначеного згідно із статтею 134 цього Кодексу, з урахуванням положень цього розділу.

Стаття 143. Порядок урахування від'ємного значення об'єкта оподаткування в результатах наступних податкових періодів

143.1. Якщо результатом розрахунку об'єкта оподаткування платника податку з числа резидентів за підсумками податкового року є від'ємне значення, то сума такого від'ємного значення підлягає включенню до витрат першого календарного кварталу наступного податкового року. Розрахунок об'єкта оподаткування за наслідками півріччя, трьох кварталів та року здійснюється з урахуванням зазначеного від'ємного значення попереднього року у складі витрат таких податкових періодів наростаючим підсумком до повного погашення такого від'ємного значення, як податкова різниця щодо витрат.

Від'ємне значення як результат розрахунку об'єкта оподаткування, отриманий від ведення діяльності, що підлягає патентуванню, не враховується для цілей абзацу першого цього пункту та відшкодовується за рахунок доходів, отриманих у майбутніх податкових періодах від такої діяльності.

143.2. Контролюючий орган не може відмовити у прийнятті податкової декларації, що містить від'ємне значення як результат розрахунку об'єкта оподаткування, з причин наявності такого від'ємного значення.

143.3. У разі якщо від'ємне значення як результат розрахунку об'єкта оподаткування декларується платником податку протягом чотирьох послідовних податкових періодів, контролюючий орган має право провести позапланову перевірку правильності визначення об'єкта оподаткування. В інших випадках наявність значення такого від'ємного значення не є достатньою підставою для проведення такої позапланової перевірки.

Стаття 144. Ставки податку

144.1. Основна ставка податку становить 16 відсотків.

Положення зазначеного пункту застосовуються з урахуванням пункту 10 підрозділу 4 розділу XX "Перехідні положення" цього Кодексу.

144.2. При здійсненні страхової діяльності юридичних осіб – резидентів ставки податку встановлюються у таких розмірах:

144.2.1. 3 відсотки – від доходу, отриманого внаслідок виконання договорів з інших видів страхової діяльності, визначеного підпунктом 147.3.1 пункту 147.3 статті 147 цього Кодексу;

144.2.2. 0 відсотків – від доходу, отриманого внаслідок виконання договорів з довгострокового страхування життя та пенсійного страхування у межах недержавного пенсійного забезпечення у разі виконання вимог до таких договорів, визначених підпунктами 14.1.52 та 14.1.116 пункту 14.1 статті 14 цього Кодексу;

144.2.3. прибуток страховика від іншої діяльності, не пов'язаної зі страховою діяльністю, а також доходи, одержані страховиком-цедентом у звітному періоді від перестраховиків за договорами перестраховування, зменшені на суму здійснених страховиком-цедентом страхових виплат (страхового відшкодування) у частині (у межах часток), в якій перестраховик несе відповідальність згідно з укладеними із страховиком-цедентом договорами перестраховування, оподатковуються в порядку, строки і за правилами, встановленими цим Кодексом, за ставкою, визначеною відповідно до пункту 144.1 статті 144 цього Кодексу.

144.3. За ставками 0, 4, 6, 12, 15 і 20 відсотків доходів нерезидентів та прирівняних до них осіб із джерелом їх походження з України у випадках, встановлених статтею 150 цього Кодексу.

144.4. За ставкою 10 відсотків від об'єкта оподаткування, визначеного відповідно до пункту 138.8 статті 138 цього Кодексу за операціями з цінними паперами та деривативами.

Стаття 145. Порядок обчислення податку

145.1. Податок нараховується платником самостійно за ставкою, визначеною пунктом 144.1 статті 144 цього Кодексу, від податкової бази, визначеної згідно зі статтею 142 цього Кодексу. Податок, отриманий від діяльності, яка підлягає патентуванню відповідно до розділу XII цього Кодексу, підлягає сплаті до бюджету в сумі, яка визначена відповідно до цього розділу, і зменшена на вартість придбаних торгових патентів на право провадження такого виду діяльності.

145.2. Платник податку, який проводить діяльність, що підлягає патентуванню відповідно до розділу XII цього Кодексу, зобов'язаний окремо визначати податок від кожного виду такої діяльності та окремо визначати податок від іншої діяльності. З цією метою ведеться окремий облік доходів, отриманих від діяльності, що підлягає патентуванню, та витрат, пов'язаних з веденням діяльності з урахуванням від'ємного значення як результату розрахунку об'єкта оподаткування.

145.3. Доходи і витрати нараховуються з моменту їх виникнення згідно з правилами, встановленими цим розділом, незалежно від дати надходження або сплати коштів, якщо інше не встановлено цим розділом.

145.4. Порядок нарахування податку в разі наявності відокремлених підрозділів у складі платника податку – юридичної особи

Платник податку, який має у своєму складі відокремлені підрозділи, розташовані на території іншої, ніж такий платник податку, територіальної громади, може прийняти рішення щодо сплати консолідованого податку та сплачувати податок за місцезнаходженням таких відокремлених підрозділів, а також за своїм місцезнаходженням, визначений згідно з нормами цього розділу та зменшений на суму податку, сплаченого за місцезнаходженням відокремлених підрозділів.

Сума податку на прибуток відокремлених підрозділів за відповідний звітний (податковий) період визначається розрахунково виходячи із загальної суми податку, нарахованого платником податку, розподіленого пропорційно питомій вазі суми витрат відокремлених підрозділів такого платника податку в загальній сумі витрат цього платника податку.

Вибір порядку сплати податку на прибуток, визначеного цим пунктом, здійснюється платником податку самостійно до 1 липня року, що передує звітному, про що повідомляються податкові органи за місцезнаходженням такого платника податку та його філій (відокремлених підрозділів).

Зміна порядку сплати податку протягом звітного року не дозволяється. При цьому відокремлені підрозділи подають податковому органу за своїм місцезнаходженням розрахунок податкових зобов'язань щодо сплати консолідованого податку, форма якого встановлюється центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики, виходячи з положень цього пункту. Рішення про сплату консолідованого податку поширюється також на відокремлені підрозділи, створені таким платником податку протягом будь-якого часу після такого повідомлення.

У разі якщо станом на 1 січня звітного року платник податку не мав відокремлених підрозділів, але створив відокремлений підрозділ (підрозділи) у будь-який час протягом такого звітного року, такий платник податку має право прийняти рішення щодо сплати консолідованого податку в такому звітному році. Платник податку повідомляє податкові органи про прийняття такого рішення протягом 20 днів з моменту його прийняття. У разі прийняття платником податку такого рішення обраний ним порядок сплати податку застосовується до зміни платником податку такого рішення та не потребує щорічного підтвердження.

Відповідальність за своєчасне та повне внесення сум податку до бюджету за місцезнаходженням відокремлених підрозділів несе платник податку, у складі якого перебувають такі відокремлені підрозділи.

У разі якщо платник податку, який прийняв рішення про сплату консолідованого податку, сплачує авансовий внесок з податку згідно з підпунктом 138.3.2 пункту 138.3 статті 138 цього Кодексу, такий авансовий внесок сплачується за

місцезнаходженням юридичної особи та її відокремлених підрозділів пропорційно питомій вазі суми витрат відокремлених підрозділів, що враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування відповідно до положень цього розділу, в загальній сумі таких витрат цього платника податку, визначених у останній податковій звітності, поданій таким платником податку.

145.5. Податок, що підлягає сплаті до бюджету платниками податку, які провадять страхову діяльність, визначається в порядку, передбаченому пунктом 147.3 статті 147 цього Кодексу.

145.6. Неприбуткові організації, визначені в пункті 148.1 статті 148 цього Кодексу, сплачують податок від неосновної діяльності з урахуванням статті 148 цього Кодексу.

145.7. Нерезидент щороку отримує від органу державної податкової служби підтвердження українською мовою щодо сплати податку.

145.8. Відповідальність за повноту утримання та своєчасність перерахування до бюджету податків, зазначених у пункті 138.3 статті 138, пункті 147.3 статті 147, статті 150 цього Кодексу, несуть платники податку, які здійснюють відповідні виплати.

145.9. Для цілей цього розділу використовуються такі податкові періоди: календарні квартал, півріччя, три квартали, рік. Базовим податковим (звітним) періодом для цілей цього розділу є календарний квартал або календарний рік у разі сплати авансових внесків, у порядку, визначеному пунктом 57.1 статті 57 цього Кодексу;

145.9.1. звітний податковий період починається з першого календарного дня податкового періоду і закінчується останнім календарним днем податкового періоду, крім:

виробників сільськогосподарської продукції, визначених пунктом 147.1 статті 147 цього розділу, для яких річний податковий період починається з 1 липня поточного звітного року і закінчується 30 червня наступного звітного року;

145.9.2. 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;

145.9.3. якщо платник податку ліквідується (у тому числі до закінчення першого звітного податкового періоду), останнім податковим періодом вважається період, на який припадає дата такої ліквідації;

145.9.4. для виробників сільськогосподарської продукції, зареєстрованих як платники фіксованого сільськогосподарського податку, не застосовуються норми підпункту 145.9.1 цього пункту в частині визначення податкового періоду для виробників сільськогосподарської продукції.

145.10. Якщо платник податку приймає рішення про уцінку/дооцінку активів згідно з правилами бухгалтерського обліку – така уцінка/дооцінка з метою

оподаткування не змінює балансову вартість активів та доходи або витрати такого платника податку, пов'язані з придбанням зазначених активів. Норми цього пункту не застосовуються до операцій, стосовно яких іншими нормами цього Кодексу передбачено визнання доходів та витрат за даними бухгалтерського обліку.

145.11. Платники податку, дохід (прибуток) яких повністю та/або частково звільнено від оподаткування цим податком, а також ті, що проводять діяльність, яка підлягає патентуванню, ведуть окремий облік доходу (прибутку), який звільняється від оподаткування згідно з нормами цього Кодексу, або доходу, отриманого від діяльності, що підлягає патентуванню. При цьому:

до витрат таких платників податку, пов'язаних з отриманням доходу (прибутку), що не звільняється від оподаткування, не включаються витрати, пов'язані з отриманням такого звільненого доходу (прибутку);

сума амортизаційних відрахувань, нарахованих на основні засоби, що використовуються для отримання такого звільненого доходу (прибутку), не враховується у витратах, пов'язаних з отриманням доходу (прибутку), що не звільняється від оподаткування.

У разі якщо основні засоби використовуються для отримання звільненого доходу (прибутку) та інших доходів (прибутків), які підлягають оподаткуванню згідно з цим розділом на загальних підставах, витрати платника податку підлягають збільшенню на частку загальної суми нарахованих амортизаційних відрахувань, яка так відноситься до загальної суми нарахованих амортизаційних відрахувань звітного періоду, як сума доходів (прибутків), що підлягають оподаткуванню згідно з цим розділом на загальних підставах, відноситься до загальної суми доходів (прибутків) з урахуванням звільнених. Аналогічно відбувається розподіл витрат, що одночасно пов'язані як з діяльністю, дохід (прибуток) від провадження якої звільняється від оподаткування, так і з іншою діяльністю.

Норми цього пункту для платників податку, визначених пунктом 146.6 статті 146 цього Кодексу, застосовуються з урахуванням такого:

суми коштів, що не перераховані до бюджету при застосуванні ставки податку нуль відсотків, спрямовуються на переоснащення матеріально-технічної бази, на повернення кредитів, використаних на вказані цілі, і сплату процентів за ними та/або поповнення власних обігових коштів;

суми коштів, що не перераховані до бюджету при застосуванні ставки податку нуль відсотків, визнаються доходами одночасно з визнанням витрат, здійснених за рахунок цих коштів, у розмірі таких витрат.

У разі якщо суми коштів, що не перераховані до бюджету при застосуванні ставки податку нуль відсотків, використані не за цільовим призначенням, такі кошти зараховуються до бюджету в першому кварталі наступного звітного року.

Положення цього пункту не поширюється на платників податку, визначених пунктами 146.8 і 146.9 статті 146 цього Кодексу.

Стаття 146. Звільнення від оподаткування

146.1. Звільняється від оподаткування прибуток підприємств та організацій, які засновані громадськими організаціями інвалідів і є їх повною власністю, отриманий від продажу (постачання) товарів, виконання робіт і надання послуг, крім підакцизних товарів, послуг із поставки підакцизних товарів, отриманих у межах договорів комісії (консигнації), поруки, доручення, довірчого управління, інших цивільно-правових договорів, що уповноважують такого платника податку здійснювати постачання товарів від імені та за дорученням іншої особи без передачі права власності на такі товари, де протягом попереднього звітного (податкового) періоду кількість інвалідів, які мають там основне місце роботи, становить не менш як 50 відсотків середньооблікової чисельності штатних працівників облікового складу за умови, що фонд оплати праці таких інвалідів становить протягом звітного періоду не менш як 25 відсотків суми загальних витрат на оплату праці.

Зазначені підприємства та організації громадських організацій інвалідів мають право застосовувати цю пільгу за наявності дозволу на право користування такою пільгою, який видається уповноваженим органом відповідно до Закону України “Про основи соціальної захищеності інвалідів в Україні”.

У разі порушення вимог щодо цільового використання звільнених від оподаткування коштів платник податку зобов’язаний збільшити податкові зобов’язання з цього податку за результатами податкового періоду, на який припадає таке порушення, а також сплатити пеню, нараховану відповідно до цього Кодексу.

Підприємства та організації, на які поширюється дія цього пункту, реєструються у відповідному органі державної податкової служби в порядку, передбаченому для платників цього податку.

146.2. Звільняється від оподаткування прибуток підприємств, отриманий від продажу на митній території України продуктів дитячого харчування власного виробництва, спрямований на збільшення обсягів виробництва та зменшення роздрібних цін таких продуктів.

Перелік продуктів дитячого харчування встановлюється Кабінетом Міністрів України.

146.3. На період підготовки до зняття і зняття з експлуатації енергоблоків Чорнобильської АЕС та перетворення об’єкта “Укриття” на екологічно безпечну систему звільняється від оподаткування прибуток Чорнобильської АЕС, якщо такі кошти використовуються на фінансування робіт з підготовки до зняття і зняття Чорнобильської АЕС з експлуатації та перетворення об’єкта “Укриття” на екологічно безпечну систему.

У разі порушення вимог щодо цільового використання звільнених від оподаткування коштів платник податку зобов’язаний збільшити податкові зобов’язання з цього податку за результатами податкового періоду, на який припадає таке порушення, а також сплатити пеню, нараховану відповідно до цього Кодексу.

146.4. Звільняється від оподаткування прибуток підприємств, отриманий за рахунок міжнародної технічної допомоги або за рахунок коштів, які передбачаються в державному бюджеті як внесок України до Чорнобильського фонду “Укриття” для реалізації міжнародної програми – Плану здійснення заходів на об’єкті “Укриття” відповідно до положень Рамкової угоди між Україною та Європейським банком реконструкції та розвитку, для подальшої експлуатації, підготовки до зняття і зняття енергоблоків Чорнобильської АЕС з експлуатації, перетворення об’єкта “Укриття” на екологічно безпечну систему та забезпечення соціального захисту персоналу Чорнобильської АЕС.

У разі порушення вимог щодо цільового використання вивільнених від оподаткування коштів платник податку зобов’язаний збільшити податкові зобов’язання з цього податку за результатами податкового періоду, на який припадає таке порушення, а також сплатити пеню, нараховану відповідно до цього Кодексу.

146.5. Звільняється від оподаткування прибуток державних підприємств “Міжнародний дитячий центр “Артек” і “Український дитячий центр “Молода гвардія” від провадження діяльності з оздоровлення та відпочинку дітей.

146.6. На період з 1 квітня 2011 року до 1 січня 2016 року застосовується ставка 0 відсотків для платників податку на прибуток, у яких розмір доходів кожного звітного податкового періоду наростаючим підсумком з початку року не перевищує трьох мільйонів гривень та нарахованої за кожний місяць звітного періоду заробітної плати (доходу) працівників, які перебувають з платником податку у трудових відносинах, є не меншим, ніж дві мінімальні заробітні плати, розмір якої встановлено законом, та які відповідають одному із таких критеріїв:

а) утворені в установленому законом порядку після 1 квітня 2011 року;

б) діючі, у яких протягом трьох послідовних попередніх років (або протягом усіх попередніх періодів, якщо з моменту їх утворення пройшло менше трьох років), щорічний обсяг доходів задекларовано в сумі, що не перевищує трьох мільйонів гривень, та у яких середньооблікова кількість працівників протягом цього періоду не перевищувала 20 осіб;

в) які були зареєстровані платниками єдиного податку в установленому законодавством порядку в період до набрання чинності цим Кодексом та у яких за останній календарний рік обсяг виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) становив до одного мільйона гривень та середньооблікова кількість працівників становила до 50 осіб.

При цьому, якщо платники податку, які застосовують норми цього пункту, у будь-якому звітному періоді досягли показників щодо отриманого доходу, середньооблікової чисельності або середньої заробітної плати працівників, з яких хоча б один не відповідає критеріям, зазначеним у цьому пункті, то такі платники податку зобов’язані оподаткувати прибуток, отриманий у такому звітному періоді, за ставкою, встановленою пунктом 144.1 статті 144 цього Кодексу.

Дія цього пункту не поширюється на суб'єктів господарювання, які:

1) утворені в період після набрання чинності цим Кодексом шляхом реорганізації (злиття, приєднання, поділу, виділення, перетворення), приватизації та корпоратизації;

2) здійснюють:

2.1) діяльність у сфері розваг, визначену в підпункті 14.1.46 пункту 14.1 статті 14 розділу І;

2.2) виробництво, оптовий продаж, експорт, імпорт підакцизних товарів;

2.3) виробництво, оптовий та роздрібний продаж пально-мастильних матеріалів;

2.4) видобуток, серійне виробництво та виготовлення дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння, у тому числі органогенного утворення, що підлягають ліцензуванню відповідно до Закону України "Про ліцензування певних видів господарської діяльності»;

2.5) фінансову діяльність (гр. 65 – гр. 67 Секції J КВЕД ДК 009:2005);

2.6) діяльність з обміну валют;

2.7) видобуток та реалізацію корисних копалин загальнодержавного значення;

2.8) операції з нерухомим майном, оренду (у тому числі надання в оренду торгових місць на ринках та/або у торгівельних об'єктах) (гр. 70, 71 КВЕД ДК 009:2005);

2.9) діяльність з надання послуг пошти та зв'язку (гр. 64 КВЕД ДК 009:2005);

2.10) діяльність з організації торгів (аукціонів) виробами мистецтва, предметами колекціонування або антикваріату;

2.11) діяльність з надання послуг у сфері телебачення і радіомовлення відповідно до Закону України "Про телебачення і радіомовлення»;

2.12) охоронну діяльність;

2.13) зовнішньоекономічну діяльність (крім діяльності у сфері інформатизації);

2.14) виробництво продукції на давальницькій сировині;

2.15) оптову торгівлю і посередництво в оптовій торгівлі;

2.16) діяльність у сфері виробництва та розподілення електроенергії, газу та води;

2.17) діяльність у сферах права, бухгалтерського обліку, інжинірингу; надання послуг підприємцям (гр. 74 КВЕД ДК 009:2005).

Платники податку, зазначені у підпунктах "а", "б", "в" цього пункту, які здійснюють нарахування та виплату дивідендів своїм акціонерам (власникам), нараховують та вносять до бюджету авансовий внесок із податку в порядку, встановленому підпунктом 138.3.2 пункту 138.3 статті 138 цього Кодексу та сплачують податок на прибуток за ставкою, встановленою пунктом 144.1 статті 144 цього Кодексу за звітний податковий період, у якому здійснювалося нарахування та виплата дивідендів.

146.7. Звільняється від оподаткування прибуток дошкільних та загальноосвітніх навчальних закладів недержавної форми власності, отриманий від надання освітніх послуг.

146.8. Звільняється від оподаткування прибуток підприємств паливно-енергетичного комплексу в межах фактичних витрат, що не перевищують загальну річну суму:

передбачених інвестиційними програмами, схваленими національною комісією, що здійснює державне регулювання у сфері енергетики, на капітальні вкладення з будівництва (реконструкції, модернізації) міждержавних, магістральних та розподільчих (локальних) електричних мереж, електричних станцій, теплоелектроцентралей, магістральних газопроводів, газорозподільних мереж, підземних сховищ газу та встановлення лічильників газу населенню, у тому числі сум, спрямованих на повернення кредитів, які використані для фінансування зазначених цілей;

передбачених проектами, фінансування яких здійснюється за рахунок суб'єктів природних монополій, виробників електричної та/або теплової енергії відповідно до рішень Кабінету Міністрів України;

витрат у межах інвестиційної складової, затвердженої національною комісією, що здійснює державне регулювання у сфері енергетики, необхідної для повернення кредитів, інвестицій, погашення облігацій (боргових цінних паперів), випущених (отриманих) енергогенеруючими компаніями, з метою фінансування капітальних вкладень з будівництва (реконструкції, модернізації) обладнання електричних станцій і теплоелектроцентралей, відповідно до плану будівництва (реконструкції, модернізації), затвердженого Кабінетом Міністрів України.

146.9. Звільняється від оподаткування прибуток суб'єктів господарювання водо-, теплопостачання та водовідведення в межах витрат, передбачених інвестиційними програмами, погодженими органом місцевого самоврядування (в межах його компетенції) та схваленими національною комісією, що здійснює державне регулювання у сфері комунальних послуг (для суб'єктів, регулювання діяльності яких здійснює така комісія), на капітальні інвестиції в будівництво (реконструкцію, модернізацію) об'єктів водо-, теплопостачання та водовідведення, та/або сум, спрямованих на повернення кредитів, які використані для фінансування зазначених цілей.

Стаття 147. Особливості оподаткування окремих платників податку

147.1. Виробники сільськогосподарської продукції

Підприємства, основною діяльністю яких є виробництво сільськогосподарської продукції, визначеної статтею 209 цього Кодексу, сплачують податок у порядку і в розмірах, передбачених цим розділом, за підсумками звітного податкового року.

Підприємства, основною діяльністю яких є виробництво сільськогосподарської продукції, подають декларацію з податку у строки, визначені законом для річного податкового періоду.

Сума нарахованого податку зменшується на суму податку на землю, що використовується в сільськогосподарському виробничому обороті.

Для цілей оподаткування до підприємств, основною діяльністю яких є виробництво сільськогосподарської продукції, належать підприємства, дохід яких від продажу сільськогосподарської продукції власного виробництва за попередній звітний (податковий) рік перевищує 50 відсотків загальної суми доходу.

Дія абзацу першого цієї статті не поширюється на підприємства, основною діяльністю яких є виробництво та/або продаж продукції квітково-декоративного рослинництва, дикорослих рослин, диких тварин і птахів, риби (крім риби, виловленої в річках та закритих водоймах), хутряних товарів, лікєро-горілочаних виробів, пива, вина й виноматеріалів (крім виноматеріалів, що продаються для подальшої переробки), які оподатковуються в загальному порядку.

147.2. Особливості оподаткування прибутку підприємств, отриманого у зв'язку із впровадженням енергоефективних технологій:

147.2.1. звільняється від оподаткування 80 відсотків прибутку підприємств, отриманого від продажу на митній території України товарів власного виробництва за переліком, встановленим Кабінетом Міністрів України:

устаткування, що працює на відновлюваних джерелах енергії;

матеріали, сировина, устаткування та комплектуючі, які будуть використовуватись у виробництві енергії з відновлюваних джерел енергії;

енергоефективне обладнання і матеріали, вироби, експлуатація яких забезпечує економію та раціональне використання паливно-енергетичних ресурсів;

засоби вимірювання, контролю та управління витратами паливно-енергетичних ресурсів;

устаткування для виробництва альтернативних видів палива.

Платник повинен забезпечити окремий облік прибутку або збитку, отриманого від продажу на митній території України товарів, зазначених в абзаці першому цього пункту.

Суми коштів, вивільнених у зв'язку з наданням податкової пільги, спрямовуються платником податку на збільшення обсягів виробництва в порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України.

У разі порушення цільового використання коштів платник податку зобов'язаний визначити прибуток, не оподаткований у зв'язку з наданням податкової пільги, та оподаткувати його в поточному періоді, а також сплатити за відповідний період пеню в розмірах, визначених цим Кодексом;

147.2.2. звільняється від оподаткування 50 відсотків прибутку, отриманого від здійснення енергоефективних заходів та реалізації енергоефективних проєктів підприємств, що включені до Державного реєстру підприємств, установ,

організацій, які здійснюють розроблення, впровадження та використання енергоефективних заходів та енергоефективних проектів.

До Державного реєстру підприємств, установ, організацій, які здійснюють розроблення, впровадження та використання енергоефективних заходів та енергоефективних проектів, включаються підприємства, установи та організації, включені до галузевих програм із енергоефективності й за результатами проведення експертизи в порядку, встановленому центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної політики у сферах ефективного використання паливно-енергетичних ресурсів, енергозбереження, та отримали висновок центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну політику у сферах ефективного використання паливно-енергетичних ресурсів, енергозбереження, про відповідність енергоефективних заходів та енергоефективних проектів, які вже впроваджені або перебувають на стадії розроблення та впровадження, критеріям енергоефективності та включені до галузевих програм з енергоефективності.

Ведення Державного реєстру підприємств, установ, організацій, які здійснюють розроблення, впровадження та використання енергоефективних заходів та енергоефективних проектів, покладається на центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну політику у сферах ефективного використання паливно-енергетичних ресурсів, енергозбереження. Порядок включення підприємств до Державного реєстру підприємств, установ, організацій, які здійснюють розроблення, впровадження та використання енергоефективних заходів та енергоефективних проектів, затверджується центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної політики у сферах ефективного використання паливно-енергетичних ресурсів, енергозбереження.

При впровадженні платником податку енергоефективних заходів та енергоефективних проектів такий платник повинен забезпечити окремий облік прибутку/збитку, отриманого від здійснення зазначених заходів та реалізації проектів, у порядку, передбаченому пунктом 145.11 статті 145 цього Кодексу;

147.2.3. норми підпунктів 147.2.1 та 147.2.2 цього пункту діють протягом п'яти років з моменту отримання першого прибутку внаслідок підвищення енергоефективності виробництва.

147.3. Особливості оподаткування страховика:

147.3.1. до доходів страховика, крім доходів, передбачених нормами цього Кодексу, належать також доходи від страхової діяльності;

147.3.2. для цілей оподаткування під доходом від страхової діяльності розуміється сума доходів страховика, нарахована протягом звітного періоду, у тому числі (але не виключно) у вигляді:

1) страхових платежів, страхових внесків, страхових премій, нарахованих страховиком за договорами страхування, співстрахування і перестрахування ризиків на території України або за її межами протягом звітного періоду,

зменшених з урахуванням вимог цього підпункту на суму страхових платежів, страхових внесків, страхових премій, нарахованих страховиком за договорами перестраховування. При цьому страхові платежі, страхові внески, страхові премії за договорами співстрахування включаються до доходів страховика (співстраховика) тільки в розмірі його частки страхової премії, передбаченої договором співстрахування;

2) інвестиційного доходу, нарахованого страховиком від розміщення коштів резервів страхування життя;

3) суми винагород, належних страховику за укладеними договорами страхування, співстрахування, перестраховування;

4) доходів від реалізації права регресної вимоги страховика до страхувальника або іншої особи, відповідальної за заподіяні збитки в частині перевищення над виплаченими страховими відшкодуваннями;

5) нарахованих відсотків на депоновані премії за ризиками, прийнятими у перестрахованні;

6) суми санкцій за невиконання умов договору страхування, визначеної боржником добровільно або за рішенням суду;

7) суми винагород, нарахованих страховиком за надання ним послуг сюрвейєра, аварійного комісара та аджастера, страхового брокера та агента;

8) суми повернення частки страхових платежів (внесків, премій) за договорами перестраховування у разі їх дострокового припинення;

9) винагород і тантьєм (форм винагороди страховика з боку перестраховика) за договорами перестраховування;

10) інших доходів, нарахованих страховиком у межах страхової діяльності;

147.3.3. датою збільшення доходів від страхової діяльності є дата виникнення відповідальності платника податку – страховика перед страхувальником за укладеним договором, що випливає з умов договорів страхування/перестраховування незалежно від порядку сплати страхового внеску, визначеного у відповідному договорі (крім довгострокових договорів страхування життя та інших договорів страхування, укладених на строк більше одного року, договорів страхування, укладених відповідно до Закону України “Про недержавне пенсійне забезпечення”);

147.3.4. за договорами довгострокового страхування життя та іншими договорами страхування, укладеними на строк більше одного року, договорами страхування, укладеними відповідно до Закону України “Про недержавне пенсійне забезпечення” дохід у вигляді частини страхового внеску визнається в момент виникнення у платника податку права на отримання чергового страхового внеску відповідно до умов зазначених договорів;

147.3.5. у цілях цієї статті:

1) під терміном “сюрвейєр” розуміється фізична або юридична особа, яка здійснює обстеження об'єкта перед прийняттям його на страхування та після настання страхового випадку, а також з'ясовує причини страхової події;

2) під терміном “аварійний комісар” розуміється фізична або юридична особа, яка з’ясовує причини настання страхового випадку, визначає розмір збитків і відповідає кваліфікаційним вимогам, передбаченим законодавством;

3) під терміном “аджастер” розуміється фізична або юридична особа, яка бере участь у вирішенні питань з урегулювання заявлених претензій страхувальника у зв’язку з настанням страхового випадку, а також здійснює оцінку збитків після страхового випадку та визначає суму страхового відшкодування, що підлягає виплаті, виходячи із зобов’язань страховика;

147.3.6. платники податку ведуть окремий облік доходів та витрат, пов’язаних із провадженням страхової діяльності, що оподатковується за ставками, передбаченими пунктом 144.2 статті 144 цього Кодексу, та іншої діяльності, не пов’язаної із страховою, що оподатковується за ставкою, передбаченою пунктом 144.1 статті 144 цього Кодексу;

147.3.7. нараховані за звітний період витрати страховика, пов’язані одночасно з отриманням доходів від страхової діяльності та іншої діяльності, не пов’язаної із страховою, розподіляються пропорційно питомій вазі доходу, нарахованого від страхової діяльності, та доходу від іншої діяльності, не пов’язаної із страховою;

147.3.8. особливості визначення об’єкта оподаткування від провадження страхової діяльності із страхування життя;

147.3.9. об’єктом оподаткування від провадження страхової діяльності зі страхування життя є дохід від страхової діяльності зі страхування життя, визначений відповідно до цієї статті з урахуванням вимог, встановлених підпунктом 138.1.2 пункту 138.1 статті 138, за умови виконання вимог до укладення договорів довгострокового страхування життя, визначених підпунктом 14.1.52 пункту 14.1 статті 14 цього Кодексу;

147.3.10. якщо договір довгострокового страхування життя чи з недержавного пенсійного забезпечення протягом перших п’яти років його дії розривається з будь-яких причин (крім випадків, передбачених підпунктом 147.3.12 цього пункту) до закінчення мінімального строку його дії або до настання страхового випадку, в результаті чого відбувається повна або часткова страхова виплата чи повне припинення зобов’язань страховика, то платник податку, який збільшив витрати згідно з нормами цього Кодексу, зобов’язаний включити до своїх доходів за відповідний звітний період суму таких попередньо сплачених платежів, внесків, премій з нарахуванням пені в розмірі 120 відсотків облікової ставки Національного банку України, що діяла на день виникнення у страхувальника податкового зобов’язання з податку. Таке зобов’язання розраховується з початку податкового періоду, що настає за періодом, у якому такий платник податку вперше збільшив витрати на суму таких страхових платежів у межах такого договору, до дня подання податкової декларації за наслідками податкового періоду, на який припадає факт такого дострокового розірвання або порушення зазначених вимог. При

цьому викупна сума або її частина, яка повертається платникові податку страховиком, не включається до доходів такого платника податку;

147.3.11. штрафні санкції за заниження об'єкта оподаткування у випадках, визначених цим пунктом, ні до страховика, ні до платника податку не застосовуються;

147.3.12. довгостроковий договір страхування життя, за яким страхувальником є роботодавець, може передбачати:

зміну страхувальника (роботодавця) на нового страхувальника, яким може бути або новий роботодавець, або застрахована особа, у разі звільнення застрахованої особи;

зміну страховика на нового страховика.

При цьому така зміна страхувальника (страховика) повинна підтверджуватися тристоронньою угодою між страхувальником (страховиком), новим страхувальником (страховиком) та застрахованою особою.

Стаття 148. Оподаткування неприбуткових установ та організацій

148.1. Ця стаття застосовується до неприбуткових установ та організацій, зареєстрованих згідно з вимогами законодавства та внесених контролюючими органами в установленому порядку до Реєстру неприбуткових організацій та установ, які є:

а) органами державної влади України, органами місцевого самоврядування, Національною академією наук України та створеними ними установами або організаціями, що утримуються за рахунок коштів відповідних бюджетів;

б) благодійними фондами і благодійними організаціями, створеними у порядку, визначеному законом для провадження благодійної діяльності; громадськими організаціями, створеними з метою надання реабілітаційних, фізкультурно-спортивних для інвалідів (дітей-інвалідів) та соціальних послуг, правової допомоги, провадження екологічної, оздоровчої, аматорської спортивної, культурної, просвітньої, освітньої та наукової діяльності, а також творчими спілками та політичними партіями, громадськими організаціями інвалідів, спілками громадських організацій інвалідів та їх місцевими осередками, створеними згідно із відповідним законом; науково-дослідними установами та вищими навчальними закладами III–IV рівнів акредитації, внесеними до Державного реєстру наукових установ, яким надається підтримка держави; заповідниками, музеями та музеями-заповідниками;

в) кредитними спілками, пенсійними фондами, створеними в порядку, визначеному відповідними законами;

г) іншими, ніж визначені в підпункті "б" цього пункту, юридичними особами, діяльність яких не передбачає отримання прибутку згідно з нормами відповідних законів;

г) спілками, асоціаціями та іншими об'єднаннями юридичних осіб, створеними для представлення інтересів засновників (членів, учасників), що

утримуються лише за рахунок внесків таких засновників (членів, учасників) та не провадять господарську діяльність, за винятком отримання пасивних доходів;

д) релігійними організаціями, зареєстрованими в порядку, передбаченому законом;

е) житлово-будівельними кооперативами та об'єднаннями співвласників багатоквартирного будинку;

є) професійними спілками, їх об'єднаннями та організаціями профспілок, утвореними в порядку, визначеному законом;

ж) організаціями роботодавців та їх об'єднаннями, утвореними в порядку, визначеному законом;

з) садівничими та гаражними кооперативами або товариствами, створеними в порядку, визначеному законом.

148.2. Від оподаткування звільняються доходи неприбуткових організацій, визначених у підпункті "а" пункту 148.1 цієї статті, отримані у вигляді:

коштів або майна, які надходять безоплатно або у вигляді безповоротної фінансової допомоги чи добровільних пожертвувань;

пасивних доходів;

коштів або майна, які надходять до таких неприбуткових організацій як компенсація вартості отриманих державних послуг, у тому числі доходів державних навчальних закладів, отриманих від виготовлення та реалізації товарів, виконання робіт, надання послуг, у тому числі від надання платних послуг, пов'язаних з їх основною статутною діяльністю;

дотацій або субсидій, отриманих з державного або місцевого бюджетів, державних цільових фондів або в межах технічної чи благодійної, у тому числі гуманітарної, допомоги, крім дотацій на регулювання цін на платні послуги, які надаються таким неприбутковим організаціям або через них їх отримувачам згідно із законодавством, з метою зниження рівня таких цін.

148.3. Від оподаткування звільняються доходи неприбуткових організацій, визначених у підпункті "б" пункту 148.1 цієї статті, отримані у вигляді:

коштів або майна, які надходять безоплатно або у вигляді безповоротної фінансової допомоги чи добровільних пожертвувань;

пасивних доходів;

коштів або майна, які надходять таким неприбутковим організаціям від ведення їх основної діяльності, з урахуванням положень пункту 148.13 цієї статті;

дотацій або субсидій, отриманих із державного або місцевого бюджетів, державних цільових фондів або в межах технічної чи благодійної, у тому числі гуманітарної, допомоги, крім дотацій на регулювання цін на платні послуги, які надаються таким неприбутковим організаціям або через них їх одержувачам згідно із законодавством з метою зниження рівня таких цін.

148.4. Від оподаткування звільняються доходи неприбуткових організацій, визначених у підпункті "в" пункту 148.1 цієї статті, отримані у вигляді:

коштів, які надходять до кредитних спілок або пенсійних фондів у вигляді внесків на недержавне пенсійне забезпечення або внесків на інші потреби, передбачені законом;

доходів від здійснення операцій з активами (у тому числі пасивних доходів) недержавних пенсійних фондів та кредитних спілок, за пенсійними вкладками (внесками), рахунками учасників фондів банківського управління відповідно до закону з цих питань;

дотацій або субсидій, отриманих з державного або місцевого бюджетів, державних цільових фондів або в межах технічної чи благодійної, у тому числі гуманітарної, допомоги, крім дотацій на регулювання цін на платні послуги, які надаються таким неприбутковим організаціям або через них їх одержувачам згідно із законодавством, з метою зниження рівня таких цін.

148.5. Від оподаткування звільняються доходи неприбуткових організацій, визначених у підпункті “г” пункту 148.1 цієї статті, отримані у вигляді:

разових або періодичних внесків, відрахувань засновників і членів;

коштів або майна, які надходять таким неприбутковим організаціям від провадження їх основної діяльності та у вигляді пасивних доходів;

дотацій або субсидій, отриманих з державного або місцевих бюджетів, державних цільових фондів або в межах технічної чи благодійної, у тому числі гуманітарної, допомоги, крім дотацій на регулювання цін на платні послуги, які надаються таким неприбутковим організаціям або через них їх одержувачам згідно із законодавством, з метою зниження рівня таких цін.

148.6. Від оподаткування звільняються доходи неприбуткових організацій, визначених у підпункті “г” пункту 148.1 цієї статті, отримані у вигляді:

разових або періодичних внесків засновників і членів;

пасивних доходів;

дотацій або субсидій, отриманих з державного або місцевого бюджетів, державних цільових фондів або в межах технічної чи благодійної, у тому числі гуманітарної, допомоги, що надаються таким неприбутковим організаціям відповідно до умов міжнародних договорів, згода на обов’язковість яких надана Верховною Радою України, крім дотацій на регулювання цін на платні послуги, які надаються таким неприбутковим організаціям або через них їх одержувачам згідно із законодавством, з метою зниження рівня таких цін.

148.7. Від оподаткування звільняються доходи неприбуткових організацій, визначених у підпункті “д” пункту 148.1 цієї статті, отримані у вигляді:

коштів або майна, які надходять безоплатно або у вигляді безповоротної фінансової допомоги чи добровільних пожертвувань;

будь-яких інших доходів від надання культурних послуг, а також пасивних доходів.

148.8. Від оподаткування звільняються доходи неприбуткових організацій, визначених у підпункті “е” пункту 148.1 цієї статті, отримані у вигляді внесків,

коштів або майна, які надходять таким неприбутковим організаціям для забезпечення потреб їх основної діяльності та у вигляді пасивних доходів.

148.9. Від оподаткування звільняються доходи неприбуткових організацій, визначених у підпункті “є” пункту 148.1 цієї статті, отримані у вигляді вступних, членських та цільових внесків, відрахувань коштів підприємств, установ і організацій на культурно-масову, фізкультурну та оздоровчу роботу, безповоротної фінансової допомоги чи добровільних пожертвувань і пасивних доходів, а також вартість майна та послуг, отриманих первинною профспілковою організацією від роботодавця згідно з положеннями колективного договору (угоди), з метою забезпечення умов діяльності такої профспілкової організації відповідно до статті 42 Закону України “Про професійні спілки, їх права та гарантії діяльності”.

Від оподаткування звільняються доходи неприбуткових організацій, визначених у підпункті “ж” пункту 148.1 цієї статті, отримані у вигляді вступних, членських та цільових внесків, безповоротної фінансової допомоги чи добровільних пожертвувань і пасивних доходів.

Від оподаткування звільняються доходи неприбуткових організацій, визначених у підпункті “з” пункту 148.1 цієї статті, отримані у вигляді разових та періодичних внесків, безповоротної фінансової допомоги чи добровільних пожертвувань і пасивних доходів.

148.10. Доходи або майно неприбуткових організацій, за винятком неприбуткових організацій, визначених у підпунктах “а” і “в” пункту 148.1 цієї статті, не підлягають розподілу між їх засновниками, учасниками або членами та не можуть використовуватися для вигоди будь-якого окремого засновника, учасника або члена такої неприбуткової організації, її посадових осіб (крім оплати їх праці та відрахувань на соціальні заходи).

Доходи неприбуткових організацій, визначених у підпункті “а” пункту 148.1 цієї статті, у тому числі доходи закладів і установ освіти, науки, культури, охорони здоров'я, а також архівних установ та реабілітаційних установ для інвалідів та дітей-інвалідів, що мають відповідну ліцензію, які утримуються за рахунок бюджету, зараховуються до складу кошторисів (на спеціальний рахунок) для утримання таких неприбуткових організацій і використовуються виключно на фінансування видатків такого кошторису (у тому числі фінансування господарської діяльності згідно з їх статутами), розрахованого та затвердженого в порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України.

У разі якщо за наслідками звітного (податкового) року доходи, зараховані до кошторису для утримання зазначених організацій, перевищують суму визначених кошторисом витрат, сума перевищення враховується у складі кошторису наступного року.

При цьому із суми перевищення доходів над витратами зазначених неприбуткових організацій податок, передбачений у пункті 144.1 статті 144 цього розділу, не сплачується.

Перелік платних послуг, які можуть надаватися зазначеними закладами, встановлюється Кабінетом Міністрів України.

Доходи неприбуткових організацій, визначених у підпункті “в” пункту 148.1 цієї статті, розподіляються виключно між їх учасниками в порядку, встановленому відповідним законом.

148.11. У разі якщо доходи неприбуткових організацій, отримані протягом звітного (податкового) року з джерел, визначених пунктом 148.5 цієї статті, на кінець першого кварталу року, що настає за звітним, перевищують 25 відсотків загальних доходів, отриманих протягом такого звітного (податкового) року, така неприбуткова організація зобов'язана сплатити податок із нерозподіленої суми прибутку за ставкою, встановленою пунктом 144.1 статті 144 цього Кодексу, до суми такого перевищення. Внесення до бюджету зазначеного податку здійснюється за результатами першого кварталу року, що настає за звітним, у строки, встановлені для інших платників податку.

Незалежно від положень абзацу першого цього пункту, у разі якщо неприбуткова організація отримує дохід із джерел, інших, ніж визначені пунктами 148.2–148.9 цієї статті, така неприбуткова організація зобов'язана сплатити податок на прибуток, який визначається як сума доходів, отриманих із таких інших джерел, що зменшена на суму витрат, пов'язаних з отриманням таких доходів, але не вище суми таких доходів.

У підрахунку суми перевищення доходів над витратами згідно із абзацом першим цього пункту, а також при визначенні сум оподатковуваного прибутку згідно з абзацом другим цього пункту сума амортизаційних відрахувань не враховується.

148.12. З метою оподаткування центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику, веде реєстр всіх неприбуткових організацій та їх відокремлених підрозділів, які звільняються від оподаткування згідно з положеннями цього пункту.

Право неприбуткової організації на користування пільгами в оподаткуванні податком на прибуток виникає після внесення такої організації до Реєстру неприбуткових організацій та установ контролюючими органами в порядку, встановленому законодавством.

Державна реєстрація неприбуткових організацій здійснюється в порядку, передбаченому відповідним законодавством.

Перереєстрація такої неприбуткової організації у випадках, передбачених законом, здійснюється без справляння будь-якої плати з такої неприбуткової організації.

148.13. У разі ліквідації неприбуткової організації її активи повинні бути передані одній або кільком неприбутковим організаціям відповідного виду або зараховані до доходу бюджету, якщо інше не передбачено законом, що регулює діяльність відповідної неприбуткової організації.

148.14. Центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику, встановлює порядок обліку і подання податкової звітності про використання коштів неприбуткових організацій (визначених у підпункті “є” пункту 148.1 цієї статті в частині обліку і подання податкової звітності за доходами, що підлягають оподаткуванню) та вирішує питання про виключення організацій із Реєстру неприбуткових організацій та установ і оподаткування їх доходів у разі порушення ними положень цього Кодексу та інших законодавчих актів про неприбуткові організації. До порушень також належить використання звільнених від оподаткування коштів на цілі, не передбачені статутом, зокрема, для провадження господарської діяльності. Кошти та майно, використані не за цільовим призначенням, вважаються доходом і підлягають оподаткуванню за ставкою, встановленою пунктом 144.1 статті 144 цього Кодексу. Рішення центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику, можуть бути оскаржені в судовому порядку.

148.15. Термін “державні послуги” слід розуміти як будь-які платні послуги, обов’язковість отримання яких встановлюється законодавством та які надаються фізичним чи юридичним особам органами виконавчої влади, органами місцевого самоврядування та створеними ними установами і організаціями, що утримуються за рахунок коштів відповідних бюджетів. До розуміння терміна “державні послуги” не включаються податки, збори (обов’язкові платежі), визначені цим Кодексом.

Під терміном “основна діяльність” для цілей цього підпункту слід розуміти діяльність неприбуткових організацій, яка визначена для них як основна законом, що регулює діяльність відповідної неприбуткової організації, у тому числі з надання реабілітаційних та фізкультурно-спортивних послуг для інвалідів (дітей-інвалідів), благодійної допомоги, просвітніх, культурних, наукових, освітніх, соціальних та інших подібних послуг для суспільного споживання, зі створення систем соціального самозабезпечення громадян (недержавні пенсійні фонди та інші подібні організації).

До основної діяльності також включається продаж неприбутковою організацією товарів, виконання робіт, надання послуг, які пропагують принципи та ідеї, для захисту яких було створено таку неприбуткову організацію, та які є тісно пов’язаними з її основною діяльністю, якщо ціна таких товарів, виконаних робіт, наданих послуг є нижчою від звичайної або якщо така ціна регулюється державою.

До основної діяльності не включаються операції з надання товарів, виконання робіт, надання послуг неприбутковими організаціями, визначеними в підпунктах “в” – “г” пункту 148.1 цієї статті, особам, іншим, ніж засновники (члени, учасники) таких організацій. Кабінет Міністрів України може вводити тимчасові обмеження щодо поширення норм цього пункту на продаж неприбутковими

організаціями окремих товарів чи послуг у разі, якщо такий продаж загрожує або суперечить правилам конкуренції на ринку визначеного товару, при існуванні достатніх доказів, наданих особами, які оподатковуються цим податком та надають аналогічні товари, виконують роботи, надають послуги, про таке порушення. Статутні документи неприбуткових організацій повинні містити вичерпний перелік видів їх діяльності, які не передбачають одержання прибутку згідно з нормами законів, що регулюють їх діяльність.

148.16. Від оподаткування звільняються доходи неприбуткових організацій, отримані у вигляді коштів як третейський збір.

Стаття 149. Безнадійна та сумнівна заборгованість

149.1. Порядок урегулювання безнадійної та сумнівної заборгованості:

149.1.1. платник податку – продавець товарів, робіт, послуг має право зменшити фінансовий результат до оподаткування за фінансовою звітністю звітного періоду на вартість відвантажених товарів, виконаних робіт, наданих послуг у поточному або попередніх звітних податкових періодах у разі, якщо покупець таких товарів, робіт, послуг затримує без погодження з таким платником податку оплату їх вартості (надання інших видів компенсації їх вартості). Таке право на зменшення фінансового результату до оподаткування за фінансовою звітністю виникає, якщо протягом звітного періоду відбувається будь-яка з таких подій:

а) платник податку звертається до суду з позовом (заявою) про стягнення заборгованості з такого покупця або про порушення справи про його банкрутство чи стягнення заставленого ним майна;

б) за поданням продавця нотаріус вчиняє виконавчий напис про стягнення заборгованості з покупця або стягнення заставленого майна (крім податкового боргу).

Платник податку – продавець, який зменшив фінансовий результат до оподаткування за фінансовою звітністю звітного періоду на вартість відвантажених товарів, виконаних робіт, наданих послуг, відповідно до абзацу першого цього підпункту зобов'язаний одночасно збільшити фінансовий результат до оподаткування за фінансовою звітністю цього звітного періоду на собівартість таких товарів, робіт, послуг.

Норми цього підпункту не поширюються на проценти та комісії, щодо яких було сформовано страховий резерв за рахунок збільшення витрат згідно з пунктом 149.2 цієї статті;

149.1.2. платник податку – покупець зобов'язаний збільшити фінансовий результат до оподаткування за фінансовою звітністю на вартість заборгованості, визнану судом чи за виконавчим написом нотаріуса, у податковому періоді, на який припадає день набрання законної сили рішення суду про визнання (стягнення) такої заборгованості (її частини) або вчинення нотаріусом виконавчого напису.

Платник податку – продавець у разі якщо суд не задовольняє позов (заяву) такого продавця або задовольняє його частково чи не приймає позов (заяву) до провадження (розгляду) або задовольняє позов (заяву) покупця про визнання недійсними вимог щодо погашення заборгованості або її частини (крім припинення судом провадження у справі повністю або частково, у зв'язку з погашенням покупцем заборгованості або її частини після подання продавцем позову (заяви)), зобов'язаний:

збільшити фінансовий результат до оподаткування за фінансовою звітністю відповідного податкового періоду на суму заборгованості (її частини), попередньо віднесеної ним до зменшення доходу згідно з підпунктом 149.1.1 цього пункту;

зменшити фінансовий результат до оподаткування за фінансовою звітністю відповідного податкового періоду на собівартість (її частину, визначену пропорційно сумі заборгованості, включеної до доходу відповідно до цього підпункту) товарів, робіт, послуг, за якими виникла така заборгованість, попередньо віднесеної ним до збільшення фінансового результату до оподаткування за фінансовою звітністю згідно з підпунктом 149.1.1 цього пункту.

На суму додаткового податкового зобов'язання, розрахованого внаслідок такого коригування фінансового результату до оподаткування за фінансовою звітністю, нараховується пеня, визначена з розрахунку 120 відсотків річної облікової ставки Національного банку України, що діяла на день виникнення додаткового податкового зобов'язання. Зазначена пеня розраховується за строк із першого дня податкового періоду, що настає за періодом, протягом якого відбулося коригування фінансового результату до оподаткування за фінансовою звітністю згідно з підпунктом 149.1.1 цього пункту, до останнього дня податкового періоду, на який припадає коригування фінансового результату до оподаткування за фінансовою звітністю, та сплачується незалежно від значення податкового зобов'язання платника податку за відповідний звітний період. Пеня не нараховується на заборгованість (її частину), списану або розстрочену внаслідок укладення мирової угоди відповідно до законодавства з питань банкрутства, починаючи з дати укладення такої мирової угоди;

149.1.3. повідомлення про зменшення доходу або витрат з посиланням на положення підпунктів 149.1.1 та/або 149.1.2 цього пункту платник податку – продавець або покупець надає органу державної податкової служби разом з декларацією за звітний податковий період та копіями документів, які підтверджують наявність заборгованості (договорами купівлі-продажу, рішеннями суду тощо);

149.1.4. зазначене в підпункті 149.1.1 цього пункту зменшення фінансового результату до оподаткування за фінансовою звітністю продавця та зазначене в підпункті 149.1.2 цього пункту збільшення фінансового результату до оподаткування за фінансовою звітністю покупця не здійснюється стосовно заборгованості (її частини), яка погашається покупцем до настання строків, визначених цими підпунктами;

149.1.5. якщо в наступних податкових періодах покупець погашає суму визнаної заборгованості або її частину (самостійно або за процедурою примусового стягнення), такий покупець збільшує фінансовий результат до оподаткування на суму такої заборгованості (її частини) за наслідками податкового періоду, на який припадає таке погашення.

Водночас продавець, який зменшив фінансовий результат до оподаткування за фінансовою звітністю звітного періоду на вартість відвантажених товарів, виконаних робіт, наданих послуг, відповідно до підпункту 149.1.1 цього пункту збільшує фінансовий результат до оподаткування за фінансовою звітністю на суму заборгованості (її частини) за такі товари, роботи, послуги, погашену покупцем, та зменшує фінансовий результат до оподаткування за фінансовою звітністю на собівартість (її частину, визначену пропорційно сумі погашеної заборгованості) цих товарів, робіт, послуг за наслідками податкового періоду, на який припадає таке погашення;

149.1.6. заборгованість, попередньо віднесена на зменшення фінансового результату до оподаткування за фінансовою звітністю згідно з підпунктом 149.1.1 цього пункту або відшкодована за рахунок страхового резерву згідно з пунктом 149.3 цієї статті, яка визнається безнадійною внаслідок недостатності активів покупця, визнаного банкрутом у встановленому порядку, або внаслідок її списання згідно з умовами мирової угоди, укладеної відповідно до законодавства з питань банкрутства, не змінює податкові зобов'язання як покупця, так і продавця у зв'язку з таким визнанням.

149.2. Особливості формування резервів банками та небанківськими фінансовими установами:

149.2.1. банки та небанківські фінансові установи, крім страхових компаній, недержавних пенсійних фондів, корпоративних інвестиційних фондів та адміністраторів недержавних пенсійних фондів, формують резерви для відшкодування можливих втрат за всіма видами кредитних операцій (за винятком позабалансових, крім гарантій) коштами, розміщеними на кореспондентських рахунках в інших банках, придбаними цінними паперами (у тому числі іпотечними сертифікатами з фіксованою дохідністю), іншими активними банківськими операціями згідно із законодавством, включаючи нараховані за всіма цими операціями проценти та комісії (далі – страховий резерв).

Для цілей цього підпункту під комісією розуміються платежі, що сплачені фінансовій установі за здійснення операцій з кредитами, цінними паперами та іншими активними банківськими операціями.

Страховий резерв формується та списується банком самостійно в розмірі та порядку, передбаченими методикою, яка визначається для банків Національним банком України, а для небанківських фінансових установ – національною комісією, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг, та Національною комісією з цінних паперів та фондового ринку відповідно до повноважень та включається до витрат;

149.2.2. розмір страхового резерву, що створюється за рахунок збільшення витрат фінансової установи, не може перевищувати:

для банків – 20 відсотків (на період з 1 квітня 2011 року до 1 січня 2013 року – 30 відсотків) суми заборгованості за всіма видами операцій, зазначених у підпункті 149.2.1 пункту 149.2 цієї статті, а саме: суми непогашеної основної суми боргу та нарахованих процентів і комісій, а також суми наданих гарантій на останній робочий день звітного податкового періоду;

для небанківських фінансових установ – розміру, що встановлюється відповідними законами про відповідну небанківську фінансову установу, але не більше 10 відсотків суми боргових вимог, а саме: сукупних зобов'язань дебіторів такої небанківської фінансової установи на останній робочий день звітного податкового періоду. До суми зазначеної заборгованості не включаються зобов'язання дебіторів, які виникають під час здійснення операцій, що не включаються до основної діяльності фінансових установ. Під терміном “основна діяльність” слід розуміти операції, визначені відповідними статтями законів про небанківські фінансові установи;

149.2.3. у разі якщо за результатами звітного податкового періоду сукупний розмір страхового резерву, сформованого згідно з підпунктами 149.2.1 і 149.2.2 пункту 149.2 цієї статті, зменшився (крім випадків його зменшення внаслідок відшкодування банком безнадійної заборгованості позичальника в установленому законодавством порядку за рахунок страхового резерву кредитора та зменшення нормативу формування резерву згідно із законодавством), надлишкова сума страхового резерву, яка включена до витрат, спрямовується на збільшення доходу банку за результатами такого звітного періоду;

149.2.4. порядок і джерела створення та використання резервів (фондів) для страхування вкладів (депозитів) фізичних осіб встановлюються окремим законом.

149.3. Порядок відшкодування небанківськими фінансовими установами сум безнадійної заборгованості за рахунок страхового резерву:

149.3.1. заборгованість, за якою кредитор не звертається до суду або не вживає інших заходів, передбачених законодавством України, щодо її стягнення до закінчення строків позовної давності, не зменшує доходи кредитора згідно з підпунктом 149.1.1 пункту 149.1 цієї статті та не може бути відшкодованою за рахунок його страхових резервів.

Основна сума боргу, яка не може бути примусово стягнутою з дебітора внаслідок укладення мирової угоди в межах процедури відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом, визначеної законом, не зменшує доходів кредитора згідно з підпунктом 149.1.1 цієї статті, але може бути відшкодованою за рахунок його страхових резервів, створених згідно з цією статтею;

149.3.2. заборгованість кредитора, що виникла внаслідок невиконання зобов'язань по векселю, відшкодовується за рахунок страхового резерву після

визнання платника по векселю у встановленому законодавством порядку банкрутом.

Заборгованість кредитора по боргових цінних паперах (крім векселів), що виникла внаслідок невиконання емітентами своїх зобов'язань, відшкодовується за рахунок страхового резерву після визнання емітента банкрутом у порядку, встановленому чинним законодавством.

Заборгованість фінансової установи від володіння акціями та іншими пайовими цінними паперами, емітенти яких визнані банкрутами та за якими скасована державна реєстрація випуску (емісії) таких цінних паперів, відшкодовується за рахунок страхового резерву після оприлюднення рішення про скасування випуску (емісії) цінних паперів відповідними органами за умови, що договори на придбання таких цінних паперів або внески до статутного капіталу було здійснено фінансовою установою до моменту оголошення інформації про скасування реєстрації випуску (емісії).

У разі якщо кредитор у наступних податкових періодах здійснює продаж або відчужує іншим способом за відповідну компенсацію цінні папери, заборгованість за якими була попередньо відшкодована за рахунок страхового резерву, або отримує будь-які суми коштів як компенсацію їх вартості, сума отриманих (нарахованих) доходів включається до доходів кредитора за наслідками відповідного податкового періоду, в якому відбувся такий продаж (відчуження);

149.3.3. безнадійна заборгованість позичальника, визнаного банкрутом у встановленому законом порядку, відшкодовується за рахунок страхового резерву кредитора після ухвалення судом рішення про визнання дебітора банкрутом. Кошти, отримані кредитором внаслідок завершення ліквідаційної процедури та продажу майна позичальника, включаються до доходів кредитора в податковий період їх надходження.

У разі якщо кредитор надає кредит дебітору, проти якого порушено справу про банкрутство, до моменту укладення кредитного договору, та інформація про порушення такої справи була оприлюднена (за винятком випадків надання фінансових кредитів у межах процедури санації дебітора під заставу його корпоративних прав), безнадійна заборгованість за кредитом погашається за рахунок власних коштів кредитора.

При цьому дохід дебітора, оголошеного банкрутом у встановленому законом порядку, не збільшується на суму зазначеної безнадійної заборгованості.

У разі якщо кредитор не може звернутися до суду із заявою про порушення справи про банкрутство у зв'язку з тим, що безсуперечні вимоги такого кредитора до боржника сукупно становлять суму, меншу ніж 300 мінімальних розмірів заробітної плати, така сума вимог включається до витрат кредитора;

149.3.4. заборгованість, забезпечена заставою, погашається в порядку, передбаченому нормами відповідних законів.

Заставодержатель має право відшкодувати за рахунок страхового резерву частину заборгованості, що залишилася непогашеною після звернення кредитором стягнення на заставлене майно відповідно до умов закону та договору (у судовому або позасудовому порядку).

У разі якщо відповідно до законодавства після проведення позасудового звернення стягнення на предмет застави наступні вимоги кредитора до боржника вважаються недійсними або зобов'язання, забезпечене заставою, вважається повністю виконаним, за рахунок страхового резерву відшкодовується частина заборгованості, що перевищує суму коштів (оціночну вартість майна), фактично отриманих кредитором в результаті звернення стягнення на предмет застави;

149.3.5. безнадійна заборгованість, яка виникла внаслідок неспроможності дебітора погасити заборгованість у зв'язку з дією обставин непереборної сили або стихійного лиха (форс-мажору), відшкодовується за рахунок страхового резерву кредитора за наявності будь-якого з таких документів:

підтвердження Торгово-промислової палати України про настання обставин непереборної сили чи стихійного лиха на території України;

підтвердження уповноважених органів іншої держави, легалізованих консульськими установами України, у разі настання обставин непереборної сили чи стихійного лиха на території такої держави;

рішення Президента України про запровадження надзвичайної екологічної ситуації в окремих місцевостях України, затвердженого Верховною Радою України, або рішення Кабінету Міністрів України про визнання окремих місцевостей України потерпілими від повені, посухи, пожежі та інших видів стихійного лиха, у тому числі рішення щодо визнання окремих місцевостей потерпілими від несприятливих погодних умов, які потягли за собою втрату врожаю сільськогосподарських культур в обсягах, що перевищують 30 відсотків середнього врожаю за попередні п'ять календарних років.

При цьому дохід дебітора не збільшується на суму заборгованості, що виникла внаслідок його неспроможності погасити таку заборгованість у зв'язку з дією обставин непереборної сили або стихійного лиха (форс-мажору), протягом усього строку дії таких форс-мажорних обставин;

149.3.6. прострочена заборгованість підприємств, установ та організацій, на майно яких не може бути звернено стягнення, або тих, що не підлягають приватизації згідно із законом, відшкодовується за рахунок страхового резерву кредитора в разі, якщо протягом 30 календарних днів з моменту виникнення прострочення зазначена заборгованість не компенсована в будь-який інший спосіб.

При цьому кредитор у строки, передбачені законом, зобов'язаний звернутися до суду з позовом щодо відшкодування збитків, отриманих у зв'язку з таким кредитуванням. У разі якщо кредитор не звертається до суду протягом визначених законом строків або в разі, якщо суд відмовляє в позові або залишає

позовну заяву без розгляду, кредитор зобов'язаний збільшити доходи на суму безнадійної заборгованості у відповідний податковий період;

149.3.7. прострочена заборгованість померлих фізичних осіб, а також судом визнаних безвісно відсутніми або оголошених померлими відшкодовується за рахунок страхового резерву кредитора після отримання свідоцтва про смерть або після ухвалення рішення суду про визнання фізичних осіб безвісно відсутніми або померлими за умови, що таке рішення було прийнято після дня укладення кредитної угоди.

Після відшкодування простроченої заборгованості відповідно до цього підпункту кредитор має право здійснити юридичні заходи щодо стягнення безнадійної заборгованості зі спадку такої фізичної особи в межах та в порядку, визначених законодавством;

149.3.8. прострочена заборгованість за договорами, визнаними судом повністю або частково недійсними з вини дебітора, відшкодовується за рахунок страхового резерву кредитора в разі, якщо дебітор не погашає заборгованість за зазначеними договорами протягом 30 календарних днів із дня ухвалення рішення суду про визнання їх повністю або частково недійсними.

При цьому дохід дебітора збільшується на суму такої заборгованості в податковий період, на який припадає рішення суду щодо визнання договорів повністю або частково недійсними з вини дебітора;

149.3.9. прострочена заборгованість за договорами або їх частинами, визнаними судом недійсними з вини кредитора або з вини обох сторін, погашається за рахунок повернення дебітором суми кредиторської заборгованості, а в разі її неповернення протягом 30 календарних днів – з прибутку, який залишається в розпорядженні кредитора після оподаткування.

При цьому дохід дебітора збільшується на суму такої заборгованості в податковий період, на який припадає рішення суду щодо визнання договорів або їх частин недійсними з вини обох сторін;

149.3.10. прострочена заборгованість фізичних осіб, яких оголошено в розшук у порядку, передбаченому Кримінальним процесуальним кодексом України, відшкодовується за рахунок страхового резерву кредитора в разі, якщо протягом 180 календарних днів із дня оголошення розшуку місце перебування такої фізичної особи не встановлено;

149.3.11. прострочена заборгованість юридичних осіб, керівників яких оголошено в розшук у порядку, передбаченому Кримінальним процесуальним кодексом України, відшкодовується за рахунок страхового резерву кредитора в разі, якщо протягом 180 календарних днів із дня оголошення розшуку місце перебування цих осіб не встановлено;

149.3.12. у разі якщо всі заходи щодо стягнення безнадійної заборгованості згідно з порядком, визначеним пунктом 149.3 цієї статті, не дали позитивного результату, небанківські фінансові установи відносять таку заборгованість на

витрати в частині, що не відшкодована за рахунок страхового резерву, створеного відповідно до цього розділу.

149.4. Порядок відшкодування банками сум безнадійної заборгованості за рахунок страхового резерву:

149.4.1. за рахунок створеного страхового резерву банк відшкодовує заборгованість, яка визначена безнадійною відповідно до методики, встановленої Національним банком України. Порядок відшкодування безнадійної заборгованості за рахунок страхових резервів для банків встановлюється Національним банком України за погодженням із центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики.

149.5. Додаткові положення:

149.5.1. у разі якщо дебітор повністю або частково погашає безнадійну заборгованість, попередньо віднесenu кредитором на зменшення доходів або відшкодовану за рахунок страхового резерву, кредитор збільшує дохід на суму компенсації, отриманої від дебітора, у податковий період, протягом якого відбулося повернення зазначеної заборгованості або її частини;

149.5.2. у разі якщо за висновком відповідного уповноваженого органу, визначеного підпунктом 149.3.5 пункту 149.3 цієї статті, обставини непереборної сили, стихійного лиха (форс-мажору) мають тимчасовий характер і не впливають на спроможність дебітора сплатити заборгованість після їх закінчення, кредитор може надати претензію дебітору стосовно сплати зазначеної заборгованості. Якщо дебітор не погасив зазначену заборгованість або кредитор не звернувся з позовом до суду стосовно стягнення такої заборгованості протягом строків, визначених законом, доходи кредитора і дебітора збільшуються на суму зазначеної заборгованості;

149.5.3. у разі якщо фізична особа – дебітор, судом визнана безвісно відсутньою або оголошена померлою, з'являється, кредитор зобов'язаний здійснити відповідні заходи щодо стягнення заборгованості з такої особи. У разі, якщо така фізична особа сплачує заборгованість, що була попередньо віднесена кредитором на зменшення доходів або відшкодована за рахунок страхового резерву, кредитор збільшує дохід на суму коштів, отриманих від дебітора в податковий період, протягом якого відбулося повернення зазначеної заборгованості;

149.5.4. у разі якщо відповідно до закону рішення про визнання договорів недійсними з вини дебітора скасоване, а кредитор не оскаржує таке рішення у строки, передбачені законом, кредитор збільшує дохід на суму заборгованості, попередньо віднесenu на зменшення доходу або відшкодовану за рахунок страхового резерву в податковий період, протягом якого закінчився строк для подання такої скарги;

149.5.5. у разі якщо фізична особа, стосовно якої слідчим, прокурором, судом оголошено розшук, розшукана і сплачує заборгованість, яка була попередньо включена кредитором на зменшення доходу або відшкодована за рахунок

страхового резерву, кредитор збільшує дохід на суму компенсації заборгованості, отриманої від дебітора, у податковий період, протягом якого відбулося повернення зазначеної заборгованості (її частини);

149.5.6. у разі якщо юридичні або фізичні особи, визнані винними в заподіянні шкоди згідно з положеннями Цивільного кодексу України, сплачують заборгованість фізичної особи, що віднесена кредитором на зменшення доходу або відшкодована за рахунок страхового резерву, кредитор збільшує дохід на суму коштів, отриманих у погашення заборгованості дебітора, у податковий період, протягом якого відбулося повернення зазначеної заборгованості (її частини).

Стаття 150. Особливості оподаткування нерезидентів

150.1. Будь-які доходи, отримані нерезидентом із джерелом їх походження з України, оподатковуються в порядку і за ставками, визначеними цією статтею.

Для цілей цього пункту під доходами, отриманими нерезидентом із джерелом їх походження з України, розуміються:

а) проценти, дисконтні доходи, що сплачуються на користь нерезидента, у тому числі проценти за позиками та борговими зобов'язаннями, випущеними (виданими) резидентом;

б) дивіденди, які сплачуються резидентом;

в) роялті;

г) фрахт та доходи від інжинірингу;

г) лізингова/орендна плата, що сплачується резидентами або постійними представництвами на користь нерезидента – лізингодавця/орендодавця за договорами оперативного лізингу/оренди;

д) доходи від продажу нерухомого майна, розташованого на території України, яке належить нерезиденту, у тому числі майна постійного представництва нерезидента;

е) прибуток від здійснення операцій із торгівлі цінними паперами, деривативами або іншими корпоративними правами, визначений відповідно до норм цього розділу;

є) доходи, отримані від провадження спільної діяльності на території України, доходи від здійснення довгострокових контрактів на території України;

ж) винагорода за провадження нерезидентами або уповноваженими ними особами культурної, освітньої, релігійної, спортивної, розважальної діяльності на території України;

з) брокерська, комісійна або агентська винагорода, отримана від резидентів або постійних представництв інших нерезидентів стосовно брокерських, комісійних або агентських послуг, наданих нерезидентом або його постійним представництвом на території України на користь резидентів;

и) внески та премії на страхування або перестрахування ризиків в Україні (у тому числі страхування ризиків життя) або страхування резидентів від ризиків за межами України;

і) доходи, одержані від діяльності у сфері розваг (крім діяльності з проведення державної грошової лотереї);

ї) доходи у вигляді благодійних внесків та пожертв на користь нерезидентів;

й) інші доходи від провадження нерезидентом (постійним представництвом цього або іншого нерезидента) господарської діяльності на території України, за винятком доходів у вигляді виручки або інших видів компенсації вартості товарів/виконаних робіт/наданих послуг, переданих/виконаних/наданих резиденту від такого нерезидента (постійного представництва), у тому числі вартості послуг із міжнародного зв'язку чи міжнародного інформаційного забезпечення.

150.2. Резидент або постійне представництво нерезидента, що здійснюють на користь нерезидента або уповноваженої ним особи (крім постійного представництва нерезидента на території України) будь-яку виплату з доходу з джерелом його походження з України, отриманого таким нерезидентом від провадження господарської діяльності (у тому числі на рахунки нерезидента, що ведуться в національній валюті), крім доходів, зазначених у пунктах 150.3–150.7 цієї статті, зобов'язані утримувати податок з таких доходів, зазначених у пункті 150.1 цієї статті, за ставкою в розмірі 15 відсотків їх суми та за їх рахунок, який сплачується до бюджету під час такої виплати, якщо інше не передбачено положеннями міжнародних договорів України з країнами резиденції осіб, на користь яких здійснюються виплати, що набрали чинності.

150.3. Прибутки нерезидентів, отримані у вигляді доходів від безпроцентних (дисконтних) облігацій чи казначейських зобов'язань, оподатковуються за ставкою, встановленою пунктом 144.1 статті 144 цього розділу, у такому порядку:

базою оподаткування є прибуток, який розраховується як різниця між номінальною вартістю безпроцентних (дисконтних) цінних паперів, сплаченою або нарахованою їх емітентом, та ціною їх придбання на первинному чи вторинному фондовому ринку;

з метою здійснення податкового контролю придбання або продаж зазначених у цьому підпункті цінних паперів може здійснюватися від імені та за рахунок нерезидента виключно його постійним представництвом або резидентом, який працює від імені, за рахунок та за дорученням такого нерезидента;

зазначені резидент або постійне представництво нерезидента несуть відповідальність за повне та своєчасне нарахування та внесення до бюджету податків, утриманих під час виплати нерезиденту доходів від володіння процентними або безпроцентними (дисконтними) цінними паперами. Центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики, встановлює порядок надання резидентами або постійними представництвами нерезидента розрахунку податкових зобов'язань нерезидентів та звітів про утримання та внесення до відповідного бюджету податків, встановлених цим пунктом.

Резиденти, які працюють від імені, за рахунок та за дорученням нерезидента на ринку процентних або безпроцентних (дисконтних) облігацій чи

казначейських зобов'язань, самостійно подають органу державної податкової служби за місцем свого розташування звіт про утримання та внесення до відповідного бюджету податків, встановлених цим пунктом.

150.4. Не підлягають оподаткуванню доходи, отримані нерезидентами у вигляді процентів або доходу (дисконту) на державні цінні папери або облігації місцевих позик, або боргові цінні папери, виконання зобов'язань за якими забезпечено державними або місцевими гарантіями, продані або розміщені нерезидентам за межами території України через уповноважених агентів – нерезидентів, або процентів, сплачених нерезидентам за отримані державою або до бюджету Автономної Республіки Крим чи міського бюджету позики (кредити або зовнішні запозичення), які відображаються в Державному бюджеті України або місцевих бюджетах чи кошторисі Національного банку України, або за кредити (позики), які отримані суб'єктами господарювання та виконання яких забезпечено державними або місцевими гарантіями.

150.5. Сума фрахту, що сплачується резидентом нерезиденту за договорами фрахту, оподатковується за ставкою 6 відсотків у джерела виплати таких доходів за рахунок цих доходів.

При цьому:

базою для оподаткування є базова ставка такого фрахту;

особами, уповноваженими стягувати цей податок та вносити його до бюджету, є резидент, який виплачує такі доходи, незалежно від того, є він платником цього податку чи ні, а також є він суб'єктом спрощеного оподаткування чи ні.

150.6. Страховики або інші резиденти, які здійснюють страхові платежі (страхові внески, страхові премії) та страхові виплати (страхові відшкодування) у межах договорів страхування або перестрахування ризиків, у тому числі страхування життя на користь нерезидентів, зобов'язані оподатковувати суми, що перераховуються, таким чином:

у межах договорів із обов'язкових видів страхування, за якими страхові виплати (страхові відшкодування) здійснюються на користь фізичних осіб – нерезидентів, а також за договорами страхування у межах системи міжнародних договорів “Зелена карта” – за ставкою 0 відсотків;

у межах договорів страхування ризиків за межами України, за якими страхові виплати (страхові відшкодування) здійснюються на користь нерезидентів, крім ризиків, зазначених в абзаці другому цього пункту, – за ставкою 4 відсотки суми, що перераховується, за власний рахунок страховика у момент здійснення перерахування такої суми;

під час укладання договорів страхування або перестрахування ризику безпосередньо із страховиками та перестраховиками-нерезидентами, рейтинг фінансової надійності (стійкості) яких відповідає вимогам, установленим національною комісією, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг (у тому числі через або за посередництвом перестрахових брокерів, які в порядку,

визначеному такою національною комісією, підтверджують, що перестраховання здійснено в перестраховика, рейтинг фінансової надійності (стійкості) якого відповідає вимогам, установленим зазначеною національною комісією), а також під час укладання договорів перестраховання з обов'язкового страхування цивільної відповідальності оператора ядерної установки за шкоду, яка може бути заподіяна внаслідок ядерного інциденту, – за ставкою 0 відсотків;

в інших випадках, ніж зазначені в абзацах другому–четвертому цього пункту, – за ставкою 12 відсотків суми таких платежів (виплат) за власний рахунок у момент здійснення перерахування таких виплат.

150.7. Резиденти, які здійснюють виплати нерезидентам за виробництво та/або розповсюдження реклами, під час такої виплати сплачують податок за ставкою 20 відсотків суми таких виплат за власний рахунок.

150.8. Суми прибутків нерезидентів, які провадять свою діяльність на території України через постійне представництво, оподатковуються в загальному порядку. При цьому таке постійне представництво прирівнюється з метою оподаткування до платника податку, який провадить свою діяльність незалежно від такого нерезидента.

У разі якщо нерезидент провадить свою діяльність не лише в Україні, а й за її межами, і при цьому не визначає прибуток від своєї діяльності, що ведеться ним через постійне представництво в Україні, сума прибутку, що підлягає оподаткуванню в Україні, визначається на підставі складення нерезидентом відокремленого балансу фінансово-господарської діяльності, погодженого з контролюючим органом за місцезнаходженням постійного представництва.

У разі неможливості визначити шляхом прямого підрахування прибуток, отриманий нерезидентами з джерелом його походження з України, оподатковуваний прибуток визначається органом державної податкової служби як різниця між доходом та витратами, визначеними шляхом застосування до суми отриманого доходу коефіцієнта 0,7.

150.9. Резиденти, які надають агентські, довірчі, комісійні та інші подібні послуги з продажу чи придбання товарів, робіт, послуг за рахунок і на користь тільки даного нерезидента (в тому числі укладення договорів з іншими резидентами від імені і на користь даного нерезидента), утримують і перераховують до відповідного бюджету податок із доходу, отриманого таким нерезидентом із джерел в Україні, визначений у порядку, передбаченому для оподаткування прибутків нерезидентів, що провадять діяльність на території України через постійне представництво. При цьому такі резиденти не підлягають додатковій реєстрації в органах державної податкової служби як платники податку.

Положення цього пункту не поширюються на випадки надання резидентами агентських, довірчих, комісійних та інших подібних посередницьких послуг з продажу чи придбання товарів, робіт, послуг за рахунок і на користь нерезидентів у випадку, якщо вони надають зазначені послуги в рамках своєї основної (звичайної) діяльності.

Стаття 151. Спеціальні правила

151.1. У разі укладення договорів із нерезидентами не дозволяється включення до них податкових застережень, згідно з якими підприємства, що виплачують доходи, беруть на себе зобов'язання щодо сплати податків на доходи нерезидентів.

151.2. Під терміном “нерезиденти, що мають офшорний статус” розуміються нерезиденти, розташовані на території офшорних зон, за винятком нерезидентів, розташованих на території офшорних зон, які надали платнику податку виписку із правоустановчих документів, легалізовану відповідною консульською установою України, що свідчить про звичайний (неофшорний) статус такого нерезидента. При існуванні договорів, визначених у пункті 151.1 цієї статті, платник податку має послатися на наявність зазначеної виписки у поясненні до податкової декларації.

151.3. Суми податку на прибуток, отриманий з іноземних джерел, що сплачені суб'єктами господарювання за кордоном, зараховуються під час сплати ними податку в Україні. При цьому зарахуванню підлягає сума податку, розрахована за правилами, встановленими цим розділом.

151.4. Розмір зарахованих сум податку з іноземних джерел протягом податкового періоду не може перевищувати суми податку, що підлягає сплаті в Україні таким платником податку протягом такого періоду.

151.5. Не підлягають зарахуванню у зменшення податкових зобов'язань такі податки, сплачені в інших країнах:

податок на капітал/майно та приріст капіталу;

поштові податки;

податки на реалізацію (продаж);

інші непрямі податки незалежно від того, підпадають вони під категорію прибуткових податків чи оподатковуються окремими податками згідно із законодавством іноземних держав.

151.6. Зарахування сплачених за митним кордоном України сум податку здійснюється за умови подання письмового підтвердження податкового органу іншої держави щодо факту сплати такого податку та за наявності чинного міжнародного договору України про уникнення подвійного оподаткування доходів”.

II. Прикінцеві положення.

1. Цей Закон набирає чинності з 1 січня 2015 року.

2. Кабінету Міністрів України:

у місячний строк з дня набрання чинності цим Законом привести свої нормативно-правові акти у відповідність із цим Законом;

забезпечити перегляд та приведення міністерствами та іншими центральними органами виконавчої влади їх нормативно-правових актів у відповідність із цим Законом.

ПІСЛЯМОВА

Завершення роботи над монографією засвідчило започаткування нового напрямку досліджень бухгалтерського аспекту розрахунків з податку на прибуток.

Результати досліджень, проведених авторами, відображені в розроблених Методичних рекомендаціях щодо складання та перевірки Податкової декларації з податку на прибуток підприємства.

Методичні рекомендації є унікальним інструктивним матеріалом для бухгалтерів-практиків, оскільки охоплюють значне коло питань з формування об'єкта оподаткування податком на прибуток, враховуючи окремі галузеві особливості.

Напрями подальших науково-практичних досліджень будуть ефективними за умови поєднання трьох факторів: по-перше, потребує перегляду й оновлення теорія бухгалтерського обліку, тобто методологія обліку має бути приведена у відповідність зі змінами глобальної економіки і новими правилами гри на ринку капіталів; по-друге, беззаперечною є необхідність удосконалення нормативно-правового забезпечення, взаємоузгодження законодавчої бази, причетної прямо або опосередковано до формування й використання податку на прибуток; по-третє, не менш важливий за перші два фактор професіоналізму, вирішальний для успішного завершення роботи з метою максимального спрощення податкової декларації з податку на прибуток, з приведенням до мінімальної величини податкових різниць.

Відкритими і дискусійними залишилися питання: формату й структури податкової декларації з податку на прибуток та додатків до неї; узгодження податкових різниць – через систему зведених облікових реєстрів (перший варіант) або через систему додатків до податкової декларації з податку на прибуток (другий варіант); облікових оцінок при списанні виробничих запасів, малоцінних оборотних та необоротних активів, визначення собівартості незавершеного виробництва;

методології калькулювання собівартості реалізованої готової продукції, виконаних робіт, наданих послуг. Перелік наведених питань не є вичерпним, тому колектив авторів монографії з вдячністю прийме всі зауваження, доповнення, нові науково-практичні підходи науковців, яким не байдужі окреслені проблеми.

Насамкінець зазначимо, що трансформація бухгалтерського прибутку в об'єкт оподаткування податком на прибуток можлива різними способами. Математичний розв'язок цієї задачі будь-якими методами із застосуванням однакових вихідних умов та обмежень забезпечує отримання однакового результату. Тому, обираючи певну методику й встановлюючи відповідні законодавчі норми, необхідно не тільки керуватися математичним підходом, а й зважати на зручність для всіх зацікавлених осіб у використанні на практиці такої методики. Зокрема, це стосується усунення дублювання даних, ведення обліку додаткових даних, наочності та прозорості самого отримання показників, що забезпечує підконтрольність, легкість перевірки їх повноти тощо.

У розділі III Податкового кодексу України встановлено певний механізм визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток. Він ґрунтується на можливості використання даних бухгалтерського обліку про доходи, витрати, амортизацію, а також про встановлені податкові обмеження. У подальшому передбачалося вдосконалювати цей механізм на основі впровадження обліку податкових різниць та інших новацій.

На думку авторів, запропонований у монографії проект нової редакції розділу III ПКУ передбачає системний зв'язок фінансового результату діяльності підприємства та об'єкта оподаткування, забезпечує прозоріший механізм його формування, ніж передбачено чинною редакцією. Сподіваємось, його обговорення відкриє новий етап удосконалення оподаткування прибутку підприємств.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. *Аксененко А. Ф.* Учет расходов по центрам ответственности и сферам ответственности на предприятиях в условиях рыночной экономики / А. Ф. Аксененко, М. С. Бобиженев. – М. : Колос, 1991. – 135 с.
2. *Андриенко О. В.* Учет и аудит расчетов по налогу на прибыль / О. В. Андриенко, И. Е. Гейнеман. – Томск : Курсив, 2004. – 184 с.
3. *Андрущенко В. Л.* Ефективність адміністрування податків за критеріями Світового банку / В. Л. Андрущенко // Міжнародне співробітництво України в сфері оподаткування : зб. матер. наук.-практ. конф., 23 жовт. 2009 р. / ДПА України, Нац. ун-т ДПС України, НДЦ з проблем оподаткування. – Ірпінь : Нац. ун-т ДПС України, 2009. – С. 24–41.
4. *Бабіч В. В.* Облік витрат (доходу) з податку на прибуток відповідно до Податкового кодексу України / В. В. Бабіч, І. А. Герасимович // Облік і фінанси АПК. – 2011. – № 2. – С. 43–48.
5. *Бабіч В. В.* Удосконалення оподаткування прибутку на основі визначення об'єкта оподаткування / В. В. Бабіч, А. М. Поддєрьогін // Фінанси України. – 2010. – № 9. – С. 76.
6. *Басманов И. А.* Теоретические основы учета и калькулирования себестоимости промышленной продукции / И. А. Басманов ; под ред. В. А. Новака. – М. : Финансы, 1970. – 167 с.
7. *Белоусова І.* Проблеми обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції в промисловості / І. Белоусова, М. Чумаченко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 4. – С. 3–10.
8. *Бернстайн Л. А.* Анализ финансовой отчетности: теория, практика и интерпретация : пер. с англ. / Л. А. Бернстайн / науч. ред. пер. И. И. Елисеева. – М. : Финансы и статистика, 1996. – 624 с.

9. Беспала Н. О. Сутність податків та їх роль у механізмі державного управління соціально-економічним розвитком країни / Н. О. Беспала // Держава та регіони. – 2008. – № 1. – С. 10–15.
10. Білецька Н. П. Організація та методика обліку фінансових результатів підприємницької діяльності / Н. П. Білецька // Науковий вісник НЛТУ України. – 2008. – Вип. 18.1. – С. 162–168.
11. Блейк Дж. Европейский бухгалтерский учет. Справочник : пер. с англ. / Дж. Блейк, А. Ореол. – М. : Филін, 1997. – 400 с.
12. Боброва О. Г. Амортизаційна політика у відтворенні основних засобів / О. Г. Боброва // Економіка АПК. – 2000. – № 4. – С. 54–61.
13. Бодрова Т. В. Налоговый учет на предприятиях и в организациях / Т. В. Бодрова. – М. : Дашков и К, 2008. – 302 с.
14. Бондар М. І. Облік податкових різниць згідно з Податковим кодексом України / М. І. Бондар, В. В. Бабіч // Фінанси України. – 2011. – № 3. – С. 74.
15. Бондар О. В. Проблеми формування амортизаційної політики в ринкових умовах господарювання / О. В. Бондар // Актуальні проблеми економіки. – 2003. – № 1. – С. 38–42.
16. Бондар П. Амортизаційні відрахування в промисловості / П. Бондар. – К. : Укрфлія Держвінвидаву, 1938. – 125 с.
17. Борисенко З. Н. Амортизаційна політика / З. Н. Борисенко. – К. : Наук. думка, 1993. – 130 с.
18. Бунич П. Г. Амортизация основных фондов в промышленности / П. Г. Бунич. – М. : Госфиниздат, 1957. – 150 с.
19. Бухгалтерський фінансовий облік : підручник / за ред. Ф. Ф. Бутинця. – 8-ме вид., доп. і перероб. – Житомир : Рута, 2009. – 912 с.
20. Велш Г. А. Основи фінансового обліку / Г. А. Велш, Д. Г. Шорт ; пер. з англ. О. Мінін, О. Ткач. – К. : Основи, 1999. – 943 с.
21. Веремчук Д. В. Сутність податкової політики та її роль у державному регулюванні економіки проблеми та перспективи розвитку банківської системи / Д. В. Веремчук // Проблеми і перспективи розвитку банківської системи України : зб. наук. пр. – 2010. – Вип. 28. – С. 37–45 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/pprbsu/2010_28/10_28_06.pdf.
22. Волкова О. Н. Бухгалтерский учет в Великобритании / О. Н. Волкова // Бухгалтерский учет. – 1999. – № 9. – С. 96–101.
23. Воронкова О. М. Теоретико-методологічні засади ефективності податкового менеджменту / О. М. Воронкова [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/Evu/2011_17_1/Voronkova.pdf.

24. *Гарасим П. М.* Податковий облік і звітність на підприємствах (Єдність і розходження з національними стандартами) : монографія / П. М. Гарасим, Г. П. Гарасим, П. Я. Хомин. – Л. : Українські технології, 2001. – 167 с.
25. *Гироль С. В.* Методичні аспекти управлінського обліку собівартості продукції / С. В. Гироль // Облік і фінанси АПК. – 2007. – № 11–12. – С. 79–82.
26. *Голов С.* Концепції амортизації та їх вплив на облік і управління в сучасних умовах / С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – № 8. – С. 9–15.
27. *Голов С. Ф.* Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами: приклади та коментарі : практ. посіб. / С. Ф. Голов, В. М. Костюченко. – К. : Лібра, 2001. – 840 с.
28. *Голов С. Ф.* Що там за великою китайською стіною? / С. Ф. Голов // Вісник бухгалтера і аудитора України. – № 7–8. – С. 25–29.
29. *Гордієнко А.* Облікова політика підприємства / А. Гордієнко // Головбух. – 2005. – № 1 (2). – С. 41–49.
30. *Городянська Л. В.* Амортизація: функції, фінансовий механізм управління, концептуальні підходи до розробки загальної методики обліку амортизації / Л. В. Городянська // Актуальні проблеми економіки. – 2004. – № 2. – С. 57–68.
31. *Горошанская Е. А.* Учёт и анализ воспроизводства основных средств предприятия : дис. ... канд. экон. наук : 08.06.04 / Е. А. Горошанская ; Харьковская гос. академия технологии и организации питания. – Х., 1999. – 220 с.
32. Господарський кодекс України від 16.01.2003 № 436-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/436-15>.
33. *Даньків Й. Я.* Бухгалтерський облік : підручник / Й. Я. Даньків, М. Я. Остап'юк ; М-во освіти і науки України. – К. : Знання, 2007. – 470 с.
34. *Дем'яненко М. Я.* Основи податкових відносин в АПК / М. Я. Дем'яненко. – К. : ІАЕ УААН, 1999. – 72 с.
35. *Дем'яненко М. Я.* Про співвідношення бухгалтерського і податкового обліку / М. Я. Дем'яненко // Облік і фінанси АПК. – 2004. – № 1. – С. 10–17.
36. *Дем'яненко М. Я.* Щодо уніфікації бухгалтерського і податкового обліку / М. Я. Дем'яненко // Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи / за ред. П. Т. Саблука, М. Я. Дем'яненка, В. М. Жука. – К. : ІАЕ УААН, 2003. – С. 9–10.
37. *Дидух О.* В рейтинге налоговых систем – Украина третья с конца / О. Дидух // Фокус.ua. – 2010. – 26 апр. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://focus.ua/economy/114901>.

38. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет : учеб. пособие для вузов / К. Друри ; пер с англ. – 3-е изд. перераб. и доп. – М. : Аудит : Юнити, 1998. – 783 с.
39. Дяченко Н. М. Визначення фінансового результату діяльності підприємства за податковим кодексом / Н. М. Дяченко // Облік і фінанси АПК. – 2011. – № 1. – С. 54–59.
40. Евстигнеева Л. П. Экономика как синергетическая система / Л. П. Евстигнеева, Р. Н. Евстигнеев. – 2-е изд. – М. : Либроком, 2012. – С. 172.
41. Економіка підприємства : навч. посіб. / Я. С. Вітвицький, У. Я. Вітвицька, А. О. Устенко, І. І. Цігилик ; за ред. Я. С. Вітвицького. – Івано-Франківськ : ІМЕ, 2002. – 318 с.
42. Єфименко Т. І. Актуальні питання сучасних стратегій реформування податкових систем / Т. І. Єфименко // Фінанси України. – 2013. – № 3. – С. 7–26.
43. Єфименко Т. І. Податок на прибуток: концепція визначення об'єкта оподаткування / Т. І. Єфименко, Л. Г. Ловінська, Ф. О. Ярошенко. – К. : НДФІ, 2004. – 192 с.
44. Житний П. Принципи формування облікової політики / П. Житний // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 4. – С. 25–28.
45. Житний П. Проблеми формування облікової політики та шляхи їх вирішення / П. Житний // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 3. – С. 19–22.
46. Жураковська І. В. Податкові різниці як спосіб взаємоузгодження бухгалтерського обліку та податкових розрахунків: обліковий аспект / І. В. Жураковська // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 12. – С. 12–22.
47. Заболотнікова В. С. Податковий контроль як невід'ємний інструмент державної податкової служби / В. С. Заболотнікова, О. В. Соломатіна // Вісник Запорізького національного університету. – 2010. – № 3. – С. 128–133.
48. Закон за корпоративного податково об'єкта [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nar.bg/document?id=146>.
49. Зборовська Н. С. Облікова політика: проблеми формування та шляхи їх вирішення / Н. С. Зборовська // Держава та регіони. – 2006. – № 5. – С. 355–359.
50. Иванов Ю. Б. Альтернативні системи оподаткування : монографія / Ю. Б. Иванов. – Х. : Торнадо, 2003. – 517 с.
51. Как читать балансовые счета : пер. с англ. / Междунар. орг. труда ; под ред. А. М. Петрачкова. – М. : Финансы и статистика, 1994. – 221 с.
52. Калинина О. В. Оценка эффективности российской налоговой системы / О. В. Калинина // Финансы и кредит. – 2011. – № 11 (443). – С. 10–14.

53. Карлин Т. П. Анализ финансовых отчетов (на основе ГААР) : учебник / Т. П. Карлин, А. Р. Макмин ; пер. с англ. – М. : ИНФРА-М, 1998. – 448 с.
54. Качалин В. В. Финансовый учет и отчетность в соответствии со стандартами ГААР / В. В. Качалин. – М. : Дело, 2000. – 432 с.
55. Кипарисов Н. А. Основы балансоведения / Н. А. Кипарисов. – М. : Госфиниздат, 1928. – 296 с.
56. Кисельова О. Концептуальні засади реформування податку на прибуток / О. Кисельова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 2. – С. 37–42.
57. Кірейцев Г. Г. Методологічні засади формування та розвитку національної системи бухгалтерського обліку в Україні / Г. Г. Кірейцев // Вісник ЖДТУ. – 2003. – № 2. – С. 103–108.
58. Ковальчук О. В. Гармонізація бухгалтерської і податкової методики обліку оподаткованого прибутку / О. В. Ковальчук // Економіка та держава. – 2008. – № 3. – С. 42–43.
59. Коломієць Н. О. Проблеми та необхідність реформування податкової системи / Н. О. Коломієць // Вісник Черкаського нац. ун-ту ім. Б. Хмельницького. – 2009. – № 4. – С. 83–87.
60. Коментар до Положення бухгалтерського обліку “Податкові різниці” // Дебет-Кредит. – 2011. – 29 берез. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://club.dtk.com.ua/read.php?16,670087,670087>.
61. Комиссарова И. П. Об учете расходов организации по экономическим элементам / И. П. Комиссарова // Бухгалтерский учет. – 2003. – № 2. – С. 58.
62. Кондукова Е. Теоретичні аспекти організації податкового контролю в галузях економіки / Е. Кондукова // Науковий вісник Національної академії державної податкової служби України (економіка, право). – 2004. – № 4. – С. 151–161.
63. Конституція України від 28.06.1996 № 254к/96-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?page=3&nreg=254%EA%2F96-%E2%F0>.
64. Контроль і ревізія : підручник / Ф. Ф. Бутинець, В. П. Бондар, Н. Г. Виговська, Н. І. Петренко ; за ред. Ф. Ф. Бутиця. – 4-те вид., допов. і переробл. – Житомир : Рута, 2006. – 560 с.
65. Корецька-Гармаш В. О. Податковий контроль: проблемні аспекти та напрямки удосконалення / В. О. Корецька-Гармаш, Н. М. Раєвська // Часопис економічних реформ. – 2011. – № 1. – С. 39–45.
66. Корнієнко Т. В. Удосконалення фінансово-кредитного механізму та організаційної структури управління / Т. В. Корнієнко // Науковий вісник УФЕІ ДПА України. – 2007. – № 1. – С. 45–53.

67. *Костюк П. А.* Бухгалтерский словарь / П. А. Костюк. – Минск : Вышэйш. шк., 1971. – 160 с.
68. *Кравченко І.* Коментар до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 17 “Податок на прибуток” / І. Кравченко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – № 2. – С. 12–20.
69. *Кулаковская Н. И.* Организация и методы внутрихозяйственного контроля на предприятиях общественного питания потребительской кооперации / Н. И. Кулаковская, К. А. Соколов // Все для бухгалтера. – 2004. – № 16. – С. 24–33.
70. *Кучер С. В.* Особливості здійснення податкового контролю за нарахуванням та сплатою податку на прибуток / С. В. Кучер // Вісник ЖДТУ. – 2010. – № 2 (56). – С. 113–115.
71. *Лавриненко І.* Міфи податкової реформи та проблеми податкової системи / І. Лавриненко // Європейський рух. – 2007. – 11 черв. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eurorukh.org.ua/ua/internal-revenue-code/myths-of-tax-reform>.
72. *Литвин Ю. Я.* Прогресивні методи обліку витрат на виробництво (вітчизняні і зарубіжні) / Ю. Я. Литвин, В. М. Олійник. – Т. : Збруч, 1995. – С. 23.
73. *Ловінська Л. Г.* Концептуальні підходи до визначення об’єкта оподаткування податком на прибуток / Л. Г. Ловінська // Фінанси України. – 2013. – № 3. – С. 27–38.
74. *Ловінська Л. Г.* Методологічне, методичне та організаційне забезпечення складання податкової звітності в Україні / Л. Г. Ловінська // Фінанси України. – 2004. – № 10. – С. 57–64.
75. *Ловінська Л. Г.* Нарахування зносу – спосіб регулювання балансової вартості оцінки довгострокових активів / Л. Г. Ловінська // Фінанси України. – 2006. – № 7. – С. 92–100.
76. *Ловінська Л. Г.* Облік податкових різниць у системі реєстрів журнальної форми / Л. Г. Ловінська, О. С. Білоусова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – № 4. – С. 7–24.
77. *Ловінська Л. Г.* Організація бухгалтерського обліку та фінансового контролю в сучасних умовах господарювання в Україні : монографія / Л. Г. Ловінська, І. Б. Стефанюк. – К. : НДФІ, 2006. – 240 с.
78. *Ловінська Л. Г.* Оцінка в бухгалтерському обліку : монографія / Л. Г. Ловінська. – К. : КНЕУ, 2006. – 256 с.
79. *Лозинський Д. Л.* Нормативно-правове регулювання податкового обліку в Україні: невирішені проблеми та шляхи розвитку / Д. Л. Лозинський // Вісник ЖДТУ. – 2010. – № 2 (52). – С. 142–150.

80. Макконелл К. Р. Экономикс: принципы, проблемы, политика : в 2 т. / К. Р. Макконелл, С. Л. Брю. – Таллинн : Реферло, 1995.
81. Малькова Т. Н. Теория и практика международного бухгалтерского учета : учеб. пособие / Т. Н. Малькова. – СПб. : Бизнес-пресса, 2001. – 336 с.
82. Маренич Т. Методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції / Т. Маренич // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 12. – С. 19–25.
83. Маркевич О. В. Удосконалення механізму оподаткування податком на прибуток підприємств в Україні / О. В. Маркевич // Фінанси України. – 2013. – № 3. – С. 39–48.
84. Марчак Н. В. Фінансовий та податковий облік: проблеми взаємозв'язку і взаємоузгодженості / Н. В. Марчак, Г. О. Булгакова // Вісник Донецького університету економіки та права. – 2010. – № 1. – С. 143–145.
85. Маттерн К. Основные фонды в промышленности ГДР (экономический аспект) : сокр. пер. с нем. / К. Маттерн, З. Танхойзер ; науч. ред. и авт. предисл. А. Я. Рекитар. – М. : Экономика, 1983. – 256 с.
86. Матьюс М. Р. Теория бухгалтерского учета / М. Р. Матьюс, М. Х. Перера ; пер. с англ. И. А. Смирновой. – М. : Аудит : ЮНИТИ, 1999. – 663 с.
87. Мельник В. М. Оподаткування: наукове обґрунтування та організація процесу : монографія / В. М. Мельник. – К. : Комп'ютерпрес, 2006. – 277 с.
88. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності // Міністерство фінансів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410&cat_id=92408.
89. Молоток Я. В. Консерватизм как основной принцип бухгалтерского учета: опыт Германии / Я. В. Молоток // Бухгалтерський учет. – 1999. – № 8. – С. 105–110.
90. Моссаковський В. Концепція обліку в Україні / В. Моссаковський, Т. Кононенко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – № 11. – С. 8–13.
91. Мусаева Ц. Э. Постановка налогового учета на промышленном предприятии : монография / Ц. Э. Мусаева ; под науч. ред. Н. А. Бреславцевой ; Южно-Рос. гос. ун-т экономики и сервиса. – Шахты : ЮРГУЭС, 2006. – 120 с.
92. Назарова Г. Б. Тимчасові та постійні податкові різниці за доходами та витратами як основа уніфікації обліку / Г. Б. Назарова, О. В. Шелковникова // Вісник ЖДТУ. – 2010. – № 3 (53). – С. 165–168.
93. Настоящий бухгалтер / Н. Белова, А. Бобро, Д. Винокуров и др. – Х. : Фактор, 2005. – 1072 с.
94. Нидлз Б. Принципы бухгалтерского учета / Б. Нидлз, У. Андерсон, Д. Колдуэл ; под ред. Я. В. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 1997. – 485 с.

95. Нікулін О. Облік податкових різниць за допомогою робочої таблиці / О. Нікулін // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 10. – С. 47–58.
96. О налогах с предприятий, объединений и организаций : закон СССР от 14.06.1990 № 1560-I [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/v1560400-90>.
97. Одінцова Л. М. Особливості обліку податку на прибуток на основі П(С)БО та вимог податкового законодавства / Л. М. Одінцова // Вісник ЖДТУ. – 2011. – № 1 (55). – С. 125–128.
98. Олейнікова Л. Г. Підвищення фіскальної й економічної результативності податкового адміністрування в Україні / Л. Г. Олейнікова // Фінанси України. – 2011. – № 10. – С. 47–59.
99. Онишко С. В. Підвищення рівня адміністрування податку на прибуток / С. В. Онишко // Фінанси України. – № 6. – 2003. – С. 47–50.
100. Онищенко В. А. Податковий контроль (основи організації) / В. А. Онищенко. – К. : Вісник податкової служби України, 2006. – 432 с.
101. Онищенко В. Оцінка ефективності податкового контролю / В. Онищенко // Економіка: проблеми теорії та практики : зб. наук. пр. – Вип. № 186 : у 4 т. Т. 1. – Д. : ДНУ, 2003. – С. 178–187.
102. Організація обліку : навч. посіб. / І. Б. Садовська, В. А. Голян, І. І. Бабіч та ін. ; за ред. І. Б. Садовської. – Луцьк : РВВ ЛНТУ, 2010. – 669 с.
103. Павлов П. М. Снашивание и амортизация основных фондов / П. М. Павлов. – М. : Госфиниздат, 1957. – 319 с.
104. Палий В. Ф. Обновление бухгалтерського учета: что дальше? / В. Ф. Палий // Бухгалтерський учет. – 1996. – № 10. – С. 3–9.
105. Пантелійчук Л. Облік податкових різниць / Л. Пантелійчук // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 6. – С. 25–32.
106. Пантелійчук Л. Формування облікової політики підприємства / Л. Пантелійчук, І. Байко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – № 12. – С. 25–28.
107. Парето В. Компендиум по общей социологии / В. Парето ; пер. с итал. А. А. Золотова. – 2-е изд. – М. : ГУ-ВШЭ, 2008. – 511 с.
108. Пархоменко В. Облік амортизації / В. Пархоменко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2003. – № 6. – С. 21–22.
109. Пискова Ж. Проблемы согласования понятийного аппарата бухгалтерского и налогового учета по налогу на прибыль предприятий и пути их решения / Ж. Пискова // Налоги и налогообложение. – 2011. – № 11. – С. 45–49.
110. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : затв. наказом Міністерства

- фінансів України від 30.11.1999 № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0892-99>.
111. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій суб'єктів малого підприємництва : затв. наказом Міністерства фінансів України від 19.04.2001 № 186 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0389-01>.
112. План рахунків бухгалтерського обліку банків України : затв. постановою Правління Національного банку України від 17.06.2004 № 280 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0918-04>.
113. План рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ : затв. наказом Головного управління Державного казначейства України від 10.12.1999 № 114 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0890-99>.
114. *Плахтій Т. Ф.* Бухгалтерський та податковий облік податку на прибуток: розбіжності та шляхи їх уніфікації / Т. Ф. Плахтій // Облік і фінанси АПК. – 2009. – № 2. – С. 55–65.
115. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
116. *Покинтелиця В. М.* Зарубіжний досвід адміністрування податків / В. М. Покинтелиця // Науковий вісник ДДМА. – 2009. – № 1 (4Е). – С. 282.
117. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку. Затверджені Міністерством фінансів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
118. Положення про порядок бухгалтерського обліку окремих активів та операцій підприємств державного, комунального секторів економіки і господарських організацій, які володіють та/або користуються об'єктами державної, комунальної власності : затв. наказом Міністерства фінансів України від 19.12.2006 № 1213 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1363-06>.
119. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : закон України від 16.07.1999 № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>.
120. Про електронний цифровий підпис : закон України від 22.05.2003 № 852-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/852-15>.
121. Про електронні документи та електронний документообіг : закон України від 22.05.2003 № 851-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/851-15>.

122. Про затвердження Змін до деяких положень (стандартів) бухгалтерського обліку : наказ Міністерства фінансів України від 18.03.2011 № 372 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0452-11>.
123. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства та внесення змін до деяких наказів Міністерства фінансів України : наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013 № 635 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=382876&cat_id=293537.
124. Про облікову політику : лист Міністерства фінансів України від 21.12.2005 № 31-34000-10-5/27793 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article/article?art_id=58984&cat_id=34931.
125. Про оподаткування доходів підприємств та організацій : закон України від 21.02.1992 № 2146-ХІІ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2146-12>.
126. Про оподаткування прибутку підприємств : закон України від 28.12.1994 № 334/94-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/334/94-вр>.
127. Про подання електронної податкової звітності : наказ Державної податкової адміністрації України від 10.04.2008 № 233 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0320-08>.
128. Про податок на прибуток підприємств і організацій : декрет Кабінету Міністрів України від 26.12.1992 № 12-92 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/12-92>.
129. Про порядок дії на території Української РСР в 1991 році Закону СРСР “Про податки з підприємств, об’єднань і організацій” : закон УРСР від 05.07.1991 № 1308-ХІІ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1308-12>.
130. Про порядок погашення зобов’язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами : закон України від 21.12.2000 № 2181-ІІІ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2181-14>.
131. Про систему оподаткування : закон України від 25.06.1991 № 1251-ХІІ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1251-12>.
132. *Прокопенко В.* Податковий кодекс: прибуток / В. Прокопенко, Г. Корнійчук // Все про бухгалтерський облік. – 2010. – № 114. – С. 22–34.

133. *Пушкар М. С.* Тенденції розвитку фінансового обліку в Україні : монографія / М. С. Пушкар. – Т. : Карт-бланш, 2000. – 438 с.
134. *Райзберг Б. А.* Современный экономический словарь / Б. А. Райзберг, Л. Ш. Лозовский, Е. Б. Стародубцева. – М. : ИНФРА-М, 1996. – 476 с.
135. *Рева Т. М.* Податковий менеджмент : навч. посіб. / М. Рева. – К. : ЦНЛ, 2003. – 282 с.
136. Реформирование налоговых систем: теория, методология и практика : монография / под ред. И. А. Майбурова, Ю. Б. Иванова, А. И. Крисоватого. – К. : Кондор, 2011. – 468 с.
137. *Риженко І. Є.* Розвиток вітчизняного податкового аудиту на сучасному етапі становлення його системи / І. Є. Риженко // Вісник Харківського національного університету ім. В. Н. Каразіна. Економічна серія. – 2009. – № 851. – С. 228–232 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nbu.gov.ua/portal/natural/vkhnu/Ekon/851/09riececs.pdf>.
138. *Ришар Ж.* Бухгалтерский учет: теория и практика / Ж. Ришар ; под ред. Я. В. Соколова ; пер. с фр. Н. В. Буровой, Т. О. Терентьевой. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 160 с.
139. *Садовська І. Б.* Бухгалтерський облік : навч. посіб. / І. Б. Садовська. – Луцьк : ЛНТУ, 2009. – 560 с.
140. *Садовська І. Б.* Організація управлінського обліку в сільськогосподарських підприємствах: теорія і практика : монографія / І. Б. Садовська, Н. В. Тлучкевич. – Луцьк : ЛНТУ, 2008. – 352 с.
141. *Садовська І. Б.* Фінансовий облік : навч. посіб. / І. Б. Садовська, С. Г. Михалевич. – Луцьк : ЛНТУ, 2011. – 511 с.
142. *Самуельсон П. А.* Экономика / П. А. Самуельсон, В. Д. Нордхаус ; пер. с англ. под ред. Л. С. Тарасевича, А. И. Леусского. – 15-е изд. – М. : Бином КноРус, 1997. – 799 с.
143. *Сарана С. В.* Систематизація як форма удосконалення податкового законодавства України / С. В. Сарана // Форум права. – 2009. – № 2. – С. 379–383 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://archive.nbu.gov.ua/e-journals/FP/2009-2/09ccvpzu.pdf>.
144. *Свердан М. М.* Податкова політика держави та її вплив на економічне зростання суспільства: теоретичні засади реалізації / М. М. Свердан // Менеджмент : зб. наук. пр. – 2010. – № 13. – С. 201–215 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Menedzhment/2010_13/sverdand.htm.
145. *Свідерській Д.* Узгодження показників фінансової та податкової звітності з податку на прибуток за даними бухгалтерського обліку / Д. Свідерській // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 11. – С. 16–23.

146. *Сендлер Т.* Экономические концепции для общественных наук / Т. Сендлер ; пер. с англ. – М. : Весь мир, 2006. – 376 с.
147. *Сльозко Т.* Методи обліку витрат “стандарт-кост” і нормативний: історія та сучасність / Т. Сльозко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 7. – С. 3–8.
148. *Соколов Я. В.* Бухгалтерский учет во Франции / Я. В. Соколов, М. В. Семенова // Бухгалтерский учет. – 2000. – № 5. – С. 69–77.
149. *Соколов Я. В.* Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней : учеб. пособие. – М. : Аудит : ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
150. *Соколов Я. В.* Две концепции бухгалтерського учета / Я. В. Соколов, В. В. Патров // Бухгалтерский учет. – 1996. – № 5. – С. 28–31.
151. *Соколовська А. М.* Основи теорії податків : навч. посіб. / А. М. Соколовська. – К. : Кондор, 2010. – С. 76.
152. *Соколовська А. М.* Податкова система України: теорія та практика становлення / А. М. Соколовська. – К. : НДФІ, 2001. – 372 с.
153. *Сопко В. В.* Облік витрат і калькулювання собівартості продукції в промисловості / В. В. Сопко, А. Н. Петрик. – К. : Техніка, 1988. – 112 с.
154. *Спивак Р.* Налоговая система Украины: переоценка ценностей и идеологии в сфере налогообложения / Р. Спивак // Pravotoday. – 2010. – 4 мая [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://pravotoday.in.ua/ru/press-centre/publications/pub-140>.
155. *Стефанюк І.* Про національну облікову політику в Україні / І. Стефанюк, Л. Ловінська // Економіка України. – 2006. – № 4. – С. 22–29.
156. *Стоун Д.* Бухгалтерский учет и финансовый анализ: подготовительный курс / Д. Стоун, К. Хитчинг / под ред. Б. С. Лисовика и М. Б. Яйцева ; пер. с англ. Ю. А. Огибина и др. – СПб. : Литера плюс, 1993. – 753 с.
157. *Сук Л. К.* Бухгалтерський облік : навч. посіб. / Л. К. Сук, П. Л. Сук. – 2-ге вид., переробл. і допов. – К. : Знання, 2008. – 507 с. – (Серія “Вища освіта ХХІ століття”).
158. *Сук Л.* Калькуляція в бухгалтерському обліку / Л. Сук, П. Сук // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2003. – № 4. – С. 2–4.
159. *Суторміна В. М.* Держава – податки – бізнес (Із світового досвіду фіскального регулювання економіки) : монографія / В. М. Суторміна, В. М. Федосов, В. М. Андрущенко. – К. : Либідь, 1992. – 328 с.
160. *Сухарев О. С.* Закон Вагнера и модели развития экономики / О. С. Сухарев, В. В. Нехорошев // Экономический анализ: теория и практика. – 2011. – № 21 (228). – С. 2–10.

161. *Сухарева А. А.* Внутренний аудит: организация и методология : науч.-практ. пособие / А. А. Сухарева, И. Н. Дмитренко. – Донецк : Дон ГУЭТ, 2000. – 75 с.
162. *Тимченко О. М.* Ефективність податкового аудиту в Україні / О. М. Тимченко // Економіка і держава. – 2009. – № 3. – С. 19–22.
163. *Ткаченко Н. М.* Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України / Н. М. Ткаченко. – К. : А. С. К., 2000. – 784 с.
164. *Тумасян Р. З.* Бухгалтерский и налоговый учет расходов организации / Р. З. Тумасян. – М. : Нитар Альянс, 2005. – 350 с.
165. *Угровецький О. П.* Правове регулювання податкової системи підзаконними актами / О. П. Угровецький // Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право). – 2009. – № 3 (46). – С. 207–214 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Nvnudpsu/2009_3/2009_3_Ugroveckiy.pdf.
166. *Угровецький О. П.* Система оподаткування в Україні: становлення, реформування, адміністрування / О. П. Угровецький. – Х. : Золота миля, 2008. – 328 с.
167. *Уолш К.* Ключові фінансові показники. Аналіз та управління розвитком підприємства / К. Уолш ; пер. з англ. – К. : Всеуито : Наук. думка, 2001. – С. 52.
168. *Фишер С.* Экономика / С. Фишер, Р. Дорнбуш, Р. Шманензи ; пер. с англ. – 2-е изд. – М. : Дело ЛТД, 1993. – С. 127.
169. Фінансова звітність за національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку : практич. посіб. – К. : Лібра, 1999. – 336 с.
170. *Харевський М.* Наближення податкового та бухгалтерського обліку – актуальна проблема при оподаткуванні прибутку підприємств / М. Харевський // Вісник податкової служби України. – 2003. – № 25. – С. 17–18.
171. *Хендриксен Э. С.* Теория бухгалтерского учета : учебник : пер. с англ. / Э. С. Хендриксен, М. Ф. ван Бреда / под ред. Я. В. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 576 с.
172. *Хиггс Р.* Кризис и Левиафан: Поворотные моменты роста американского правительства / Р. Хиггс; пер. с англ. Б. С. Пинскера под ред. А. В. Куряева. – М. : ИРИСЭН, Мысль, 2010. – (Серия “Политическая наука”).
173. *Хмелевський Є.* Амортизаційна політика й оновлення промислово-виробничих основних фондів / Є. Хмелевський // Економіка України. – 1999. – № 3. – С. 41–47.
174. *Хомин П.* Податковий і фінансовий облік на тлі синкретизму плану рахунків / П. Хомин // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – № 8. – С. 12–19.

175. *Хонгрэн Ч. Т.* Бухгалтерский учет: управленческий аспект : пер. с англ. / Ч. Т. Хонгрэн, Дж. Форстор ; под ред. Я. В. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 1995. – 416 с.
176. *Царгуш Р. В.* История возникновения и некоторые особенности подоходного налогообложения в зарубежных странах / Р. В. Царгуш // Государство и право. – 2004. – № 8. – С. 85–94.
177. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 № 435-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/435-15>.
178. *Четиріна І. М.* Ефективність діяльності податкових органів у реалізації механізму державного контролю за стягненням податків / І. М. Четиріна // Держава та регіони. – 2008. – № 1. – С. 231–235.
179. *Чумаченко М.* Амортизаційні відрахування – суттєве джерело фінансування інвестицій підприємства / М. Чумаченко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – № 8. – С. 6–8.
180. *Чумаченко М.* Ще раз про амортизацію як важливе джерело інвестиційної діяльності підприємства / М. Чумаченко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – № 11. – С. 3–7.
181. *Шаталов С. Д.* Налоги и налоговое администрирование / С. Д. Шаталов // Финансы. – 2005. – № 11. – С. 3–5.
182. *Швабій К. І.* Ефективність адміністрування податків в Україні: методологія та аналіз / К. І. Швабій // Фінансова система України : зб. наук. пр. – 2007. – Вип. 9, ч. 3. – С. 520–527.
183. *Шнейдман Л. З.* На пути к международным стандартам финансовой отчетности / Л. З. Шнейдман // Бухгалтерский учет. – 1998. – № 1. – С. 4–8.
184. Экономическая энциклопедия / гл. ред. Л. И. Абалкин ; Ин-т экономики РАН. – М. : Экономика, 1999. – 1055 с.
185. *Энтони Р.* Учет: ситуации и примеры : пер. с англ. / Р. Энтони, Дж. Рис ; под ред. Я. В. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 1993. – 452 с.
186. *Юшко С. В.* Оцінка чинного механізму визначення прибутку як об'єкта оподаткування / С. В. Юшко // Фінанси України. – 2010. – № 5. – С. 66–75.
187. *Ярема Б. П.* Податковий менеджмент : навч. посіб. / Б. П. Ярема, В. П. Маринець. – Л. : Магнолія плюс, 2006. – 224 сь.
188. *Ярошенко Ф. О.* Реформування податкової системи України в контексті прийняття Податкового кодексу (коментарі до пропозицій Міністерства фінансів України) Ф. О. Ярошенко // Фінанси України. – 2010. – № 7. – С. 14–16.
189. *Atrill P.* Accounting and Finance for Non-specialists / P. Atrill, E. J. McLaney. – 3rd ed. – Harlow, UK : Pearson Education Limited, 2001.

-
190. *Chasteen L. G.* Intermediate Accounting / L. G. Chasteen, R. E. Flaherty, M. C. O'Connor. – 4th ed. – N. Y. : McGraw-Hill College, 1992. – 1244 p.
 191. *Epstein B. J.* Interpretation and Application of International Accounting Standards 2000 / B. J. Epstein, A. A. Mirza. – N. Y. : John Wiley & Sons, 2000. – 959 p.
 192. Ireland Highlights / International Tax 2011 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [https://ietaxmobile.com/tis/ietax.nsf/0/A784B89E97B32ABC80257811005ACDCE/\\$file/dtt_tax_highlight_2011_Ireland.pdf](https://ietaxmobile.com/tis/ietax.nsf/0/A784B89E97B32ABC80257811005ACDCE/$file/dtt_tax_highlight_2011_Ireland.pdf).
 193. *Kieso D. E.* Intermediate Accounting / D. E. Kieso, J. J. Weygandt, T. D. Warfield. – N. Y. : John Wiley & Sons, 2001.
 194. *Luts F.* The Theory of Investment of the Firm / Luts F. – Princeton : University Press, 1951.
 195. *Roberts C.* International Financial Accounting: A Comparative Approach / C. Roberts, P. Weetman, P. Gordon. – 2nd ed. – Edinburgh, UK : Pearson Education Ltd., 2002. – XXI, 708 p.

══════════ ДОДАТКИ ══════════

ДОДАТОК 1

Розрахунок податку на прибуток до 1991 року

Штамп підприємця

Районной (городской) государственной
налоговой инспекции

Приложение 4
к инструкции Министерства финансов СССР
от 29 декабря 1990 г. № 145

Расчет налога в бюджет от фактической прибыли по

(наименование предприятия, объединения, организации)

за _____ 199__ г.

тыс. руб.

Показатель	По данным платель- щика	По данным налоговой инспекции
1	2	3
1. Балансовая прибыль – всего	280	280
в том числе:		
а) прибыль от реализации продукции (работ, услуг) и иных материальных ценностей	260	260
б) доходы от внереализационных операций, уменьшенные на расходы по этим операциям	20	20
2. Сумма превышения (снижения) расходов на оплату персонала предприятий, занятого в основной деятельности по сравнению с их нормируемой величиной (по отдельному расчету)	15	15
3. Балансовая прибыль, увеличенная (уменьшенная) на сумму превышения (снижения) расходов на оплату труда по сравнению с ее нормируемой величиной (стр. 1 + стр. 2)	295	295
4. Из прибыли от реализации продукции и иных материальных ценностей исключаются:		
а) рентные платежи	5	5
5. Прибыль от реализации продукции, принимаемая для исчисления рентабельности (стр. 1а – стр. 4а)	255	255
6. Себестоимость реализованной продукции (работ, услуг)	2090	2090
7. Рентабельность реализованной продукции (стр. 5 : стр. 6) × 100, в %	12	12
8. Среднеотраслевой уровень рентабельности, в %	5	5
9. Предельный уровень рентабельности (стр. 8 × 2), в %	10	10
10. Для исчисления налога на прибыль, рентабельность, превышающая предельный уровень рентабельности (стр. 7 – стр. 9), в %	2	2
11. Прибыль, превышающая предельный уровень рентабельности – всего (стр. 5 : стр. 7 × стр. 10)	73	73
в том числе:		
а) до 10 пунктов включительно	73	73
б) свыше 10 пунктов	–	–
12. Налог с прибыли, превышающей предельный уровень рентабельности:		
а) до 10 пунктов включительно (стр. 11а × 80 %)	58	58
б) свыше 10 пунктов (стр. 11б × 90 %)	–	–
Итого по строке 12	58	58
13. Налог на прибыль, превышающей предельный уровень рентабельности, зачисляемый:		
а) в союзный бюджет (стр. 12 × 50 %)	29	29
б) в бюджет союзной республики (стр. 12 × 50 %)	29	29

Закінчення додатка 1

Показатель	По данным платель- щика	По данным налоговой инспекции
1	2	3
14. Прибыль, подлежащая налогообложению по надлежащим ставкам (стр. 3 – стр. 4 – стр. 11)	217	217
15. Из прибыли, подлежащей налогообложению по установленным ставкам, исключаются:		
а) дивиденды, полученные по акциям, облигациям и иным ценным бумагам, принадлежащим предприятию	7	7
б) прибыль, получена от долевого участия в совместных предприятиях	–	–
в) льготы по прибыли	–	–
Итого по стр. 15	7	7
16. Налогооблагаемая прибыль (стр. 14 – стр. 15)	210	210
17. Ставки налога на прибыль:		
а) в союзный бюджет	15	15
б) в бюджет союзной республики	10	10
18. Сумма налога на прибыль:		
а) в союзный бюджет (стр. 16 × стр. 17а) / 100	32	32
б) в бюджет союзной республики (стр. 16 × стр. 17б) / 100	21	21
19. Сумма арендной платы за вычетом амортизационных отчислений, исключаемая из налога на прибыль (по арендным предприятиям)	–	–
20. Сумма налога на прибыль за минусом арендной платы (стр. 18 – стр. 19) – всего	53	53
в том числе:		
а) в союзный бюджет	32	32
б) в бюджет союзной республики	21	21
21. Платежи из прибыли, засчитываемые в сумме налога, подлежащего взносу в бюджет союзной республики:		
а) плата за трудовые ресурсы	7	7
22. Причисляется в бюджет налога на прибыль – всего	82	82
в том числе:		
а) в союзный бюджет (стр. 13а + стр. 20а)	61	61
б) в бюджет союзной республики (стр. 13б + стр. 20б – стр. 21)	21	21
23. Начислено налога на прибыль	82	82
а) в союзный бюджет	61	61
б) в бюджет союзной республики	21	21
24. К доплате по строку	82	82
а) в союзный бюджет	61	61
б) в бюджет союзной республики	21	21
25. К уменьшению		
а) по союзному бюджету		
б) по бюджету союзной республики		
Установленный срок для представления баланса: квартального годового		

ДОДАТОК 2

Декларація про доходи підприємства в 1994–1997 роках

Міністерство фінансів України
Головна державна податкова інспекція України
Інструкція про застосування форм декларацій
і розрахунку при сплаті податку на доходи в 1994 р.
№ 05-210/10-1215 від 05.04.1994

Додаток № 6
до Інструкції про порядок нарахування й плати до бюджету
податку на доходи підприємств і організацій
Затверджено наказом Головної державної податкової інспекції України
від 26 квітня 1994 р. № 31

До державної податкової інспекції

по _____

Одержано "___" _____ 199__ р.

ДЕКЛАРАЦІЯ про доходи підприємства

за _____ 199__ р.
(квартал, півріччя, 9 місяців, рік)

Назва підприємства _____

Вид підприємства _____
(відповідно до форми власності)

Підпорядкованість _____
(міністерство, відомство, без підпорядкованості)

Зареєстровано _____
(назва органу, яким здійснено реєстрацію)

Номер реєстрації _____ дата "___" _____ 199__ р.

Вид(и) діяльності, який(і) здійснює підприємство у звітному періоді

Фактична середньоспискова чисельність працюючих, всього (чол.) _____

В млн укр. крб

Показники	Рядок	3 початку року по галузях діяльності		
		реалізація продукції (робіт, послуг)	валовий дохід	всього
1	2	3	4	5
I. Доходи підприємства				
1. Виручка (валовий дохід) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) по основній діяльності підприємства за вирахуванням податку на добавлену вартість, акцизного збору та інших відрахувань, які згідно з установленим порядком виключаються з виручки при визначенні результатів від реалізації (ряд. 010 + ряд. 011 – ряд. 015 – ряд. 020 – ряд. 030; ф. 2 бухгалтерського звіту) в тому числі: кошти, одержані з бюджету на державне регулювання цін і тарифів по продукції (послугах) підприємства	01			

Продовження додатка 2

Показники	Рядок	3 початку року по галузях діяльності		
		реалізація продукції (робіт, послуг)	валовий дохід	всього
1	2	3	4	5
2. Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) (ф. 2, ряд. 040)	02			
3. Затрати на виробництво продукції (товарів, робіт, послуг)	03			
4. Фактичні витрати на оплату праці в затратах на виробництво продукції (товарів, робіт, послуг)	04			
5. Доля витрат на оплату праці в затратах на виробництво (ряд. 04 x 100) : ряд. 03	05			
6. Фактичні витрати на оплату праці, що віднесені на собівартість реалізованої продукції (ряд. 02 x ряд. 05) : 100; (ф. 2, ряд. 041)	06			
7. Матеріальні та прирівняні до них витрати, що віднесені на собівартість реалізованої продукції (ряд. 02 – ряд. 06)	07			
8. Доходи від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), (ряд. 01 – ряд. 07); (ф. 2, ряд. 041 + ряд. 050) в тому числі доходи від: а) посередницької діяльності, одержувані від робіт (послуг), виконаних за договорами підряду тимчасовими творчими колективами чи громадянами б) посередницької діяльності (аукціонно-біржової, торговельно-закупівельної та іншої), а також участі у розрахунках при виконанні угод в) казино, відеосалонів, відеопоказу (незалежно від способу показу), прокату відео- і аудіокасет і запису на них, ігрових автоматів з грошовим вигрешем, а також доходи від проведення масових концертно-видовищних заходів на відкритих майданчиках, стадіонах, у палацах спорту, інших приміщеннях, кількість місць в яких перевищує дві тисячі г) додаткові доходи від продажу на аукціоні продукції (товарів)	08			
II. 9. Доходи від іншої реалізації в тому числі: а) доходи від реалізації основних фондів, нематеріальних активів, матеріальних цінностей, цінних паперів б) додаткові доходи від продажу на аукціоні іншого майна	09			
III. 10. Доходи (збитки) від позареалізаційних операцій (ф. 2, ряд. 070) в тому числі: а) доходи (дивіденди, проценти), одержані від належних їм акцій, облігацій та інших цінних паперів, а також доходи, одержані від пайової участі у спільних підприємствах (ф. 2, ряд. 071) б) доходи (дивіденди, проценти), одержані від акцій, облігацій, інших цінних паперів, випущених підприємствами, що знаходяться за межами України, та доходи від пайової участі у спільних підприємствах, створених на території інших держав в) кошти, одержані з бюджету та позабюджетних фондів на покриття збитків підприємства за рішенням органів виконавчої влади г) прибутки (збитки) минулих років, що виявлені податковими органами у звітному році	10			

Продовження додатка 2

Показники	Рядок	3 початку року по галузях діяльності		
		реалізація продукції (робіт, послуг)	валовий дохід	всього
1	2	3	4	5
IV. 11. Кошти, що з метою оподаткування визначаються доходами в тому числі: а) кошти, одержані від підприємств, покупців, замовників за домовленістю сторін понад вартість реалізованої продукції (робіт, послуг), що не включені до складу виручки від реалізації (ф. 2, ряд. 110) б) сума, визначена підприємством розрахунково у випадках здійснення прямого товарообміну (в тому числі по основних засобах та іншому майну) або реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за цінами нижче собівартості (балансової вартості)	11			
V. 12. Валовий дохід підприємства (ряд. 08 + ряд. 09 (±) ряд. 10 + ряд. 11)	12			
VI. 13. Зменшення валового доходу з метою оподаткування в тому числі: а) рентні платежі, що вносяться в установленому порядку до бюджету б) орендна плата, сплачена до бюджету за оренду цілісних майнових комплексів державних підприємств в) доходи (дивіденди, проценти) одержані підприємствами від належних їм акцій, облігацій та інших цінних паперів, а також доходи від пайової участі у спільних підприємствах г) доходи, одержані від спільної діяльності без створення з цієї метою юридичної особи	13			
VII. 14. Валовий дохід для оподаткування (ряд. 12 – ряд. 13) в тому числі: а) валовий дохід, що оподатковується за ставкою 22 % б) валовий дохід підприємств з іноземними інвестиціями, створених у сфері промисловості та сільського господарства, якщо частка іноземного учасника у статутному фонді перевищує 30 %, а також підприємств, які повністю належать іноземним інвесторам, що оподатковується за ставкою 19 % в) валовий дохід, що оподатковується за ставкою 11 % (для дослідних заводів, частка дослідної продукції яких становить не менше 80 %; для підприємств і організацій агропромислового комплексу по обслуговуванню сільськогосподарського виробництва) г) доходи (дивіденди, проценти), одержані від акцій, облігацій, інших цінних паперів, випущених підприємствами, які знаходяться за межами України, та доходи від пайової участі у спільних підприємствах, створених на території інших держав, що оподатковуються за ставкою 15 % д) доходи від посередницької діяльності, одержувані від робіт (послуг), виконаних за договорами підряду тимчасовими творчими колективами чи громадянами, що оподатковуються за ставкою 65 % (ряд. 08 "а") е) доходи від казино, відеосалонів, відеопоказу тощо, а також від проведення масових концертно-видовищних заходів, що оподатковуються за ставкою 70 % (ряд. 08 "в") є) доходи від посередницької діяльності, що оподатковуються за ставкою 75 % (ряд. 08 "б") ж) додаткові доходи підприємств від продажу на аукціоні товарів, продукції, майна, що оподатковуються за ставкою 75 % (ряд. 08 "г" + ряд. 09 "б")	14			

Закінчення додатка 2

Показники	Рядок	3 початку року по галузях діяльності		
		реалізація продукції (робіт, послуг)	валовий дохід	всього
1	2	3	4	5
VIII. 15. Пільги щодо податку на доходи в тому числі: А. Доходи, які не підлягають оподаткуванню: а) доходи, одержувані від виробництва сільськогосподарської продукції б) доходи закладів освіти, культури і спорту, діяльність яких частково фінансується з бюджету в) доходи підприємств громадських організацій інвалідів, де інваліди складають більш як 50 процентів загальної чисельності працюючих в основному виробництві г) доходи в розмірі 35 процентів, одержувані підприємствами пенітенціарних закладів д) _____ е) _____ Б. Суми витрат, здійснених за рахунок прибутку, що залишається у розпорядженні підприємств, на які зменшується оподатковуваний дохід: а) суми прибутку, перераховані будинкам-інтернатам, для престарілих та інвалідів, школам-інтернатам, а також підприємствам, установам, організаціям культури, народної освіти, охорони здоров'я, соціального забезпечення, фізкультури і спорту, фізкультурно-спортивним товариствам і дитячим громадським організаціям, але не більше 2 процентів оподаткованого доходу б) _____ в) _____	15			
IX.16. Сума валового доходу, що підлягає оподаткуванню (ряд. 14 – ряд. 15) у тому числі валовий дохід, що підлягає оподаткуванню: а) за ставкою 22 проценти б) за ставкою 19 процентів в) за ставкою 11 процентів г) за ставкою 15 процентів д) за ставкою 65 процентів е) за ставкою 70 процентів є) за ставкою 75 процентів	16			

Керівник підприємства

_____ (підпис)

Головний бухгалтер

_____ (підпис)

Примітки:

- Показники граф 4–6 заповнюються тими підприємствами, які в звітному періоді здійснюють декілька видів діяльності й одночасно одержують доходи у вигляді виручки від реалізації продукції, робіт, послуг (промисловість, будівництво тощо) і валового доходу (торгівля, постачання, заготівля, збут, громадське харчування тощо).
- При здійсненні підприємством розрахунків у вигляді перерахування прибутку згідно з пунктом 2“г” статті 5 Закону та одержанні ним доходів за звітний період, які підлягають оподаткуванню за різними ставками, оподатковуваний прибуток підприємств зменшується на суму в розмірі не більше двох процентів у частині прибутку, який підлягає оподаткуванню.
- При оподаткуванні доходів дослідних заводів, частина дослідної продукції яких становить не менше 80%, підприємств і організацій агропромислового комплексу, які обслуговують сільськогосподарське виробництво, приватних підприємств, підприємницьких об'єднань підвищені ставки податку не застосовуються, а рядки Декларації 8“а”–“г”, 9“б”, 14“д”–“ж” ними не заповнюються.

ДОДАТОК 3

Декларація про прибуток підприємства в 1997–2000 роках

Додаток
до Порядку складання декларації про прибуток підприємства
Наказ Державної податкової адміністрації України
від 8 липня 1997 року № 214

ДЕКЛАРАЦІЯ про прибуток підприємства

Назва підприємства _____

Ідентифікаційний код з ЄДРПОУ

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

Форма власності (КФП)

--	--

Адреса, телефон платника _____

Підпорядкованість

--	--	--	--	--

Податковий період 199__ року

 квартал півріччя 9 місяців рік
Декларація подається до
Державної податкової адміністрації _____

Відмітка про одержання декларації
(дата, штамп ДПА)*

Одиниця виміру: в тис. грн з одним десятковим знаком

№ з/п	Показники	Код рядка	За звітний квартал	Наростаючим підсумком з початку звітного року
1	2	3	4	5
1	Доходи від продажу товарів (робіт, послуг) (дод. А, ряд. 1.7)	1		
2	Доходи від операцій з цінними паперами, валютними цінностями та борговими зобов'язаннями (дод. Б, ряд. 2.12)	2		
3	Доходи від операцій з основними фондами, нематеріальними активами та капітальний дохід, пов'язаний з видобутком корисних копалин (дод. В, ряд. 3.7)	3		
4	Доходи у вигляді безповоротної фінансової допомоги та безоплатно наданих товарів (дод. Г, ряд. 4.8)	4		
5	Доходи від врегулювання сумнівної або безнадійної заборгованостей (дод. Д, ряд. 5.13)	5		
6	Доходи від здійснення операцій лізингу (оренди)	6		
7	Доходи у вигляді пасивного прибутку, одержані за межами митної території України з урахуванням сплаченого податку	7		
8	Інші види доходів, що входять до складу об'єкта оподаткування (дод. Е, ряд. 8.14)	8		
9	Сукупний валовий дохід (сума рядків з 1 по 8)	9		
10	Доходи, які за своїм змістом підлягають виключенню зі складу валових доходів з метою оподаткування (дод. Є, ряд. 10.9)	10		
11	Скоригований валовий дохід (ряд. 9 – ряд. 10)	11		

Продовження додатка 3

№ з/п	Показники	Код рядка	За звітний квартал	Наростаючим підсумком з початку звітнього року
1	2	3	4	5
12	Витрати, пов'язані з підготовкою, організацією, веденням виробництва, продажем продукції (робіт, послуг) (дод. Ж)			
12.1	витрати, пов'язані з придбанням матеріальних активів, виконанням робіт, наданням послуг для їх подальшого використання у власній господарчій діяльності (дод. Ж, сума рядків з 1 по 3, з 5 по 7, з 9 по 13)	12		
12.2	приріст (убуток) балансової вартості інвентарних запасів покупних товарів, матеріалів, сировини, комплектуючих виробів та напівфабрикатів на складах, у незавершеному виробництві та залишках готової продукції: зі знаком мінус, якщо різниця має позитивне значення (дод. Л, сума рядків з 33.1 по 33.3), та зі знаком плюс, якщо різниця має від'ємне значення (дод. Ж, сума рядків 4, 8, 14)	13		
12.3	витрати на оплату праці, включаючи внески на соціальні заходи (соціальне пенсійне страхування та додаткове пенсійне забезпечення) (дод. Ж, сума рядків 15, 16, 17)	14		
12.4	сума коштів або вартість майна, добровільно перерахованих до Державного бюджету України або бюджетів територіальних громад, до неприбуткових організацій, але не більше ніж чотири відсотки оподаткованого прибутку попереднього звітнього періоду	15		
12.5	сума коштів, перерахованих підприємствами всеукраїнських об'єднань осіб, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи, цим об'єднанням, але не більше ніж 10 відсотків оподаткованого прибутку попереднього звітнього періоду	16		
12.6	сума безнадійної заборгованості у частині, що не була віднесена на валові витрати, у разі коли відповідні заходи щодо стягнення таких боргів не призвели до позитивного наслідку, а також заборгованості, стосовно якої закінчився строк позовної давності	17		
12.7	сума податку на додану вартість (визначається відповідно до підпункту 5.3.3 Закону), сплачена у складі ціни придбання товарів (робіт, послуг) підприємств, які не зареєстровані як платники податків на додану вартість	18		
12.8	сума внесених (нарахованих) податків, зборів, обов'язкових платежів	19		
12.9	проведення рекламних заходів:			
12.9.1	стосовно товарів (робіт, послуг), що продаються (надаються) платником податку	20		
12.9.2	з організації прийомів, урочистостей, презентацій і свят, придбанням і розповсюдженням подарунків, включаючи безоплатну роздачу зразків товарів або безоплатного надання послуг (виконання робіт) з метою реклами, але не більше двох відсотків оподаткованого прибутку за попередній звітний (податковий) квартал	21		
12.10	витрати на утримання та експлуатацію об'єктів соціальної інфраструктури	22		
12.11	коригування сум витрат, не віднесених до складу валових витрат або не врахованих в минулих звітних періодах	23		

Продовження додатка 3

№ з/п	Показники	Код рядка	За звітний квартал	Наростаючим підсумком з початку звітного року
1	2	3	4	5
12.12	витрати, пов'язані з поліпшенням основних фондів	24		
12.13	витрати за лізинговими (орендними) операціями	25		
12.14	сума коштів, внесених до страхових резервів небанківськими фінансовими установами	26		
12.15	витрати, пов'язані з нарахуванням (сплатою) процентів за борговими зобов'язаннями в зв'язку з веденням господарської діяльності (дод. 3, сума рядків з 29.6 по 29.8)	27		
12.16	інші витрати, пов'язані з підготовкою, організацією, веденням виробництва, продажем продукції (робіт, послуг) (дод. Ж, ряд. 18)	28		
13	Витрати по операціях з борговими зобов'язаннями та валютними цінностями (ряд. 29.13 дод. 3 – ряд. 27 декларації)	29		
14	Витрати по операціях з основними фондами та нематеріальними активами (дод. І, ряд. 30.8)	30		
15	Витрати за іншими операціями (дод. К, ряд. 31.6)	31		
16	Загальна сума валових витрат (сума рядків з 14 по 31 + ряд. 12 ± ряд. 13)	32		
17	Витрати, які за своїм змістом підлягають виключенню зі складу валових витрат з метою оподаткування (дод. Л, сума рядків з 33.4 по 33.6)	33		
18	Амортизаційні відрахування (дод. М, ряд. 34.6)	34		
19	Амортизаційні відрахування, які за своїм змістом підлягають зменшенню з метою оподаткування (дод. Н, ряд. 35.5)	35		
20	Оподатковуваний прибуток, що підлягає оподаткуванню за ставкою 30 відсотків до перенесення збитків на наступні податкові квартали (ряд. 11 – ряд. 32 + ряд. 33 – ряд. 34 + ряд. 35 – ряд. 36.3 дод. О)	36		
21	Прибуток, що підлягає оподаткуванню за ставкою 15 відсотків (дод. О, ряд. 36.3)	37		
22	Від'ємне значення об'єкта оподаткування, отримане за результатами попереднього податкового кварталу, перенесене на наступні податкові квартали	38		
23	Оподатковуваний прибуток з урахуванням від'ємного значення об'єкта оподаткування, отриманого за результатами попереднього звітного кварталу і перенесеного на наступні податкові квартали, якщо алгебраїчна сума рядків 36 та 38 має позитивне значення	39		
24	Від'ємне значення об'єкта оподаткування, що переноситься на наступні податкові квартали, якщо алгебраїчна сума рядків 36 та 38 має від'ємне значення	40		
25	Податкове зобов'язання (дод. П, ряд. 41.4)	41		
26	Нарахований податок зменшується (дод. П, ряд. 42)	42		
27	Сума податку, що підлягає нарахуванню за особовим рахунком платника (дод. П, ряд. 43)	43		
28	Сума податку, що підлягає зменшенню за особовим рахунком платника (дод. П, ряд. 44)	44		

Закінчення додатка 3

№ з/п	Показники	Код рядка	За звітний квартал	Наростаючим підсумком з початку звітнього року
1	2	3	4	5
29	Залишок суми податку на дивіденди, що підлягає перенесенню на наступні податкові періоди (дод. П, ряд. 45)	45		
30	Зобов'язання платника щодо утримання та перерахування до бюджету податків з доходів у джерела їх виплати за рахунок таких виплат (дод. Р, ряд. 46.7)	46		

Довідково: витрати, понесені платником від проведення товарообмінних (бартерних) операцій, які відображено в ряд. 12 Декларації (з графі 9 дод. С) _____ тис. грн.

Дата подання декларації «__» _____ 199_р.

Наведена інформація є вірною.

Керівник підприємства _____

(підпис, прізвище)

Головний бухгалтер _____

(підпис, прізвище)

Проведення нарахованого податку на прибуток по особовому рахунку платника податку: Сума: _____ тис. грн. _____ тис. грн. (донараховано) (зменшено) Дата «__» _____ 199_р. Службова особа ДПА _____
--

Додаток А

Назва підприємства _____

Ідентифікаційний код _____

Доходи від реалізації товарів (робіт, послуг)

№ з/п	Показник	Код рядка	За звітний квартал	Наростаючим підсумком з початку звітнього року
1	2	3	4	5
1	Продаж товарів (робіт, послуг)	1.1		
2	Здійснення товарообмінних (бартерних) операцій	1.2		
3	Виконання довгострокових договорів (контрактів)	1.3		
4	Перерахунок за довгостроковими договорами (контрактами) у разі заниження суми податкових зобов'язань у попередніх податкових періодах	1.4		
5	Продаж пов'язаним особам товарів (робіт, послуг)	1.5		
6	Продаж товарів (робіт, послуг), вартість яких було раніше виключено з валового доходу у зв'язку з затриманням оплати їх вартості, у разі незадоволення судом позову платника, та сума нарахованої пені на цю вартість	1.6		
7	Всього доходів від продажу товарів (робіт, послуг) (сума рядків з 1.1 по 1.6)	1.7		

Керівник підприємства _____

(підпис, прізвище)

Головний бухгалтер _____

(підпис, прізвище)

Назва підприємства _____

Ідентифікаційний код _____

**Доходи від операцій з цінними паперами, валютними цінностями
та борговими зобов'язаннями**

№ з/п	Показник	Код рядка	За звітний квартал	Наростаючим підсумком з початку звітного року
1	2	3	4	5
1	Доход від операцій з торгівлі цінними паперами та деривативами у вигляді:			
1.1	прибутку від торгівлі цінними паперами	2.1		
1.2	прибутку від торгівлі деривативами	2.2		
2	Дохід від операцій з валютними цінностями у вигляді:			
2.1	коштів від продажу іноземної валюти	2.3		
2.2	різниці за результатами перерахунку на останній робочий день звітного періоду:			
2.2.1	іноземної валюти (позитивна різниця)	2.4		
2.2.2	заборгованості в іноземній валюті: дебіторської (позитивна різниця) та кредиторської (від'ємна різниця)	2.5		
3	Дохід від торгівлі борговими зобов'язаннями та вимогами у вигляді:			
3.1	доходів від продажу (розміщення) платником податку (емітентом) облігацій, ощадних сертифікатів та інших цінних паперів	2.6		
3.2	коштів, одержаних платником податку (покупцем) у зв'язку з погашенням таких цінних паперів емітентом	2.7		
3.3	процентів, одержаних платником податку (покупцем) по операціях з такими цінними паперами	2.8		
3.4	доходів заставодавця від відчуження його майна як об'єкта застави з урахуванням нарахованих заставодержателем процентів	2.9		
3.5	доходів заставодержателя від продажу майна, що відчужено як об'єкт застави	2.10		
3.6	грошових сум від продажу на аукціоні переданого в заставу майна, що перевищують розмір забезпечення цією заставою вимог заставодержателя	2.11		
4	Всього доходів від операцій з цінними паперами, валютними цінностями та борговими зобов'язаннями (сума рядків з 2.1 по 2.11)	2.12		

Керівник підприємства _____

(підпис, прізвище)

Головний бухгалтер _____

(підпис, прізвище)

Додаток В

Назва підприємства _____

Ідентифікаційний код _____

Доходи від операцій з основними фондами, нематеріальними активами та капітальний дохід, пов'язаний з видобутком корисних копалин

№ з/п	Показник	Код рядка	За звітний квартал	Наростаючим підсумком з початку звітного року
1	2	3	4	5
1	Прибуток від продажу основних фондів групи 1 або нематеріальних активів, що підлягають амортизації	3.1		
2	Сума перевищення вартості основних фондів груп 2 і 3 у зв'язку з їх продажем (товарообміном) над балансовою вартістю відповідної групи	3.2		
3	Різниця у вартості:			
3.1	основних фондів і нематеріальних активів за результатами їх індексації (капітальний дохід)	3.3		
3.2	витрат, пов'язаних з видобутком корисних копалин за результатами їх індексації (капітальний дохід)	3.4		
4	Компенсація за основні фонди групи 1 у зв'язку з їх вимушеною заміною, одержана від страхових організацій або винних у заподіяній шкоді юридичних та фізичних осіб	3.5		
5	Доходи від продажу невиробничих фондів	3.6		
6	Всього доходів від операцій з основними фондами та нематеріальними активами (сума рядків з 3.1 по 3.6)	3.7		

Керівник підприємства _____
(підпис, прізвище)Головний бухгалтер _____
(підпис, прізвище)

Додаток Г

Назва підприємства _____

Ідентифікаційний код _____

Доходи у вигляді безповоротної фінансової допомоги та безоплатно наданих товарів

№ з/п	Показник	Код рядка	За звітний квартал	Наростаючим підсумком з початку звітного року
1	2	3	4	5
1	Безповоротна фінансова допомога:			
1.1	сума коштів, переданих платнику податку без відповідної компенсації чи повернення	4.1		
1.2	сума безнадійної заборгованості, відшкодованої кредитором позичальником після списання такої безнадійної заборгованості	4.2		
1.3	сума заборгованості платника податку перед іншою юридичною чи фізичною особою, що залишилася нестягнутою після закінчення строку позовної давності	4.3		

Продовження додатка 3

№ з/п	Показник	Код рядка	За звітний квартал	Наростаючим підсумком з початку звітного року
1	2	3	4	5
1.4	кредит або депозит, наданий платнику податку без встановлення строків повернення його основної суми	4.4		
2	Безоплатно надані товари (роботи, послуги):			
2.1	товари, що надаються платнику податку без грошової або іншої компенсації вартості	4.5		
2.2	роботи та послуги, які надаються платнику податку без вимоги про компенсацію їх вартості	4.6		
2.3	вартість матеріальних цінностей, переданих згідно з договорами схову та використаних платником податку у власному виробничому чи господарчому обороті	4.7		
3	Всього доходів у вигляді безповоротної фінансової допомоги та безоплатно наданих товарів (сума рядків з 4.1 по 4.7)	4.8		

Керівник підприємства _____

(підпис, прізвище)

Головний бухгалтер _____

(підпис, прізвище)

Додаток Д

Назва підприємства _____

Ідентифікаційний код _____

Доходи від врегулювання сумнівної, безнадійної заборгованості

№ з/п	Показник	Код рядка	За звітний квартал	Наростаючим підсумком з початку звітного року
1	2	3	4	5
1	У разі неповернення заборгованості:			
1.1	за кредитними угодами, по яких минув термін позовної давності	5.1		
1.2	за угодами, що передбачають виставлення векселя на користь кредитора в якості забезпечення боргових зобов'язань дебітора на суму опротестованого в неплатежі векселя	5.2		
1.3	за договорами, визнаними у судовому порядку недійсними з вини платника податку (дебітора)	5.3		
1.4	за договорами, по яких скасовано рішення про визнання їх недійсними з вини дебітора і за умови його неоскарження, що була раніше віднесена до валових витрат кредитором або відшкодована за рахунок страхового резерву	5.4		
1.5	за договорами, визнаними у судовому порядку недійсними з вини обох сторін (дебітора та кредитора)	5.5		

Продовження додатка 3

№ з/п	Показник	Код рядка	За звітний квартал	Наростаючим підсумком з початку звітнього року
1	2	3	4	5
1.6	за договорами, які не виконані у встановленому порядку з обставин непереборної сили або через стихійне лихо (форс-мажор), що не вплинули на спроможність платника податку (дебітора)	5.6		
1.7	за договорами, які не виконані у встановленому порядку через обставини непереборної сили або через стихійне лихо (форс-мажор), якщо кредитор не звернувся до суду (арбітражного суду) стосовно стягнення такої заборгованості протягом строків, визначених законодавством	5.7		
1.8	за договорами, які не виконані підприємствами у встановленому порядку і на майно яких не може бути звернено стягнення, за умови, якщо кредитор не звернувся до суду або йому відмовлено в позові	5.8		
2	При поверненні заборгованості:			
2.1	у вигляді вартості товарів (робіт, послуг), які були раніше виключені з валового доходу у зв'язку із затриманням оплати їх вартості у разі задоволення судом (арбітражним судом) позову платника при надходженні коштів від покупця (замовника) на банківський рахунок платника податку в оплату товарів (робіт, послуг)	5.9		
2.2	фізичними особами, раніше визнаними у судовому порядку безвісти відсутніми або померлими чи стосовно яких органами слідства було оголошено розшук у випадках, коли ця заборгованість була віднесена до валових витрат або відшкодована за рахунок страхового резерву	5.10		
2.3	в погашення заборгованості фізичної особи, попередньо включеної до складу валових витрат або відшкодованої за рахунок страхового резерву, юридичними або фізичними особами, визнаними винними в заподіянні шкоди	5.11		
2.4	в погашення заборгованості внаслідок завершення ліквідаційної процедури та реалізації майна позичальником, попередньо відшкодованої кредитором за рахунок страхового резерву або виключеної з валового доходу	5.12		
3	Всього доходів (сума рядків з 5.1 по 5.12)	5.13		

Керівник підприємства

_____ (підпис, прізвище)

Головний бухгалтер

_____ (підпис, прізвище)

Назва підприємства _____

Ідентифікаційний код _____

Інші види доходів, що входять до складу об'єкта оподаткування

№ з/п	Показник	Код рядка	За звітний квартал	Наростаючим підсумком з початку звітнього року
1	2	3	4	5
1	Попередньо сплачених позивачем сум державного мита, що повертаються на його користь за рішенням суду	8.1		
2	Сум одержаних штрафів, неустойок, пені	8.2		
3	Суми перевищення одержаних власником корпоративних прав коштів або майна над балансовою вартістю таких корпоративних прав у разі повної ліквідації підприємства	8.3		
4	Суми перевищення одержаних учасниками спільної діяльності без створення юридичної особи коштів або майна у разі припинення такої діяльності над сумою коштів або вартістю майна, які були передані для ведення спільної діяльності	8.4		
5	Сум страхового відшкодування за понесені застраховані збитки	8.5		
6	Доходи, не враховані в обчисленні валового доходу періодів, що передують звітному, та виявлені у звітному періоді	8.6		
7	Надлишкової суми страхового резерву небанківської фінансової установи	8.7		
8	Процентів (комісійних) при здійсненні кредитно-депозитних операцій	8.8		
9	Процентів (комісійних), які були раніше виключені з валового доходу платника податку (кредитора) у зв'язку з затримкою сплати процентів при здійсненні кредитно-депозитних операцій у разі незадоволення судом позову платника податку	8.9		
10	Перевищення отриманих сум над нарахованими по кредитно-депозитних операціях у разі дострокового погашення зобов'язань	8.10		
11	Доходи інноваційних центрів, внесених до державного реєстру, одержані від продажу інноваційного продукту	8.11		
12	Доходи, одержані підприємствами, які здійснюють виплату виграшів з автоматичних розігравальних пристроїв	8.12		
13	Інші доходи	8.13		
14	Всього доходів (сума рядків з 8.1 по 8.13)	8.14		

Керівник підприємства _____
(підпис, прізвище)Головний бухгалтер _____
(підпис, прізвище)

Назва підприємства _____

Ідентифікаційний код _____

**Доходи, які за своїм змістом підлягають виключенню зі складу валових доходів
з метою оподаткування**

№ з/п	Показник	Код рядка	За звітний квартал	Наростаючим підсумком з початку звітного року
1	2	3	4	5
1	Вартість відвантажених товарів, виконаних робіт, наданих послуг, не сплачених покупцем, у разі звернення платником податку із заявою до суду (арбітражного суду) про стягнення заборгованості або про визнання платника банкрутом, а також у випадку вчинення виконавчого напису нотаріусом	10.1		
2	Суми несплачених процентів (комісійних) у разі звернення платником податку (кредитором) із заявою до суду (арбітражного суду) або про визнання платника банкрутом, а також у випадку вчинення виконавчого напису нотаріусом	10.2		
3	Сума доходу у вигляді процентів, одержаних платником податку від володіння державними цінними паперами та облігаціями місцевих позик, що придбані ним до 1 липня 1997 р.	10.3		
4	Доходи, отримані підприємствами, що засновані всеукраїнськими громадськими організаціями інвалідів, від продажу товарів (робіт, послуг) (за винятком доходів від грального бізнесу)	10.4		
5	Доходи, отримані підприємствами від продажу на території України спеціальних продуктів дитячого харчування власного виробництва	10.5		
6	Сума від перерахунку доходу по завершених довгострокових договорах (контрактах) у разі завищення суми податкових зобов'язань у попередніх податкових періодах	10.6		
7	Доходи (крім пасивного прибутку), одержані за межами митної території України за наявності міжнародного договору про усунення подвійного оподаткування	10.7		
8	Інші надходження	10.8		
9	Всього доходів (сума рядків з 10.1 по 10.8)	10.9		

Керівник підприємства

(підпис, прізвище)

Головний бухгалтер

(підпис, прізвище)

Назва підприємства _____

Ідентифікаційний код _____

Витрати по операціях з борговими зобов'язаннями та валютними цінностями

№ з/п	Показник	Код рядка	За звітний квартал	Наростаючим підсумком з початку звітнього року
1	2	3	4	5
1	Операції з борговими зобов'язаннями та вимогами:			
1.1	придбання платником податку (покупцем) облігацій, ощадних сертифікатів та інших цінних паперів з обмеженим строком дії	29.1		
1.2	погашення платником податку (емітентом) номінальної вартості облігацій, ощадних сертифікатів та інших цінних паперів з обмеженим строком дії	29.2		
1.3	нарахування процентів за цінними паперами, емітованими платником податку, випланих ним покупцю	29.3		
1.4	збитки від продажу (розміщення) дисконтних цінних паперів, емітованих платником податку	29.4		
1.5	придбання заставодержателем об'єкта застави за ціною, що включає суму кредиту та нараховані на неї проценти	29.5		
2	Витрати, пов'язані з нарахуванням (сплатою) процентів за борговими зобов'язаннями у зв'язку з веденням господарської діяльності:			
2.1	по підприємствах, засновниками яких є нерезиденти	29.6		
2.2	по інших підприємствах, крім неприбуткових установ і організацій	29.7		
2.3	перевищення сплачених сум над нарахованими за кредитно-депозитними операціями у разі дострокового погашення зобов'язань	29.8		
3	Різниця за результатами перерахунку на останній робочий день звітнього періоду:			
3.1	іноземної валюти (від'ємна різниця)	29.9		
3.2	заборгованості в іноземній валюті: дебіторської (від'ємної різниці) та кредиторської (позитивної різниці)	29.10		
4	Оплата послуг осіб, що здійснюють конверсійні (обмінні) операції за дорученням платника податку – суб'єкта валютного ринку	29.11		
5	Сума балансової вартості іноземної валюти у разі її продажу за гривні	29.12		
6	Всього витрат (сума рядків з 29.1 по 29.12)	29.13		

Керівник підприємства _____

(підпис, прізвище)

Головний бухгалтер _____

(підпис, прізвище)

Додаток І

Назва підприємства _____

Ідентифікаційний код _____

Витрати по операціях з основними фондами та нематеріальними активами у вигляді

№ з/п	Показник	Код рядка	За звітний квартал	Наростаючим підсумком з початку звітнього року
1	2	3	4	5
1	Витрат по операціях з основними фондами та нематеріальними активами:			
1.1	витрат, пов'язаних з утриманням основних фондів, що знаходяться на консервації	30.1		
1.2	залишкової вартості об'єкта основних фондів групи 1 у розмірі ста неоподатковуваних мінімумів доходів громадян, що не підлягає амортизації	30.2		
1.3	суми перевищення балансової вартості над виручкою від реалізації основних фондів групи 1 та нематеріальних активів	30.3		
1.4	балансової вартості окремого об'єкта основних фондів групи 1, який підлягає вимушеній заміні з незалежних від платника податку обставин	30.4		
1.5	балансової вартості груп 2 і 3 основних фондів, що не містять матеріальних цінностей на початок звітнього періоду	30.5		
1.6	витрат, пов'язаних з розвідкою (дорозвідкою) чи розробкою корисних копалин, що не призвела до їх відкриття або є недоцільною	30.6		
1.7	витрати, пов'язані з придбанням (виготовленням) невиробничих фондів (без врахування зносу) та їх поліпшенням у разі їх продажу	30.7		
2	Всього витрат (сума рядків з 30.1 по 30.7)	30.8		

Керівник підприємства _____

(підпис, прізвище)

Головний бухгалтер _____

(підпис, прізвище)

Додаток К

Назва підприємства _____

Ідентифікаційний код _____

Витрати по операціях з основними фондами та нематеріальними активами у вигляді

№ з/п	Показник	Код рядка	За звітний квартал	Наростаючим підсумком з початку звітнього року
1	2	3	4	5
1	Сума збитків, одержана у разі повної ліквідації підприємства власником корпоративних прав, у випадку, якщо сума коштів або вартість майна, отримана у вигляді компенсації, менша номінальної вартості корпоративних прав	31.1		
2	Сума збитків, одержана учасниками спільної діяльності без створення юридичної особи, у разі, якщо сума коштів або вартість майна, одержана при завершенні спільної діяльності, менша від балансової вартості матеріальних цінностей та коштів, переданих для здійснення спільної діяльності	31.2		

Продовження додатка 3

№ з/п	Показник	Код рядка	За звітний квартал	Наростаючим підсумком з початку звітного року
1	2	3	4	5
3	Витрати зі сплати процентів по депозитах, орендних платежах, цивільно-правових договорах для пов'язаних з платником податку осіб	31.3		
4	Витрати інноваційних центрів, внесених до державного реєстру, понесені від реалізації інноваційного продукту	31.4		
5	Інші витрати	31.5		
6	Всього витрат (сума рядків з 31.1 по 31.5)	31.6		

Керівник підприємства _____
(підпис, прізвище)Головний бухгалтер _____
(підпис, прізвище)**Додаток Л**Назва підприємства _____
Ідентифікаційний код _____**Витрати по операціях з основними фондами та нематеріальними активами у вигляді**

№ з/п	Показник	Код рядка	За звітний квартал	Наростаючим підсумком з початку звітного року
1	2	3	4	5
1	Сума перевищення балансової вартості покупних матеріалів, сировини, комплектуючих виробів та напівфабрикатів на складах, незавершеному виробництві та в залишках готової продукції на кінець звітного кварталу над їх балансовою вартістю на початок того ж кварталу (приріст)	33.1		
2	Сума перевищення балансової вартості покупних товарів на оптових складах, у залишках на торговельних підприємствах на кінець звітного кварталу над їх балансовою вартістю на початок того ж кварталу (приріст)	33.2		
3	Сума перевищення балансової вартості покупних матеріалів, сировини, комплектуючих виробів та напівфабрикатів на складах, незавершеному виробництві та в залишках готової продукції на кінець звітного кварталу над їх балансовою вартістю на початок того ж кварталу (приріст) при виконанні довгострокових договорів (контрактів)	33.3		
4	Витрати підприємств, заснованих всеукраїнськими громадськими організаціями інвалідів, від продажу товарів (робіт, послуг) (за винятком витрат, пов'язаних з гральним бізнесом)	33.4		
5	Витрати підприємств від продажу на території України спеціальних продуктів дитячого харчування власного виробництва	33.5		
6	Витрати, пов'язані з діяльністю за межами митної території України (за наявності міжнародного договору про усунення подвійного оподаткування)	33.6		

Керівник підприємства _____
(підпис, прізвище)Головний бухгалтер _____
(підпис, прізвище)

Додаток М

Назва підприємства _____

Ідентифікаційний код _____

Амортизаційні відрахування

№ з/п	Показник	Код рядка	За звітний квартал	Наростаючим підсумком з початку звітнього року
1	2	3	4	5
1	Сума амортизаційних відрахувань по основних фондах, нематеріальних активах та від вартості фактично проведених поліпшень по об'єктах оперативного лізингу:			
1.1	група 1	34.1		
1.2	група 2	34.2		
1.3	група 3	34.3		
1.4	нематеріальні активи	34.4		
2	Амортизація витрат, пов'язаних з видобутком корисних копалин	34.5		
3	Загальна сума амортизаційних відрахувань (сума рядків з 34.1 по 34.5)	34.6		

Керівник підприємства _____

(підпис, прізвище)

Головний бухгалтер _____

(підпис, прізвище)

Додаток Н

Назва підприємства _____

Ідентифікаційний код _____

Амортизаційні відрахування, які за своїм змістом підлягають зменшенню з метою оподаткування

№ з/п	Показник	Код рядка	За звітний квартал	Наростаючим підсумком з початку звітнього року
1	2	3	4	5
1	Амортизаційні відрахування по основних фондах та нематеріальних активах, пов'язані зі створенням та продажем інноваційного продукту	35.1		
2	Амортизаційні відрахування по основних фондах та нематеріальних активах, пов'язані з діяльністю резидента – платника податку за межами України	35.2		
3	Амортизаційні відрахування по основних фондах та нематеріальних активах, пов'язані з власним виробництвом спеціальних продуктів дитячого харчування	35.3		
4	Амортизаційні відрахування по основних фондах та нематеріальних активах, пов'язані з продажем товарів (робіт, послуг) підприємствами, заснованими всеукраїнськими громадськими організаціями інвалідів	35.4		
5	Сума амортизаційних відрахувань (сума рядків з 35.1 по 35.4)	35.5		

Керівник підприємства _____

(підпис, прізвище)

Головний бухгалтер _____

(підпис, прізвище)

Додаток О

Назва підприємства _____

Ідентифікаційний код _____

Прибуток, що оподатковується за різними ставками або не підлягає оподаткуванню

№ з/п	Показник	Код рядка	За звітний квартал	Наростаючим підсумком з початку звітного року
1	2	3	4	5
1	Загальна сума прибутку (сума рядків 36 і 37 декларації)	36.1		
1.1	прибуток, що підлягає оподаткуванню за ставкою 30 відсотків (ряд. 36.1 – ряд. 36.3)	36.2		
1.2	прибуток від продажу інноваційного продукту, що підлягає оподаткуванню за ставкою 15 відсотків (ряд. 8.11 дод. Е – ряд. 31.4 дод. К – ряд. 35.1 дод. Н)	36.4		
1.3	прибуток, отриманий за межами митної території України, що підлягає оподаткуванню за ставкою 30 відсотків (для розрахунку заліку податку, сплаченого за межами України) (ряд. 10.7 дод. Є – ряд. 33.6 дод. Л – ряд. 35.2 дод. Н)	36.4		
1.4	прибуток від продажу спеціальних продуктів дитячого харчування власного виробництва, що не підлягає оподаткуванню (ряд. 10.5 дод. Є – ряд. 33.5 дод. Л – ряд. 35.3 дод. Н)	36.5		
1.5	прибуток від продажу товарів (робіт, послуг), що не підлягає оподаткуванню, підприємств, що засновані всеукраїнськими громадськими організаціями інвалідів (ряд. 10.4 дод. Є – ряд. 33.4 дод. Л – ряд. 35.4 дод. Н)	36.6		

Керівник підприємства _____
(підпис, прізвище)Головний бухгалтер _____
(підпис, прізвище)

Додаток П

Назва підприємства _____

Ідентифікаційний код _____

Податкове зобов'язання платника податку та зменшення податкового зобов'язання

№ з/п	Показник	Код рядка	За звітний квартал	Наростаючим підсумком з початку звітного року
1	2	3	4	5
1	Нарахований податок на прибуток			
1.1	ряд. 39 декларації · 30 : 100	41.1		
1.2	ряд. 37 декларації · 15 : 100	41.2		
1.3	ряд. 36.4 дод. О · 30 : 100	41.3		
1.4	всього нараховано податку на прибуток	41.4		
1.5	нараховано податку на прибуток суб'єктами експериментальної економічної зони "Сиваш" з врахуванням зменшення податку на прибуток	41.5		
2	Нарахований податок зменшується на (сума рядків з 42.1 по 42.6):	42		
2.1	нараховані авансові внески	42.1		

Продовження додатка 3

№ з/п	Показник	Код рядка	За звітний квартал	Наростаючим підсумком з початку звітнього року
1	2	3	4	5
2.2	донараховану суму податку за актами перевірок поточного року	42.2		
2.3	суму податку, нарахованого юридичною особою до бюджетів територіальних громад за місцезнаходженням філій, у разі прийняття рішення щодо сплати консолідованого податку	42.3		
2.4	суму податку, сплаченого від прибутку (крім пасивного), отриманого за кордоном, якщо розмір податку на прибуток не більший визначеного граничного розміру заліку	42.4		
2.5	суму податку, сплаченого з пасивного прибутку, у разі, якщо міжнародним договором встановлені інші правила, ніж ті, що передбачені цим Законом	42.5		
2.6	суму податку на проценти по операціях з безстроковими цінними паперами, внесеного платником податку (емітентом) до бюджету	42.6		
3	Вартість торгових патентів, придбаних платником податку в межах прибутку, одержаного від діяльності, що підлягає патентуванню	42.7		
4	Сума коштів та матеріальних активів, спрямованих платником податку на будівництво житла для військовослужбовців та членів їх сімей в межах нарахованого податкового зобов'язання, але не більше фактично отриманого прибутку звітнього періоду	42.8		
5	Сплачена сума податку на дивіденди	42.9		
6	Сума податку, яка підлягає нарахуванню за особовим рахунком платника:			
6.1	підлягає нарахуванню – за позитивного значення різниці між рядками (ряд. 41.4 – ряд. 42 – ряд. 42.7 – ряд. 42.8 – ряд. 42.9)	43		
6.2	підлягає зменшенню – за від'ємного значення різниці між рядками (ряд. 41.4 – ряд. 42 – ряд. 42.7 – ряд. 42.9 + ряд. 45)	44		
7	Залишок суми податку на дивіденди, не перекритий податком на прибуток, що підлягає перенесенню на наступні звітні періоди (позитивне значення різниці між рядками (ряд. 42.9 – (ряд. 41.4 – ряд. 42.7)))	45		

Керівник підприємства

_____ (підпис, прізвище)

Головний бухгалтер

_____ (підпис, прізвище)

Назва підприємства _____

Ідентифікаційний код _____

**Зобов'язання платника щодо утримання та перерахування до бюджету податку з доходів
у джерела їх виплати за рахунок таких виплат**

№ з/п	Показник	Код рядка	За звітний квартал	Наростаючим підсумком з початку звітного року
1	2	3	4	5
1	Податок з дивідендів, отриманих резидентами, нарахованих на корпоративні права, емітовані резидентами України	46.1		
2	Податок з процентів по операціях з безстроковими цінними паперами, крім цінних паперів, що засвідчують корпоративні права	46.2		
3	Податок з суми виграшу:			
3.1	у лотерею або інші види ігор чи розіграшів (крім державних грошових лотерей)	46.3		
3.2	в казино, бінго, інші ігри у гральних місцях (домах)	46.4		
4	Податок на доходи із джерела їх походження з України, отримані тими нерезидентами, що не провадять господарської діяльності на території України через постійне представництво	46.5		
5	Податок з дивідендів, нарахованих на корпоративні права, емітовані резидентами України, що отримані нерезидентами	46.7		
6	Всього утримано податків (сума рядків з 46.1 по 46.6)	46.7		

Керівник підприємства _____

(підпис, прізвище)

Головний бухгалтер _____

(підпис, прізвище)

Додаток С

Назва підприємства _____
 Ідентифікаційний код _____

Розрахунок фінансових результатів товарообмінних (бартерних) операцій за контрактом _____, загальною вартістю _____

1	2	3	4	5	6	7	8	9
	Відвантажено у звичайних цінах	Відвантажено у цінах контракту	Довідково: витрати з придбання (виготовлення) відвантажених товарів (за гр. 3)	Одержано в цінах контракту	Віднесено на валові доходи звітного кварталу за контрактом	Віднесено на валові витрати звітного кварталу за контрактом	Віднесено на валові доходи з початку року	Віднесено на валові витрати з початку року
На початок звітного кварталу								
За звітний квартал								
Всього за контрактом								

Примітка: якщо сума по гр. 2 перевищує суму по гр. 3, то така сума перевищення додається до валових доходів по гр. 6 та 8.

Керівник підприємства

(підпис, прізвище)

Головний бухгалтер

(підпис, прізвище)

III. Контрольні дані

(звірка даних про вартість основних засобів, прийнятих у розрахунок для нарахування амортизації з даними про вартість основних засобів, оприбуткованих та списаних у минулому місяці)

№ рядка	Найменування показників	Сума	
		за розрахунком	за даними обліку
	А	1	2
	По основних засобах, що надійшли в експлуатацію та в запас		
1	Вартість всіх основних засобів, прийнятих в експлуатацію та в запас, у тому числі до виключення:		
2	а) вартість основних засобів, не прийнятих у розрахунок при нарахуванні амортизації (бібліотеки, продуктів, худоби тощо)	X	
3	б) вартість основних засобів, прийнятих в експлуатацію, але не оформлених актами введення		X
4	в) вартість об'єктів, що рахуються в запасі та прийнятих в експлуатацію		X
5	г) _____		
6	ВСЬОГО (суми рядка 1 мінус суми по рядках 2–5)		
	По основних засобах, що вибули із експлуатації		
7	Вартість всіх основних засобів, що вибули із експлуатації та із запасу, у тому числі до виключення:		
8	а) вартість об'єктів, що знаходяться в експлуатації та переданих у резерв		X
9	б) вартість за довідкою ВКБ об'єктів, раніше прийнятих в експлуатацію, але оформлених актами введення тільки в минулому місяці		X
10	в) _____		
	ВСЬОГО (суми рядка 7 мінус суми по рядках 8–10)		

ДОДАТОК 6

Журнал 4 обліку необоротних активів

ЗАТВЕРДЖЕНО
наказом Міністерства фінансів України
від 29 грудня 2000 р. № 356

Підприємство, організація _____

ЖУРНАЛ 4

за _____ 20__ р.

**за кредитом рахунків 10 "Основні засоби", 11 "Інші необоротні матеріальні активи",
12 "Нематеріальні активи", 13 "Знос необоротних активів", 14 "Довгострокові фінансові
інвестиції", 15 "Капітальні інвестиції", 18 "Інші необоротні активи", 19 "Негативний гудвіл",
35 "Поточні фінансові інвестиції"**

I. 3 кредиту рахунків 10, 11, 12, 13, 19 в дебет рахунків

№ пор.	Дебет рахунків	Кредит рахунків					Усього
		10 "Основні засоби"	11 "Інші необо- ротні матеріальні активи"	12 "Нема- теріальні активи"	13 "Знос необорот- них активів"	19 "Негатив- ний гудвіл"	
1	2	3	4	5	6	7	8
1	13 "Знос необоротних активів"				х	х	
2	14 "Довгострокові фінансові інвестиції"	х	х	х	х		
3	15 "Капітальні інвестиції"	х	х	х		х	
4	23 "Виробництво"	х	х	х		х	
5	37 "Розрахунки з різними дебіторами"			х	х		
6	39 "Витрати майбутніх періодів"	х		х		х	
7	42 "Додатковий капітал"					х	
8	68 "Розрахунки за іншими операціями"	х	х	х	х		
9	83 "Амортизація"	х	х	х		х	
10	84 "Інші операційні витрати"				х	х	
11	85 "Інші затрати"				х	х	
12	91 "Загальновиробничі витрати"	х	х	х		х	
13	92 "Адміністративні витрати"	х	х	х		х	
14	93 "Витрати на збут"	х	х	х		х	
15	94 "Інші витрати операційної діяльності"					х	
16	97 "Інші витрати"					х	
17	99 "Надзвичайні витрати"					х	
18							
19							
20							
21							
22							
23							
24							
25							
26	Усього						
27	Відмітки						

ДОДАТОК 7
Зразки форми відомостей нарахування амортизації
при використанні бухгалтерської програми "1-С"

ТОВ "Пробіос"

Відомість нарахування амортизації за I квартал 2011 р.

Група 3
(податковий облік)

Знижувальний коефіцієнт: 1.00

Назва	Кількість	Коефіцієнт амортизації	Балансова вартість	Сума амортизації відрахувань

Відомість нарахування амортизації за I квартал 2011 р.

Нематеріальні активи група 1
(податковий облік)

Назва	Кількість	Строк корисн. використання	Первісна вартість	Сума амортизації відрахувань
Всього:				0,00

Головний бухгалтер _____
 (підпис)

Відомість нарахування амортизації за _____ р.

Основні засоби (група __)

Назва	Кількість	Початкова вартість	Залишкова вартість	Метод розрахунку зносу	Ліквідаційна вартість	Строк викор.	Норма амортизації	Розр. обсяг виробництва	Обсяг виробн. поточ. місяця	Сума зносу
Всього:										0,00

Головний бухгалтер _____
 (підпис)

ДОДАТОК 8
МЕТОДИЧНІ РЕКОМЕНДАЦІЇ
щодо складання та перевірки Податкової декларації
з податку на прибуток підприємства

1. Загальні положення і визначення термінів

1.1. Методичні рекомендації щодо складання та перевірки Податкової декларації з податку на прибуток підприємства (далі – Методичні рекомендації) розроблені відповідно до положень Податкового кодексу України (далі – ПКУ), Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” (далі – Закон № 996), положень (стандартів) бухгалтерського обліку (далі – П(С)БО), Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженої наказом Міністерства фінансів України 30 листопада 1999 року № 291 (далі – Інструкція № 291), зареєстрованої в Міністерстві юстиції України 21 грудня 1999 року за № 893/4186 (зі змінами), Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 24 травня 1995 року № 88 (далі – Положення № 88), зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 5 червня 1995 року за № 168/704 (зі змінами), форми Податкової декларації з податку на прибуток підприємства, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 28 вересня 2011 року № 1213 (зі змінами) (далі – декларація), зареєстрованої в Міністерстві юстиції України 20 жовтня 2011 року за № 1215/19953.

Методичні рекомендації можуть застосовуватися підприємствами, установами, організаціями та іншими юридичними особами усіх форм власності, які відповідно до ПКУ визначені платниками податку на прибуток підприємств і подають декларацію, крім банків і бюджетних установ.

1.2. У цих Методичних рекомендаціях терміни вживаються у значеннях, наведених у ПКУ. Інші терміни, визначення яких не наведено у ПКУ, для цілей розділу III “Податок на прибуток підприємств” ПКУ використовуються у значеннях, визначених Законом № 996, національними П(С)БО та міжнародними стандартами фінансової звітності.

1.3. Джерелом інформації для складання декларації і перевірки її показників згідно з пунктом 44.1 статті 44 “Вимоги до підтвердження даних, визначених у податковій звітності” ПКУ є первинні документи, реєстри бухгалтерського обліку, фінансова звітність (ф. № 1 “Баланс” (Звіт про фінансовий стан), ф. № 2 “Звіт про фінансові результати” (Звіт про сукупний дохід), ф. № 3 “Звіт про рух грошових коштів”, ф. № 4 “Звіт про власний капітал”, ф. № 5 “Примітки до фінансової звітності”, ф. № 1-м “Баланс” та ф. № 2-м “Звіт про фінансові результати” Фінансового звіту суб’єкта малого підприємництва, ф. № 1-мс “Баланс” та ф. № 2-мс “Звіт про фінансові результати” Спрощеного фінансового звіту суб’єкта малого підприємництва), інші документи, пов’язані з обчисленням і сплатою податків і зборів, ведення яких передбачено законодавством.

При перевірці показників декларації та співставленні їх із показниками фінансової звітності слід зважати на те, що такі показники не співпадають у зв’язку із відмінностями стосовно визнання доходів і витрат згідно з вимогами ПКУ та П(С)БО, що призводить до виникнення податкових різниць, які відображаються відповідно до Положення бухгалтерського обліку “Податкові різниці”, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 25 січня 2011 року № 27 та зареєстроване в Міністерстві юстиції України 21 лютого 2011 року за № 212/18950.

2. Методика визначення та перевірки показників декларації щодо доходів

2.1. Відповідно до пункту 135.1 статті 135 “Порядок визначення доходів та їх склад” ПКУ доходи, що враховуються при обчисленні об’єкта оподаткування, складаються з:

- доходу від операційної діяльності, який визначається відповідно до пункту 135.4 статті 135 “Порядок визначення доходів та їх склад”;
- інших доходів, які визначаються відповідно до пункту 135.5 статті 135, за винятком доходів, визначених у пункті 135.3 статті 135 “Порядок визначення доходів та їх склад” та у статті 136 “Доходи, що не враховуються для визначення об’єкта оподаткування” ПКУ.

Доходи визначаються на підставі первинних документів, що підтверджують їх отримання, обов’язковість ведення і зберігання яких передбачено правилами ведення бухгалтерського обліку, та інших документів, визначених у розділі II “Адміністрування податків, зборів (обов’язкових платежів)” ПКУ.

2.2. Для аналізу показники доходів, що враховуються при обчисленні об’єкта оподаткування та відображаються у декларації, порівнюються із показниками фінансової звітності. Зокрема, рядок 02 “Дохід від операційної діяльності (дохід від реалізації товарів (робіт, послуг))” декларації порівнюється з рядком 2000 “Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)” графі 3 Звіту про фінансові результати (ф. № 2), а рядок 03 “Інші доходи” декларації – з сумою рядків 2120 “Інші операційні доходи”, 2200 “Доход від участі в капіталі”, 2220 “Інші фінансові доходи”, 2240 “Інші доходи” графі 3 Звіту про фінансові результати (ф. № 2).

2.3. Показник, що відображається у **рядку 01 “Доходи, що враховуються при визначенні об’єкта оподаткування (рядок 02 + рядок 03)” декларації**, визначається шляхом додавання показників рядка 02 “Дохід від операційної діяльності (дохід від реалізації товарів (робіт, послуг))” та рядка 03 “Інші доходи”.

2.4. Для формування показника, що відображається у **рядку 02 “Дохід від операційної діяльності (дохід від реалізації товарів (робіт, послуг))” декларації**, використовуються дані оборотів за кредитом субрахунків 701 “Дохід від реалізації готової продукції”, 702 “Дохід від реалізації товарів”, 703 “Дохід від реалізації робіт і послуг”. Доходи мають бути визнані в розмірі договірної (контрактної) вартості, але не менше суми компенсації, отриманої в будь-якій формі.

Згідно з вимогами пункту 153.10 статті 153 “Оподаткування операцій особливого виду” ПКУ у разі визнання доходів від проведення товарообмінних (бартерних) операцій вони визначаються відповідно до договірної ціни такої операції, але не нижчої від звичайних цін.

Одночасно дані порівнюються з відповідним відображенням господарських операцій за дебетом рахунків (субрахунків):

- 30 “Каса”, якщо підприємством здійснювалась реалізація товарів (робіт, послуг) за готівку;
- 34 “Короткострокові векселі одержані” при отриманні векселя за продані товари (роботи, послуги);
- 36 “Розрахунки з покупцями та замовниками”, 377 “Розрахунки з іншими дебіторами” або 37 “Розрахунки з різними дебіторами” за умови реалізації товарів (робіт, послуг) з відстрочкою платежу;
- 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”, 68 “Розрахунки за іншими операціями”, якщо підприємством здійснювались товарообмінні операції, за якими першою подією було отримання товарів (робіт, послуг);
- 681 “Розрахунки за авансами одержаними”, якщо підприємством було одержано від покупця або замовника аванс для здійснення операції.

Сума вказаних доходів за звітний період зменшується на:

- величину обороту за дебетом рахунку 704 “Вирахування з доходу”, зокрема:
 - суму податкових зобов'язань з податку на додану вартість для платників цього податку за кредитом субрахунку 641 “Розрахунки за податками” або 643 “Податкові зобов'язання”;
 - суми акцизного податку, рентної плати, а також суми збору у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну, теплову енергію та природний газ, які наводяться в рядку 03.14 “Суми акцизного податку, рентної плати, а також суми збору у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну, теплову енергію та природний газ” додатка ІД “Інші доходи” і в підсумку включаються в рядок 03 “Інші доходи” декларації;
- доходи від виконання довгострокових договорів відповідно до пункту 137.3 статті 137 розділу ІІІ ПКУ, які наводяться в рядку 03.16 “Дохід від виконання довгострокових договорів відповідно до пункту 137.3 статті 137 розділу ІІІ Податкового кодексу України” додатка ІД “Інші доходи” і в підсумку включаються в рядок 03 “Інші доходи” декларації;
- суму інших доходів, для яких в декларації передбачено окремі рядки.

Підтвердженням одержаних доходів та їх розміру є первинні та інші документи.

Показник декларації порівнюється з рядком 2000 “Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)” графі 3 Звіту про фінансові результати (ф. № 2) у частині чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), отриманого протягом звітного періоду. Проте показники декларації можуть не співпадати з показником у фінансовій звітності на суму вилучених доходів, для яких в декларації передбачено окремі рядки.

Платниками податку, які застосовують П(С)БО 25 “Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємства”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 25 вересня 2000 № 39, зареєстроване в Міністерстві юстиції України 15 березня 2000 за № 161/4382 (у редакції наказу Міністерства фінансів України від 24 січня 2011 № 25) (далі – П(С)БО 25), дані декларації порівнюються з показником рядка 030 “Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)” графі 3 Звіту про фінансові результати (ф. № 2-м) у частині чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), отриманого протягом звітного періоду.

При формуванні показників декларації платників податку, які зареєстровані як суб'єкти спеціального режиму оподаткування згідно зі статтею 209 “Спеціальний режим оподаткування діяльності у сфері сільського та лісового господарства, а також рибальства” ПКУ, – сільськогосподарських товаровиробників, слід звертати увагу на включення до складу доходів позитивної різниці між сумами податку на додану вартість, нарахованими сільськогосподарським підприємством – платником податку на ціну поставлених ним сільськогосподарських товарів протягом звітного періоду або попередніх звітних періодів, та сумами податку на додану вартість, сплаченими (нарахованими) ним протягом звітного періоду на ціну виробничих факторів (відповідно до підпункту 136.1.2 пункту 136.1 статті 136 “Доходи, що не враховуються для визначення об'єкта оподаткування” ПКУ).

За наслідками звітного періоду (року) суми податкових зобов'язань з податку на додану вартість, не сплачені сільськогосподарськими товаровиробниками до бюджету внаслідок пільгового режиму оподаткування, підлягають віднесенню до складу інших операційних доходів.

Перевірці підлягають декларації з податку на додану вартість сільськогосподарського товаровиробника (спеціальні), бухгалтерські довідки.

При перевірці повноти відображення в декларації доходів слід звертати увагу на форму оплати (компенсації) за реалізовані товари, роботи, послуги.

2.5. Для формування показника, що відображається у **рядку 03 "Інші доходи" декларації**, здійснюється арифметична перевірка розрахунку показника цього рядка в додатку ІД "Інші доходи".

2.5.1. Для перевірки достовірності відображення показника **рядка 03.1 "Дивіденди, отримані від нерезидентів, крім визначених підпунктом 153.3.6 пункту 153.3 статті 153 розділу III Податкового кодексу України" додатка ІД "Інші доходи" до декларації** використовуються дані оборотів за кредитом субрахунку 373 "Розрахунки за нарахованими доходами" (аналітичний рахунок "Розрахунки за нарахованими дивідендами від нерезидентів") з дебетом рахунків 30 "Каса", 31 "Рахунки в банках".

У декларацію до складу доходів включаються дивіденди, отримані тільки від нерезидентів на дату отримання, крім визначених у підпункті 153.3.6 пункту 153.3 статті 153 "Оподаткування операцій особливого виду" ПКУ.

Підтвердженням одержаних доходів та їх розміру є первинні та інші документи.

Показник декларації порівнюється з показником рядка 2220 "Інші фінансові доходи" графі 3 Звіту про фінансові результати (ф. № 2) у частині отриманих дивідендів від нерезидентів.

Платниками податку, як застосовують П(С)БО 25, дані декларації порівнюються з показником рядка 050 "Інші доходи" графі 3 Звіту про фінансові результати (ф. № 2-м) у частині отриманих дивідендів від нерезидентів.

2.5.2. Для перевірки достовірності відображення показника **рядка 03.2 "Проценти" додатка ІД "Інші доходи" до декларації** необхідно перевірити розрахунок правильності нарахування оборотів за кредитом рахунку У статті "Інші фінансові доходи" ф. № 2 показуються дивіденди, відсотки та інші доходи, отримані від фінансових інвестицій (крім доходів, які обліковуються за методом участі в капіталі). Рахунок 73 "Інші фінансові доходи" призначено для обліку доходів, які виникають у ході фінансової діяльності підприємства, зокрема дивідендів, відсотків та інших доходів від фінансової діяльності, які не обліковуються на рахунку 72 "Дохід від участі в капіталі" з дебетом рахунків 30 "Каса", 31 "Рахунки в банках", субрахунку 373 "Розрахунки за нарахованими доходами". Проценти включаються до складу доходів відповідно до процентних ставок, зазначених у договорі, але не нижчих від звичайної процентної ставки.

Якщо підприємство отримало відсотки, які нараховуються на залишок грошових коштів, що знаходяться на поточних рахунках у банках, то доходи від таких відсотків відображаються за кредитом 71 "Інший операційний дохід".

Підтвердженням одержаних доходів та їх розміру є первинні та інші документи.

Показник декларації порівнюється з показником рядка 2220 "Інші фінансові доходи" графі 3 Звіту про фінансові результати (ф. № 2) у частині нарахованих процентів.

Платниками податку, які застосовують П(С)БО 25, дані декларації порівнюються з показником рядка 050 "Інші доходи" графі 3 Звіту про фінансові результати (ф. № 2-м) у частині нарахованих процентів.

2.5.3. Для формування та перевірки достовірності відображення показника **рядка 03.3 "Роялті" додатка ІД "Інші доходи" до декларації** використовуються дані оборотів за кредитом субрахунку 713 "Дохід від операційної оренди активів" з дебетом рахунків 36 "Розрахунки з покупцями та замовниками", 37 "Розрахунки з різними дебіторами", 68 "Розрахунки за іншими операціями".

Підтвердженням одержаних доходів та їх розміру є первинні та інші документи.

Показники декларації порівнюються з показниками рядку 2120 "Інші операційні доходи" графі 3 Звіту про фінансові результати (ф. № 2) у частині нарахованих роялті.

Платниками податку, які застосовують П(С)БО 25, дані декларації порівнюються з показниками рядків 010 "Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)", 040 "Інші операційні доходи" графі 3 Звіту про фінансові результати (ф. № 2-м) у частині нарахованих роялті.

2.5.4 Для перевірки достовірності відображення показника **рядка 03.4 “Доходи від володіння борговими вимогами” додатка ІД “Інші доходи” до декларації** використовуються дані оборотів за кредитом субрахунків 732 “Відсотки одержані”, 733 “Інші доходи від фінансових операцій” з дебетом рахунків 30 “Каса”, 31 “Рахунки в банках”, субрахунку 373 “Розрахунки за нарахованими доходами”.

Доходи визначаються з урахуванням особливостей, встановлених пунктом 153.4 “Оподаткування операцій з борговими вимогами та зобов’язаннями” статті 153 ПКУ.

Підтвердженням одержаних доходів та їх розміру є первинні та інші документи.

Показник декларації порівнюється з показниками рядків 2120 “Інші операційні доходи”, 120 “Інші фінансові доходи” графі 3 Звіту про фінансові результати (ф. № 2) у частині нарахованих процентів **від володіння борговими вимогами**.

Платниками податку, які застосовують П(С)БО 25, дані декларації порівнюються з показником рядка 2220 “Інші доходи” графі 3 Звіту про фінансові результати (ф. № 2-м) у частині нарахованих процентів **від володіння борговими вимогами**.

2.5.5. Показник **рядка 03.5 “Доходи, отримані при першому відступленні права вимоги” додатка ІД “Інші доходи” до декларації**.

Доходи визначаються з урахуванням положень пункту 153.5 “Оподаткування операцій з відступлення права вимоги” статті 153 “Оподаткування операцій особливого виду” ПКУ.

До складу доходів включається сума коштів або вартість інших активів, отримана платником податку – першим кредитором від такого відступлення, а також сума його заборгованості, яка погашається, за умов, що така заборгованість була включена до складу витрат згідно з вимогами ПКУ.

Для перевірки достовірності відображення цього показника використовуються дані оборотів за кредитом субрахунку 719 “Інші доходи від операційної діяльності” з дебетом рахунків 30 “Каса”, 31 “Рахунки в банках”, 36 “Розрахунки з покупцями та замовниками”, 37 “Розрахунки з різними дебіторами”, 68 “Розрахунки за іншими операціями” або рахунків інших активів, які отримані платником податку.

Підтвердженням одержаних доходів та їх розміру є первинні та інші документи.

Показник декларації порівнюється з показником рядка 2120 “Інші операційні доходи” графі 3 Звіту про фінансові результати (ф. № 2) у частині доходів, **отриманих при першому відступленні права вимоги**.

Платниками податку, які застосовують П(С)БО 25, дані декларації порівнюються з показником рядка 040 “Інші операційні доходи” графі 3 Звіту про фінансові результати (ф. № 2-м) у частині доходів, **отриманих при першому відступленні права вимоги**.

2.5.6. Показник **рядка 03.6 “Прибуток, отриманий при наступному відступленні права вимоги” додатка ІД “Інші доходи” до декларації**.

Доходи визначаються з урахуванням положень пункту 153.5 “Оподаткування операцій з відступлення права вимоги” статті 153 “Оподаткування операцій особливого виду” ПКУ.

До складу доходів включається прибуток, отриманий від наступного відступлення права вимоги зобов’язань третьої особи (боржника) або від виконання вимоги боржником, якщо доходи, отримані платником податку, перевищують витрати, понесені таким платником податку на придбання права вимоги зобов’язань третьої особи (боржника).

Для перевірки достовірності відображення цього показника використовуються дані оборотів за кредитом субрахунку 719 “Інші доходи від операційної діяльності” з дебетом рахунків 30 “Каса”, 31 “Рахунки в банках”, 36 “Розрахунки з покупцями та замовниками”, 37 “Розрахунки з різними дебіторами”, 68 “Розрахунки за іншими операціями” або рахунків інших активів, які отримані платником податку.

Сума зазначених доходів за звітний період зменшується на величину витрат, понесених таким платником податку на придбання права вимоги зобов'язань третьої особи (боржника), які відображаються за дебетом субрахунку 949 "Інші витрати операційної діяльності" з кредитом рахунків 36 "Розрахунки з покупцями та замовниками", 37 "Розрахунки з різними дебіторами".

Підтвердженням одержаних доходів та їх розміру є первинні та інші документи.

Показник декларації порівнюється з показником рядка 2120 "Інші операційні доходи" графі 3 Звіту про фінансові результати (ф. № 2) у частині доходів, **отриманих при наступному відступленні права вимоги.**

Платниками податку, які застосовують П(С)БО 25, дані декларації порівнюються з показником рядка 040 "Інші операційні доходи" графі 3 Звіту про фінансові результати (ф. № 2-м) у частині доходів, **отриманих при наступному відступленні права вимоги.**

2.5.7. Показник **рядка 03.7 "Доходи від операцій оренди/лізингу" додатка ІД "Інші доходи" до декларації** формується за рахунок доходів від операційної та фінансової оренди/лізингу.

Доходи визначаються з урахуванням особливостей, встановлених пунктом 153.7 "Оподаткування операцій лізингу (оренди)" статті 153 "Оподаткування операцій особливого виду" ПКУ. Доходи від оренди визнаються відповідно до умов договору оренди за вимогами пункту 137.11 статті 137 "Порядок визнання доходів" ПКУ.

Для перевірки достовірності відображення доходів від операційної оренди використовуються дані оборотів за кредитом 713 "Дохід від операційної оренди активів" з дебетом рахунків 36 "Розрахунки з покупцями та замовниками", 37 "Розрахунки з різними дебіторами", 68 "Розрахунки за іншими операціями", 69 "Доходи майбутніх періодів".

Підтвердженням одержаних доходів та їх розміру є первинні та інші документи.

Показники декларації порівнюються з показником рядка 2120 "Інші операційні доходи" графі 3 Звіту про фінансові результати (ф. № 2) у частині доходів, **отриманих від операційної оренди.**

Платниками податку, які застосовують П(С)БО 25, дані декларації порівнюються з показником рядка 040 "Інші операційні доходи" графі 3 Звіту про фінансові результати (ф. № 2-м) у частині доходів, **отриманих від операційної оренди.**

Для перевірки достовірності відображення доходів від фінансової оренди використовуються дані оборотів за кредитом субрахунку 732 "Відсотки одержані" з дебетом субрахунку 373 "Розрахунки за нарахованими доходами", рахунку 69 "Доходи майбутніх періодів".

Підтвердженням одержаних доходів та їх розміру є первинні та інші документи.

Показник декларації слід порівняти з показником рядка 2220 "Інші фінансові доходи" графі 3 "Звіту про фінансові результати" (ф. № 2) у частині доходів, **отриманих від фінансової оренди.**

Платниками податку, які застосовують П(С)БО 25, дані декларації порівнюються з показником рядка 050 "Інші звичайні доходи" графі 3 Звіту про фінансові результати (ф. № 2-м) у частині доходів, **отриманих від фінансової оренди.**

2.5.8. Показник **рядка 03.8 "Суми штрафів (неустойки, пені)" додатка ІД "Інші доходи" до декларації.**

Згідно з пунктом 137.13 статті 137 "Порядок визнання доходів" ПКУ суми штрафів та/або неустойки чи пені, отримані за рішенням сторін договору або відповідних державних органів, суду, включаються до складу доходів платника податку за датою їх фактичного надходження.

Для перевірки достовірності відображення цього показника використовуються дані оборотів за кредитом субрахунку 715 "Одержані штрафи, пені, неустойки" з дебетом рахунків обліку розрахунків.

Підтвердженням одержаних доходів та їх розміру є первинні та інші документи.

Показник декларації порівнюється з показником рядка 2120 "Інші операційні доходи" графі 3 Звіту про фінансові результати (ф. № 2) у частині отриманих сум штрафів (неустойок, пені).

Платниками податку, які застосовують П(С)БО 25, дані декларації порівнюються з показником рядка 040 "Інші операційні доходи" графі 3 Звіту про фінансові результати (ф. № 2-м) у частині отриманих сум штрафів (неустойок, пені).

2.5.9. Показник рядка 03.9 "Вартість товарів (робіт, послуг), безоплатно отриманих у звітному (податковому) періоді" додатка ІД "Інші доходи" до декларації.

Вартість товарів (робіт, послуг), безоплатно отриманих у звітному періоді, включається до доходів на рівні не нижче звичайної ціни.

Для перевірки достовірності відображення цього показника використовуються дані оборотів за кредитом субрахунків 718 "Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів", 719 "Інші доходи від операційної діяльності", 42 "Додатковий капітал" з дебетом рахунків активів.

Підтвердженням одержаних доходів та їх розміру є первинні та інші документи.

Показник декларації порівнюється з показником рядка 2120 "Інші операційні доходи" графі 3 Звіту про фінансові результати (ф. № 2) у частині вартості безоплатно отриманих товарів (робіт, послуг).

Вартість безоплатно одержаних основних засобів і нематеріальних активів відображається також у Балансі (ф. № 1) у рядку 1410 "Додатковий капітал" та у Звіті про власний капітал (ф. № 4) у рядку 4290 "Інші зміни в капіталі" графі 5.

Платниками податку, які застосовують П(С)БО 25, дані декларації порівнюються з показником рядка 040 "Інші операційні доходи" графі 3 Звіту про фінансові результати (ф. № 2-м) у частині вартості безоплатно отриманих товарів (робіт, послуг).

2.5.10. Показник рядка 03.10 "Сума безповоротної фінансової допомоги, отриманої у звітному (податковому) періоді" додатка ІД "Інші доходи" до декларації.

Доходи визначаються з урахуванням положень, встановлених підпунктом 135.5.5 пункту 135.5 статті 135 "Порядок визначення доходів та їх склад" ПКУ.

Сума безповоротної фінансової допомоги, отриманої у звітному (податковому) періоді, включається до доходів на дату отримання, крім випадків, коли операції з надання/отримання безповоротної фінансової допомоги проводяться між платником податку та його відокремленими підрозділами, які не мають статусу юридичної особи.

Для перевірки достовірності відображення цього показника використовуються дані оборотів за кредитом субрахунку 718 "Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів" з дебетом рахунків 30 "Каса", 31 "Рахунки в банках".

Підтвердженням одержаних доходів та їх розміру є первинні та інші документи.

Показник декларації порівнюється з показником рядка 2120 "Інші операційні доходи" графі 3 Звіту про фінансові результати (ф. № 2) у частині отриманої **безповоротної фінансової допомоги**.

Платниками податку, які застосовують П(С)БО 25, дані декларації, порівнюються з показником рядка 040 "Інші операційні доходи" графі 3 Звіту про фінансові результати (ф. № 2-м) у частині отриманої **безповоротної фінансової допомоги**.

Показник рядка 03.10.1 "Умовно нараховані проценти на суму поворотної фінансової допомоги, що залишилась неповернутою на кінець звітного (податкового) періоду" додатка ІД "Інші доходи" до декларації.

Згідно з підпунктом 14.1.257 пункту 14.1 статті 14 ПКУ до безповоротної фінансової допомоги включається сума процентів, умовно нарахованих на суму поворотної фінансової допомоги,

що залишається неповерненою на кінець звітного періоду, у розмірі облікової ставки Національного банку України, розрахованої за кожний день фактичного використання такої поворотної фінансової допомоги. Слід враховувати норми підпункту 135.5.5 пункту 135.5 статті 135 ПКУ, відповідно до яких положення щодо умовно нарахованих процентів не застосовуються до поворотної фінансової допомоги, отриманої від осіб, які не є платниками податку на прибуток, або осіб, які згідно з ПКУ мають пільги з податку на прибуток, в т. ч. право застосовувати ставки податку нижчі, ніж установлені пунктом 151.1 статті 151 ПКУ.

Підтвердженням одержаних доходів та їх розміру є первинні та інші документи.

У бухгалтерському обліку цей показник не відображається.

Для перевірки достовірності відображення цього показника необхідно визначити залишок поворотної фінансової допомоги, що залишається не поверненою на кінець звітного періоду від платників податку на прибуток (кредитове сальдо по субрахунку 685 "Розрахунки з іншими кредиторами") та перевірити розрахунок умовно нарахованих відсотків.

2.5.11. Показник рядка 03.11 "Суми врегулювання сумнівної та безнадійної заборгованості (+,-)" додатка ІД "Інші доходи" до декларації.

Доходи визначаються з урахуванням положень пункту 159.1 "Порядок урегулювання безнадійної та сумнівної заборгованості" статті 159 "Безнадійна та сумнівна заборгованість" ПКУ.

Безнадійна заборгованість повинна відповідати ознакам, визначеним у підпункту 14.1.11 пункту 14.1 статті 14 "Визначення понять" ПКУ.

Якщо в наступних податкових періодах покупець погашає суму визнаної заборгованості або її частину (самостійно або за процедурою примусового стягнення) продавець, який зменшив суму доходу звітного періоду на вартість відвантажених товарів, виконаних робіт, наданих послуг, відповідно до підпункту 159.1.1 пункту 159.1 статті 159 ПКУ збільшує доходи на суму заборгованості (її частини) за такі товари, роботи, послуги, погашену покупцем, та збільшує витрати на собівартість (її частину, визначену пропорційно сумі погашеної заборгованості) цих товарів, робіт, послуг за наслідками податкового періоду, на який припадає таке погашення.

Підтвердженням одержаних доходів та їх розміру є первинні та інші документи.

Для перевірки достовірності відображення цього показника вивчають судові справи і проводять розрахунок.

2.5.12. Показник рядка 03.12 "Суми поворотної фінансової допомоги, отриманої у звітному (податковому) періоді" додатка ІД "Інші доходи" до декларації.

Сума поворотної фінансової допомоги, отриманої у звітному (податковому) періоді, згідно з підпунктом 135.5.5 пункту 135.5 статті 135 "Порядок визначення доходів та їх склад" ПКУ включається до доходів у сумі, що залишається не поверненою на кінець звітного періоду, і тільки від осіб, які не є платниками цього податку (в тому числі нерезидентів), або осіб, які згідно з ПКУ мають пільги з цього податку.

При цьому доходи від отримання фінансової допомоги, які враховуються при визначенні об'єкта оподаткування, в бухгалтерському обліку не відображаються і не визнаються доходами. В бухгалтерському обліку дохід не визнається, сума заборгованості не змінюється. Між сумою доходів, визнаних за правилами бухгалтерського обліку, та сумою доходів, визнаних при визначенні об'єкта оподаткування, виникне податкова різниця.

Доходи не визнаються на суми поворотної фінансової допомоги, отриманої від засновника/учасника (в тому числі нерезидента) платника податку, у випадку повернення такої допомоги не пізніше 365 календарних днів з дня її отримання.

Для перевірки достовірності відображення цього показника перевіряється договір поворотної безвідсоткової фінансової допомоги, визначається від якого контрагента така допомога надійшла та дату повернення, а також використовуються дані оборотів за кредитом субрахунку 685 "Розрахунки з іншими кредиторами", рахунку 55 "Інші довгострокові зобов'язання" (може використовуватись, якщо допомога надається на строк більше року) з дебетом рахунків 30 "Каса", 31 "Рахунки в банках" в частині отримання та погашення поворотної фінансової допомоги. На рахунках бухгалтерського обліку відображається отримання та погашення поворотної фінансової допомоги.

Підтвердженням одержаних доходів та їх розміру є первинні та інші документи.

Показник декларації порівнюється з показником рядка 1515 "Інші довгострокові зобов'язання" або 1690 "Інші поточні зобов'язання" графі 4 Балансу (ф. № 1) у частині отриманої **безповоротної фінансової допомоги, що залишилась неповернутою на кінець звітного періоду**.

Платниками податку, які застосовують П(С)БО 25, дані декларації порівнюються з показником рядка 480 "Довгострокові зобов'язання" або рядка 610 "Інші поточні зобов'язання" графі 4 Балансу (ф. № 1) у частині отриманої **поворотної фінансової допомоги від неплатників податку на прибуток**.

2.5.13. Показник рядка 03.13 "Суми фактично отриманого державного мита, попередньо сплаченого позивачем" додатка ІД "Інші доходи" до декларації.

Для перевірки достовірності відображення цього показника використовуються дані оборотів за кредитом субрахунків 716 "Відшкодування раніше списаних активів", 719 "Інші доходи від операційної діяльності" з дебетом рахунків 30 "Каса", 31 "Рахунки в банках".

Підтвердженням одержаних доходів та їх розміру є первинні та інші документи.

При перевірці показник декларації слід порівняти з показником рядка 2120 "Інші операційні доходи" Звіту про фінансові результати (ф. № 2) в частині фактично отриманих сум державного мита, попередньо сплаченого позивачем.

Платниками податку, які застосовують П(С)БО 25, дані декларації порівнюються з показником рядка 040 "Інші операційні доходи" Звіту про фінансові результати (ф. № 2-м).

2.5.14. Показник рядка 03.14 "Суми акцизного податку, рентної плати, а також суми збору у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну, теплову енергію та природний газ" додатка ІД "Інші доходи" до декларації.

Для підтвердження достовірності відображення цього показника використовуються дані оборотів за кредитом субрахунків 701 "Дохід від реалізації готової продукції", 702 "Дохід від реалізації товарів", 703 "Дохід від реалізації робіт і послуг" в частині сум акцизного податку, рентної плати, а також суми збору у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну, теплову енергію та природний газ, які входять до ціни товару.

Підтвердженням одержаних доходів та їх розміру є первинні та інші документи.

У фінансовій звітності, складеної згідно з НП(С)БО даний показник не відображається.

Платниками податку, які застосовують П(С)БО 25, дані декларації порівнюються з показником рядка 020 графі 3 Звіту про фінансові результати (ф. № 2-м) в частині сум акцизного податку, рентної плати, а також суми збору у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну, теплову енергію та природний газ.

2.5.15. Показник рядка 03.15 "Суми дотацій, субсидій, капітальних інвестицій із фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування або бюджетів" додатка ІД "Інші доходи" до декларації.

Доходи визначаються з урахуванням положень пункту 137.2 статті 137 ПКУ.

Доходом у разі отримання коштів цільового фінансування з фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування або бюджетів визнається:

- сума коштів, що дорівнює частині амортизації об'єкта інвестування (основних засобів, нематеріальних активів), пропорційній долі отриманого платником податку з бюджету або за рахунок кредитів, залучених Кабінетом Міністрів України, цільового фінансування капітальних інвестицій у загальній вартості таких інвестицій в об'єкт;
- цільове фінансування для компенсації витрат (збитків), яких зазнало підприємство, та фінансування для надання підтримки підприємству без установаження умов витрачання таких коштів на виконання в майбутньому певних заходів – з моменту його фактичного отримання;
- цільове фінансування, крім випадків, зазначених вище, протягом тих періодів, у яких були здійснені витрати, пов'язані з виконанням умов цільового фінансування.

Для підтвердження достовірності відображення цього показника використовуються дані оборотів за кредитом рахунку 48 "Цільове фінансування і цільові надходження" з дебетом рахунку 31 "Рахунки в банках" щодо надходження сум фінансування, за дебетом рахунків необоротних активів з кредитом субрахунку 631 "Розрахунки з постачальникам" та ін., віднесення сум цільового фінансування на доходи майбутніх періодів за дебетом рахунку 48 "Цільове фінансування та інші надходження" та кредитом рахунку 42 "Додатковий капітал" або 69 "Доходи майбутніх періодів" та при нарахуванні амортизації на об'єкти цільового фінансування відображення сум за кредитом субрахунку 745 "Дохід від безоплатно одержаних активів" з дебетом рахунків 42 "Додатковий капітал" або 69 "Доходи майбутніх періодів".

При отриманні платником податку дотацій з бюджету використовуються дані оборотів за кредитом рахунку 48 "Цільове фінансування і цільові надходження" з дебетом рахунку 31 "Рахунки в банках" в частині цільового фінансування для компенсації витрат (збитків), яких зазнало підприємство, та фінансування для надання підтримки підприємству без установаження умов витрачання таких коштів на виконання в майбутньому певних заходів.

Також використовуються дані оборотів за кредитом субрахунків 718 "Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів", 719 "Інші доходи від операційної діяльності" з дебетом рахунку 48 "Цільове фінансування і цільові надходження" в частині цільового фінансування протягом тих періодів, у яких були здійснені витрати, пов'язані з виконанням умов цільового фінансування.

Підтвердженням одержаних доходів та їх розміру є первинні та інші документи.

При перевірці показник декларації порівнюється з показниками рядків 2120 "Інші операційні доходи", 2240 "Інші доходи" графи 3 Звіту про фінансові результати (ф. № 2) в частині визнаних доходів за **дотаціями, субсидіями, капітальними інвестиціями із фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування або бюджетів.**

Платниками податку, які застосовують П(С)БО 25, дані декларації порівнюються з показником рядків 040 "Інші операційні доходи", 050 "Інші доходи" Звіту про фінансові результати (ф. № 2-м) в частині визнаних доходів за **дотаціями, субсидіями, капітальними інвестиціями із фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування або бюджетів.**

2.5.16. Показник рядка 03.16 "Дохід від виконання довгострокових договорів відповідно до пункту 137.3 статті 137 розділу III Податкового кодексу України" додатка ІД "Інші доходи" до декларації.

У разі якщо платник податку виробляє товари, виконує роботи, надає послуги з довготривалим (більше одного року) технологічним циклом виробництва та якщо договорами, укладеними на виробництво таких товарів, виконання робіт, надання послуг, не передбачено поетапного їх

здавання, доходи нараховуються платником податку самостійно відповідно до ступеня завершеності виробництва (операції з надання послуг), який визначається за питомою вагою витрат, здійснених у звітному податковому періоді, у загальній очікуваній сумі таких витрат та/або за питомою вагою обсягу послуг, наданих у звітному податковому періоді, у загальному обсязі послуг, які мають бути надані. Обраний платником метод визнання таких доходів зазначається у наказі про облікову політику або затверджується відповідними розпорядчими документами стосовно кожного договору.

Для підтвердження достовірності відображення цього показника використовуються дані оборотів за кредитом субрахунків 701 "Дохід від реалізації готової продукції", 702 "Дохід від реалізації товарів", 703 "Дохід від реалізації робіт і послуг" в частині сум від виконання довгострокових договорів.

Підтвердженням одержаних доходів та їх розміру є первинні та інші документи.

При перевірці показник декларації порівнюється з показником рядка 2000 "Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)" графі 3 Звіту про фінансові результати (ф. № 2) в частині сум доходів від виконання довгострокових договорів.

Платниками податку, які застосовують П(С)БО 25, дані декларації порівнюються з показником рядка 030 "Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)" графі 3 Звіту про фінансові результати (ф. № 2-м) в частині сум доходів від виконання довгострокових договорів.

2.5.17. Показник рядка 03.17 "Дохід, визначений відповідно до статті 146 розділу III Податкового кодексу України" додатка ІД "Інші доходи" до декларації.

Сума перевищення доходів від продажу або іншого відчуження над балансовою вартістю окремих об'єктів основних засобів та нематеріальних активів включається до доходів платника податку, а сума перевищення балансової вартості над доходами від такого продажу або іншого відчуження включається до витрат платника податку.

Сума перевищення доходів від продажу або іншого відчуження над первісною вартістю придбання невиробничих основних засобів та витрат на ремонт, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані, включається до доходів платника податку, а сума перевищення первісної вартості над доходами від такого продажу або іншого відчуження включається до витрат платника податку.

Сума перевищення доходів від продажу або іншого відчуження безоплатно отриманих основних засобів або нематеріальних активів над вартістю таких основних засобів або нематеріальних активів, що була включена до складу доходів у зв'язку з отриманням, включається до доходів платника податку, а сума перевищення вартості, що була включена до складу доходів у зв'язку з безоплатним отриманням над доходами від такого продажу або іншого відчуження включається до витрат платника податку.

Відповідно до вимог пункту 146.14 статті 146 "Визначення вартості об'єктів амортизації" ПКУ дохід від продажу або іншого відчуження об'єкта основних засобів та нематеріальних активів визначається згідно з договором про продаж або інше відчуження об'єкта основних засобів та нематеріальних активів, але не нижче звичайної ціни такого об'єкта (активу).

Для перевірки достовірності відображення цього показника використовуються дані оборотів за кредитом субрахунків 712 "Дохід від реалізації інших оборотних активів", 746 "Інші доходи від звичайної діяльності" з дебетом рахунків 30 "Каса", 31 "Рахунки в банках", 36 "Розрахунки з покупцями та замовниками", 37 "Розрахунки з різними дебіторами", 68 "Розрахунки за іншими операціями".

Сума зазначених доходів за звітний період зменшується на суму балансової вартості окремих об'єктів основних засобів та нематеріальних активів, яка відображається за дебетом субрахунку 943 "Собівартість реалізованих виробничих запасів" з кредитом субрахунку 286 "Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу".

Підтвердженням одержаних доходів та їх розміру є первинні та інші документи.

При перевірці показник декларації порівнюється з показниками рядків 2120 "Інші операційні доходи" (в частині сум доходів від реалізації), 2180 "Інші операційні витрати" (в частині сум собівартості реалізації) графи 3 Звіту про фінансові результати (ф. № 2).

Платниками податку, які застосовують П(С)БО 25, дані декларації порівнюються з показниками рядків 040 "Інші операційні доходи" (в частині сум доходів від реалізації), 090 "Інші операційні витрати" (в частині сум собівартості реалізації) графи 3 Звіту про фінансові результати (ф. № 2-м).

2.5.18. Показник рядка 03.18 "Дохід, визначений відповідно до статті 147 розділу III Податкового кодексу України по операціях із землею та її капітальним поліпшенням" додатка ІД "Інші доходи" до декларації.

Платник податку веде окремий облік операцій з продажу або купівлі землі як окремого об'єкта власності. Витрати, пов'язані з таким придбанням, не підлягають включенню до витрат за звітний податковий період та не підлягають амортизації.

Якщо в майбутньому такий окремий об'єкт власності продається, платник податку включає до складу доходів позитивну різницю між сумою доходу, отриманого внаслідок такого продажу, та сумою витрат, пов'язаних із купівлею такого окремого об'єкта власності, які збільшені на коефіцієнт індексації.

Дохід, отриманий від продажу або іншого відчуження землі, визнається згідно з договором купівлі-продажу або іншого відчуження, але не нижче звичайної ціни такої землі.

Для перевірки достовірності відображення цього показника використовуються дані оборотів за кредитом субрахунку 712 "Дохід від реалізації інших оборотних активів" з дебетом рахунків 30 "Каса", 31 "Рахунки в банках", 36 "Розрахунки з покупцями та замовниками", 37 "Розрахунки з різними дебіторами", 68 "Розрахунки за іншими операціями".

Сума зазначених доходів за звітний період зменшується на суму балансової вартості окремих об'єктів основних засобів та нематеріальних активів, яка відображається за дебетом субрахунку 943 "Собівартість реалізованих виробничих запасів" з кредитом субрахунку 286 "Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу".

Додатково перевіряється формування первісної вартості земельних ділянок за субрахунком 101 "Земельні ділянки".

Підтвердженням одержаних доходів та їх розміру є первинні та інші документи.

При перевірці показник декларації порівнюється з показниками рядків 2120 "Інші операційні доходи" (в частині сум доходів від реалізації), 2180 "Інші операційні витрати" (в частині вартості реалізованих земельних ділянок) графи 3 Звіту про фінансові результати (ф. № 2).

Платниками податку, які застосовують П(С)БО 25, дані декларації порівнюються з показниками рядків 040 "Інші операційні доходи" (в частині сум доходів від реалізації), 090 "Інші операційні витрати" (в частині вартості реалізованих земельних ділянок) графи 3 Звіту про фінансові результати (ф. № 2-м).

2.5.19. Показник рядка 03.19 "Позитивне значення курсових різниць" додатка ІД "Інші доходи" до декларації.

Для підтвердження достовірності відображення цього показника використовуються дані оборотів за кредитом рахунків 714 "Дохід від операційної курсової різниці" та 744 "Дохід від не

операційної курсової різниці" за операціями з переоцінки монетарних статей відповідно до П(С)БО 21 "Вплив змін курсових різниць", затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 10 серпня 2000 року № 193, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 17 серпня 2000 року за № 515/4736 (далі – П(С)БО 21).

При цьому перевіряються застосовані офіційні курси валют, встановлені НБУ станом на конкретні дати.

Також слід відстежити першу подію за операціями, за якими проводилась авансова оплата, оскільки в подальшому за цими операціями курсова різниця не визнається.

Підтвердженням одержаних доходів та їх розміру є первинні та інші документи.

При перевірці показник декларації порівнюється з показниками рядків 2120 "Інші операційні доходи" (в частині доходів від операційної курсової різниці), 2240 "Інші доходи" (в частині доходів від неопераційної курсової різниці) графі 3 "Звіту про фінансові результати" (ф. № 2).

Платниками податку, які застосовують П(С)БО 25, дані декларації порівнюються з показниками рядків 040 "Інші операційні доходи" (в частині доходів від операційної курсової різниці), 050 "Інші доходи" (в частині доходів від неопераційної курсової різниці) графі 3 Звіту про фінансові результати (ф. № 2-м).

2.5.20. Показник рядка 03.20 "Прибуток від операцій з торгівлі цінними паперами та іншими, ніж цінні папери, корпоративними правами" додатка ІД "Інші доходи" до декларації (Таблиця 1. "Розрахунок фінансових результатів від операцій з торгівлі цінними паперами та іншими, ніж цінні папери, корпоративними правами" додатка ЦП до додатка ІД до декларації).

Доходи визначаються з урахуванням положень пункту 153.8 статті 153 ПКУ. Слід також враховувати вимоги пункту 153.9 статті 153 "Оподаткування операцій особливого виду" ПКУ.

Розрахунок цього показника проводиться в додатку ЦП до додатка ІД до декларації.

Для підтвердження достовірності відображення цього показника використовуються дані оборотів за кредитом субрахунку 741 "Дохід від реалізації фінансових інвестицій" з дебетом рахунків 14 "Довгострокові фінансові інвестиції", 18 "Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи", 30 "Каса", 31 "Рахунки в банках", 34 "Короткострокові векселі одержані", 35 "Поточні фінансові інвестиції", 36 "Розрахунки з покупцями та замовниками", 37 "Розрахунки з різними дебіторами", 68 "Розрахунки за іншими операціями".

Сума зазначених доходів за звітний період зменшується на суму балансової вартості окремих **цінних паперів та інших, ніж цінні папери, корпоративних прав, яка відображається** за дебетом субрахунку 971 "Собівартість реалізованих фінансових інвестицій" з кредитом рахунків 14 "Довгострокові фінансові інвестиції", 34 "Короткострокові векселі одержані", 35 "Поточні фінансові інвестиції" та субрахунку 182 "Довгострокові векселі одержані".

Підтвердженням одержаних доходів та їх розміру є первинні та інші документи.

При перевірці показник декларації порівнюється з показниками рядків 2240 "Інші доходи" (в частині доходів від **операцій з торгівлі цінними паперами та іншими, ніж цінні папери, корпоративними правами**) та 2270 "Інші витрати" (в частині собівартості **реалізованих цінних паперів та інших, ніж цінні папери, корпоративних прав**) графі 3 Звіту про фінансові результати (ф. № 2).

Платниками податку, які застосовують П(С)БО 25, дані декларації порівнюються з показниками рядків 050 "Інші доходи" (в частині доходів від **операцій з торгівлі цінними паперами та іншими, ніж цінні папери, корпоративними правами**) та 100 "Інші витрати" (в частині собівартості **реалізованих цінних паперів та інших, ніж цінні папери, корпоративних прав**) графі 3 Звіту про фінансові результати (ф. № 2-м).

2.5.21. Показник рядка 03.21 “Прибуток за операціями з деривативами (похідними інструментами)” додатка ІД “Інші доходи” до декларації (Таблиця 2. “Розрахунок фінансових результатів за операціями з деривативами (похідними інструментами)” додатка ЦП до додатка ІД до декларації).

Доходи визначаються з урахуванням положень пункту 153.9 статті 153 ПКУ.

До зазначеного показника включається додатний фінансовий результат звітного періоду від операцій з деривативами. Якщо за результатами звітного періоду у платника виникає від’ємний фінансовий результат (збиток), тобто різниця між доходами і витратами від зазначених операцій, то він не бере участі у визначенні об’єкта оподаткування, а покривається прибутком. Додатна різниця між прибутком і збитком від операцій з окремими видами деривативів підлягає оподаткуванню і включається до рядка 03.21 “Прибуток за операціями з деривативами (похідними інструментами)” додатка ІД “Інші доходи”. Платник податку забезпечує аналітичний облік доходів, витрат і фінансових результатів від операцій з різними деривативами, що дасть можливість перевірити правильність визначення цих показників.

2.5.22. Показник рядка 03.22 “Суми страхового відшкодування” додатка ІД “Інші доходи” до декларації.

Доходи визначаються з урахуванням положень підпункту 140.1.6 пункту 140.1 статті 140 ПКУ: якщо умови страхування передбачають виплату страхового відшкодування на користь платника податку – страхувальника, то застраховані збитки, яких зазнав такий платник податку у зв’язку з веденням господарської діяльності, включаються до його витрат за податковий період, в якому він зазнав збитків, а будь-які суми страхового відшкодування зазначених збитків включаються до доходів такого платника податку за податковий період їх отримання.

Для підтвердження достовірності відображення цього показника використовуються дані оборотів за кредитом субрахунків 716 “Відшкодування раніше списаних активів” та 719 “Інші доходи від операційної діяльності” з дебетом рахунків 30 “Каса”, 31 “Рахунки в банках”.

Підтвердженням одержаних доходів та їх розміру є первинні та інші документи.

При перевірці показник декларації порівнюється з показником рядка 2120 “Інші операційні доходи” графі 3 Звіту про фінансові результати (ф. № 2) в частині фактично отриманих сум страхового відшкодування.

Платниками податку, які застосовують П(С)БО 25, дані декларації порівнюються з показником рядка 040 “Інші операційні доходи” графі 3 Звіту про фінансові результати (ф. № 2-м) в частині фактично отриманих сум страхового відшкодування.

2.5.23. Показник рядка 03.23 “Сума утриманої (виплаченої) винагороди за управління майном” додатка ІД “Інші доходи” до декларації.

Доходи визначаються з урахуванням положень підпункту 153.13.7 пункту 153.13 статті 153 ПКУ: сума утриманої (виплаченої) винагороди за управління майном включається до складу доходу управителя майна від його власної діяльності.

Для підтвердження достовірності відображення цього показника використовуються дані оборотів за кредитом субрахунку 719 “Інші доходи від операційної діяльності” з дебетом рахунків 30 “Каса”, 31 “Рахунки в банках” та інших.

Підтвердженням одержаних доходів та їх розміру є первинні та інші документи.

При перевірці показник декларації порівнюється з показником рядка 2120 “Інші операційні доходи” графі 3 Звіту про фінансові результати (ф. № 2) в частині **сум утриманої (виплаченої) винагороди за управління майном.**

Платниками податку, які застосовують П(С)БО 25, дані декларації порівнюються з показниками рядків 030 "Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) (010–020)", 040 "Інші операційні доходи" графі 3 Звіту про фінансові результати (ф. № 2-м) в частині **сум утриманої (виплаченої) винагороди за управління майном**.

2.5.24. Показник рядка 03.24 "Суми доходів, отриманих (нарахованих) платником податку, що припиняється, та не включених до доходів до дати затвердження передавального акта" додатка ІД "Інші доходи" до декларації.

Доходи визначаються з урахуванням положень пункту 153.15 статті 153 ПКУ.

Для підтвердження достовірності відображення цього показника перевіряється загальна сума доходів за період, використовуючи дані оборотів за кредитом рахунків 7 класу "Доходи", та сума відображених доходів на дату передавального акта, визначається сума доходів, не включених **до дати затвердження передавального акта**.

Підтвердженням одержаних доходів та їх розміру є первинні та інші документи.

2.5.25. Показник рядка 03.25 "Суми безнадійної кредиторської заборгованості" додатка ІД "Інші доходи" до декларації.

Для підтвердження достовірності відображення цього показника використовуються дані оборотів за кредитом субрахунку 717 "Дохід від списання кредиторської заборгованості" з дебетом відповідних рахунків кредиторської заборгованості.

Підтвердженням одержаних доходів та їх розміру є первинні та інші документи.

При перевірці показник декларації порівнюється з показником рядка 2120 "Інші операційні доходи" графі 3 Звіту про фінансові результати (ф. № 2) в частині визнаних сум безнадійної кредиторської заборгованості.

Платниками податку, які застосовують П(С)БО 25, дані декларації порівнюються з показником рядка 040 "Інші операційні доходи" графі 3 Звіту про фінансові результати (ф. № 2-м) в частині визнаних сум безнадійної кредиторської заборгованості.

2.5.26. Показник рядка 03.26 "Перерахунок доходів у разі зміни суми компенсації вартості товарів (робіт, послуг) (+,-) додатка ІД "Інші доходи" до декларації.

Доходи визначаються з урахуванням положень пункту 140.2 статті 140 ПКУ.

У разі, якщо після продажу товарів, виконання робіт, надання послуг здійснюється будь-яка зміна суми компенсації їх вартості, в тому числі перерахунок у випадках повернення проданих товарів чи права власності на такі товари (результати робіт, послуг) продавцю, платник податку – продавець та платник податку – покупець здійснюють відповідний перерахунок доходів або витрат (балансової вартості основних засобів) у звітному періоді, в якому сталася така зміна суми компенсації.

Для підтвердження достовірності відображення цього показника використовуються дані оборотів за кредитом рахунку 70 "Доходи від реалізації", субрахунків 712 "Дохід від реалізації інших оборотних активів" та 713 "Дохід від операційної оренди активів" з дебетом відповідних рахунків в разі збільшення суми компенсації в обліку підприємства-продавця.

Перевіряється правильність відображення оборотів за дебетом рахунку 704 "Вирахування з доходу" в разі зменшення суми компенсації в обліку підприємства-покупця після завершення звітного періоду, або виправлення помилок за субрахунками рахунку 70 "Доходи від реалізації", 712 "Дохід від реалізації інших оборотних активів" та 713 "Дохід від операційної оренди активів".

Підтвердженням одержаних доходів та їх розміру є первинні та інші документи.

Дані рядка Декларації не звіряються з показниками фінансової звітності, складеної за НП(С)БО.

Платниками податку, які застосовують П(С)БО 25, дані декларації порівнюються з показниками рядків 030 "Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)", 040 "Інші

операційні доходи” графі 3 Звіту про фінансові результати (ф. № 2-м) в частині **перерахунку доходів у разі зміни суми компенсації вартості товарів (робіт, послуг).**

2.5.27. Показник рядка 03.27 “Перерахунок доходів у разі визнання правочину недійсним (+,-)” додатка ІД “Інші доходи” до декларації.

Доходи визначаються з урахуванням положень пункту 140.2 статті 140 ПКУ.

Перерахунок доходів від реалізації об’єктів основних засобів та витрат (балансової вартості основних засобів) проводиться сторонами:

- у звітному періоді (періодах), в якому витрати та доходи (балансова вартість основних засобів) за правочиним, визнаним недійсним, були враховані в обліку сторони правочину – у разі визнання судом правочину недійсним;
- у звітному періоді, в якому рішення суду про визнання правочину недійсним набуло законної сили, у разі визнання правочину недійсним з інших підстав.

Підтвердженням одержаних доходів та їх розміру є первинні та інші документи.

2.5.28. Показник рядка 03.28 декларації “Інші доходи” додатка ІД “Інші доходи” до декларації.

До складу цього показника включаються інші доходи, які враховуються для цілей оподаткування і не були включені до попередніх рядків. Зокрема, слід звернути увагу на включення до складу доходів сум витрат, попередньо понесених у зв’язку із навчанням та/або професійною підготовкою, у разі розірвання в подальшому письмового договору (контракту) з платником податку на прибуток (підпункт 140.1.3 пункту 140.1 статті 140 “Особливості визнання витрат подвійного призначення” ПКУ).

3. Методика визначення та перевірки показників декларації щодо витрат

Склад витрат, що враховується при визначенні об’єкта оподаткування податком на прибуток, вимоги щодо їх обчислення та підтвердження регламентуються статтями ПКУ:

- 138 “Склад витрат та порядок їх визнання”,
- 139 “Витрати, що не враховуються при визначенні оподаткованого прибутку”,
- 140 “Особливості визнання витрат подвійного призначення”,
- 141 “Особливості визначення складу витрат платника податку в разі сплати процентів за борговими зобов’язаннями”,
- 142 “Особливості визначення складу витрат на виплати фізичним особам згідно з трудовими договорами та договорами цивільно-правового характеру”,
- 143 “Особливості віднесення до складу витрат сум внесків на соціальні заходи”,
- 144 “Об’єкти амортизації”,
- 145 “Класифікація груп основних засобів та інших необоротних активів. Методи нарахування амортизації”,
- 146 “Визначення вартості об’єктів амортизації”,
- 147 “Облік операцій із землею та її капітальним поліпшенням”,
- 148 “Амортизація витрат, пов’язаних з видобутком корисних копалин”,

з урахуванням особливостей, передбачених у статтях ПКУ:

- 150 “Порядок урахування від’ємного значення об’єкта оподаткування в результатах наступних податкових періодів”,
- 153 “Оподаткування операцій особливого виду”,
- 155 “Особливості оподаткування виробників сільськогосподарської продукції”,

- 158 “Особливості оподаткування прибутку підприємств, отриманого у зв’язку із впровадженням енергоефективних технологій”,
- 159 “Безнадійна та сумнівна заборгованість”,
- 160 “Особливості оподаткування нерезидентів”,
- 161 “Спеціальні правила”.

Витрати (згідно з підпунктом 14.1.27 пункту 14.1 статті 14 ПКУ) – сума будь-яких витрат платника податку у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, здійснюваних для проведення 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).

Відповідно до статті 138 “Склад витрат та порядок їх визнання” ПКУ витрати, що враховуються при обчисленні об’єкта оподаткування, складаються із:

- витрат операційної діяльності, які визначаються згідно з пунктами 138.4, 138.6–138.9, підпунктами 138.10.2–138.10.4 пункту 138.10, пунктом 138.11 цієї статті;
- інших витрат, визначених згідно з пунктом 138.5, підпунктами 138.10.5, 138.10.6 пункту 138.10, пунктами 138.11, 138.12 цієї статті, пунктом 140.1 ст. 140 і статтею 141 ПКУ; крім витрат, визначених у пункті 138.3 цієї статті та у статті 139 ПКУ.

При перевірці складу витрат слід враховувати вимоги пункту 138.2 статті 138 “Склад витрат та порядок їх визнання” ПКУ щодо визнання їх на підставі первинних документів, що підтверджують здійснення платником податку витрат, обов’язковість ведення і зберігання яких передбачено правилами ведення бухгалтерського обліку, та інших документів, встановлених розділом II “Адміністрування податків, зборів (обов’язкових платежів)” ПКУ. Платник податку для визначення об’єкта оподаткування має право на врахування витрат, підтверджених документами, що складені нерезидентами відповідно до правил інших країн.

Порядок перевірки формування рядків декларації (04 “Витрати, що враховуються при визначенні об’єкта оподаткування”, як сума рядків 05 “Витрати операційної діяльності” та 06 “Інші витрати”), що прямо включаються до податкових витрат на підставі даних обліку, наведено на рис. 1.

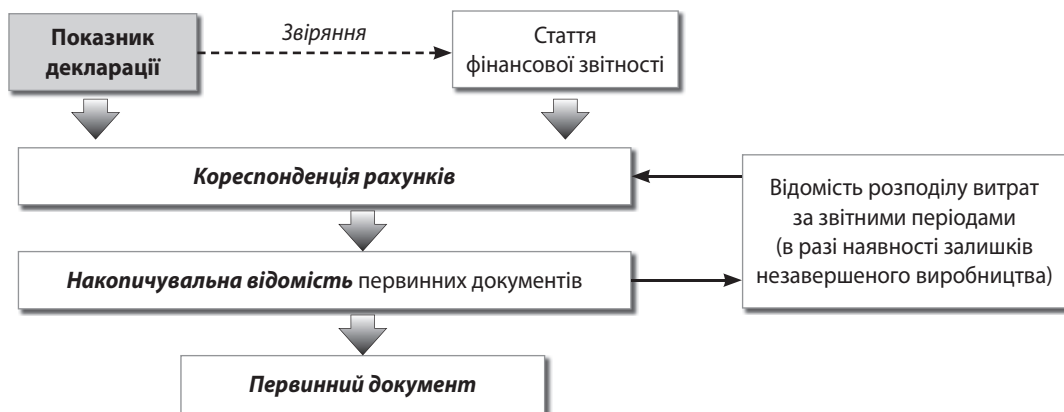


Рис. 1. Послідовність перевірки облікової інформації для формування рядка 04 “Витрати, що враховуються при визначенні об’єкта оподаткування”

Для підтвердження достовірності відображення витрат у декларації про прибуток підприємства необхідно здійснювати перевірку у такій послідовності:

- визначення показника декларації, який перевіряється, що містить певну групу витрат згідно з ПКУ, порівняння його з даними звітності (для собівартості, адміністративних витрат і витрат на збут). Визначення причин від'ємних різниць між витратами, що визнаються у бухгалтерському обліку, та при визначенні об'єкта оподаткування;
- перевірка правильності формування показника декларації та розшифровки його у відповідних додатках до декларації на підставі:
 - 1) дослідження відповідності економічного змісту витрат даним бухгалтерського обліку (визначаються обороти по рахунках, що підлягають дослідженню);
 - 2) відбору облікових реєстрів, в яких накопичувалась інформація про показники декларації;
 - 3) перевірки наявності відповідним чином оформлених первинних документів, що підтверджують витрати (перевірки документів за змістом і за формою).
 - 4) вивчення і дотримання встановлених ПКУ норм і обмежень.

Перелік основних обмежень включення до складу витрат, що враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування, наведено в додатку 1 до цих Методичних рекомендацій.

Джерелами інформації при перевірці формування витрат є реєстри бухгалтерського обліку, кореспонденція рахунків відповідно до Інструкції № 291, накопичувальні відомості, первинні документи, оформлені належним чином.

3.1. Методика визначення та перевірки витрат операційної діяльності

3.1.1. Витрати операційної діяльності включають (підпункт 138.1.1 пункту 138.1 статті 138 “Склад витрат та порядок їх визнання” ПКУ):

- собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг та інші витрати враховуються при визначенні об'єкта оподаткування із урахуванням пунктів 138.2, 138.11 статті 138 “Склад витрат та порядок їх визнання”, пунктів 140.2–140.5 статті 140 “Особливості визнання витрат подвійного призначення”, статей 142 “Особливості визначення складу витрат на виплати фізичним особам згідно з трудовими договорами та договорами цивільно-правового характеру” і 143 “Особливості віднесення до складу витрат сум внесків на соціальні заходи” та інших статей ПКУ, які прямо визначають особливості формування витрат платника податку.

3.1.2. **Рядок 05.1 “Собівартість придбаних (виготовлених) та реалізованих товарів (робіт, послуг)” декларації** формується згідно з підпунктами 138.8, 138.6 статті 138 “Склад витрат та порядок їх визнання” ПКУ і складається з витрат, прямо пов'язаних з виробництвом таких товарів, виконанням робіт, наданням послуг, а саме:

- прямих матеріальних витрат (підпункт 138.8.1 пункту 138.8 статті 138 “Склад витрат та порядок їх визнання” ПКУ);
- прямих витрат на оплату праці (підпункт 138.8.2 пункту 138.8 статті 138 “Склад витрат та порядок їх визнання” ПКУ);
- амортизації виробничих основних засобів та нематеріальних активів, безпосередньо пов'язаних з виробництвом товарів, виконанням робіт, наданням послуг (статті 145 “Класифікація груп основних засобів та інших необоротних активів. Методи нарахування амортизації”, 146 “Визначення вартості об'єктів амортизації” ПКУ);

- загальновиробничих витрат, які відносяться на собівартість виготовлених та реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг відповідно до П(С)БО;
- вартості придбаних послуг, прямо пов'язаних з виробництвом товарів, виконанням робіт, наданням послуг;
- інших прямих витрат, у тому числі витрат з придбання електричної енергії (включаючи реактивну) (підпункти 138.8.3, 138.8.4 пункту 138.8, пункт 138.9 статті 138 “Склад витрат та порядок їх визнання” ПКУ).

3.1.3. При перевірці слід враховувати вимоги пунктів 138.3 та 138.4 статті 138 “Склад витрат та порядок їх визнання” ПКУ, зокрема:

- до складу витрат суми повинні включатись одноразово, не допускається їх повторне включення;
- витрати, що формують собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг, крім нерозподілених постійних загальновиробничих витрат, які включаються до складу собівартості реалізованої продукції в період їх виникнення, визнаються витратами того звітного періоду, в якому визнано доходи від реалізації таких товарів, виконаних робіт, наданих послуг. При перевірці потрібно порівнювати показники витрат, включених до складу собівартості, із показниками доходів від реалізації. Отже, право на включення собівартості товарів/продукції, робіт, послуг до декларації настає тільки в момент їх реалізації та відповідного визнання доходів.

3.1.4. При попередньому аналізі показник рядка 05.1 “Собівартість придбаних (виготовлених) та реалізованих товарів (робіт, послуг)” декларації співставляється з рядком 2050 “Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)” Звіту про фінансові результати (ф. № 2) та дебетовим оборотом за рахунком 90 “Собівартість реалізації”. Собівартість, розрахована за даними бухгалтерського обліку, може бути більшою або дорівнювати собівартості, розрахованій згідно з вимогами ПКУ, в іншому випадку відхилення підлягають детальній перевірці.

При цьому слід враховувати, що у кожного платника податку відповідно до пункту 138.9 статті 138 “Склад витрат та порядок їх визнання” ПКУ встановлюються склад інших прямих витрат, оскільки він зумовлюється технологічними особливостями конкретного виробничого процесу. До прямих витрат можуть бути включені вартість придбаних товарів у нерезидентів, витрати на страхування, інжиніринг, консалтинг тощо, у цьому випадку слід враховувати певні обмеження, встановлені пунктом 161.2 статті 161 “Спеціальні правила”, підпунктів 139.1.13, 139.1.14 пункту 139.1 статті 139 “Витрати, що не враховуються при визначенні оподатковуваного прибутку”, підпункту 140.1.2 пункту 140.1 статті 140 “Особливості визнання витрат подвійного призначення” ПКУ, щодо включення до складу витрат, що враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування податком на прибуток, витрат, понесених платником податку при здійсненні операцій з нерезидентами.

Собівартість придбаних (виготовлених) та реалізованих товарів (робіт, послуг), придбаних у нерезидентів, що мають офшорний статус, підлягає деталізації у додатку ВО “Розрахунок витрат при здійсненні операцій з нерезидентом, що має офшорний статус” до декларації у графі 5 в розрізі договорів (контрактів), де зазначаються найменування та місцезнаходження нерезидента.

Для підтвердження у декларації показника собівартості реалізованої готової продукції, товарів, робіт, послуг на підприємстві розробляються і затверджуються калькуляції відповідно до технологічних та організаційних особливостей виробництва.

Крім первинних, зведених та регламентуючих документів, потрібно перевірити та співставити їх на відповідність асортименту, кількості, якості, фізичним обсягам реалізованих продукції, товарів, робіт послуг. На особливу увагу заслуговують кількісні, якісні показники тощо.

3.1.5. Платники податку на прибуток при формуванні собівартості реалізованої продукції з метою визначення об'єкта оподаткування повинні дотримуватись таких правил:

- 1) підтвердженням включених витрат можуть бути лише первинні документи, які оформлені відповідно до Положення № 88 та вимог Закону № 996;
- 2) основним внутрішнім документом, який визначає вибір методів обліку витрат, калькулювання собівартості продукції, оцінки запасів сировини і матеріалів при списанні тощо є наказ про облікову політику платника податків, положення якого не повинні суперечити законодавству.

3.1.6. Основними методами обліку залежно від об'єктів виробничих витрат є: простий (однопередільний), позамовний, попередільний, нормативний.

Застосування методу об'єкта витрат пов'язано з їх групуванням і одночасно характеризує метод калькулювання, оскільки останній залежить від способу аналітичного обліку витрат.

Об'єктом обліку витрат і калькулювання собівартості продукції є:

- при застосуванні простого (однопередільного) методу – виготовлення однорідної продукції або надання послуг допоміжних виробництв. У разі одночасного виготовлення декілька видів продукції, при неможливості ведення обліку на кожен і них, витрати обліковуються по виробництву в цілому, а собівартість одиниці продукції визначається шляхом розподілу фактичних витрат пропорційно обраній базі. Тобто, в одному й тому ж виробництві облік витрат однаковий, а способи калькулювання різні;
- при застосуванні позамовного методу – окреме індивідуальне замовлення (окремий контракт (проект), партія продукції), що складається з ідентичних зразків, які проходять однаковий технологічний процес виготовлення;
- при застосуванні попередільного методу (застосовується напівфабрикатний варіант зведеного обліку витрат і калькулювання собівартості продукції) – витрати на виробництво, починаючи з підготовки або обробки вихідної сировини і до випуску кінцевого продукту, враховуються в кожному цеху (переділі, фазі, стадії), включаючи собівартість напівфабрикатів, виготовлених у попередньому цеху. Тобто, собівартість продукції, випущеної кожним наступним цехом, складається з понесених ним витрат і собівартості напівфабрикатів. Також при застосуванні попередільного методу облік витрат ведеться за калькуляційними статтями витрат у розрізі видів або груп продукції за переділами, фазами, стадіями виробництва;
- при застосуванні нормативного як окремого методу або застосуванні його елементів у вище перелічених методах, складається нормативна калькуляція на окремий вид продукції за діючими (поточними) на початок місяця нормами витрат матеріальних, трудових та інших. Протягом місяця здійснюється поточний облік витрат за статтями калькуляції і окремими видами продукції окремо за діючими нормами та відхиленнями від цих норм. Облік відхилень організовується таким чином, щоб виявляти своєчасно їх причини і виконавців (ініціаторів), місце виникнення відхилень та їх вплив на собівартість продукції. Підставою для такого обліку є дані первинних документів, якими оформляють відхилення від діючих (поточних) норм. Облік змін норм у розрізі статей витрат і видів продукції дає змогу посилити контроль за виконанням планів впровадження нової техніки, раціональ-

ної організації виробництва і праці, впровадження організаційно-технічних заходів з економного і раціонального використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів тощо. Фактична собівартість за видами продукції розраховується шляхом складання нормативної собівартості на початок місяця, відхилень від норм (додавання – перевитрати, вирахування – економія) і вирахування змін норм (економія) протягом звітної періоду на одиницю продукції.

3.1.7. Розрахунок поточних витрат виробництва (ВВ) (оборот за дебетом рахунку 23 "Виробництво") здійснюється шляхом складання всіх прямих витрат, які узагальнюються у регістрах бухгалтерського обліку.

3.1.8. *Виробнича собівартість продукції, яка була реалізована протягом звітного періоду, визначається в такій послідовності:*

- обчислюються всі прямі витрати, які обліковуються за дебетом рахунку 23 "Виробництво";
- обчислюється сума загальновиробничих витрат, яка накопичується за дебетом рахунку 91 "Загальновиробничі витрати".

3.1.9. *При розподілі загальновиробничих витрат і списанні їх у дебет рахунку 23 "Виробництво" необхідно враховувати, що змінні і постійні загальновиробничі витрати (табл. 1) розподіляються порізно. Змінні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу, яка обирається підприємством самостійно виходячи з фактичної потужності звітної періоду. Постійні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу обраної підприємством при нормальній потужності. Нормальна потужність підприємства – очікуваний середній обсяг діяльності, що може бути досягнутий за умов звичайної діяльності підприємства протягом кількох років або операційних циклів з урахуванням запланованого обслуговування виробництва.*

Таблиця 1

Характеристика змінних і постійних загальновиробничих витрат

Загальновиробничі витрати	
Змінні	Постійні
Витрати на обслуговування і управління виробництвом (цехів, дільниць), що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни її обсягу діяльності	(Витрати на обслуговування і управління виробництвом, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності)
Розподіл на кожний об'єкт витрат з використанням бази розподілу виходячи з фактичної потужності звітної періоду	Розподіл на кожний об'єкт витрат з використанням бази розподілу при нормальній потужності

Суть розподілу постійних загальновиробничих витрат з використанням нормальної потужності полягає в тому, що сума постійних загальновиробничих витрат, що розподілені на кожен одиницю виробництва, не зростає внаслідок низького рівня виробництва або простоїв. А, отже, собівартість продукції не буде завищеною.

База розподілу зазначається в наказі про облікову політику. Приклади баз розподілу загальновиробничих витрат наведено в табл. 2.

Підприємство обирає таку базу розподілу, яка найбільш точно відображає зв'язок між загальновиробничими витратами і обсягом готової продукції (наприклад, години праці для підприємств, де обсяг виробітку залежить від відпрацьованого часу).

Приклади баз розподілу загальновиробничих витрат

Витрати	База розподілу
Заробітна плата персоналу, що займається управлінням виробництвом	Заробітна плата працівників основного виробництва. Години праці
Амортизація обладнання	Балансова вартість
Страховання обладнання	Кількість одиниць, що страхуються
Страховання приміщення	Площа приміщень
Опалення та освітлення	Площа, яку займає підрозділ
Непрямі матеріали	Вартість прямих матеріалів
Послуги зі зберігання цінностей	Кількість цінностей, що зберігаються. Вартість цінностей, що зберігаються. Площа приміщень складів, що використовуються для надання послуг зі зберігання цінностей
Оренда приміщення	Площа приміщень

Загальновиробничі витрати поділяються на розподілені і нерозподілені. До нерозподілених витрат належать понаднормативні витрати, понаднормативний брак та інші, які, як правило, відповідно до ПКУ не відносяться до складу собівартості реалізованої продукції. Але до складу нерозподілених загальновиробничих витрат згідно із ПКУ включені витрати, пов'язані з розвідкою/дорозвідкою та облаштуванням нафтових та газових родовищ, які відповідно підпункту 138.8.5 пункту 138.8 статті 138 "Склад витрат та порядок їх визнання" ПКУ відносяться до собівартості реалізації в період їх виникнення. Загальновиробничі витрати після розподілу за кореспонденцією за дебетом рахунку 23 "Виробництво" та кредитом рахунку 91 "Загальновиробничі витрати" включаються до виробничої собівартості. Нерозподілені витрати відображаються кореспонденцією за дебетом рахунку 90 "Собівартість реалізації" та кредитом рахунку 91 "Загальновиробничі витрати". Для податкової звітності відображаються тільки ті нерозподілені загальновиробничі витрати, які зазначені в підпункті 138.8.5 пункту 138.8 статті 138 "Склад витрат та порядок їх визнання" ПКУ.

Розрахунок розподілу загальновиробничих витрат наведено у додатку 1 до П(С)БО 16 "Витрати", затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 року № 318, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 19 січня 2000 року за № 27/4248 (далі – П(С)БО 16).

3.1.12. *Оцінка готової продукції на кінець періоду* (ГП). Залишок готової продукції в натуральних одиницях визначається на підставі даних бухгалтерського обліку як залишок на складі на початок періоду плюс оприбуткування з виробництва і мінус вибуття, або за даними інвентаризації на кінець звітного періоду. Собівартість визначається множенням кількості на собівартість одиниці продукції, яка залежить від партії виробництва і обраного методу списання, передбаченого П(С)БО 9 "Запаси", затвердженим наказом Міністерства фінансів України 20 жовтня 1999 року № 246, зареєстрованим в Міністерстві юстиції України 02 листопада 1999 року за № 751/4044 (далі – П(С)БО 9), і визначеного у наказі про облікову політику підприємства. Згідно з пунктом 16 П(С)БО 9 при відпуску запасів у виробництво, з виробництва, продажу та іншому вибутті оцінка їх здійснюється за одним з таких методів:

- ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів;
- середньозваженої собівартості;
- собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО);

- нормативних затрат;
- ціни продажу.

3.1.13. Обчислення собівартості реалізованої продукції в поточному обліку може здійснюватися одним із двох варіантів – за фактичною собівартістю або за обліковими цінами шляхом доведення їх по закінченні місяця до фактичної собівартості (табл. 3). Вибір способу оцінки реалізованої продукції залежить від обраної на підприємстві системи і відображається в наказі про облік політику.

Таблиця 3

Розрахунок собівартості реалізованої продукції

Перший варіант – оцінка реалізованої продукції за фактичною собівартістю	Другий варіант – оцінка реалізованої продукції за обліковими цінами
<p>Обчислення собівартості продукції, що була реалізована протягом звітного періоду (квартал, місяць) здійснюється за формулою:</p> $СРП = ГП_n + СВП - ГП_k \quad (1)$ <p>де СРП – собівартість реалізованої продукції; ГП_n – залишки готової продукції на початок періоду; СВП – собівартість виробленої продукції; ГП_k – залишки готової продукції на кінець періоду.</p> <p>Розрахунки проводять окремо по кожному виду продукції.</p> <p>В бухгалтерському обліку на суму фактичної виробничої собівартості відображається операція – дебет рахунку 26 “Готова продукція” та кредит рахунку 23 “Виробництво”; на суму фактичної собівартості реалізованої готової продукції – дебет рахунку 90 “Собівартість реалізації” та кредит рахунку 26 “Готова продукція”</p>	<p>Обчислення собівартості продукції, що була реалізована протягом звітного періоду, розраховується через відхилення фактичної виробничої собівартості від вартості готової продукції за обліковими цінами при списанні готової продукції з рахунку 26 “Готова продукція”.</p> <p>Сума відхилень, що відноситься до реалізованої продукції, відображається за кредитом рахунку 26 “Готова продукція” та дебетом рахунків, на яких відображено вибуття готової продукції.</p> $СВ = \%В \cdot ГПВ_{oc} \quad (2)$ $\%В = \frac{СВ_{пм} - СВ_{нпзм}}{ГПЗ_{oc} - ГПН_{oc}} \quad (3)$ $СВ_{пм} = ГПЗ_{пм} - ГПЗ_{oc} \quad (4)$ <p>де СВ – сума відхилень; %В – відсоток відхилень; ГПВ_{oc} – вартість відпущеної зі складу готової продукції за обліковими цінами; СВ_{пм} – сума відхилень на початок місяця; СВ_{нпзм} – вартість відпущеної зі складу готової продукції за обліковими цінами; ГПЗ_{oc} – вартість залишку готової продукції за обліковими цінами на початок місяця; ГПН_{oc} – вартість оприбуткованої за звітний місяць з виробництва на склад готової продукції за обліковими цінами; ГПЗ_{пм} – вартість залишку готової продукції на початок місяця за фактичною собівартістю (за даними рахунку 26 “Готова продукція”); ГПЗ_{oc} – вартість залишку готової продукції на складі за обліковими цінами.</p> <p>В бухгалтерському обліку на суму виробничої собівартості реалізованої продукції відображається операція (за обліковими цінами): дебет рахунку 90 “Собівартість реалізації” та кредит рахунку 26 “Готова продукція”.</p> <p>На суму відхилень фактичної виробничої собівартості готової продукції від її вартості за обліковими цінами: дебет рахунку 90 “Собівартість реалізації” та кредит рахунку 26 “Готова продукція” (якщо фактична собівартість вища облікової ціни), або сторно за дебетом рахунку 90 “Собівартість реалізації” та кредитом рахунку 26 “Готова продукція” (якщо облікова ціна вище фактичної собівартості)</p>

Собівартість реалізованої продукції співставляється з рядком 2050 "Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)" графі 3 Звіту про фінансові результати (ф. № 2), між цими показниками виникають відхилення, зумовлені наявністю податкових різниць.

3.1.14. Друга складова собівартості реалізованої продукції – **нерозподілені загальновиробничі витрати** виникають при розподілі постійних загальновиробничих витрат, якщо сума розподілених загальновиробничих витрат менша їх фактичної величини.

Нерозподілені загальновиробничі витрати включаються до витрат періоду і відображаються у складі собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг).

3.1.15. Третя складова собівартості реалізованої продукції – **наднормативні виробничі витрати** виникає при застосуванні методу нормативних затрат при оцінці вибуття запасів.

Оцінка за нормативними затратами полягає у застосуванні норм витрат на одиницю продукції (робіт, послуг), які встановлені підприємством з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей і діючих цін. Для забезпечення максимального наближення нормативних затрат до фактичних норм затрат і ціни повинні регулярно у нормативній базі перевірятися і переглядатися.

3.1.17. **Узагальнення результатів перевірки собівартості реалізованої продукції.** Перевірка собівартості реалізованої продукції здійснюється у порядку, наведеному в таблиці 4.

Для підприємств, в яких технологією передбачено тривалість виробничого циклу більше 1 року, неможлива і не передбачена поетапна задача виконаних робіт, послуг, витрати на таке виробництво включаються до рядка 06.4 "Інші витрати звичайної діяльності та інші операційні витрати" декларації. При перевірці слід врахувати, що для віднесення до таких витрат необхідно, щоб виконувались такі умови (пункт 138.2 статті 138 "Склад витрат та порядок їх визнання" ПКУ):

- виробничий цикл триває понад 1 рік;
- витрати безпосередньо пов'язані з таким виробництвом;
- наявні первинні документи, які підтверджують понесення витрат.

У бухгалтерському обліку витрати виробництва з довготривалим (більше одного року) технологічним циклом визнаються відповідно до обраної підприємством облікової політики. Згідно з вимогами пункту 138.2 статті 138 "Склад витрат та порядок їх визнання" ПКУ для розрахунку об'єкта оподаткування витрати визнаються за одним із обраних методів: або пропорційно до узгоджених з замовником етапів, або відповідно до фактично понесених у звітному періоді витрат, підтверджених первинними документами. При перевірці показників декларації слід звертати увагу на такі документи – положення облікової політики, договірна документація, протоколи узгодження етапів виконання робіт, первинні документи щодо фактично понесених витрат.

Розрахунок собівартості реалізованої продукції здійснюється з урахуванням вимог пункту 138.3 статті 138 "Склад витрат та порядок їх визнання" та пункту 6 підрозділу 4 розділу XX "Перехідні положення" ПКУ.

3.1.18. Перевірка правильності формування витрат виробництва (за дебетом рахунків 23 "Виробництво", 91 "Загальновиробничі витрати") здійснюється в розрізі статей витрат, визначених ПКУ.

3.1.19. **Прямі матеріальні витрати** формуються згідно з підпунктом 138.8.1 пункту 138.8 статті 138 "Склад витрат та порядок їх визнання" ПКУ. У бухгалтерському обліку матеріальні витрати відображаються за дебетом рахунку 23 "Виробництво" в кореспонденції з кредитом рахунків 20 "Виробничі запаси", 22 "Малоцінні та швидкозношувані предмети", 24 "Брак у виробництві", 25 "Напівфабрикати" тощо. До складу прямих матеріальних витрат включається вартість сирови-

Таблиця 4

Узагальнений порядок складання та перевірки формування показника собівартості реалізованої продукції

№ з/п	Показник	Джерело даних	Порядок співставлення	Порядок розрахунку	Сума за видами продукції, тис. грн		
					А	Б	В
1	Витрати виробництва	Оборот за дебетом рахунку 23 "Виробництво"	-	Сумування всіх прямих витрат			
2	Собівартість незавершеного виробництва на початок періоду	Залишок за дебетом рахунку 23 "Виробництво" на початок періоду	Ряд. 1102 гр. 3 Балансу				
3	Собівартість незавершеного виробництва на кінець періоду	Залишок за дебетом рахунку 23 "Виробництво" на кінець періоду	Ряд. 1102 гр. 4 Балансу				
4	Собівартість готової продукції на початок періоду	Залишок за дебетом рахунку 26 "Готова продукція" на початок періоду	Ряд. 1103 гр. 3 Балансу				
5	Собівартість готової продукції на кінець періоду	Залишок за дебетом рахунку 26 "Готова продукція" на кінець періоду	Ряд. 1103 гр. 4 Балансу	На підставі обраного підприємством методу списання запасів			
6	Собівартість реалізованої продукції	Оборот за дебетом рахунку 90 "Собівартість реалізації" за мінусом суми обороту в кореспонденції Дт 90 – Кт 91	Ряд. 2050 гр. 3 Звіту про фінансові результати	Ряд. 1 + ряд. 2 – ряд. 3 + + ряд. 4 – ряд. 5			

ни та основних матеріалів, що утворюють основу виготовленого товару, виконаної роботи, наданої послуги, придбаних напівфабрикатів та комплектувальних виробів, допоміжних та інших матеріалів, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат. Прямі матеріальні витрати зменшуються на вартість зворотних відходів, отриманих у процесі виробництва, які оцінюються у порядку, визначеному пунктом 12 П(С)БО 16 за справедливою вартістю або за ціною (вартістю) можливого використання.

Перевірці підлягає формування обороту за дебетом рахунку 23 "Виробництво" в розрізі субрахунків, виокремлених платником податку відповідно до структури виробництва продукції, товарів, робіт, послуг тощо.

Сума матеріальних витрат, що включаються в рядок 05.1 декларації, звіряється з рядком 2500 "Матеріальні затрати" Звіту про фінансові результати (ф. № 2) (визначається як прямі матеріальні витрати за вирахуванням зворотних відходів). Відхилення може бути пов'язане з понаднормовим використанням сировини, придбанням у постачальників, матеріалів вартість яких не відноситься до складу витрат відповідно до ПКУ, довготривалим циклом виробництва тощо.

3.1.20. Прямі витрати на оплату праці формуються згідно з підпунктом 138.8.2 пункту 138.8 статті 138 "Склад витрат та порядок їх визнання" ПКУ. При цьому слід враховувати також положення пункту 142.1 статті 142 "Особливості визначення складу витрат на виплати фізичним особам згідно з трудовими договорами та договорами цивільно-правового характеру" ПКУ, у якому, зокрема визначено, що суми матеріальної допомоги, які звільняються від оподаткування згідно з нормами розділу IV "Податок на доходи фізичних осіб" ПКУ, не включаються до складу витрат платника податку на прибуток.

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 відображені за дебетом рахунку 23 "Виробництво" в кореспонденції з кредитом рахунку 66 "Розрахунки за виплатами працівникам".

Показник декларації порівнюється з показником рядка 2505 "Витрати на оплату праці" Звіту про фінансові результати (ф. № 2). Відхилення може бути пов'язане з довготривалим циклом виробництва.

3.1.21. Амортизація виробничих основних засобів та нематеріальних активів формується згідно з пунктом 138.8 статті 138 "Склад витрат та порядок їх визнання", статтями 145 "Класифікація груп основних засобів та інших необоротних активів. Методи нарахування амортизації" і 146 "Визначення вартості амортизації" ПКУ. Сума нарахованої амортизації виробничих основних засобів та нематеріальних активів разом із загальними сумами амортизаційних відрахувань відображаються у додатку АМ (таблиця 1. Нархована амортизація за звітний період; таблиця 2. Витрати на ремонт та поліпшення основних засобів відповідно до пункту 146.12 статті 146 розділу III Податкового кодексу України, таблиця 3. Витрати на реконструкцію, модернізацію та інші поліпшення свердловин відповідно до пункту 148.5 статті 148 розділу III Податкового кодексу України) до декларації.

У бухгалтерському обліку нарахована амортизація відображається за дебетом рахунку 23 "Виробництво" в кореспонденції з кредитом рахунку 13 "Знос (амортизація) необоротних активів". До витрат за ПКУ включається амортизація виробничих основних засобів та нематеріальних активів, безпосередньо пов'язаних з виробництвом товарів, виконанням робіт, наданням послуг.

При віднесенні витрат, що враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування, враховуються обмеження статей 144 "Об'єкти амортизації", 145 "Класифікація груп основних засобів та

інших необоротних активів. Методи нарахування амортизації”, 146 “Визначення вартості об’єктів амортизації” ПКУ щодо порядку нарахування амортизації.

Зокрема, нарахування амортизації об’єкта основного засобу зупиняється на період його виводу з експлуатації (для реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання, консервації та з інших причин) (пункт 145.1 статті 145 ПКУ). Підставою для виведення з експлуатації будь-якого об’єкта основних засобів має бути відповідний наказ керівника підприємства, що передбачено пунктом 146.18 статті 146 ПКУ. Витрати на утримання основних засобів, що знаходяться на консервації, повинні бути включені до витрат звітного періоду згідно з вимогами пункту 144.2 статті 144 ПКУ відповідно до призначення об’єктів основних засобів. Для підприємств, які мають стратегічне значення для економіки і безпеки держави, а також засновані на державній власності, слід враховувати вимоги до порядку переведення об’єктів основних засобів на консервацію та порядок її оформлення, встановлений постановою Кабінету Міністрів України від 28 жовтня 1997 року № 1183 “Про порядок консервації основних виробничих фондів підприємств”.

Сума нарахованої амортизації, включена до декларації, порівнюється з рядком 2515 “Амортизація” Звіту про фінансові результати (ф. № 2). Відхилення може бути пов’язане з довготривалим циклом виробництва, відмінностями в обраних методах, термінах амортизації, визначенні вартості, що амортизується. Для підтвердження причин виникнення різниць в сумах нарахованої амортизації необхідно перевірити підстави для таких відмінностей, що має бути визначено в наказі про облікову політику платника податку.

3.1.22. Вартість придбаних послуг, прямо пов’язаних з виробництвом товарів, виконанням робіт, наданням послуг, формується згідно з пунктом 138.8 статті 138 “Склад витрат та порядок їх визнання” ПКУ. У бухгалтерському обліку вартість отриманих послуг відображаються за дебетом рахунку 23 “Виробництво” в кореспонденції з кредитом рахунків 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”, 68 “Розрахунки за іншими операціями” тощо. До складу витрат належить вартість отриманих послуг, прямо пов’язаних з виробництвом товарів, виконанням робіт, наданням послуг.

3.1.23. Сума інших прямих витрат формується згідно з пунктом 138.9 статті 138 “Склад витрат та порядок їх визнання” ПКУ. У бухгалтерському обліку ці витрати відображаються за дебетом рахунку 23 “Виробництво” в кореспонденції з кредитом рахунків 24 “Брак у виробництві” (в межах нормативно допустимого браку, визначеного відповідними галузевими рекомендаціями з формування собівартості), 68 “Розрахунки за іншими операціями”, субрахунку 372 “Розрахунки з підзвітними особами” та ін. До складу інших прямих витрат включаються всі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені на конкретний об’єкт витрат, у тому числі внески на соціальні заходи, визначені статтею 143 “Особливості віднесення до складу витрат сум внесків на соціальні заходи” ПКУ, плата за оренду земельних і майнових паїв.

При перевірці віднесення витрат до визначення об’єкта оподаткування слід перевірити перелік витрат на відраження на відповідність підпункту 140.1.7 пункту 140.1 статті 140 “Особливості визнання витрат подвійного призначення” ПКУ.

Крім того, фактична вартість остаточно забракованої продукції не включається до складу витрат платника податку, крім витрат від браку, які складаються з вартості остаточно забракованої продукції (виробів, вузлів, напівфабрикатів) з технологічних причин та витрат на виправлення такого технічно неминучого браку, в разі реалізації такої продукції (пункт 138.7 статті 138 “Склад витрат та порядок їх визнання” ПКУ).

Слід враховувати певні обмеження, передбачені ПКУ (пункт 161.2 статті 161 “Спеціальні правила”, підпункти 139.1.13, 139.1.14 пункту 139.1 статті 139 “Витрати, що не враховуються при визначенні оподатковуваного прибутку”), у разі придбання товарів (робіт, послуг) у нерезидента.

3.2. Методика визначення та перевірки загальновиробничих витрат

3.2.1. Відповідно до пункту 138.8 статті 138 “Склад витрат та порядок їх визнання” ПКУ до собівартості виготовлених та реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг включаються загальновиробничі витрати (які відносять до собівартості виготовлених та реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг відповідно до П(С)БО).

3.2.2. **Сума витрат на управління виробництвом** формується згідно з підпунктом 138.8.5 (а) пунктом 138.8 статті 138 “Склад витрат та порядок їх визнання” ПКУ. У бухгалтерському обліку ці витрати відображаються за дебетом рахунку 91 “Загальновиробничі витрати” в кореспонденції з кредитом субрахунку 372 “Розрахунки з підзвітними особами”, рахунків 65 “Розрахунки за страхуванням”, 66 “Розрахунки за виплатами працівникам” тощо.

При перевірці віднесення витрат, що враховуються при визначенні об’єкта оподаткування, слід визначити вид соціального страхування згідно зі статтею 143 “Особливості віднесення до складу витрат сум внесків на соціальні заходи” ПКУ, перелік витрат на відрядження – на відповідність підпункту 140.1.7 статті 140 “Особливості визнання витрат подвійного призначення” ПКУ.

3.2.3. **Сума витрат на амортизацію основних засобів загальновиробничого (цехового, дільничного, лінійного) призначення** формується згідно з підпунктом 138.8.5.(б) пункту 138.8 статті 138 “Склад витрат та порядок їх визнання” ПКУ. Сума нарахованої амортизації основних засобів загальновиробничого призначення разом із загальними сумами амортизаційних відрахувань відображаються у додатку АМ до декларації. У бухгалтерському обліку нарахування амортизації на основні засоби загальновиробничого призначення відображаються за дебетом рахунку 91 “Загальновиробничі витрати” в кореспонденції з кредитом рахунку 13 “Знос (амортизація) необоротних активів”. До складу витрат належить сума амортизації основних засобів загальновиробничого (цехового, дільничного, лінійного) призначення з врахуванням обмежень статей 144 “Об’єкти амортизації”, 145 “Класифікація груп основних засобів та інших необоротних активів. Методи нарахування амортизації”, 146 “Визначення вартості об’єктів амортизації”, 148 “Амортизація витрат, пов’язаних з видобутком корисних копалин” ПКУ.

При віднесенні витрат до визначення об’єкта оподаткування враховуються обмеження статтями 144 “Об’єкти амортизації”, 145 “Класифікація груп основних засобів та інших необоротних активів. Методи нарахування амортизації”, 146 “Визначення вартості об’єктів амортизації” ПКУ щодо порядку нарахування амортизації, як зазначалось раніше.

3.2.4. **Сума амортизації нематеріальних активів загальновиробничого (цехового, дільничного, лінійного) призначення** формується згідно з підпунктом 138.8.5 (в) пункту 138.8 статті 138 “Склад витрат та порядок їх визнання” ПКУ. Сума нарахованої амортизації нематеріальних активів загальновиробничого призначення разом із загальними сумами амортизаційних відрахувань відображаються у додатку АМ до декларації. Основним джерелом інформації є оборот за дебетом рахунку 91 “Загальновиробничі витрати” в кореспонденції з кредитом субрахунку 133 “Накопичена амортизація нематеріальних активів”. До складу витрат включається сума амортизації нематеріальних активів загальновиробничого (цехового, дільничного, лінійного) призначення з врахуванням обмежень статей 144 “Об’єкти амортизації”, 145 “Класифікація груп осно-

вних засобів та інших необоротних активів. Методи нарахування амортизації", 146 "Визначення вартості об'єктів амортизації", 148 "Амортизація витрат, пов'язаних з видобутком корисних копалин" ПКУ.

3.2.5. Сума витрат на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, оперативну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення формується згідно з підпунктом 138.8.5 (г) пункту 138.8 статті 138 "Склад витрат та порядок їх визнання" ПКУ. Джерелом інформації є дані оборотів за дебетом рахунку 91 "Загальновиробничі витрати" в кореспонденції з кредитом рахунків 20 "Виборничі запаси", 66 "Розрахунки за виплатами працівникам", 65 "Розрахунки за страхуванням", 68 "Розрахунки за іншими операціями" і т. д. До складу витрат на управління виробництвом належать витрати з врахуванням обмежень, встановлених пунктами 146.11, 146.12 статті 146 "Визначення вартості об'єктів амортизації" ПКУ, до витрат включаються витрати на ремонт, що не перевищують 10 % сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів на початок звітного року. До витрат на страхування включається сума в межах звичайного страхового тарифу відповідного виду страхування на момент укладення договору. Для орендованих основних засобів в договорі оренди може передбачатись страхування (підпункт 140.1.6 пункту 140.1 статті 140 "Особливості визнання витрат подвійного призначення" ПКУ).

3.2.6. Сума витрат на вдосконалення технології та організації виробництва формується згідно з підпунктом 138.8.5 (г) пункту 138.8 статті 138 "Склад витрат та порядок їх визнання" ПКУ. Джерелом інформації є дані оборотів за дебетом рахунку 91 "Загальновиробничі витрати" в кореспонденції з кредитом рахунків 20 "Виборничі запаси", 30 "Каса", 31 "Рахунки в банку", 66 "Розрахунки за виплатами працівникам", 65 "Розрахунки за страхуванням", 68 "Розрахунки за іншими операціями" тощо.

До складу витрат на вдосконалення технології та організації виробництва належать витрати на оплату праці та внески на соціальні заходи, визначені статтею 143 "Особливості віднесення до складу витрат сум внесків на соціальні заходи" ПКУ, працівників, зайнятих удосконаленням технології та організації виробництва, поліпшенням якості продукції, підвищенням її надійності, довговічності, інших експлуатаційних характеристик у виробничому процесі; витрати матеріалів, придбаних комплектувальних виробів і напівфабрикатів, оплата послуг сторонніх організацій.

При перевірці віднесення витрат для визначення об'єкта оподаткування слід визначити вид соціального страхування згідно зі статтею 143 "Особливості віднесення до складу витрат сум внесків на соціальні заходи" ПКУ, перелік витрат на відрядження на відповідність підпункту 140.1.7 пункту 140.1 статті 140 "Особливості визнання витрат подвійного призначення" ПКУ.

3.2.7. Сума витрат на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інші послуги з утримання виробничих приміщень формується згідно з підпунктом 138.8.5 (д) пункту 138.8 статті 138 "Склад витрат та порядок їх визнання" ПКУ. У бухгалтерському обліку ці витрати відображаються за дебетом рахунку 91 "Загальновиробничі витрати" в кореспонденції з кредитом рахунків 31 "Рахунки в банку", 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками", 68 "Розрахунки за іншими операціями" тощо.

Витрати включаються до розрахунку об'єкта оподаткування в межах встановлених норм і тарифів.

3.2.8. Сума витрат на обслуговування виробничого процесу формується згідно з підпунктом 138.8.5 (е) пункту 138.8 статті 138 "Склад витрат та порядок їх визнання" ПКУ. У бухгалтерському обліку ці витрати відображаються за дебетом рахунку 91 "Загальновиробничі витрати" в ко-

респонденті з кредитом рахунків 20 "Виробничі запаси", 66 "Розрахунки за виплатами працівникам", 65 "Розрахунки за страхуванням", 68 "Розрахунки за іншими операціями" тощо.

До складу витрат на обслуговування виробничого процесу належать: витрати на оплату праці за загальновиробничого персоналу; внески на соціальні заходи, визначені статтею 143 "Особливості віднесення до складу витрат сум внесків на соціальні заходи" ПКУ; медичне страхування, страхування відповідно до Закону України "Про недержавне пенсійне забезпечення" та страхування за довгостроковими договорами страхування життя в межах, визначених абзацами 2 і 3 пункту 142.2 статті 142 "Особливості визначення складу витрат на виплати фізичним особам згідно з трудовими договорами та договорами цивільно-правового характеру" розділу III "Податку на прибуток підприємств" ПКУ робітників та працівників апарату управління виробництвом; витрати на здійснення технологічного контролю за виробничими процесами та якістю продукції, робіт, послуг.

При перевірці віднесення витрат до визначення об'єкта оподаткування слід визначити вид соціального страхування згідно зі статтею 143 "Особливості віднесення до складу витрат сум внесків на соціальні заходи" ПКУ.

3.2.9. Сума витрат на охорону праці, техніку безпеки, понесені згідно з законодавством, формується згідно з підпунктами 138.8.5 (є) пункту 138.8 статті 138 "Склад витрат та порядок їх визнання" ПКУ. Основним джерелом інформації є аналітичні дані по обороту за дебетом рахунку 91 "Загальновиробничі витрати" в кореспонденції з кредитом рахунків 20 "Виробничі запаси", 22 "Малоцінні та швидкозношувані предмети", 66 "Розрахунки за виплатами працівникам", 65 "Розрахунки за страхуванням", 68 "Розрахунки за іншими операціями" тощо. До складу витрат на охорону праці, техніку безпеки належать витрати згідно з постановою Кабінету Міністрів України від 27 червня 2003 року № 994, нормами видачі спецодягу галузевих міністерств і відомств за переліком, наведеними у додатку 3 до цих Методичних рекомендацій, Порядком безоплатної видачі молока або інших рівноцінних харчових продуктів робітникам та службовцям, зайнятим на роботах зі шкідливими умовами праці, затвердженим постановою Держкомпраці СРСР і Президії ВЦРПС від 16 грудня 1987 року № 731/П-13.

3.2.10. Сума витрат, пов'язаних із підтвердженням відповідності продукції, системи якості, систем управління якістю, екологічного управління довкіллям, персоналу встановленим вимогам відповідно до Закону України "Про підтвердження відповідності", формується згідно з підпунктом 138.8.5 (ж) пункту 138.8 статті 138 "Склад витрат та порядок їх визнання" ПКУ. У бухгалтерському обліку ці витрати відображаються за дебетом рахунку 91 "Загальновиробничі витрати" в кореспонденції з кредитом рахунків 68 "Розрахунки за іншими операціями" тощо. До складу витрат, пов'язаних із підтвердженням відповідності продукції, системи якості, систем управління якістю, екологічного управління довкіллям, персоналу встановленим вимогам, належать витрати відповідно до Закону України "Про підтвердження відповідності".

3.2.11. Сума витрат, пов'язаних з розвідкою/дорозвідкою та облаштуванням нафтових та газових родовищ, формується згідно з підпунктом 138.8.5 (з) пункту 138.8 статті 138 "Склад витрат та порядок їх визнання" ПКУ.

До складу витрат, пов'язаних з розвідкою/дорозвідкою та облаштуванням нафтових та газових родовищ, належать всі витрати за винятком витрат на спорудження будь-яких свердловин, що використовуються для розробки нафтових та газових родовищ, понесених з моменту зарахування таких свердловин до експлуатаційного фонду, а також витрат, пов'язаних з придбанням/виготовленням основних засобів, які підлягають амортизації згідно із статтею 148 ПКУ.

У бухгалтерському обліку витрати на розвідку/дорозвідку нафтових та газових родовищ класифікуються як постійні загальновиробничі витрати, які не розподіляються на об'єкти витрат, оскільки ці витрати не залежать від обсягу діяльності (видобуток розвіданих запасів) і на цій підставі в податковому законодавстві визнаються витратами періоду у складі собівартості реалізованих товарів, робіт, послуг по статті "нерозподілені загальновиробничі витрати".

Бухгалтерський облік витрат на розвідку запасів корисних копалин здійснюється відповідно до П(С)БО 33 "Витрати на розвідку запасів корисних копалин", затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 26 серпня 2008 року № 1090, зареєстрованому в Міністерстві юстиції України 12 вересня 2008 за № 844/15535.

Одні й ті самі витрати на розвідку/дорозвідку нафтових та газових родовищ у податковому законодавстві належать до витрат періоду, в якому вони були здійснені, тоді як П(С)БО передбачають визнання їх активами з розвідки запасів у складі нематеріальних активів з подальшою амортизацією.

Джерелом інформації є дані оборотів за дебетом рахунку 154 "Придбання (створення) нематеріальних активів" в кореспонденції з кредитом рахунків 20 "Виробничі запаси", 66 "Розрахунки за виплатами працівникам", 65 "Розрахунки за страхуванням", 68 "Розрахунки за іншими операціями" тощо.

3.2.12. Сума інших загальновиробничих витрат формується згідно з підпунктом 138.8.5 (и) пункту 138.8 статті 138 "Склад витрат та порядок їх визнання" ПКУ. Джерелом інформації є дані оборотів за дебетом рахунку 91 "Загальновиробничі витрати" в кореспонденції з кредитом рахунків 20 "Виробничі запаси", 66 "Розрахунки за виплатами працівникам", 65 "Розрахунки за страхуванням", 68 "Розрахунки за іншими операціями" тощо.

До складу інших загальновиробничих витрат належать: витрати на внутрішньозаводське переміщення матеріалів, деталей, напівфабрикатів, інструментів зі складів до цехів і готової продукції на склади); нестачі незавершеного виробництва, нестачі і втрати від псування матеріальних цінностей у цехах у межах норм природного убутку згідно із затвердженими центральними органами виконавчої влади та погодженими Міністерством фінансів України нормативами.

3.2.13. При перевірці віднесення витрат для визначення об'єкта оподаткування контролюють дотримання норм природного убутку згідно із затвердженими галузевими міністерствами та погодженими Міністерством фінансів України нормативами (додаток 4 до цих Методичних рекомендацій). При перевірці показника величини загальновиробничих витрат необхідно звертати увагу, чи враховуються при відображенні в обліку витрат обмеження, встановлені ПКУ за кожною складовою загальновиробничих витрат, які включаються до витрат подвійного призначення, та окремі обмеження, встановлені постановами Кабінету Міністрів України та нормативними актами центральних органів виконавчої влади. Перелік витрат, за якими встановлені обмеження щодо включення до складу витрат при обчисленні об'єкта оподаткування, що призводять до розбіжностей сумах загальновиробничих витрат у фінансовій звітності та декларації, наведено в додатку 2 до цих Методичних рекомендацій.

Крім зазначених в додатку 2 до цих Методичних рекомендацій обмежень, слід звернути увагу на те, хто є контрагентом підприємства – постачальником, оскільки ПКУ передбачає певні обмеження щодо включення до складу витрат, що враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування податком на прибуток, витрат, понесених платником податку при здійсненні операцій з нерезидентами.

При перевірці витрат, зумовлених втратами матеріальних запасів, товарів тощо унаслідок природного убутку, псування, нестач, слід звертати увагу на врахування встановлених норм,

оскільки до складу витрат при обчисленні оподаткованого прибутку враховуються такі витрати тільки в межах норм. Порядок перевірки формування загальновиробничих витрат, що прямо включаються до витрат, які враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування податком на прибуток, на підставі даних обліку за звітними періодами, наведено на рис. 2.

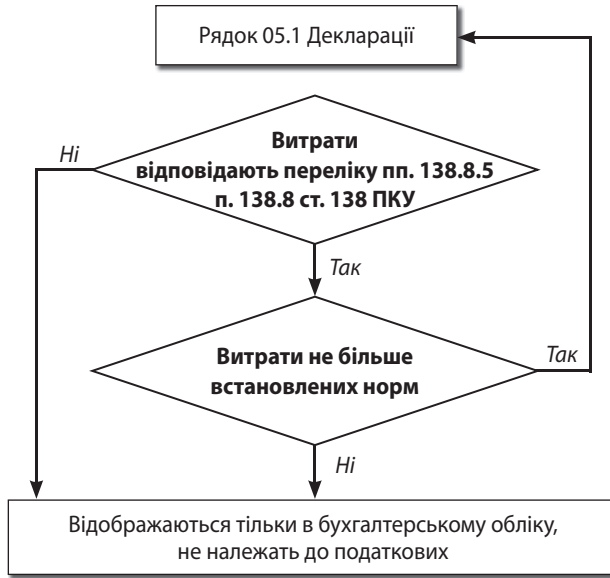


Рис. 2. Послідовність перевірки облікової інформації для формування загальновиробничих витрат у складі собівартості

3.3. Методика визначення та перевірки показника "Адміністративні витрати"

3.3.1. Перевірка правильності формування показника рядка 06.1 "Адміністративні витрати" декларації здійснюється з урахуванням підпункту 138.10.2 пункту 138.10 статті 138 "Склад витрат та порядок їх визнання" ПКУ.

Ці витрати відображаються у рядку 06.1 "Адміністративні витрати" декларації з урахуванням встановлених норм і обмежень. Так як адміністративні витрати включають такі витрати, які не пов'язані безпосередньо з виробництвом, то кожен платник податку забезпечує підтвердження зв'язку таких витрат з господарською діяльністю. Такими підтвердженнями можуть бути:

- накази по підприємству і укладені контракти, договори;
- кошториси проведених заходів, програма заходів, запрошення, ділове листування;
- звіти про проведені заходи, роботи з обґрунтуванням їх доцільності та отримані результати тощо.

Попередній аналіз адміністративних витрат з метою визначення об'єкта оподаткування проводиться шляхом порівняння показника рядка 06.1 "Адміністративні витрати" декларації з показником рядка 2130 "Адміністративні витрати" графі 3 Звіту про фінансові результати (ф. № 2). У разі, якщо бухгалтерський показник менший за дані податкової звітності, різниця потребує детального дослідження.

3.3.2. Сума загальних корпоративних витрат формується згідно з підпунктом 138.10.2 (а) пункту 138.10 статті 138 "Склад витрат та порядок їх визнання" ПКУ. Джерелом інформації є дані оборотів за дебетом рахунку 92 "Адміністративні витрати" в кореспонденції з кредитом рахунків 20 "Виробничі запаси", 30 "Каса", 31 "Рахунки в банках", 65 "Розрахунки за страхуванням", 66 "Розрахунки за виплатами працівникам", 68 "Розрахунки за іншими операціями" тощо. До складу загальних корпоративних витрат належать організаційні витрати, витрати на проведення річних та інших зборів органів управління, представницькі витрати, крім витрат на організацію та проведення прийомів, презентацій, свят, розваг та відпочинку, придбання та розповсюдження подарунків (підпункт 139.1.1 пункту 139.1 статті 139 "Витрати, що не враховуються при визначенні оподаткованого прибутку" ПКУ).

3.3.3. Сума витрат на службові відрядження й утримання апарату управління підприємством та іншого загальногосподарського персоналу формується згідно з підпунктом 138.10.2 (б) пункту 138.10 ст.138 "Склад витрат та порядок їх визнання" ПКУ. Джерелом інформації є дані оборотів за дебетом рахунку 92 "Адміністративні витрати" в кореспонденції з кредитом рахунків 30 "Каса", 31 "Рахунки в банку", 65 "Розрахунки за страхуванням", 66 "Розрахунки за виплатами працівникам", 68 "Розрахунки за іншими операціями", субрахунку 372 "Розрахунки з підзвітними особами" тощо. До складу витрат на службові відрядження й утримання апарату управління підприємством та іншого загальногосподарського персоналу належать витрати, визначені підпунктом 140.1.7 пункту 140.7 статті 140 "Особливості визнання витрат подвійного призначення" ПКУ.

3.3.4. Сума витрат на утримання основних засобів, інших необоротних матеріальних активів загальногосподарського використання формується згідно з підпунктом 138.10.2 (в) пункту 138.10 статті 138 "Склад витрат та порядок їх визнання" ПКУ. Сума нарахованої амортизації необоротних активів адміністративного призначення разом із загальними сумами амортизаційних відрахувань відображається у додатку АМ до декларації. Джерелом інформації є дані оборотів за дебетом рахунку 92 "Адміністративні витрати" в кореспонденції з кредитом рахунків 13 "Знос (амортизація) необоротних активів", 20 "Виробничі запаси", 39 "Витрати майбутніх періодів", 65 "Розрахунки за страхуванням", 66 "Розрахунки за виплатами працівникам", 68 "Розрахунки за іншими операціями" тощо.

При перевірці слід врахувати, що до складу витрат належать витрати на утримання основних засобів, інших необоротних матеріальних активів загальногосподарського використання, витрати на операційну оренду (у тому числі оренду легкових автомобілів), придбання паливно-мастильних матеріалів, стоянку, паркування легкових автомобілів, страхування майна, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення, охорону).

При перевірці витрат враховуються обмеження, визначені статтями 144 "Об'єкти амортизації", 145 "Класифікація груп основних засобів та інших необоротних активів. Методи нарахування амортизації", 146 "Визначення вартості об'єктів амортизації" ПКУ щодо порядку нарахування амортизації, обмеження по ремонтах, нормах використання пального, страхування, витрат на відрядження. Зокрема, нарахування амортизації об'єктів основних засобів адміністративного призначення зупиняється на період їх виводу з експлуатації (для реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання, консервації та інших причин) на підставі документів, які свідчать про виведення таких основних засобів (пункт 145.1 статті 145 ПКУ). Підставою для цього має бути відповідний наказ керівника підприємства, що передбачено пунктом 146.18 статті 146 ПКУ. Витрати на утримання основних засобів, що знаходяться на консервації, повинні бути включені до витрат звітного періоду згідно з підпунктом 144.2 статті 144 ПКУ.

Для підприємств, які мають стратегічне значення для економіки і безпеки держави, а також засновані на державній власності, слід враховувати вимоги Порядку переведення об'єктів основних засобів на консервацію та порядок її оформлення, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 28 жовтня 1997 року № 1183 "Про порядок консервації основних виробничих фондів підприємств".

3.3.5. Сума винагород за консультаційні, інформаційні, аудиторські та інші послуги формується згідно з підпунктом 138.10.2 (г) пункту 138.10 статті 138 "Склад витрат та порядок їх визнання" ПКУ. Джерелом інформації є дані оборотів за дебетом рахунку 92 "Адміністративні витрати" в кореспонденції з кредитом рахунків 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками", 68 "Розрахунки за іншими операціями" тощо. До складу витрат належать витрати на винагороди за консультаційні, інформаційні, аудиторські та інші послуги, що отримує платник податку для забезпечення господарської діяльності.

При перевірці витрат слід визначити вид послуг і статус постачальника (див. додаток 1 до цих Методичних рекомендацій).

3.3.6. Сума витрат на оплату послуг зв'язку формується згідно з підпунктом 138.10.2 (г) пункту 138.10 статті 138 "Склад витрат та порядок їх визнання" ПКУ. Джерелом інформації є дані оборотів за дебетом рахунку 92 "Адміністративні витрати" в кореспонденції з кредитом рахунків 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками", 68 "Розрахунки за іншими операціями". До складу витрат належать поштові витрати, на телеграф, телефон, телекс, телефакс, стільниковий зв'язок тощо.

3.3.7. Сума амортизації нематеріальних активів загальногосподарського використання формується згідно з підпунктом 138.10.2 (д) пункту 138.10 статті 138 "Склад витрат та порядок їх визнання" ПКУ. Джерелом інформації є дані оборотів за дебетом рахунку 92 "Адміністративні витрати" в кореспонденції з кредитом субрахунку 133 "Накопичена амортизація нематеріальних активів". До складу витрат належать витрати з врахуванням обмежень статей 144 "Об'єкти амортизації", 145 "Класифікація груп основних засобів та інших необоротних активів. Методи нарахування амортизації", 146 "Визначення вартості об'єктів амортизації", 148 "Амортизація витрат, пов'язаних з видобутком корисних копалин" ПКУ.

3.3.8. Сума витрат на врегулювання спорів у судах формується згідно з підпунктом 138.10.2 (е) пункту 138.10 статті 138 "Склад витрат та порядок їх визнання" ПКУ. Джерелом інформації є дані оборотів за дебетом рахунку 92 "Адміністративні витрати" в кореспонденції з кредитом рахунку 68 "Розрахунки за іншими операціями".

3.3.9. Сума плати за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків формується згідно з підпунктом 138.10.2 (є) пункту 138.10 ст. 138 "Склад витрат та порядок їх визнання" ПКУ. Джерелом інформації є дані оборотів за дебетом рахунку 92 "Адміністративні витрати" в кореспонденції з кредитом рахунку 31 "Рахунки в банку".

3.3.10. Сума інших витрат загальногосподарського призначення формується згідно із підпунктом 138.10.2 (ж) пункту 138.10 статті 138 "Склад витрат та порядок їх визнання" ПКУ. Джерелом інформації є дані оборотів за дебетом рахунку 92 "Адміністративні витрати" в кореспонденції з кредитом рахунку 20 "Виробничі запаси", 37 "Розрахунки з різними дебіторами", 68 "Розрахунки за іншими операціями".

3.3.11. При здійсненні перевірки слід звернути увагу, що склад адміністративних витрат згідно з П(С)БО 16 та підпунктом 138.10.2 пункту 138.10 статті 138 "Склад витрат та порядок їх визнан-

ня” ПКУ відрізняється в частині організаційних витрат та податків, зборів та інших передбачених законодавством обов’язкових платежів, які згідно з ПКУ належать до інших операційних витрат, а в бухгалтерському обліку – до адміністративних (абзац восьмий пункту 18 П(С)БО 16 та підпункт 138.10.4 пункту 138.10 статті 138 “Склад витрат та порядок їх визнання” в ПКУ).

Крім того, під час перевірки слід звернути увагу на те, хто є контрагентом підприємства – постачальником, оскільки ПКУ передбачає певні обмеження щодо включення до складу витрат, що враховуються при обчисленні об’єкта оподаткування податком на прибуток, витрат, понесених платником податку при здійсненні операцій з нерезидентами (пункт 161.2 статті 161 “Спеціальні правила” ПКУ).

Показники декларації порівнюються з показником рядка 2130 “Адміністративні витрати” графі 3 Звіту про фінансові результати (ф. № 2).

Показники декларації платниками податку, що складають фінансову звітність суб’єкта малого підприємництва згідно з П(С)БО 25, порівнюються з показником рядка 090 “Інші операційні витрати” графі 3 Звіту про фінансові результати (ф. № 2-м) у частині адміністративних витрат.

3.4. Методика визначення та перевірки показника “Витрати на збут”

3.4.1. Формування показника **рядка 06.2 “Витрати на збут”** декларації здійснюється з урахуванням підпункту 138.10.3 пункту 138.10 статті 138 “Склад витрат та порядок їх визнання” ПКУ.

При перевірці слід враховувати, що до витрат на збут належать витрати, пов’язані з реалізацією товарів, виконанням робіт, наданням послуг:

- а) витрати на пакувальні матеріали для затарювання товарів на складах готової продукції;
- б) витрати на ремонт тари;
- в) оплата праці та комісійні винагороди продавцям, торговим агентам та працівникам підрозділів, що забезпечують збут;
- г) витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг), на передпродажну підготовку товарів;
- г) витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом;
- д) витрати на утримання основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, пов’язаних зі збутом товарів, виконанням робіт, наданням послуг (оперативна оренда, страхування, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, охорона);
- е) витрати на транспортування, перевалку і страхування товарів, транспортно-експедиційні та інші послуги, пов’язані з транспортуванням продукції (товарів) відповідно до умов договору (базису) поставки;
- є) витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування;
- ж) витрати на транспортування готової продукції (товарів) між складами підрозділів підприємства;
- з) інші витрати, пов’язані зі збутом товарів, виконанням робіт, наданням послуг.

До окремих складових витрат на збут, що враховуються при визначенні об’єкта оподаткування податком на прибуток, висуваються додаткові вимоги щодо порядку обліку та підтвердження.

Витрати на рекламу повинні бути розподілені і перевірені в розрізі постачальників з розподілом на три групи (резиденти, нерезиденти та нерезиденти з офшорних зон), так як існують обмеження щодо віднесення їх до витрат, які враховуються при визначенні об’єкта оподаткування податком на прибуток (підпункт 139.1.13 пункту 139.1 статті 139 “Витрати, що не враховуються при визначенні оподаткованого прибутку” ПКУ).

До складу витрат не включаються у повному обсязі 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 з урахуванням положень пункту 161.3 статті 161 "Спеціальні правила" ПКУ.

Витрати на транспортування, перевалку, транспортно-експедиційні перевіряють за кожним окремим договором, щоб перевірити відповідність понесених витрат умовам, передбачених договором (базисом) поставки (підпункт 138.10.3 (е) пункту 138.10 статті 138 "Склад витрат та порядок їх визнання" ПКУ).

Витрати на гарантійну заміну товарів і обслуговування перевіряються в розрізі покупців, окремо перевіряється облік повернутих бракованих товарів (підпункт 140.1.4 пункту 140.1 статті 140 "Особливості визнання витрат подвійного призначення" ПКУ), в такому ж розрізі має вестись їх облік. Здійснення заміни товару без зворотного отримання бракованого товару або без належного ведення зазначеного обліку не дає права на збільшення витрат продавця такого товару на вартість заміни. Порядок гарантійного ремонту (обслуговування) або гарантійних заміни, а також перелік товарів, на які встановлюється гарантійне обслуговування, визначаються Кабінетом Міністрів України на підставі норм законодавства з питань захисту прав споживачів.

Обмеження у визнанні витрат на збут платниками податку, виконання яких слід з'ясувати під час перевірки, наведено в додатку 2 до цих Методичних рекомендацій.

Джерелом інформації є дані оборотів за дебетом рахунку 93 "Витрати на збут".

Для визначення об'єкта оподаткування порівнюється показник рядка 06.2 "Витрати на збут" декларації з показником рядка 2150 "Витрати на збут" графі 3 Звіту про фінансові результати (ф. № 2). В разі якщо за даними бухгалтерського обліку цей показник менший за показник, що враховується при обчисленні об'єкта оподаткування, різниця потребує додаткового аналізу.

3.4.2. Сума витрат на пакувальні матеріали для затарювання товарів на складах готової продукції формується згідно з підпунктом 138.10.3 (а) пункту 138.10 статті 138 "Склад витрат та порядок їх визнання" ПКУ. Джерелом інформації є дані оборотів за дебетом рахунку 93 "Витрати на збут" в кореспонденції з кредитом рахунків 20 "Виробничі запаси", 26 "Готова продукція", 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками", 68 "Розрахунки за іншими операціями", 65 "Розрахунки за страхуванням", 66 "Розрахунки за виплатами працівникам" тощо.

3.4.3. Сума витрат на ремонт тари формується згідно з підпунктом п.138.10.3 (б) пункту 138.10 статті 138 "Склад витрат та порядок їх визнання" ПКУ. Джерелом інформації є дані оборотів за дебетом рахунку 93 "Витрати на збут" в кореспонденції з кредитом рахунків 20 "Виробничі запаси", 66 "Розрахунки за виплатами працівникам", 65 "Розрахунки за страхуванням", 68 "Розрахунки за іншими операціями" тощо.

3.4.4. Сума витрат на оплату праці та комісійні винагороди продавцям, торговим агентам та працівникам підрозділів, що забезпечують збут, формується згідно з підпунктом 138.10.3 (в) пункту 138.10 статті 138 "Склад витрат та порядок їх визнання" ПКУ. Джерелом інформації є дані оборотів за дебетом рахунку 93 "Витрати на збут" в кореспонденції з кредитом рахунків, 65 "Розрахунки за страхуванням", 66 "Розрахунки за виплатами працівникам", 68 "Розрахунки за іншими операціями" тощо.

3.4.5. Сума витрат на рекламу та дослідження ринку (маркетинг), на передпродажну підготовку товарів формується згідно з підпунктом 138.10.3 (г) пункту 138.10 статті 138 "Склад витрат та порядок їх визнання" ПКУ. Джерелом інформації є дані оборотів за дебетом рахунку 93 "Витрати на збут" в кореспонденції з кредитом рахунків 20 "Виробничі запаси", 28 "Товари", 65

“Розрахунки за страхуванням”, 66 “Розрахунки за виплатами працівникам”, 68 “Розрахунки за іншими операціями”, субрахунок 372 “Розрахунки з підзвітними особами” тощо.

3.4.6. Сума витрат на відрядження працівників, зайнятих збутом, формується згідно з підпунктом 138.10.3 (г) пункту 138.10 статті 138 “Склад витрат та порядок їх визнання” ПКУ. При перевірці віднесення витрат до визначення об’єкту оподаткування слід перевірити перелік витрат на відрядження на відповідність підпункту 140.1.7 пункту 140.1 статті 140 “Особливості визнання витрат подвійного призначення” ПКУ. Джерелом інформації є дані оборотів за дебетом рахунку 93 “Витрати на збут” в кореспонденції з кредитом субрахунку 372 “Розрахунки з підзвітними особами”.

3.4.7. Сума витрат на утримання основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, пов’язаних зі збутом товарів, виконанням робіт, наданням послуг формується згідно з підпунктом 138.10.3 (д) пункту 138.10 статті 138 “Склад витрат та порядок їх визнання” ПКУ. До витрат належать витрати на операційну оренду, страхування, амортизацію, ремонт, опалення, освітлення, охорону і т. д. з урахуванням підпунктів 146.11, 146.12 статті 146 “Визначення вартості об’єктів амортизації” ПКУ. Джерелом інформації є дані оборотів за дебетом рахунку 93 “Витрати на збут” в кореспонденції з кредитом рахунків 13 “Знос (амортизація) необоротних активів”, 20 “Виробничі запаси”, 65 “Розрахунки за страхуванням”, 66 “Розрахунки за виплатами працівникам”, 68 “Розрахунки за іншими операціями” тощо.

3.4.8. Сума витрат на транспортування, перевалку і страхування товарів, транспортно-експедиційні та інші послуги, пов’язані з транспортуванням продукції (товарів) відповідно до умов договору (базису) поставки формується згідно з підпунктом 138.10.3 (е) пункту 138.10 статті 138 “Склад витрат та порядок їх визнання” ПКУ. Джерелом інформації є дані обороти за дебетом рахунку 93 “Витрати на збут” в кореспонденції з кредитом рахунків 31 “Рахунки в банках”, 65 “Розрахунки за страхуванням”, 68 “Розрахунки за іншими операціями”.

3.4.9. Сума витрат на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування формується згідно з підпунктом 138.10.3 (є) пункту 138.10 ст.138 “Склад витрат та порядок їх визнання” ПКУ. Порядок гарантійного ремонту (обслуговування) або гарантійної заміни технічно складних побутових товарів затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 11 квітня 2002 року № 506. При перевірці слід враховувати те, що визначено перелік товарів, щодо яких витрати на гарантійний ремонт включаються до витрат. Для віднесення до таких витрат вимагається окремий облік покупців, яким проведено гарантійні ремонти і списані за гарантією товари відповідно до наказу ДПА України № 112 від 28 лютого 2011 року, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 17 березня 2011 за № 356/19094 “Про затвердження Порядку обліку покупців, що отримали гарантійну заміну товарів або послуги з гарантійного ремонту (обслуговування)”.

Джерелом інформації є дані оборотів за дебетом рахунку 93 “Витрати на збут” в кореспонденції з кредитом рахунків 20 “Виробничі запаси”, 28 “Товари”, 65 “Розрахунки за страхуванням”, 66 “Розрахунки за виплатами працівникам”, 68 “Розрахунки за іншими операціями” тощо.

Слід перевірити, чи облік операцій з гарантійних замін товарів або гарантійного ремонту (обслуговування) ведеться в кількісному та вартісному виразі за такими видами (групами) усунення недоліків товарів:

- а) безоплатне усунення недоліків товару;
- б) відшкодування витрат на усунення недоліків товару;
- в) пропорційне зменшення ціни;

- г) заміна товару на такий же товар або аналогічний, з числа наявних у продавця (виробника), товар;
- г) розірвання договору та повернення сплаченої за товар грошової суми.

Облік покупок ведеться платниками податку самостійно у Книзі обліку покупок, що отримали гарантійну заміну товарів або послуги з гарантійного ремонту (обслуговування), за встановленою формою. Книга повинна бути прошнурована, пронумерована та скріплена печаткою і підписом керівника суб'єкта господарювання або його уповноваженого представника.

3.4.10. Сума витрат на транспортування готової продукції (товарів) між складами підприємств формується згідно з підпунктом 138.10.3 (ж) пункту 138.10 статті 138 "Склад витрат та порядок їх визнання" ПКУ. Джерелом інформації є дані оборотів за дебетом рахунку 93 "Витрати на збут" в кореспонденції з кредитом рахунків 20 "Виробничі запаси", 23 "Виробництво", 65 "Розрахунки за страхуванням", 66 "Розрахунки за виплатами працівникам", 68 "Розрахунки за іншими операціями" і т. д.

3.4.11. Сума інших витрат, пов'язаних зі збутом товарів, виконанням робіт, наданням послуг формується згідно з підпунктом 138.10.3 (з) пункту 138.10 статті 138 "Склад витрат та порядок їх визнання" ПКУ. Джерелом інформації є дані оборотів за дебетом рахунку 93 "Витрати на збут" в кореспонденції з кредитом рахунків 20 "Виробничі запаси", 28 "Товари", 65 "Розрахунки за страхуванням", 66 "Розрахунки за виплатами працівникам", 68 "Розрахунки за іншими операціями" тощо.

3.4.12. Для визначення об'єкта оподаткування показник рядка 06.2 "Витрати на збут" декларації порівнюється з показником рядка 2150 "Витрати на збут" графі 3 Звіту про фінансові результати (ф. № 2).

Платниками податку, що складають фінансову звітність суб'єкта малого підприємства згідно із П(С)БО 25, дані декларації порівнюються із показником рядка 090 "Інші операційні витрати" графі 3 Звіту про фінансові результати (ф. № 2-м) в частині витрат на збут.

3.5. Методика визначення та перевірки показника "Інші витрати звичайної діяльності та інші операційні витрати"

Інші витрати звичайної діяльності та інші операційні витрати узагальнюються на рахунку 94 "Інші витрати операційної діяльності", 97 "Інші витрати".

3.5.1. Методика визначення та перевірки інших операційних витрат

Перевірка правильності формування показника **рядка 06.4 "Інші витрати звичайної діяльності та інші операційні витрати" декларації** щодо інших операційних витрат здійснюється з урахуванням підпункту 138.10.4 пункту 138.10 статті 138 "Склад витрат та порядок їх визнання" ПКУ.

У підпункті 138.10.4 (в) пункту 138.10 статті 138 "Склад витрат та порядок їх визнання" ПКУ зазначено, що до інших витрат операційної діяльності, пов'язаних з господарською діяльністю, належать витрати, в тому числі перераховані в цьому підпункті ПКУ, але не виключно. При перевірці слід зважати на те, що інші витрати, які платниками податку віднесено до цієї групи, повинні одночасно відповідати трьом умовам:

- належать до інших операційних витрат згідно з П(С)БО 16;
- ПКУ не передбачає їх включення до інших складових витрат, зокрема інших витрат звичайної діяльності (підпункт 138.10.6 пункту 138.10 статті 138 "Склад витрат та порядок їх визнання");
- ПКУ не містить прямої заборони щодо включення їх до складу витрат.

Наприклад, собівартість реалізованих виробничих запасів та сума витрат на ремонт та поліпшення необоротних активів, що надані в оперативну оренду, нестачі і втрати матеріальних цінностей в межах норм (крім нестачі і псування в цехах) та ін.

Показник рядка 06.4 декларації (Додаток ІВ "Інші витрати звичайної діяльності та інші операційні витрати") перевіряється шляхом сумування інших операційних витрат та інших витрат звичайної діяльності.

3.5.1.1. Показник рядка 06.4.12 "Від'ємне значення курсових різниць згідно зі статтею 153 розділу III Податкового кодексу України" додатка ІВ "Інші витрати звичайної діяльності та інші операційні витрати" до декларації формується згідно з підпунктом 138.10.4 (а) пункту 138.10 статті 138 "Склад витрат та порядок їх визнання" ПКУ. До уваги береться від'ємне значення курсових різниць згідно зі статтею 153 "Оподаткування операцій особливого виду" ПКУ. Джерелом інформації є дані оборотів за дебетом рахунку 94 "Інші витрати операційної діяльності" в кореспонденції з кредитом рахунків 30 "Каса", 31 "Рахунки в банках", 33 "Інші кошти", 36 "Розрахунки з покупцями та замовниками", 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками" тощо.

При перевірці слід враховувати, що курсові різниці на дату складання звітності (останній день календарного кварталу) перераховуються тільки за монетарними статтями відповідно до вимог П(С)БО 21.

3.5.1.2. Показник рядка 06.4.13 "Суми нарахованих податків та зборів, установлених Податковим кодексом України, а також інших обов'язкових платежів, встановлених законодавчими актами" додатка ІВ "Інші витрати звичайної діяльності та інші операційні витрати" до декларації формується згідно з підпунктом 138.10.4 (в) пункту 138.10 статті 138 "Склад витрат та порядок їх визнання" ПКУ.

При перевірці слід врахувати, що інші витрати операційної діяльності, пов'язані з господарською діяльністю, включають: суми нарахованих податків та зборів, установлених ПКУ (крім тих, що не визначені в переліку податків та зборів, встановлених ПКУ), єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, за винятком податків та зборів, передбачених підпунктами 139.1.6, 139.1.10 пункту 139.1 статті 139 "Витрати, що не враховуються при визначенні оподаткованого прибутку" ПКУ, та пені, штрафів, неустойки, передбачених підпунктом 139.1.11 пункту 139.1 статті 139 "Витрати, що не враховуються при визначенні оподаткованого прибутку" ПКУ. Джерелом інформації є дані оборотів за дебетом рахунку 94 "Інші витрати операційної діяльності" в кореспонденції з кредитом рахунків 64 "Розрахунки за податками й платежами", 65 "Розрахунки за страхуванням" тощо.

3.5.1.3. Показник рядок 06.4.14 "Відшкодування Пенсійному фонду України сум фактичних витрат на виплату і доставку пенсій, призначених відповідно до пункту "а" статті 13 Закону України "Про пенсійне забезпечення", сум фактичних витрат на виплату і доставку пенсій, призначених відповідно до пунктів "б" – "з" статті 13 Закону України "Про пенсійне забезпечення", різниці між сумою пенсії, призначеної за Законом України "Про наукову і науково-технічну діяльність", та сумою пенсії, обчисленої відповідно до інших законодавчих актів" додатка ІВ "Інші витрати звичайної діяльності та інші операційні витрати" до декларації формується згідно з підпунктом 138.10.4 (в) пункту 138.10 статті 138 "Склад витрат та порядок їх визнання" ПКУ. Джерелом інформації є дані оборотів за дебетом рахунку 94 "Інші витрати операційної діяльності" в кореспонденції з кредитом рахунків 65 "Розрахунки за страхуванням", 66 "Розрахунки за виплатами працівникам" тощо.

3.5.1.4. Показник рядка 06.4.15 “Плата за землю, що не використовується в сільськогосподарському виробничому обороті” додатка ІВ “Інші витрати звичайної діяльності та інші операційні витрати” до декларації формується згідно з п підпунктом 138.10.4 (в) пункту 138.10 статті 138 “Склад витрат та порядок їх визнання” ПКУ. Його заповнюють платники податку, основною діяльністю яких є виробництво сільськогосподарської продукції. Джерелом інформації є дані оборотів за дебетом рахунку 94 “Інші витрати операційної діяльності” в кореспонденції з кредитом рахунку 64 “Розрахунки за податками й платежами”.

3.5.1.5. Показник рядка 06.4.19 “Витрати за операціями оренди/лізингу” додатка ІВ “Інші витрати звичайної діяльності та інші операційні витрати” до декларації формується згідно з підпунктом 138.10.4 (б) пункту 138.10 статті 138 “Склад витрат та порядок їх визнання” ПКУ (стосовно операцій з оперативної оренди), пунктом 153.7 статті 153 “Оподаткування операцій особливого виду” ПКУ.

Для перевірки показника необхідно:

Операційна оренда

Перевірити правильність включення витрат на амортизацію по наданих в оперативну оренду необоротних активах з врахуванням обмежень статей 144 “Об’єкти амортизації”, 145 “Класифікація груп основних засобів та інших необоротних активів. Методи нарахування амортизації”, 146 “Визначення вартості об’єктів амортизації” ПКУ.

При перевірці слід врахувати, що передача майна в операційну оренду не змінює податкових зобов’язань орендодавця та орендаря. При цьому орендодавець збільшує суму доходів, а орендар збільшує суму витрат на суму нарахованого лізингового платежу за наслідками податкового періоду, в якому здійснюється таке нарахування. У такому ж порядку здійснюється оподаткування операцій з оренди землі та жилих приміщень.

Для цього використовуються дані оборотів за дебетом рахунку 94 “Інші витрати операційної діяльності” в кореспонденції з кредитом рахунку 13 “Знос (амортизація) необоротних активів”, 20 “Виробничі запаси”, 28 “Товари”, 65 “Розрахунки за страхуванням”, 66 “Розрахунки за виплатами працівникам”, 68 “Розрахунки за іншими операціями” тощо.

В орендаря витрати з операційної оренди відображаються залежно від призначення орендованого об’єкта.

Фінансова оренда

Передача майна у фінансову оренду для цілей оподаткування прирівнюється до його продажу в момент такої передачі. При цьому орендодавець збільшує доходи, а в разі передачі у фінансову оренду майна, що на момент такої передачі перебувало у складі основних засобів орендодавця, – прирівнює до нуля балансову вартість відповідного об’єкта основних засобів згідно з правилами, визначеними статтею 146 ПКУ для їх продажу, а орендар включає вартість об’єкта фінансового лізингу (без урахування процентів, нарахованих або таких, що будуть нараховані, відповідно до договору) до складу основних засобів з метою амортизації, за наслідками податкового періоду, в якому відбувається така передача.

3.5.1.6. Показник рядка 06.4.27 “Амортизація тимчасової податкової різниці, яка виникла за результатами інвентаризації основних засобів на станом 01.04.2011” додатка ІВ “Інші витрати звичайної діяльності та інші операційні витрати” до декларації формується згідно з пунктом 6 підрозділу 4 розділу XX “Перехідні положення” ПКУ. В бухгалтерському обліку ці витрати не відображаються, здійснюється окремий розрахунок амортизації таких витрат для врахування при обчисленні об’єкта оподаткування.

3.5.1.7. Показник рядка 06.4.36 “Витрати на інформаційне забезпечення господарської діяльності платника податку, в тому числі з питань законодавства, на придбання літератури, оплату Інтернет-послуг і передплату спеціалізованих періодичних видань” додатка ІВ “Інші витрати звичайної діяльності та інші операційні витрати” до декларації формується згідно з підпунктом 138.10.4 (в) пункту 138.10 статті 138 “Склад витрат та порядок їх визнання” ПКУ.

При складанні декларації та перевірці її показників слід врахувати, що інші витрати операційної діяльності, пов’язані з господарською діяльністю, включають витрати на інформаційне забезпечення господарської діяльності платника податку, в тому числі з питань законодавства, на придбання літератури, оплату Інтернет-послуг і передплату спеціалізованих періодичних видань тощо.

Для цього використовуються дані оборотів за дебетом рахунку 94 “Інша витрати операційної діяльності” або 92 “Адміністративні витрати” в кореспонденції з кредитом рахунків 68 “Розрахунки за іншими операціями”, 39 “Витрати майбутніх періодів” тощо.

3.5.1.8. Показник рядка 06.4.38 “Сума витрат на ремонт та поліпшення необоротних активів, що надані в оперативну оренду, відповідно до пункту 146.12 статті 146 розділу III Податкового кодексу України” додатка ІВ “Інші витрати звичайної діяльності та інші операційні витрати” до декларації формується згідно з пунктом 146.12 статті 146 “Визначення вартості об’єктів амортизації” ПКУ. Джерелом інформації є дані оборотів за дебетом рахунку 94 “Інші витрати операційної діяльності” в кореспонденції з кредитом рахунків 20 “Виробничі запаси”, 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”, 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”, 65 “Розрахунки за страхуванням”, 66 “Розрахунки за виплатами працівникам”, 68 “Розрахунки за іншими операціями” тощо.

3.5.1.9. При включенні до складу витрат слід враховувати пункт 140.3 статті 140 “Особливості визнання витрат подвійного призначення” ПКУ (додаток 4 до цих Методичних рекомендацій), обмеження, встановлені абзацом третім підпункту 138.10.4 (в) пункту 138.10 статті 138 “Склад витрат та порядок їх визнання”, підпунктами 139.1.6, 139.1.10, 139.1.11 пункту 139.1 статті 139 “Витрати, що не враховуються при визначенні оподатковуваного прибутку” ПКУ. Підпункт 138.10.4 пункту 138.10 статті 138 “Склад витрат та порядок їх визнання” ПКУ не наводить вичерпний перелік інших операційних витрат. На підприємстві може бути доповнено їх склад, якщо буде доведено зв’язок витрат з господарською діяльністю.

Аналізу підлягає показник декларації та показник рядка 2180 “Інші операційні витрати” Звіту про фінансові результати (ф. № 2).

3.5.2. Методика визначення та перевірки інших витрат звичайної діяльності

3.5.2.1. Перевірка правильності формування інших витрат звичайної діяльності здійснюється з урахуванням підпункту 138.10.6 пункту 138.10 та пункту 138.12 статті 138 “Склад витрат та порядок їх визнання” ПКУ.

Під час перевірки слід детально проаналізувати всі витрати, які можуть бути віднесені до інших витрат звичайної діяльності згідно з підпунктом 138.10.6 пункту 138.10 статті 138 “Склад витрат та порядок їх визнання” ПКУ.

До інших витрат може бути включено витрати на придбання послуг (робіт) і інжинірингу, консалтингу, витрати з нарахування роялті тощо. У цьому випадку слід враховувати також певні обмеження, встановлені пунктом 161.2 статті 161 “Спеціальні правила”, підпунктами 139.1.13, 139.1.14 пункту 139.1 статті 139 “Витрати, що не враховуються при визначенні оподатковуваного

прибутку”, підпунктом 140.1.2 пункту 140.1 статті 140 “Особливості визнання витрат подвійного призначення” ПКУ, щодо включення до складу витрат, що враховуються при обчисленні об’єкта оподаткування податком на прибуток, витрат, понесених платником податку при здійсненні операцій з нерезидентами.

Окрім первинних документів для підтвердження віднесення витрат до витрат, що враховуються при визначенні об’єкта оподаткування податком на прибуток відповідно до ПКУ, перевіряється наявність інших документів, – наприклад, для операцій з надання благодійної допомоги, списання боргів та витрат на охорону навколишнього середовища.

Крім того, при перевірці витрат необхідно керуватись пунктом 138.3 статті 138 “Склад витрат та порядок їх визнання” ПКУ щодо одноразового включення будь-яких витрат до складу витрат з метою визначення об’єкта оподаткування.

Показник витрат формується у додатку ІВ “Інші витрати звичайної діяльності та інші операційні витрати” до декларації.

3.5.2.2. Показник рядка 06.4.1 “Суми коштів або вартість товарів, виконаних робіт, наданих послуг, добровільно перераховані (передані) протягом звітного року до Державного бюджету України або бюджетів місцевого самоврядування, до неприбуткових організацій у розмірі, що не перевищує 4 % оподаткованого прибутку попереднього звітного року” додатка ІВ “Інші витрати звичайної діяльності та інші операційні витрати” до декларації формується згідно з підпунктом 138.10.6 (а) пункту 138.10 статті 138 “Склад витрат та порядок їх визнання” ПКУ. Джерелом інформації є дані оборотів за дебетом рахунку 94 “Інші операційні витрати”, 97 “Інші витрати” в кореспонденції з кредитом рахунків 30 “Каса”, 31 “Рахунки в банку” тощо.

При включенні до складу витрат слід перевіряти дотримання положень підпункту 138.10.6 (а) пункту 138.10 статті 138 ПКУ, згідно з яким кошти, перераховані бюджетам різних рівнів та неприбутковим організаціям, відносяться до витрат в розмірі, що не перевищує 4 % оподаткованого прибутку попереднього звітного року. Неприбуткові організації повинні бути внесені до Реєстру неприбуткових організацій та установ (пункт 157.1 статті 157 ПКУ).

3.5.2.3. Показник рядка 06.4.2 “Суми коштів, перераховані роботодавцями первинним профспілковим організаціям на культурно-масову, фізкультурну та оздоровчу роботу, передбачені колективними договорами (угодами) відповідно до Закону України “Про професійні спілки, їх права та гарантії діяльності”, в межах 4 % оподаткованого прибутку за попередній звітний рік з урахуванням положень абзацу “а” підпункту 138.10.6 пункту 138.10 статті 138 розділу III Податкового кодексу України” додатка ІВ “Інші витрати звичайної діяльності та інші операційні витрати” до декларації формується згідно з підпунктом 138.10.6 (б) пункту 138.10 статті 138 “Склад витрат та порядок їх визнання”. Джерелом інформації є дані оборотів за дебетом рахунку 94 “Інші операційні витрати”, 97 “Інші витрати” в кореспонденції з кредитом рахунків 30 “Каса”, 31 “Рахунки в банках” тощо. Підставою для віднесення витрат до витрат, які враховуються при визначенні об’єкта оподаткування податком на прибуток, є відповідні положення колективного договору. При цьому, в разі якщо за результатами попереднього звітного року платником податку отримано від’ємний результат об’єкта оподаткування, то сума коштів, що перераховується, визначається з урахуванням оподаткованого прибутку, отриманого в році, що передуює року декларування такого річного від’ємного значення, але не раніш як за чотири попередніх звітних роки.

При включенні до складу витрат слід перевіряти дотримання положень підпункту 138.10.6 (б) пункту 138.10 статті 138 ПКУ, відповідно до якого кошти, перераховані роботодавцями профспілковим організаціям на проведення заходів, передбачених колективним договором, відносяться

до витрат в межах 4 % оподаткованого прибутку за попередній звітний рік з урахуванням положень абзацу "а" підпункту 138.10.6 пункту 138.10 статті 138 "Склад витрат та порядок їх визнання" розділу III "Податок на прибуток підприємств" ПКУ.

3.5.2.4. Показник рядка 06.4.3 "Суми коштів, перераховані підприємствами всеукраїнських об'єднань осіб, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи, на яких працює за основним місцем роботи не менш як 75 відсотків таких осіб, цим об'єднанням для ведення благодійної діяльності" додатка ІВ "Інші витрати звичайної діяльності та інші операційні витрати" до декларації формується згідно з підпунктом 138.10.6 (в) пункту 138.10 статті 138 "Склад витрат та порядок їх визнання". Джерелом інформації є дані оборотів за дебетом рахунку 94 "Інші операційні витрати", 97 "Інші витрати" в кореспонденції з кредитом рахунків 30 "Каса", 31 "Рахунки в банках" тощо.

При включенні до складу витрат слід перевіряти дотримання положень підпункту 138.10.6 (в) пункту 138.10 статті 138 "Склад витрат та порядок їх визнання" ПКУ, відповідно до якого кошти, перераховані підприємствами всеукраїнських об'єднань осіб, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи, відносяться до витрат в розмірах, не більше 10 відсотків оподаткованого прибутку попереднього звітного року.

3.5.2.5. Показник рядка 06.4.4 "Витрати на створення резерву сумнівної заборгованості" додатка ІВ "Інші витрати звичайної діяльності та інші операційні витрати" до декларації формується згідно з підпунктом 138.10.6 (г) пункту 138.10 статті 138 "Склад витрат та порядок їх визнання". Джерелом інформації є дані оборотів за дебетом субрахунку 944 "Сумнівні та безнадійні борги" в кореспонденції з кредитом рахунку 38 "Резерв сумнівних боргів". Підставою для віднесення витрат до податкових є відповідність ознакам безнадійної заборгованості, що визначені підпунктом 14.1.11 пункту 14.1 статті 14 "Визначення понять" та статті 159 "Безнадійна та сумнівна заборгованість" ПКУ.

При перевірці слід використовувати положення наказу про облікову політику, де має бути визначено метод нарахування резерву сумнівних боргів відповідно до вимог П(С)БО 10 "Дебіторська заборгованість", затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 8 жовтня 1999 № 237, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 25 жовтня 1999 за № 725/4018.

При включенні до складу витрат слід перевіряти дотримання положень підпункту 138.10.6 (г) пункту 138.10 статті 138 ПКУ, відповідно до якого до витрат списується заборгованість в сумі безнадійної дебіторської заборгованості.

3.5.2.6. Показник рядка 06.4.5 "Вартість вугілля та вугільних брикетів, безоплатно наданих в обсягах та за переліком, що встановлюється Кабінетом Міністрів України" додатка ІВ "Інші витрати звичайної діяльності та інші операційні витрати" до декларації формується згідно з підпунктом 138.10.6 (г) пунктом 138.10 статті 138 "Склад витрат та порядок їх визнання" ПКУ. Джерелом інформації є дані оборотів за дебетом рахунку 94 "Інші операційні витрати" в кореспонденції з кредитом рахунків 20 "Виробничі запаси", 26 "Готова продукція", 28 "Товари", 30 "Каса", 31 "Рахунки в банках" і т. д.

При включенні до складу витрат слід перевіряти дотримання положень підпункту 138.10.6 (г) пункту 138.10 статті 138 "Склад витрат та порядок їх визнання" ПКУ, відповідно до якого вартість вугілля та вугільних брикетів, безоплатно наданих, в тому числі компенсації вартості такого вугілля відносяться до витрат в обсягах та за переліком професій, що встановлюються Кабінетом Міністрів України, в тому числі компенсації вартості такого вугілля та вугільних брикетів:

- працівникам з видобутку (переробки) вугілля та вугледобувних підприємств;

- пенсіонерам, які пропрацювали на підприємствах з видобутку (переробки) вугілля, вугледобувних підприємствах: на підземних роботах – не менше ніж 10 років для чоловіків і не менше ніж 7 років 6 місяців – для жінок; на роботах, пов'язаних із підземними умовами, – не менше ніж 15 років для чоловіків і не менше ніж 12 років 6 місяців – для жінок; на роботах технологічної лінії на поверхні діючих шахт чи на шахтах, що будуються, розрізах, збагачувальних та брикетних фабриках – не менше ніж 20 років для чоловіків і не менше ніж 15 років – для жінок;
- інвалідам і ветеранам війни та праці, особам, нагородженим знаками “Шахтарська слава” або “Шахтарська доблесть” I, II, III ступенів, особам, інвалідність яких настала внаслідок загального захворювання, у разі якщо вони користувалися цим правом до настання інвалідності;
- сім'ям працівників, які загинули (померли) на підприємствах з видобутку (переробки) вугілля, що отримують пенсії у зв'язку із втратою годувальника.

3.5.2.7. Показник рядка 06.4.6 “Суми коштів або вартість майна, добровільно перераховані/передані для цільового використання з метою охорони культурної спадщини установам науки, освіти, культури, заповідникам, музеям, музеям-заповідникам у розмірі, що не перевищує 10 % оподаткованого прибутку за попередній звітний рік” додатка ІВ “Інші витрати звичайної діяльності та інші операційні витрати” до декларації формується згідно з підпунктом 138.10.6 (д) пункту 138.10 статті 138 “Склад витрат та порядок їх визнання” ПКУ. Джерелом інформації є дані оборотів за дебетом рахунку 94 “Інші операційні витрати” в кореспонденції з кредитом рахунків 26 “Готова продукція”, 28 “Товари”, 31 “Рахунки в банках” тощо.

При включенні до складу витрат слід перевіряти дотримання положень підпункту 138.10.6 (д) пункту 138.10 статті 138 ПКУ, відповідно до якого кошти або вартість майна, добровільно перераховані/передані для цільового використання з метою охорони культурної спадщини установам науки, освіти, культури, заповідникам, музеям, музеям-заповідникам, відносяться до витрат у розмірі, що не перевищує 10 % оподаткованого прибутку за попередній звітний рік.

3.5.2.8. Показник рядка 06.4.7 “Суми коштів або вартість майна, добровільно перераховані/передані на користь резидентів для цільового використання з метою виробництва національних фільмів (у тому числі анімаційних) та аудіовізуальних творів, але не більше 10 % оподаткованого прибутку за попередній податковий рік” додатка ІВ “Інші витрати звичайної діяльності та інші операційні витрати” до декларації формується згідно з підпунктом 138.10.6 (е) пункту 138.10 статті 138 “Склад витрат та порядок їх визнання” ПКУ. Джерелом інформації є дані оборотів за дебетом рахунку 94 “Інші операційні витрати” в кореспонденції з кредитом рахунків 26 “Готова продукція”, 28 “Товари”, 30 “Каса”, 31 “Рахунки в банках” тощо.

При включенні до складу витрат слід перевіряти дотримання положення підпункту 138.10.6 (е) пункту 138.10 статті 138 “Склад витрат та порядок їх визнання” ПКУ, відповідно до якого суми коштів або вартість майна, перераховані/передані на користь резидентів для цільового використання з метою виробництва національних фільмів (у тому числі анімаційних) та аудіовізуальних творів, відносяться до витрат у розмірі не більше 10 % оподаткованого прибутку за попередній податковий рік.

3.5.2.9. Показник рядка 06.4.8 “Витрати платника податку, пов'язані з утриманням та експлуатацією фондів природоохоронного призначення, які перебувають у його власності; витрати на самостійне зберігання, переробку, захоронення або придбання послуг із

збирання, зберігання, перевезення, знешкодження, видалення і захоронення відходів від виробничої діяльності платника податку, що надаються сторонніми організаціями, з очищення стічних вод; інші витрати на збереження екологічних систем, які перебувають під негативним впливом господарської діяльності платника податку” додатка ІВ “Інші витрати звичайної діяльності та інші операційні витрати” до декларації формується згідно з підпунктом 138.10.6 (є) пункту 138.10 статті 138 “Склад витрат та порядок їх визнання” ПКУ. Джерелом інформації є дані оборотів за дебетом рахунку 94 “Інші операційні витрати” в кореспонденції з кредитом рахунків 30 “Каса”, 31 “Рахунки в банках”, 26 “Готова продукція”, 28 “Товари”, 66 “Розрахунки за виплатами працівникам”, 65 “Розрахунки за страхуванням”, 63 “Розрахунки з поставальниками та підрядниками”, 68 “Розрахунки за іншими операціями” тощо.

При включенні до складу витрат слід перевіряти дотримання положень підпункту 138.10.6 (є) пункту 138.10 статті 138 ПКУ, відповідно до якого необхідним є підтвердження наявності зв'язку проведених витрат на природоохоронні заходи з діяльністю платника податку.

3.5.2.10. Показники рядка 06.4.9 “Витрати на придбання ліцензій та інших спеціальних дозволів” та рядка 06.4.10 “Витрати на плату за реєстрацію підприємства в органах державної реєстрації” додатка ІВ “Інші витрати звичайної діяльності та інші операційні витрати” до декларації формується згідно з підпунктом 138.10.6 (ж) пункту 138.10 статті 138 “Склад витрат та порядок їх визнання” ПКУ.

Джерелом інформації є дані оборотів за дебетом рахунку 94 “Інші витрати операційної діяльності” в кореспонденції з кредитом рахунків 30 “Каса”, 31 “Рахунки в банках” тощо.

3.5.2.11. Показник рядка 06.4.11 “Суми коштів або вартість майна, добровільно перераховані (передані) організаціям роботодавців та їх об'єднанням у вигляді вступних, членських та цільових внесків, але не більше 0,2 відсотка фонду оплати праці платника податку в розрахунку за звітний податковий рік” додатка ІВ “Інші витрати звичайної діяльності та інші операційні витрати” до декларації формується згідно з підпунктом 138.12.3 пункту 138.12 статті 138 “Склад витрат та порядок їх визнання” ПКУ. До витрат належать сума коштів або вартість майна, добровільно перераховані (передані) організаціям роботодавців та їх об'єднанням, створеним відповідно до закону з цього питання, у вигляді вступних, членських та цільових внесків, але не більше 0,2 відсотка фонду оплати праці платника податку в розрахунку за звітний податковий рік

Джерелом інформації є дані оборотів за дебетом рахунку 94 “Інші операційні витрати в кореспонденції з кредитом рахунку 68 “Розрахунки за іншими операціями”.

3.5.2.12. Показник рядка 06.4.16 “Витрати, визначені відповідно до статті 146 розділу III Податкового кодексу України” додатка ІВ “Інші витрати звичайної діяльності та інші операційні витрати” до декларації включає:

- 1) витрати від перевищення балансової вартості над доходами від списання основного засобу**, які формуються згідно з пунктом 146.13 статті 146 “Визначення вартості об'єктів амортизації” ПКУ. Джерелом інформації є дані оборотів за дебетом рахунку 97 “Інші витрати” в кореспонденції з кредитом рахунків 10 “Основні засоби”, 20 “Виробничі запаси”, 65 “Розрахунки за страхуванням”, 66 “Розрахунки за виплатами працівникам”, 68 “Розрахунки за іншими операціями” тощо.

Сума перевищення доходів від продажу або іншого відчуження над балансовою вартістю окремих об'єктів основних засобів та нематеріальних активів включається до доходів платника податку, а сума перевищення балансової вартості над доходами від такого про-

дажу або іншого відчуження включається до витрат платника податку. Доходи від списання основного засобу обчислюються не нижче звичайних цін;

- 2) суму витрат від перевищення балансової вартості над доходами від реалізації основного засобу**, яка формується згідно з пунктом 146.13 статті 146 “Визначення вартості об’єктів амортизації” ПКУ. Джерелом інформації є дані оборотів за дебетом рахунку 97 “Інші витрати” в кореспонденції з кредитом рахунків 28 “Товари”, 65 “Розрахунки за страхуванням”, 66 “Розрахунки за виплатами працівникам”, 68 “Розрахунки за іншими операціями” і т. д. та оборот за кредитом рахунку 71 “Інші операційні доходи” в кореспонденції з дебетом 37 “Розрахунки з різними дебіторами”.

Сума перевищення доходів від продажу або іншого відчуження над балансовою вартістю окремих об’єктів основних засобів та нематеріальних активів включається до доходів платника податку, а сума перевищення балансової вартості над доходами від такого продажу або іншого відчуження включається до витрат платника податку. Доходи від реалізації основного засобу обчислюються не нижче звичайних цін.

3.5.2.13. Показник рядка 06.4.17 “Витрати, визначені відповідно до пункту 147.4 статті 147 розділу III Податкового кодексу України по операціях із землею та її капітальним поліпшенням” додатка ІВ “Інші витрати звичайної діяльності та інші операційні витрати” до декларації формується згідно з пунктом 147.4 статті 147 “Облік операцій з землею та її капітальним поліпшенням” ПКУ. Якщо земля як окремий об’єкт власності продається або відчужується іншим чином, то балансова вартість окремого об’єкта основних засобів групи 2, в якому відображалася вартість капітального поліпшення якості такої землі, включається до витрат такого платника податку за підсумками податкового періоду, на який припадає такий продаж.

Джерелом інформації є дані оборотів за дебетом рахунку 97 “Інші витрати” в кореспонденції з кредитом рахунків 10 “Основні засоби”, 11 “Інші необоротні матеріальні активи”.

3.5.2.14. Показник рядка 06.4.18 “Витрати за операціями з борговими вимогами та зобов’язаннями” додатка ІВ “Інші витрати звичайної діяльності та інші операційні витрати” до декларації враховує вимоги пункту 153.4 “Оподаткування операцій за борговими вимогами та зобов’язаннями” статті 153 “Оподаткування операцій особливого виду” ПКУ.

Суми процентів за борговими цінними паперами, емітованими платником податку, включаються до складу його витрат у податковому періоді, протягом якого була здійснена або мала бути здійснена виплата таких процентів.

При розміщенні платником податку боргових цінних паперів вище/нижче номінальної вартості, прибуток/збиток від їх розміщення відноситься до складу його доходів/витрат у податковому періоді, протягом якого відбулося погашення/викуп цінних паперів.

Джерелом інформації є дані оборотів за дебетом рахунку 94 “Інші операційні витрати” в кореспонденції з кредитом рахунку 37 “Розрахунки з різними дебіторами”.

3.5.2.15. Показник рядка 06.4.20 “Витрати, понесені при першому відступленні права вимоги відповідно до пункту 153.5 статті 153 розділу III Податкового кодексу України” додатка ІВ “Інші витрати звичайної діяльності та інші операційні витрати” до декларації формується з витрат, понесених при першому відступленні права вимоги.

Джерелом інформації є дані оборотів за дебетом рахунку 94 “Інші операційні витрати” в кореспонденції з кредитом рахунку 37 “Розрахунки з іншими дебіторами”.

3.5.2.16. Показник рядка 06.4.21 “Витрати, пов’язані з довготривалим (більше 1 року) технологічним циклом виробництва відповідно до пункту 138.2 статті 138 розділу III По-

даткового кодексу України” додатка ІВ “Інші витрати звичайної діяльності та інші операційні витрати” до декларації формується згідно з пунктом 138.2 статті 138 “Склад витрат та порядок їх визнання” ПКУ і заповнюється підприємствами, в яких виробничий цикл триває більше 1 року. Джерелом інформації є дані оборотів за дебетом рахунку 23 “Виробництво” в кореспонденції з кредитом рахунків виробничих витрат.

3.5.2.17. Показник рядка 06.4.22 “Витрати з винагороди управителю за договорами управління майном” додатка ІВ “Інші витрати звичайної діяльності та інші операційні витрати” до декларації формується згідно з пунктом 153.13 статті 153 “Оподаткування операцій особливого виду” ПКУ. Джерелом інформації є дані оборотів за дебетом рахунку 94 “Інші операційні витрати” в кореспонденції з кредитом рахунку 68 “Розрахунки за іншими операціями”.

Інформація про витрати відображається у відомості операцій відступлення права вимоги, реєстрах бухгалтерського обліку по рахунку 92 “Адміністративні витрати”.

3.5.2.18. Показник рядка 06.4.23 “Суми витрат, отриманих (нарахованих) до реорганізації платником податку, що припинений, та не включених до витрат до дати затвердження передавального акта” додатка ІВ “Інші витрати звичайної діяльності та інші операційні витрати” до декларації формується згідно з пунктом 153.15 статті 153 “Оподаткування операцій особливого виду” ПКУ. При цьому, положення абзацу восьмого цього пункту не застосовуються в разі, якщо платник (платники) податку, що припиняються, та платник податку – правонаступник були пов’язаними особами менш ніж вісімнадцять послідовних місяців до дати завершення приєднання.

3.5.2.19. Показник рядка 06.4.24 “Суми врегулювання сумнівної та безнадійної заборгованості (+, -)” додатка ІВ “Інші витрати звичайної діяльності та інші операційні витрати” до декларації включає витрати від врегулювання сумнівної (безнадійної) заборгованості (+/-) та обчислюються згідно з пунктом 159.1 статті 159 “Безнадійна та сумнівна заборгованість” ПКУ. Показник переноситься до додатка СБ “Суми врегулювання сумнівної та безнадійної заборгованості” до декларації.

Повідомлення про зменшення доходу або витрат з посиланням на положення підпункту 159.1.1 та/або 159.1.2 пункту 159.1 статті 159 “Безнадійна та сумнівна заборгованість” ПКУ платник податку – продавець або покупець надає органу державної податкової служби разом з декларацією за звітний податковий період та копіями документів, які підтверджують наявність заборгованості (договорами купівлі-продажу, рішеннями суду тощо).

3.5.2.20. Показник рядка 06.4.25 “Перерахунок витрат у разі зміни суми компенсації вартості товарів (робіт, послуг) (+, -)” додатка ІВ “Інші витрати звичайної діяльності та інші операційні витрати” до декларації включає збільшення витрат в результаті перерахунку витрат у разі зміни суми компенсації вартості товарів (робіт, послуг), а **показник рядка 06.4.26 “Перерахунок витрат у разі визнання правочину недійсним (+, -)” додатка ІВ “Інші витрати звичайної діяльності та інші операційні витрати” до декларації** включає збільшення (зменшення) витрат в результаті перерахунку витрат у разі визнання правочину недійсним (+, -). Ці показники обчислюються згідно з пункту 140.2 статті 140 “Особливості визнання витрат подвійного призначення” ПКУ.

Слід перевірити, що у разі якщо після продажу товарів, виконання робіт, надання послуг здійснюється будь-яка зміна суми компенсації їх вартості, в тому числі перерахунок у випадках повернення проданих товарів чи права власності на такі товари (результати робіт, послуг) продавцю, платник податку – продавець та платник податку – покупець здійснюють відповідний

перерахунок доходів або витрат (балансової вартості основних засобів) у звітному періоді, в якому сталася така зміна суми компенсації.

Перерахунок доходів та витрат (балансової вартості основних засобів) також проводиться сторонами:

- у звітному періоді (періодах), в якому витрати та доходи (балансова вартість основних засобів) за правочином, визнанням недійсним, були враховані в обліку сторони правочину – у разі визнання судом правочину недійсним;
- у звітному періоді, в якому рішення суду про визнання правочину недійсним набуло законної сили – у разі визнання правочину недійсним з інших підстав.

3.5.2.21. Показники рядка 06.4.28 “Обов’язкові виплати, а також компенсація вартості послуг, які надаються працівникам” та рядка 06.4.29 “Сума внесків платника податку на довгострокове страхування життя, довірче управління, недержавне пенсійне забезпечення будь-якого виду, загальний обсяг якої не перевищує 25 відсотків заробітної плати, нарахованої найманій особі протягом податкового року, на який припадають такі звітні (податкові) періоди” додатка ІВ “Інші витрати звичайної діяльності та інші операційні витрати” до декларації формуються згідно з пунктом 142.2 статті 142 “Особливості визначення складу витрат на виплати фізичним особам згідно з трудовими договорами та договорами цивільно-правового характеру” ПКУ.

При перевірці формування витрат слід врахувати, що до витрат належать обов’язкові виплати, а також компенсація вартості послуг, які надаються працівникам у випадках, передбачених законодавством, внески платника податку на обов’язкове страхування життя або здоров’я працівників у випадках, передбачених законодавством, а також внески, визначені абзацом другим пункту 142.2 статті 142 ПКУ.

Джерелом інформації є дані оборотів за дебетом рахунку 94 “Інші витрати операційної діяльності” в кореспонденції і кредитом рахунків 65 “Розрахунки за страхуванням”, 66 “Розрахунки за виплатами працівникам”, 68 “Розрахунки за іншими операціями”.

3.5.2.22. Показник рядка 06.4.34 “Сума фактично повернутої поворотної фінансової допомоги” додатка ІВ “Інші витрати звичайної діяльності та інші операційні витрати” до декларації формується згідно з підпунктом 135.5.5 пункту 135.5 статті 135 ПКУ.

При перевірці формування витрат слід врахувати, що до витрат належать суми фактично повернутої поворотної фінансової допомоги, яка була отримана в минулих звітних періодах від осіб, які не є платниками цього податку (в тому числі нерезидентів), або осіб, які згідно із ПКУ мають пільги з цього податку, в тому числі право застосовувати ставки податку нижчі, ніж установлені пунктом 151.1 статті 151 “Ставки податку” ПКУ. Таке включення відбувається за умови, якщо раніше суми поворотної фінансової допомоги були включені до доходів.

Джерелом інформації є дані оборотів за дебетом рахунку 68 “Розрахунки за іншими операціями” в кореспонденції з кредитом рахунків 30 “Каса”, 31 “Рахунки в банках”.

3.5.2.23. При здійсненні перевірки витрат слід врахувати обмеження, встановлені стосовно застосування звичайної ціни товарів, робіт, послуг. Так, відповідно до підпункту 14.1.71 пункту 14.1 статті 14 “Визначення понять” ПКУ встановлено поняття звичайної ціни, статтею 39 обумовлено методи визначення звичайної ціни в цілях застосування в оподатковуваних операціях. При перевірці потрібно звертати увагу на такі обмеження стосовно застосування звичайних цін:

- при включенні до складу витрат коштів, що враховуються при визначенні об’єкта оподаткування податком на прибуток, спрямованих на страхування майна, товарів, ризиків, слід

зважаючи, що вони зменшують об'єкт оподаткування на суму в межах звичайної ціни страхового тарифу відповідного виду страхування, що діє на момент укладення такого страхового договору (підпункт 140.1.6 пункту 140.1 статті 140 "Особливості визнання витрат подвійного призначення" ПКУ);

- при формуванні вартості об'єкта основних засобів, що амортизується, вона не повинна перевищувати звичайної ціни у випадках: передачі об'єкта в якості внеску до статутного фонду засновниками (пункт 146.8 ст. 146 "Визначення вартості об'єктів амортизації" ПКУ), у разі отримання в обмін на подібні чи неподібні об'єкти основних засобів (пункти 146.9, 146.10 статті 146 "Визначення вартості об'єктів амортизації" ПКУ), при придбанні об'єкта основних засобів разом із земельною ділянкою (пункт 147.3 статті 147 "Облік операцій із землею та її капітальним поліпшенням" ПКУ).

3.5.2.24. Окрема увага при здійсненні перевірки приділяється операціям із пов'язаними особами. Для цього враховуються положення підпункту 14.1.59 пункту 14.1 статті 14 та статті 39 "Трансфертне ціноутворення" ПКУ.

3.6. Методика складання та перевірки показника "Фінансові витрати"

3.6.1. Формування показника **рядка 06.3 "Фінансові витрати відповідно до підпункту 138.10.5 пункту 138.10 статті 138 розділу III Податкового кодексу України"** декларації щодо фінансових витрат здійснюється з урахуванням підпункту 138.10.5 пункту 138.10 статті 138 "Склад витрат та порядок їх визнання" ПКУ. До фінансових витрат належать витрати на нарахування процентів (за користування кредитами та позиками, за випущеними облігаціями та фінансовою орендою) та інші витрати підприємства в межах норм, встановлених ПКУ, пов'язані із запозиченнями (крім фінансових витрат, які включені до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку).

Під час перевірки вивчається зв'язок фінансових витрат з господарською діяльністю. Показник рядка 06.3 декларації порівнюється з показником рядка 2250 "Фінансові витрати" Звіту про фінансові результати (ф. № 2) та дебетовим оборотом по рахунку 95 "Фінансові витрати" Головної книги.

Показник рядка 06.3 декларації формується згідно з підпунктом 138.10.5 пункту 138.10 статті 138 "Склад витрат та порядок їх визнання" ПКУ.

При перевірці формування витрат слід врахувати, що до фінансових витрат належать плата за користування кредитами та позиками, за випущеними облігаціями та фінансовою орендою та інші витрати підприємства в межах норм, встановлених цим Кодексом, пов'язані із запозиченнями (крім фінансових витрат, які включені до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до П(С)БО).

Основним джерелом інформації є оборот за дебетом рахунку 95 "Фінансові витрати" в кореспонденції з кредитом субрахунку 684 "Розрахунки за нарахованими відсотками" тощо.

Сума процентів за борговими цінними паперами, що включається до складу витрат, визначається згідно з підпунктом 153.4.3 пункту 153.4 статті 153 "Оподаткування операцій особливого виду" ПКУ. За борговими цінними паперами, емітованими платником податку, суми процентів включаються до складу його витрат у податковий період, протягом якого була здійснена або мала бути здійснена виплата таких процентів.

3.6.2. Інформація про боргові цінні папери відображається по рахунках 52 "Довгострокові зобов'язання за облігаціями", 95 "Фінансові витрати" та інших рахунках залежно від виду цінного папера.

При включенні до складу витрат слід дотримуватися положень пункту 141.2 статті 141 "Особливості визначення складу витрат платника податку в разі сплати процентів за борговими зобов'язаннями" ПКУ: для платника податку, 50 % та більше статутного фонду якого перебуває у власності або управлінні нерезидента (нерезидентів), віднесення до складу витрат нарахування процентів за кредитами, позиками та іншими борговими зобов'язаннями на користь таких нерезидентів та пов'язаних з ними осіб дозволяється в сумі, що не перевищує суму доходів такого платника податку, отриману протягом звітного періоду у вигляді процентів від розміщення власних активів, збільшену на суму, що дорівнює 50 % оподатковуваного прибутку звітного періоду, без урахування суми таких отриманих процентів.

4. Методика формування та перевірки включення до складу витрат від'ємного значення об'єкта оподаткування

Показник рядка 06.5 "Від'ємне значення об'єкта оподаткування попереднього звітного (податкового) року" декларації враховує норми положень статті 150 ПКУ.

Для заповнення рядка 06.5 декларації від'ємне значення рядка 07 декларації за попередній звітний (податковий) рік переноситься до рядка 06.5 декларації першого календарного кварталу наступного податкового року. Розрахунок об'єкта оподаткування за наслідками півріччя, трьох кварталів та року здійснюється з урахуванням зазначеного від'ємного значення попереднього року у складі витрат таких податкових періодів наростаючим підсумком до повного погашення такого від'ємного значення.

5. Методика формування та перевірки сум цільового використання вивільнених від оподаткування коштів

Згідно із статтею 154 "Звільнення від оподаткування" та підрозділом 4 розділу XX "Перехідні положення" ПКУ слід мати на увазі, що кошти, вивільнені від оподаткування податком на прибуток, прирівнюються до цільового фінансування з бюджету і повинні спрямовуватись платниками податку на збільшення обсягів виробництва (надання послуг), переоснащення матеріально-технічної бази, запровадження новітніх технологій, пов'язаних з основною діяльністю платника податку, та/або повернення кредитів, використаних на зазначені цілі, і оплату процентів за ними. Порядок цільового використання вивільнених від оподаткування коштів встановлюється Кабінетом Міністрів України (Порядок використання коштів, вивільнених від оподаткування у зв'язку з наданням відповідно до пунктів 15, 17–19 підрозділу 4 розділу XX "Перехідні положення" ПКУ пільг з податку на прибуток підприємств затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 28 лютого 2011 року № 299). Оскільки сума вивільнених коштів визнається доходом одночасно з визнанням витрат, понесених за рахунок цих коштів, у розмірі таких витрат, то необхідно перевіряти:

повноту віднесення коштів, вивільнених від оподаткування, на субрахунок 481 "Кошти, вивільнені від оподаткування". Для цього дані річної декларації порівнюються із кредитовим оборотом субрахунку 481 "Кошти, вивільнені від оподаткування" в кореспонденції з рахунком 98 "Податок на прибуток";

на які цілі використані ці кошти:

- витрати на переоснащення матеріально-технічної бази перевіряються по дебетовому обороту рахунка 15 "Капітальні інвестиції";

- витрати на погашення кредитів, використаних на розвиток виробництва, і процентів за ними перевіряються по дебетовому обороту рахунків 50 "Довгострокові позики", 60 "Короткострокові позики", 61 "Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями", 684 "Розрахунки за нарахованими відсотками";
- витрати на поповнення власних обігових коштів перевіряється шляхом порівняння суми власних обігових коштів на початок і кінець звітного року. Сума власних обігових коштів розраховується на підставі даних балансу: перший розділ пасиву балансу мінус перший розділ активу балансу.

Вихідними даними для здійснення перевірки є реєстри бухгалтерського обліку за дебетом рахунку 481 "Кошти, вивільнені від оподаткування", 15 "Капітальні інвестиції", 31 "Рахунки в банках", 50 "Довгострокові позики", 60 "Короткострокові позики", 61 "Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями", 684 "Розрахунки за нарахованими відсотками".

Додаток 1

до Методичних рекомендацій щодо складання та перевірки Податкової декларації з податку на прибуток підприємства

Перелік основних обмежень включення до складу витрат, які враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування

№ з/п	Перелік витрат	Норма ПКУ	Обмеження у включенні до складу витрат
1	Вартість товарів (робіт, послуг), придбаних у нерезидентів, що мають офшорний статус	Пункт 161.2 статті 162	85 % вартості
2	Витрати на страхування	Підпункт 140.1.6 пункту 140.1 статті 140	В межах звичайної ціни страхового тарифу
3	Витрати на придбання послуг (робіт) з інжинірингу в нерезидента	Підпункт 139.1.14 пункту 139.1 статті 139	<p>1. Не включається в обсязі, що перевищує 5 % митної вартості обладнання, імпортованого згідно з відповідним контрактом (крім витрат, здійснених (нарахованих) на користь постійних представництв нерезидентів, які підлягають оподаткуванню згідно з пунктом 160.8 статті 160 ПКУ).</p> <p>2. Не включається, якщо виконується будь-яка з умов:</p> <ul style="list-style-type: none"> – особа, на користь якої нараховується плата за такі послуги, є нерезидентом, що має офшорний статус з урахування положень пункту 161.3 статті 163 ПКУ; – особа, на користь якої нараховується плата за такі послуги, не є бенефіціарним
4	Нараховані роялті на користь нерезидента	Підпункт 140.1.2 пункту 140.1 статті 140	<p>1. Включається в обсязі, що не перевищує 4% доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) (за вирахуванням ПДВ та акцизного збору) за рік, що передує звітному, а для банків – в обсязі, що не перевищує 4% доходу від операційної діяльності (за вирахуванням ПДВ) за рік, що передує звітному (крім нараховань на користь постійного представництва нерезидента, яке підлягає оподаткуванню згідно з пунктом 160.8 статті 160 ПКУ; нараховань, що здійснюються суб'єктами господарювання у сфері телебачення і радіомовлення відповідно до Закону України "Про телебачення і радіомовлення", нараховань за надання права на користування авторським, суміжним правом на кінематографічні фільми іноземного виробництва, музичні та літературні товари).</p> <p>2. Не включається, якщо виконується будь-яка з вимог:</p> <ul style="list-style-type: none"> – нерезидент має офшорний статус з урахуванням пункту 161.3 статті 161 ПКУ; – особа, на користь якої нараховується плата за такі послуги, не є бенефіціарним (фактичним) отримувачем (власником) такої плати за послуги за виключенням випадків, коли бенефіціар (фактичний власник) надав право отримувати таку винагороду іншим особам; – роялті виплачуються щодо об'єктів, права інтелектуальної власності щодо яких вперше виникли у резидента України

Продовження додатка 8

№ з/п	Перелік витрат	Норма ПКУ	Обмеження у включенні до складу витрат
5	Витрати понесенні (нараховані) у зв'язку із придбанням у нерезидента послуг (робіт) з консалтингу, маркетингу, реклами	Підпункт 139.1.13 пункту 139.1 статті 139	1. Включаються в обсязі, що не перевищує 4 % доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) (за вирахуванням ПДВ та акцизного збору) за рік, що передує звітному, а для банків – в обсязі, що не перевищує 4 % доходу від операційної діяльності (за вирахуванням ПДВ) за рік, що передує звітному. 2. Не включаються у повному обсязі – якщо особа, на користь якої здійснюються відповідні платежі, є нерезидентом, що має офшорний статус з урахуванням положень пункту 161.3 статті 163 ПКУ
6	Витрати, понесені (нараховані) у звітному періоді у зв'язку з придбанням у нерезидента послуг (робіт) з консалтингу, маркетингу, реклами у разі, якщо особа, на користь якої здійснюються відповідні платежі, є нерезидентом, що має офшорний статус	Підпункт 139.1.13 пункту 139.1 статті 139	Не включаються

Додаток 2

до Методичних рекомендацій щодо складання та перевірки Податкової декларації з податку на прибуток підприємства

Основні відмінності у складі загальноновиробничих витрат, адміністративних витрат, витрат на збут та інших витрат за ПКУ та П(С)БО 16

№ з/п	Стаття витрат за статтею ПКУ та пп. П(С)БО 16	Нормативний акт	Обмеження щодо складу витрат при обчисленні об'єкта оподаткування	
			Суть обмежень	
Витрати на управління виробництвом (підпункт 138.8.5 (а) пункту 138.8 статті 138 ПКУ, підпункт 15.1 пункту 15 П(С)БО 16)				
1	Оплата праці працівників апарату управління цехами, дільницями	Пункт 142.1 статті 142 ПКУ	Суми матеріальної допомоги, які звільнюються від оподаткування згідно з нормами розділу IV "Податок на доходи фізичних осіб" ПКУ, не включаються до складу витрат платника податку на прибуток	
2	Внески на соціальне страхування працівників апарату управління цехами, дільницями	Стаття 143 ПКУ	Включаються тільки внески на загальнонообов'язкове державне соціальне страхування	
3	Витрати на медичне страхування, страхування відповідно до Закону України "Про недержавне пенсійне забезпечення", страхування за довгостроковими договорами страхування життя працівників апарату управління цехами, дільницями	Абзаци другий, третій пункту 142.2 статті 142 ПКУ; підпункт 140.1.6 пункту 140.1 статті 140 ПКУ	1. Підпункт 140.1.6 пункту 140.1 статті 140 ПКУ: не включаються витрати підприємства у вигляді страхування життя, здоров'я чи інших ризиків, пов'язаних із діяльністю фізичних осіб, яке перебувають у трудових відносинах з платником податків, обов'язковість якого не передбачено законодавством. 2. До створення відповідної законодавчої бази на сьогодні не діє норма пункту 1 статті 7 Закону "Про страхування (загальнообов'язкове медичне страхування). На сьогодні діє лише добровільне медичне страхування (пункт 3 статті 6 Закону)	
4	Витрати на оплату службових відряджень персоналу цехів, дільниць	Підпункт 140.1.7 пункту 140.1 статті 140 ПКУ	Встановлено перелік витрат, які дозволено включати до витрат, які враховуються при визначенні об'єкта оподаткування податком на прибуток, наприклад, обмеження добових: не більше 0,2 мінімальної заробітної плати (по Україні), 0,75 – (за кордоном)	
Амортизація основних засобів (підпункт 138.8.5 (б) пункту 138.8 статті 138 ПКУ, підпункт 15.2 пункту П(С)БО 16)				
1	Амортизація основних засобів загальноновиробничого (цехового, дільничного, лінійного) призначення	Статті 145, 146 ПКУ	Відмінності у визначенні вартості, що амортизується за рахунок обліку ремонтів, сум переоцінки, термінів використання тощо	

Продовження додатка 8

№ з/п	Стаття витрат за статтею ПКУ та пп. П(С)БО 16	Обмеження щодо складу витрат при обчисленні об'єкта оподаткування	
		Нормативний акт	Суть обмежень
Амортизація нематеріальних активів (підпункт 138.8.5 (в) пункту 138.8 статті 138 ПКУ, підпункт 15.3 пункту 15 П(С)БО 16)			
1	Амортизація нематеріальних активів загальновиробничого (цехового, дільничного, лінійного) призначення	Статті 145, 146 ПКУ	Відмінності у визначенні вартості, що амортизується за рахунок сум переоцінки, термінів використання тощо
Витрати на утримання та експлуатацію основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення (підпункт 138.8.5 (г) пункту 138.8 статті 138 ПКУ, підпункт 15.4 пункту 15 П(С)БО 16)			
1	Відображено витрати на поточний ремонт основних засобів	Пункти 146.11, 146.12 статті 146 ПКУ	До витрат включаються витрати на ремонт, що не перевищують 10 % сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів на початок звітного року
2	Відображено витрати на капітальний ремонт (модернізацію, модифікацію, добудову, дообладнання) основних засобів		
3	Витрати на страхування основних засобів загальновиробничого призначення	Підпункт 140.1.6 пункту 140.1 статті 140 ПКУ	До витрат включається сума в межах звичайної ціни страхового тарифу відповідного виду страхування на момент укладення договору (підпункт 140.1.6 пункту 140.1 статті 140 ПКУ). Для орендованих основних засобів в договорі оренди має передбачатись страхування
4	Витрати на оперативну оренду основних засобів загальновиробничого призначення		
Витрати на вдосконалення технології та організації виробництва (підпункт 138.8.5 (г) пункту 138.8 статті 138 ПКУ, підпункт 15.5 пункту 15 П(С)БО 16)			
1	Оплата праці працівників, зайнятих вдосконаленням технології та організації виробництва, підвищення якості продукції	Пункт 142.1 статті 142 ПКУ	Суми матеріальної допомоги, які звільняються від оподаткування згідно з нормами розділу IV "Податок на доходи фізичних осіб" ПКУ, не включаються до складу витрат платника податку на прибуток
2	Соціальне страхування працівників, зайнятих вдосконаленням технології та організації виробництва підвищення якості продукції	Стаття 143 ПКУ	Включаються тільки внески на загальнообов'язкове державне соціальне страхування

Продовження додатка 8

№ з/п	Стаття витрат за статтею ПКУ та пп. П(С)БО 16	Обмеження щодо складу витрат при обчисленні об'єкта оподаткування	
		Нормативний акт	Суть обмежень
3	Витрати матеріалів на вдосконалення технології та організації виробництва підвищення якості продукції	Немає	
4	Оплата послуг сторонніх організацій на вдосконалення технології та організації виробництва підвищення якості продукції	Підпункти 139.1.13–139.1.15 пункту 139.1 статті 139 ПКУ	Обмеження щодо послуг інжинірингу, консалтингу
Витрати на утримання виробничих приміщень (підпункт 138.8.5 (д) пункту 138.8 статті 138 ПКУ, підпункт 15.6 пункту 15 П(С)БО 16)			
1	Витрати на освітлення, опалення, водопостачання, водовідведення та інші послуги з утримання виробничих приміщень	Немає	
Витрати на обслуговування виробничого процесу (підпункт 138.8.5 (е) пункту 138.8 статті 138 ПКУ, підпункт 15.7 пункту 15 П(С)БО 16)			
1	Оплата праці загальноновиробничого персоналу, що здійснює обслуговування виробничого процесу	Пункт 142.1 статті 142 ПКУ	Суми матеріальної допомоги, які звільнюються від оподаткування згідно з нормами розділу IV "Податок на доходи фізичних осіб" ПКУ, не включаються до складу витрат платника податку на прибуток.
2	Внески на соціальне страхування загальноновиробничого персоналу	Стаття 143 ПКУ	Включаються тільки внески на загальнонообов'язкове державне соціальне страхування
3	Витрати на медичне страхування, страхування відповідно до Закону України "Про недержавне пенсійне забезпечення", страхування за довгостроковими договорами страхування життя працівників апарату управління виробництвом	Підпункт 140.1.6 пункту 140.1 статті 140 ПКУ Абзаци другий, третій пункту 142.2 статті 142 ПКУ	1. Підпункт 140.1.6 пункту 140.1 статті 140 ПКУ: не включаються витрати підприємства у вигляді страхування життя, здоров'я чи інших ризиків, пов'язаних із діяльністю фізичних осіб, яке перебувають у трудових відносинах з платником податків, обов'язкових якого не передбачено законодавством. 2. До створення відповідної законодавчої бази на сьогодні не діє норма пункту 1 статті 7 Закону "Про страхування (загальнообов'язкове медичне страхування). На сьогодні діє лише добровільне медичне страхування (пункт 3 статті 6 Закону)
4	Витрати на здійснення технологічного контролю за виробничими процесами		

№ з/п	Стаття витрат за статтею ПКУ та пп. П(С)БО 16	Обмеження щодо складу витрат при обчисленні об'єкта оподаткування	
		Нормативний акт	Суть обмежень
Витрати на охорону праці, техніку безпеки, охорону навколишнього природного середовища (підпункт 138.8.5 (є) пункту 138.8 статті 138 ПКУ, підпункт 15.8 пункту 15 П(С)БО 16)			
1	Витрати на охорону праці і техніку безпеки	Постанова КМУ від 27.06.2003 № 994	Обмежено перелік витрат на охорону праці, які включаються до витрат, які враховуються при визначенні об'єкта оподаткування податком на прибуток
2	Забезпечення працівників спеціальним одягом, взуттям та засобами індивідуального захисту	Норми галузевих міністерств і відомств за переліком, наведеним у додатку 3	До витрат включаються вартість спеодягу, списаного в межах норм
3	Надання працівникам, зайнятим на роботах із шкідливими умовами праці, спеціального харчування	Порядок безкоштовної видачі молока або інших рівноцінних харчових продуктів робітникам і службовцям, зайнятим на роботах із шкідливими умовами праці, затверджений постановою Держкомпраці і Президії ВЦРПС від 16.12.87 № 731/П-13 на підставі Переліку хімічних речовин, під час роботи з якими в профілактичних цілях рекомендується вживання молока або інших рівноцінних харчових продуктів, затвердженого наказом МОЗ СРСР від 04.11.87 № 4430-87	На витрати списується вартість продуктів в межах затверджених норм

Продовження додатка 8

№ з/п	Стаття витрат за статтею ПКУ та пп. П(С)БО 16	Обмеження щодо складу витрат при обчисленні об'єкта оподаткування	
		Нормативний акт	Суть обмежень
4	Витрати на охорону навколишнього середовища	Підпункт 138.10.6 (є) пункту 138.10 статті 138 ПКУ	Відображаються в складі інших витрат звичайної діяльності
Витрати, пов'язані із підтвердженням відповідності продукції (підпункт 138.8.5 (ж) пункту 138.8 статті 138 ПКУ, підпункт 15.9 пункту 15 П(С)БО 16)			
1	Витрати, пов'язані із підтвердженням відповідності продукції, систем якості, систем управління якістю, систем екологічного управління, персоналу, встановленим вимогам	Відповідно до Закону України "Про підтвердження відповідності"	Перелік витрат на забезпечення відповідності продукції відповідно до закону
Інші загальновиробничі витрати (підпункт 138.8.5 (и) пункту 138.8 статті 138 ПКУ, підпункт 15.9 пункту 15 П(С)БО 16)			
1	Внутрішньозаводське переміщення матеріалів, деталей, напівфабрикатів, інструментів зі складу до цехів і готової продукції на склад		
2	Списання пального на роботи із внутрішнього переміщення	Наказ Міністерства транспорту України та Департаменту автомобільного транспорту України "Про затвердження Норм витрат палива і мастильних матеріалів на автомобільному транспорті" від 10.02.98 № 43	До витрат включається вартість пального, списаного в межах затверджених норм
3	Нестачі незавершеного виробництва, нестачі і втрати від псування і матеріальних цінностей у цехах	Підпункт 138.8.5 пункту 138.8 статті 138, пункт 140.3 статті 140 ПКУ Спеціально затвержені	У межах норм природного убутку згідно із затвердженими центральними органами виконавчої влади та погодженими з Міністерством фінансів нормативами

Продовження додатка 8

№ з/п	Стаття витрат за статтею ПКУ та пп. П(С)БО 16	Обмеження щодо складу витрат при обчисленні об'єкта оподаткування	
		Нормативний акт	Суть обмежень
		норми природного убутку за видами матеріальних цінностей (додаток 4)	
4	Оплата простовів	Не включається до податкових витрат	
Загальні корпоративні витрати (підпункт 138.10.2 пункту 138.10 статті 138 ПКУ (абзац 1 пункту 18 П(С)БО 16))			
1	Організаційні витрати	Підпункт 138.10.6 (ж) пункту 138.10 статті 138 ПКУ	Обмежень немає, але витрати на реєстрацію відображаються у складі інших витрат звичайної діяльності декларації
2	Витрати на проведення зборів органів управління		Обмежень немає
3	Представницькі витрати 1) проведення офіційного прийому (сніданку, обіду, вечері); 2) транспортне забезпечення представників; 3) заходи культурної програми; 4) буфетне обслуговування під час переговорів; 5) оплата послуг перекладача, що не перебуває в штаті підприємства; 6) оплата номерів представників у готелях	Підпункт 139.1.1 пункту 138.1 статті 138 ПКУ	Не включаються витрати на організацію та проведення прийомів, презентацій, свят, розваг та відпочинку, придбання та розповсюдження подарунків

Продовження додатка 8

№ з/п	Стаття витрат за статтею ПКУ та пп. П(С)БО 16	Обмеження щодо складу витрат при обчисленні об'єкта оподаткування	
		Нормативний акт	Суть обмежень
Витрати на службові відрядження й утримання апарату управління підприємством та іншого загальногосподарського персоналу (підпункт 138.10.2 (б) пункту 138.10 статті 138 ПКУ, абзац 2 пункту 18 П(С)БО 16)			
1	Заробітна плата апарату управління	Пункт 142.1 статті 142 ПКУ	Суми матеріальної допомоги, які звільняються від оподаткування згідно з нормами розділу IV "Податок на доходи фізичних осіб" ПКУ, не включаються до складу витрат платника податку на прибуток
2	Єдиний внесок на заробітну плату адміністративного персоналу	Стаття 143 ПКУ	Включаються тільки внески на загальнообов'язкове державне соціальне страхування
3	Витрати на службові відрядження	Підпункт 140.1.7 пункту 140.1 статті 140 ПКУ	Встановлено перелік витрат, які дозволено включати до витрат, які враховуються при визначенні об'єкта оподаткування податком на прибуток, наприклад, обмеження добових: не більше 0,2 мінімальної заробітної плати (по Україні), 0,75 (за кордоном)
Витрати на утримання основних засобів, інших необоротних матеріальних активів загальногосподарського використання (підпункт 138.10.2 (в) пункту 138.10 статті 138 ПКУ, абзац 3 пункту 18 П(С)БО)			
1	Оперативна оренда (у т. ч. легкових автомобілів)		Обмежень немає
2	Придбання паливно-мастильних матеріалів	Наказ Міністерства транспорту України та Державного департаменту автомобільного транспорту України "Про затвердження Норм витрат палива і мастильних матеріалів на автомобільному транспорті" від 10.02.98 № 43	До витрат включається вартість пального, списаного в межах затверджених норм
3	Стоянка і парковка легкових автомобілів		Обмежень немає

Продовження додатка 8

№ з/п	Стаття витрат за статтею ПКУ та пп. П(С)БО 16	Обмеження щодо складу витрат при обчисленні об'єкта оподаткування	
		Нормативний акт	Суть обмежень
4	Страховання майна	Підпункт 140.1.6 пункту 140.1 статті 140 ПКУ	До витрат включається сума в межах звичайної ціни страхового тарифу відповідного виду страхування на момент укладення договору (підпункт 140.1.6 пункту 140.1 статті 140 ПКУ). Для орендованих основних засобів в договорі оренди має передбачатись страхування
5	Амортизація загальногосподарських основних засобів	Стаття 143 ПКУ	Відмінності у визначенні вартості, що амортизується за рахунок обліку ремонтів, сум переоцінки, термінів використання і т. д.
6	Опалення, теплостачання, водопостачання, водовідведення, охорона та інші витрати на утримання адмінбудівлі		Обмежень немає
Винагороди за консультаційні, інформаційні, аудиторські та інші послуги (підпункт 138.10.2 (г) пункту 138.10 статті 138 ПКУ, абзац 4 пункту 18 П(С)БО)			
1	Винагороди за консультаційні та інформаційні послуги, оцінки майна	Підпункти 139.1.13–139.1.15 пункту 139.1 статті 139 ПКУ	Обмеження щодо послуг консалтингу
2	Витрати на аудиторські послуги		Обмежень немає
Витрати на оплату послуг зв'язку (підпункт 138.10.2 (г) пункту 138.10 статті 138 ПКУ, абзац 5 п. 18 П(С)БО)			
1	Пошта, телеграф, телефон, телекс, телефакс, стільниковий зв'язок		Обмежень немає
Амортизація нематеріальних активів загальногосподарського використання (підпункт 138.10.2 (д) пункту 138.10 статті 138 ПКУ, абзац шостий пункту 18 П(С)БО)			
1	Амортизація нематеріальних активів загальногосподарського використання	Стаття 143 ПКУ	Відмінності у визначенні вартості, що амортизується за рахунок обліку сум переоцінки, термінів використання тощо
Витрати на врегулювання спорів у судах (підпункт 138.10.2 (е) пункту 138.10 статті 138 ПКУ, абзац сьомий пункту 18 П(С)БО)			
1	Судовий збір (мито), витрати, пов'язані із розглядом справи, на правову допомогу,		Обмежень немає

Продовження додатка 8

№ з/п	Стаття витрат за статтею ПКУ та пп. П(С)БО 16	Обмеження щодо складу витрат при обчисленні об'єкта оподаткування	
		Нормативний акт	Суть обмежень
	на інформаційно-технічне забезпечення процесу		
	Витрати на податки, збори та інші платежі (підпункт 138.10.4 пункту 138.10 статті 138 ПКУ, абзац сьомий пункту 18 П(С)БО)		
1	Витрати на податки, збори, інші передбачені законодавством платежі	Підпункти 139.1.6, 139.1.10, 139.1.11 пункту 139.1 статті 139 ПКУ	В цілях оподаткування податком на прибуток визнаються у складі інших операційних витрат в іншому рядку декларації (підпункт 138.10.4 пункту 138.10 статті 138 ПКУ)
	Плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків (підпункт 138.10.2 (є) пункту 138.10 статті 138 ПКУ, абзац дев'ятий пункту 18 П(С)БО)		
1	Оплата за розрахунково-касове обслуговування		Обмежень немає
2	Плата за зняття готівки та ін.		Обмежень немає
	Інші витрати загальногосподарського призначення (підпункт 138.10.2 (ж) пункту 138.10 статті 138 ПКУ, абзац десятий пункту 18 П(С)БО)		
1	Канцтовари загальногосподарського призначення		Обмежень немає
	Витрати на збут (витрати, пов'язані з реалізацією товарів, виконання робіт, наданням послуг)		
1	Витрати на пакувальні матеріали для затарювання товарів на складах готової продукції (підпункт 138.10.3 (а) пункту 138.10 статті 138 ПКУ, абзац перший пункту 19 П(С)БО 16)		Немає обмежень
2	Витрати на ремонт тари (підпункт 138.10.3 (б) пункту 138.10 статті 138 ПКУ, абзац другий пункту 19 П(С)БО 16)		Немає обмежень

Продовження додатка 8

№ з/п	Стаття витрат за статтею ПКУ та пп. П(С)БО 16	Обмеження щодо складу витрат при обчисленні об'єкта оподаткування	
		Нормативний акт	Суть обмежень
3	Оплата праці та комісійні винагороди продавцям, торговим агентам та працівникам підрозділів, що забезпечують збут (підпункт 138.10.3 (в) пункту 138.10 статті 138 ПКУ, абзац третій пункту 19 П(С)БО 16)	Стаття 143 ПКУ	Обмеження щодо нарахувань на фонд оплати праці, до яких відносяться тільки внески на загальнообов'язкове державне соціальне страхування
4	Витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг), на передпродажну підготовку товарів (підпункт 138.10.3 (г) пункту 138.10 статті 138 ПКУ, абзац четвертий пункту 19 П(С)БО 16)	Підпункт 139.1.13 пункту 139.1 статті 139 ПКУ	Не належать до витрат, якщо послуги придбані у нерезидентів з офшорним статусом, існує 4 % ліміт від доходів для віднесення до витрат послуг від інших нерезидентів (див. додаток 1)
5	Витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом (підпункт 138.10.3 (г) пункту 138.10 статті 138 ПКУ, абзац 5 пункту 19 П(С)БО 16)	Підпункт 140.1.7 пункту 140.1 статті 140 ПКУ	Встановлено перелік витрат, що дозволено включати до витрат, які враховуються при визначенні об'єкта оподаткування податком на прибуток, наприклад, обмеження добових: не більше 0,2 мінімальної заробітної плати (по Україні), 0,75 (за кордон)
6	Витрати на утримання основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, пов'язаних зі збутом товарів, виконанням робіт, наданням послуг (підпункт 138.10.3 (д) пункту 138.10 статті 138 ПКУ, абзац шостий пункту 19 П(С)БО 16)	Стаття 143 ПКУ	Відмінності у визначенні вартості, що амортизується за рахунок обліку ремонтів, сум переоцінки, термінів використання тощо
7	Витрати на транспортування, перевалку і страхування товарів, транспортно-експедиційні та інші послуги, пов'язані з транспортуванням продукції (товарів) відповідно до умов договору (базису) поставки (підпункт 138.10.3 (е) пункту 138.10 статті 138 ПКУ, абзац сьомий пункту 19 П(С)БО 16)		Витрати на страхування здійснюються в межах звичайної ціни страхового тарифу (підпункт 140.1.6 пункту 140.1 статті 140 ПКУ)

Продовження додатка 8

№ з/п	Стаття витрат за статтею ПКУ та пп. П(С)БО 16	Обмеження щодо складу витрат при обчисленні об'єкта оподаткування	
		Нормативний акт	Суть обмежень
8	Витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування (підпункт 138.10.3 (є) пункту 138.10 статті 138 ПКУ, абзац восьмий пункту 19 П(С)БО 16)	Підпункт 140.1.4 пункту 140.1 статті 140 ПКУ. Порядок обліку покупок, що отримали гарантійну заміну товарів або послуги з гарантійного ремонту (обслуговування), затверджений наказом Державної податкової адміністрації України від 28.02.2011 № 112, Порядок гарантійного ремонту (обслуговування) або гарантійної заміни технічно складних побутових товарів, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 11.04.2002 № 506	Визначено перелік товарів, щодо яких витрати на гарантійний ремонт включаються до витрат, встановлено граничні норми на гарантійний ремонт в розмірі тих витрат, що офіційно оприлюднені. Для віднесення до витрат вимагається окремий облік покупок, яким проведено гарантійні ремонти і списані за гарантією товари
9	Витрати на транспортування готової продукції (товарів) між складами підрозділів підприємства (підпункт 138.10.3 (ж) пункту 138.10 статті 138 ПКУ, абзац дев'ятий пункту 19 П(С)БО 16)	Наказ Міністерства транспорту України та державного департаменту автомобільного транспорту України "Про затвердження Норм витрат палива і мастильних матеріалів на автомобільному транспорті" від 10.02.98 № 43	До витрат включається вартість пального, списаного в межах затверджених норм
10	Витрати на дослідження та розробки відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 8 "Нематеріальні активи"	Визначаються	Підпункт 140.1.2 пункту 140.1 статті 140 ПКУ

Продовження додатка 8

№ з/п	Стаття витрат за статтю ПКУ та пп. П(С)БО 16	Нормативний акт	Обмеження щодо складу витрат при обчисленні об'єкта оподаткування	
			Суть обмежень	
11	Собівартість реалізованої іноземної валюти, яка для цілей бухгалтерського обліку визначається шляхом перерахунку іноземної валюти в грошову одиницю, є еквівалентом, виражена в грошовій одиниці України за курсом Національного банку України на дату продажу іноземної валюти, плюс витрати, пов'язані з продажем іноземної валюти	Не відображаються	Підпункт 153.1.4 пункту 153.1 статті 153 ПКУ передбачає віднесення до складу витрат тільки курсових різниць	
12	Собівартість реалізованих виробничих запасів, яка для цілей бухгалтерського обліку складається з їх облікової вартості та витрат, пов'язаних з їх реалізацією	Прямой заборони немає	Пропонується показувати у складі інших витрат операційної діяльності (підпункт 138.10.4 пункту 138.10 статті 138 ПКУ)	
13	Сума безнадійної дебиторської заборгованості та відрахування до резерву сумнівних боргів	Визнаються	У складі інших витрат звичайної діяльності (підпункт 138.10.6 (г) пункту 138.10 статті 138 ПКУ)	
14	Втрати від операційної курсової різниці (тобто від зміни курсу валюти за операціями, активами і зобов'язаннями, що пов'язані з операційною діяльністю підприємства)	Визнаються	У складі інших операційних витрат згідно з підпунктом 138.10.4 (а) пункту 138.10 статті 138 ПКУ	
15	Втрати від знецінення запасів	Визнаються в межах норм, відображаються у складі загально виробничих витрат, якщо нестачі і псування відбулись в цехах (підпункт 138.8.5 (и) пункту 138.8 статті 138 ПКУ), інших місць псування не вказується	Якщо нестачі і псування не пов'язані з цехами, в межах норм пропонується показувати у складі інших витрат операційної діяльності (підпункт 138.10.4 пункту 138.10 статті 138 ПКУ)	
16	Нестачі й втрати від псування цінностей	Визнаються в межах норм, відображаються у складі загально виробничих витрат, якщо нестачі і псування відбулись в цехах (підпункт 138.8.5 (и) пункту 138.8 статті 138 ПКУ), інших місць псування не вказується		

Продовження додатка 8

№ з/п	Стаття витрат за статтею ПКУ та пп. П(С)БО 16	Обмеження щодо складу витрат при обчисленні об'єкта оподаткування	
		Нормативний акт	Суть обмежень
17	Визнані штрафи, пеня, неустойка	Не відображаються	Згідно з підпунктом 139.1.11 пункту 139.1 статті 139 ПКУ
18	Витрати на утримання об'єктів соціально-культурного призначення	Визнаються	У складі інших витрат звичайної діяльності (підпункт 138.10.6 пункту 138.10 статті 138, підпункт 140.1.8 пункту 140.1 статті 140 ПКУ)
19	Інші витрати операційної діяльності (благодійна допомога)	Визнаються	У складі інших витрат звичайної діяльності (підпункт 138.10.6 пункту 138.10 статті 138 ПКУ)
Інші витрати (пункт 29 П(С)БО 16)			
1	Собівартість реалізованих фінансових інвестицій (балансова вартість та витрати, пов'язані з реалізацією фінансових інвестицій)	Визнається фінансовий результат	Пункт 153.8 статті 153 ПКУ
2	Втрати від безоплатної передачі основних засобів	Визнаються фінансовий результат від передачі	Пункт 146.13 статті 146 ПКУ
3	Втрати від неопераційних курсових різниць	Визнається	У складі інших операційних витрат згідно із підпунктом 138.10.4 (а) пункту 138.10 статті 138 ПКУ
4	Сума уцінки необоротних активів і фінансових інвестицій	Не відображається	Пункт 152.10 статті 152 ПКУ
5	Витрати на ліквідацію необоротних активів (розбирання, демонтаж тощо)	Визнається	Пункт 144.2 статті 144 ПКУ
6	Залишкова вартість ліквідованих (списаних) необоротних активів	Визнається фінансовий результат від ліквідації	Пункт 146.13 статті 146 ПКУ
7	Інші витрати звичайної діяльності		

Додаток 3

до Методичних рекомендацій щодо складання та перевірки
Податкової декларації з податку на прибуток підприємства

Норми видачі спеодягу, спеціального взуття та інших засобів індивідуального захисту

№ з/п	Вид	Нормативний документ, яким затверджено відповідні норми
1	Працівникам загальних професій різних галузей промисловості (застосовуються з 29.05.2009)	Норми Державного комітету України з промислової безпеки, охорони праці та гірничого нагляду від 16.04.2009 № 62
2	Працівникам електротехнічної промисловості (застосовуються з 07.02.2009)	Норми Держгірпромнагляду від 29.12.2008 № 300
3	Працівникам дорожнього господарства (застосовуються з 04.02.2009)	Норми Держгірпромнагляду від 24.12.2008 № 292
4	Працівникам авіаційної та оборонної промисловості (застосовуються з 27.01.2009)	Норми Держгірпромнагляду від 22.12.2008 № 288
5	Працівникам (текстильного) бавовняного виробництва (застосовуються з 01.02.2009)	Норми Держгірпромнагляду від 09.12.2008 № 263
6	Працівникам вовняного виробництва (застосовуються з 01.01.2009)	Норми Держгірпромнагляду від 10.11.2008 № 240
7	Працівникам трикотажного виробництва (застосовуються з 01.01.2009)	Норми Держгірпромнагляду від 10.11.2008 № 239
8	Забезпечення працівників спеодягом (загальні норми)	Положення Держгірпромнагляду від 24.03.2008 № 53
9	Працівникам авіаційного транспорту	Норми Держгірпромнагляду від 25.03.2008 № 57
10	Працівникам металургійної промисловості	Наказ Держгірпромнагляду від 27.08.2008 № 187
11	Працівникам гірничодобувної промисловості	Наказ Держгірпромнагляду від 21.08.2008 № 184
12	Військовослужбовцям Держприкордонслужби у мирний час	Положення Кабінету Міністрів України від 20.08.2008 № 727
13	Працівникам підрозділів відомчої воєнізованої охорони Міненергетики України	Положення Кабінету Міністрів України від 08.10.2007 № 480
14	Працівникам суднобудівної промисловості	Норми Держгірпромнагляду від 29.03.2007 № 64
15	Працівникам приладобудівної промисловості	Норми Держгірпромнагляду від 29.03.2007 № 65
16	Працівникам на підприємствах гумотехнічної галузі	Норми Держгірпромнагляду від 01.10.2007 № 223
17	Працівникам шкіряної галузі промисловості	Норми Держгірпромнагляду від 29.10.2007 № 249
18	Працівникам взуттєвої галузі промисловості	Норми Держгірпромнагляду від 29.10.2007 № 248
19	Працівникам кондитерського, хлібопекарного та макаронного виробництв	Норми Держгірпромнагляду від 26.03.2007 № 59
20	Працівникам хімічних виробництв (частина 2)	Норми Держгірпромнагляду від 13 грудня 2007 № 305
21	Працівникам промисловості будівельних матеріалів	Норми Держгірпромнагляду від 11.12.2007 № 298
22	Працівникам радіоелектронної промисловості	Норми Держгірпромнагляду № 297 від 11.12.2007
23	Працівникам рибного господарства	Норми МНС від 11.04.2006 № 214
24	Працівникам машинобудування та металообробної промисловості	Норми МНС від 21.02.2006 № 89
25	Працівникам скляної промисловості	Норми МНС від 30.01.2006 № 41

Продовження додатка 8

№ з/п	Вид	Нормативний документ, яким затверджено відповідні норми
26	Працівникам лісового господарства	Норми Держнаглядохоронпраці від 25.04.2005 № 65
27	Працівникам деревообробної промисловості	Норми Держнаглядохоронпраці від 31.01.2005 № 19
28	Працівникам залізничного транспорту	Норми Держнаглядохоронпраці від 21.01.2004 № 12
29	Працівникам морського і річкового транспорту	Порядок Мінітрансу України від 20.08.2004 № 758
30	Працівникам хімічних виробництв (частина 1)	Норми Держнаглядохоронпраці від 07.09.2004 № 194
31	Працівникам, зайнятим у будівельному виробництві	Норми Держнаглядохоронпраці від 17.05.2004 № 126
32	Військовослужбовцям збройних сил та інших військових формувань у мирний час	Положення Кабінету Міністрів України від 28.10.2004 № 1444
33	Посадовим особам, які здійснюють державний ветеринарно-санітарний нагляд	Положення Міністерства аграрної політики України від 27.06.2003 № 195
35	Працівникам целюлозно-паперової промисловості	Наказ Міністерства праці та соціальної політики України від 28.12.2000 № 359
36	Посадовим особам державної екологічної інспекції Міністерства природи України	Наказ Міністерства охорони навколишнього природного середовища України від 01.02.1994 № 8
37	Посадовим особам інспекції державного технічного нагляду	Постанова Кабінету Міністрів України від 19.08.1999 № 1537
38	Електромонтерам (додаток 4)	Порядок Державного комітету будівництва, архітектури та житлової політики України від 28.09.1999 № 235
39	Працівникам автомобільного транспорту	Наказ Комітету по нагляду за охороною праці України від 20.10.1998 № 207
40	Працівникам харчової промисловості (олійно-жирове, спиртове, лікєро-горілчане, пиво-безалкогольне, тютюнове та тютюново-ферментатіне, парфумерно-косметичне та ефіроолійне виробництво)	Наказ Комітету по нагляду за охороною праці України від 10.06.1998 № 115
41	Працівникам м'ясної і молочної промисловості	Наказ Міністерства праці та соціальної політики України та Комітету по нагляду за охороною праці України від 10.06.1998 № 116
42	Працівникам елеваторної, борошномельно-круп'яної і комбикормової промисловості	Наказ Комітету по нагляду за охороною праці України від 10.06.1998 № 118
43	Працівникам сільського та водного господарства	Наказ Комітету по нагляду за охороною праці України від 10.06.1998 № 117
44	Працівникам зв'язку	Наказ Комітету по нагляду за охороною праці України від 08.07.1998 № 139
45	Працівникам державної торгівлі	Постанова Президії Всесоюзної Центральної Ради профспілок від 20.02.1980 № 43/П-2

Додаток 4

до Методичних рекомендацій щодо складання та перевірки
Податкової декларації з податку на прибуток підприємства

Норми природного убутку, псування матеріальних цінностей

№ з/п	Назва відповідних норм	Нормативний документ, яким затверджено відповідні норми
Продовольчі товари в торгівлі		
1	Норми природного убутку продовольчих товарів у торгівлі та інструкції з їх застосування	Наказ Міністерства торгівлі СРСР від 02.04.87 № 88
2	Приблизні диференційовані розміри списання втрат непродовольчих та продовольчих товарів у магазинах (відділах, секціях) самообслуговування	Наказ Міністерства торгівлі СРСР від 23.03.84 № 75
3	Норми відходів при підготовці до продажу колпачностей і ковбасних виробів	Наказ Міністерства торгівлі УРСР від 14.12.89 № 122
4	Норми відходів ковбас і продуктів зі свинини при підготовці до продажу у підприємствах роздрібної торгівлі та громадського харчування	Наказ Міністерства торгівлі СРСР від 31.03.89 № 37
5	Про затвердження норм природного убутку свіжих лимонів при зберіганні й продажу та Інструкції щодо їх застосування	Наказ Міністерства торгівлі СРСР від 27.02.79 № 59
6	Про затвердження норм природного убутку м'яса свіжих грейпфрутів при зберіганні та продажу	Наказ Міністерства торгівлі СРСР від 24.09.80 № 252
7	Норми природного убутку продовольчих товарів (свіжої картоплі, овочів і плодів, свіжих ман-даринів, апельсинів, ананасів, бананів та ін.)	Наказ Міністерства торгівлі СРСР від 26.03.80 № 75
8	Про затвердження норм природного убутку свіжих картоплі, овочів і плодів у міській і сільській роздрібній торговельній мережі та Інструкції щодо їх застосування	Наказ Міністерства торгівлі РРФСР від 22.02.88 № 45
Непродовольчі товари в торгівлі		
1	Норми втрат (бою) ялинкових скляних прикрас при транспортуванні	Наказ Міністерства торгівлі СРСР від 27.12.85 № 307
2	Норми втрат парфумерно-косметичних товарів при транспортуванні, зберіганні та реалізації (у відсотках від суми вартості партії товару)	Наказ Міністерства торгівлі СРСР від 29.12.89 № 136
3	Норми втрат (бою) спортоварів, автомобілозапчастин і приладдя при транспортуванні, зберіганні і реалізації	Наказ Міністерства торгівлі СРСР від 21.12.90 № 114
4	Норми втрат (бою) товарів побутової хімії у дрібному розфасуванні при транспортуванні, зберіганні і реалізації (у % від суми партії товару)	Наказ Міністерства торгівлі СРСР від 24.09.91 № 68
5	Норми втрат (бою) виробів із пластмас (господарських, галантерейних і культоварів) при транспортуванні, зберіганні та реалізації (для підприємств роздрібної торгівлі)	Наказ Міністерства торгівлі СРСР від 27.11.91 № 94

Продовження додатка 8

№ з/п	Назва відповідних норм	Нормативний документ, яким затверджено відповідні норми
6	Про затвердження норм втрат (бою) фарфоро-фаянсових, майолікових і гончарних товарів, посуду скляного сортового, господарського, кухонного з жаростійкого скла та колб для термосів при транспортуванні, зберіганні та реалізації і Порядку їх застосування	Наказ Міністерства торгівлі СРСР від 04.01.88 № 2
Паливо		
1	Норми природного убутку паливної продукції при зберіганні, складських операціях і перевезеннях зі складу на склад	Постанова Державного комітету Ради Міністрів СРСР з матеріально-технічного забезпечення від 12.08.81 № 73
2	Про затвердження норм природного убутку нафтопродуктів при прийомі, зберіганні, відпуску і транспортуванні	Постанова Державного комітету СРСР з матеріально-технічного постачання від 26.03.86 № 40
Будівельні матеріали і матеріали для ремонту		
1	Норми втрат (бою) будівельних матеріалів при транспортуванні автотранспортом, зберіганні та реалізації та інструкцію про порядок застосування норм втрат (бою) будівельних матеріалів при транспортуванні автотранспортом, зберіганні та реалізації	Наказ Міністерства торгівлі СРСР від 27.11.91 № 95
2	Норми втрат цементу при перевезенні залізничним транспортом, встановлені в Нормам природного убутку окремих видів продукції виробничо-технічного призначення при перевезенні залізничним транспортом	Постанова Державного комітету СРСР з матеріально-технічного постачання від 19.10.89 № 64
3	Норми втрат (бою) керамічної цегли та каміння	Наказ Міністерства промисловості будівельних матеріалів СРСР від 10.05.82
4	Норми втрат (бою) сталевих емальованих ванн і мийок	Затверджено Міністерством промисловості будівельних матеріалів СРСР від 14.01.83
5	Норми втрат (бою) чавунних емальованих ванн	Затверджено Міністерством промисловості будівельних матеріалів СРСР від 07.04.82
6	Норми втрат (бою) виробів із пористого бетону при зберіганні на складі	Затверджено Міністерством промисловості будівельних матеріалів СРСР від 31.05.83
7	Норми втрат (бою) виробів із пористого бетону при транспортуванні	Затверджено Міністерством промисловості будівельних матеріалів СРСР від 19.10.83
8	Норми втрат (бою) керамічної цегли та каменю	Затверджено Міністерством промисловості будівельних матеріалів СРСР від 10.05.82

Продовження додатка 8

№ з/п	Назва відповідних норм	Нормативний документ, яким затверджено відповідні норми
9	Норми втрат (бою) силікатної цегли і каменю	Затверджено Міністерством промисловості будівельних матеріалів СРСР від 10.03.83
10	Норми втрат (бою) будівельних матеріалів при транспортуванні автотранспортом, зберіганні та реалізації	Наказ Міністерства торгівлі СРСР від 27.11.91 № 95
11	Норми природного убутку нерудних будівельних матеріалів при зберіганні	Постанова Державного комітету СРСР з матеріально-технічного постачання від 15.06.84 № 72
Лікарські засоби		
1	Граничні норми природного убутку лікарських засобів на аптечних складах	Наказ Міністерства охорони здоров'я СРСР від 06.02.85 № 138
2	Про затвердження норм природного убутку медикаментів, вати, медичних п'явок і скляного аптечного посуду в аптечних установах	Наказ Міністерства охорони здоров'я СРСР від 26.12.86 № 1689
Вторинна сировина, тара		
1	Норми природного убутку вторинної сировини при зберіганні на складах підприємств та організації	Постанова Державного комітету СРСР з матеріально-технічного постачання від 20.09.88 № 76
2	Про затвердження норм втрат від бою скляної тари з харчовими товарами на складах, базах, у роздрібних торговельних підприємствах, що застосовують технологію товароруку після перетарювання товарів на складах із транспортної тари постачальника у тару-обладнання	Наказ Міністерства торгівлі СРСР від 16.01.91 № 1
При перевезенні морським транспортом		
1	Норми природного убутку окремих видів вантажів при перевезеннях морськими шляхами сполучення	Постанова Державного комітету СРСР з матеріально-технічного постачання від 22.01.87
У виробництві харчових продуктів		
1	Норми природного убутку зерна, продуктів його переробки, насіння трав, кормів трав'яних, штучно висушених, і насіння олійних культур при зберіганні на підприємствах системи Міністерства хлібопродуктів СРСР	Постанова Державного комітету СРСР з матеріально-технічного постачання від 07.01.86 № 4
2	Щодо затвердження Інструкції про порядок і умови постачання, приймання, зберігання і відпуску замороженого м'яса і масла коров'ячого та списання природних втрат ваги м'яса, що утворилися при зберіганні та перевезенні	Наказ Державного комітету України з державного матеріального резерву, Державного комітету України з питань технічного регулювання та споживчої політики від 14.07.04 № 172/142

Додаток 5
до Методичних рекомендацій щодо складання та перевірки
Податкової декларації з податку на прибуток підприємства

Перевірка розрахунку податку на прибуток

по _____
(назва підприємства, його підпорядкованість)

за _____ 20__ року
(квартал, півріччя, 9 місяців, рік)

№ з/п	Показники	Рядок декларації	За даними платника	За даними контролюючого органу	Відхилення

НАУКОВЕ ВИДАННЯ

УДОСКОНАЛЕННЯ ОПОДАТКУВАННЯ ПРИБУТКУ ПІДПРИЄМСТВ В УКРАЇНІ

*За загальною редакцією
Т. І. Єфименко, Л. Г. Ловінської*

Відповідальний за випуск
В. Д. Королюк

Редактор
С. В. Бартош

Коректори:
*С. В. Зюбенко, Н. Г. Пузиренко,
С. М. Циркун*

Комп'ютерна верстка
І. М. Кіріличева, Г. Г. Пузиренка

Обкладинка
А. Б. Нефедова

Формат 70×100/16. Ум. друк. арк. 42,9. Наклад 300 прим. Зам. 13-1001.

Видавець: Державна навчально-наукова установа “Академія фінансового управління”
04119, м. Київ, вул. Дегтярівська, 38–44, тел./факс: (044) 277-51-15.
Свідоцтво суб'єкта видавничої справи ДК № 4348 від 08.08.2012.

ПАТ “ВПОЛ”
03151, м. Київ, вул. Волинська, 60.

Свідоцтво суб'єкта видавничої справи ДК № 4404 від 31.08.2012.

Удосконалення оподаткування прибутку підприємств в Україні / Т. І. Єфименко,
УЗ1 А. Г. Ловінська, Є. В. Калюга та ін. ; за заг. ред. Т. І. Єфименко, А. Г. Ловінської. –
К. : ДННУ “Академія фінансового управління”, 2013. – 526 с.
ISBN 978-966-2380-61-3

У монографії досліджено еволюцію, сучасний стан і тенденції розвитку оподаткування прибутку підприємств в Україні. Розглянуто теоретичні та практичні питання формування системи бухгалтерського обліку, адаптованої для цілей оподаткування прибутку згідно з Податковим кодексом України, удосконалення методології подання податкової інформації у взаємозв'язку з показниками фінансової звітності, а також формування прозорої системи контролю за правильністю справляння податку.

Для науковців, що досліджують проблеми удосконалення бухгалтерського обліку і податкового законодавства, практиків-бухгалтерів, фінансистів, працівників податкових органів.

УДК 336.221(477)
ББК 65.9(4Укр)261.4

