65.052.36
Г20

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

монографія



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

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

Монографія

Київ • Алерта • 2013

УДК 336.225.6: 336.226.12:657
ББК 65.052.202
Г 20

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

Рецензенти:

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

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

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

Автори:

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

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

ISBN 978-617-566-270-4

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

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

УДК 336.225.6: 336.226.12:657
ББК 65.052.202

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

ISBN 978-617-566-270-4

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

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

Monograph

Kyiv • Alerta • 2013

Зміст

ВСТУП **8**

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

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

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

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

РОЗДІЛ ІІІ
НАПРЯМИ ГАРМОНІЗАЦІЇ ПОДАТКОВОГО ТА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ З ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК ПІДПРИЄМСТВ

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

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

ВИСНОВКИ **276**

ЛІТЕРАТУРА **282**

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

Contents

INTRODUCTION 8

CHAPTER 1
THEORETICAL ASPECTS OF ACCOUNTING OF FINANCE RESULTS FOR ACCOUNTING AND TAX PURPOSES AND CONCEPTUAL BASIS OF THEIR HARMONIZATION

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

CHAPTER 2
ANALYSIS OF CURRENT TENDENCIES OF FISCAL AND FINANCIAL ACCOUNTING OF CORPORATE INCOME TAX IN UKRAINE

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

CHAPTER 3
DIRECTIONS OF HARMONIZATION OF FISCAL AND FINANCIAL ACCOUNTING OF CORPORATE INCOME TAX

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

3.4. Evaluation of impact of tax initiatives on interests of tax relations' participants 258

CONCLUSIONS **276**

APPENDICIES **282**

REFERENCES **301**

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

Прибуток є основним фінансовим джерелом розвитку підприємства, науково-технічного вдосконалення його матеріальної бази і продукції, всіх форм інвестування. Він слугує джерелом сплати податків. З урахуванням значення прибутку вся діяльність підприємства спрямована на його зростання. Зокрема, відповідно до ст. 42 глави 4 ГКУ підприємництво – це самостійна, ініціативна, систематична, на власний ризик господарська діяльність, що здійснюється суб'єктами господарювання (підприємцями) з метою досягнення економічних і соціальних результатів та одержання прибутку[35].

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

До початку XX ст. у західній економічній думці була відсутня самостійна теорія прибутку. Теорії, які претендують на подібний зміст (наприклад, у Е. Бем-Баверка), характеризували, як правило, суто проблеми походження відсотка. При такому підході прибуток за вирахуванням відсотка (або підприємницький дохід) трактувався як плата за кваліфіковану працю (тобто просто як різновид заробітної плати). Так, наприклад, Дж. С. Міль зазначав, що прибуток розраховується шляхом віднімання від доходів компанії витрат на закупівлю необхідних товарів і послуг, а також виплачуваної персоналу заробітної плати[36].

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

– існування монополії – обмеженої конкуренції у різних її видах.

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

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

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

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

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

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

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

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

На сучасному етапі розвитку економіки прибуток від господарської діяльності також трактується більшістю економістів як перевищення доходів над витратами[39].

На нашу думку, крапку в аналізі проблем обґрунтування прибутку ставити ще зарано, адже ми переконані, що в найближчому майбутньому з'являться більш сучасні концепції з трактування поняття «прибуток», адаптовані до нових умов господарювання[40].

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

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

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

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

Трактування прибутку є і в ГКУ (ст. 142). Так, прибуток (дохід) суб'єкта господарювання є показником фінансових результатів його господарської діяльності, що визначається шляхом зменшення суми валового доходу суб'єкта господарювання за певний період на суму валових витрат та суму амортизаційних відрахувань[41].

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

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

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

1) як виручка від продажу мінус документально підтверджені витрати (операційні, фінансові, надзвичайні);
2) як зміна чистих активів за вирахуванням нових надходжень капіталу, переоцінки і розподілу чистих активів[42]. Тому саме бухгалтерський прибуток виступає основою для складання публічної фінансової звітності і розрахунку прибутку до оподаткування.

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

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

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

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

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

Таблиця 1.3

Визначення поняття «податковий прибуток» в національних та зарубіжних стандартах бухгалтерського обліку*[44] [45] [46]

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

передбачаються пільги на реінвестування прибутку, то це створює передумови стимулювання використання прибутку на капіталізацію підприємства, в іншому випадку – до підвищення ролі споживання капіталу. Саме тому центральною проблемою розподілу прибутку є його розподіл між підприємством і бюджетом. Розподільча функція фінансів у цьому випадку проявляється найбільш чітко. Від того, наскільки ефективний такий механізм, буде залежати кінцевий результат діяльності підприємств, а у підсумку – соціально-економічний розвиток держави. Зважаючи на це, досить активно досліджується проблема визначення сутності та способу розрахунку даного податку[48]. В Україні за період незалежності мали місце різноманітні підходи. Коротко окреслимо їх (див. табл. 1.4).

Таблиця 1.4

Історичні етапи оподаткування прибутку підприємств в Україні*

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

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

Продовження табл. 1.4

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Ситуація ще більш загострилася після 1 січня 1995 року Функціонування податку на прибуток регламентувалося значною кількістю (близько 1 500) нормативно-правових актів та інструктивних документів. У 1997 р. механізм оподаткування прибутку в Україні був кардинально змінений відповідно до ЗУ «Про оподаткування прибутку підприємств» від 22.05.1997 р., ознаками якого були[51]:

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

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

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

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

На цьому тенденція реформування підходів до оподаткування прибутку підприємств призупинилася майже на десять років – до моменту прийняття ПКУ, найбільш очікуваною новацією якого стало зближення податкового та бухгалтерського обліку щодо податку на прибуток. З одного боку, це дозволило зменшити витрати на ведення податкового обліку. З іншого – перекрити найбільш поширені схеми мінімізації оподаткування. Проте не лише ця новація стала революційною. Серед основних нововведень, які було запроваджено ПКУ у частині оподаткування прибутку підприємств з 01.04.2011 р., можна виділити такі[52]:

1. Зменшення номінальної ставки податку. Щоправда, ураховуючи значний дефіцит бюджету, в остаточному варіанті кодексу для перших етапів було закладено менш стрімку динаміку зниження, ніж було спочатку задекларовано. Перший варіант ПКУ передбачав різке зниження ставки у 2011 р. – відразу на 5 відсоткових пунктів. За розрахунками Національного інституту стратегічних досліджень, за умови збереження фінансових показників господарської діяльності на рівні 2010 р., Державний бюджет України у 2011 р. втратив би 8 млрд грн[53].

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

У кінцевому підсумку було передбачено зниження ставки податку на прибуток з 01.01.2014 р. до 16%, внаслідок чого Україна повинна мати одну з найнижчих номінальних ставок. Однак Проект бюджету на 2014 рік формується, виходячи із ставки податку на прибуток на рівні 18%. Оскільки одномоментне зниження ставок з 01.01.2014 р. до 17% для ПДВ і до 16% податку на прибуток – це недоотримання бюджетом близько 25 млрд грн[54].

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

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

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

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

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

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

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

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

6. Чітке окреслення механізму визначення та розрахунку звичайних цін.

7. Переведення на загальну систему оподаткування страхових організацій.

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

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



Рис. 1.4. Класифікація платників податку на прибуток підприємств*

**Джерело: складено на основі Податкового кодексу України.*

Об'єктом оподаткування податком на прибуток є:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

У разі якщо особа ставиться на облік органом державної податкової служби як платник податку в середині податкового періоду, перший звітний податковий період розпочинається з дати, на яку припадає початок такого обліку, і закінчується останнім календарним днем наступного податкового періоду. Якщо платник податку ліквідується (у тому числі до закінчення першого звітного податкового періоду), останнім податковим періодом вважається період, на який припадає дата такої ліквідації[55].

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

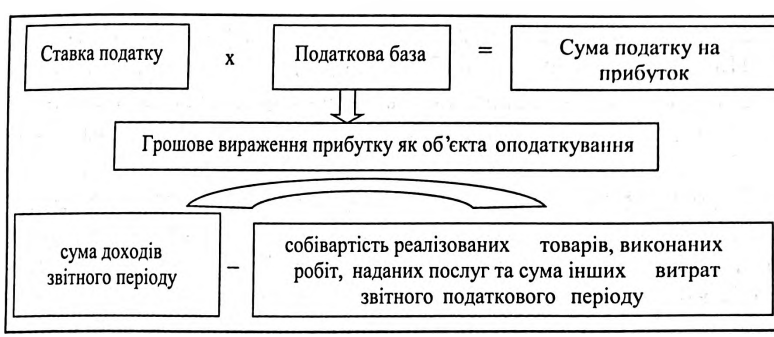

Рис. 1.5. Порядок обчислення податку на прибуток*

**Джерело: складено на основі Податкового кодексу України.*

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

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

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

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

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

- доходу від операційної діяльності;
- інших доходів.

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

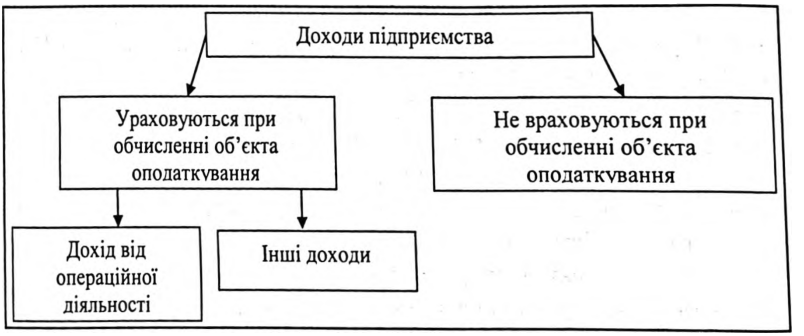

Рис. 1.6. Класифікація доходів підприємства для цілей оподаткування*

**Джерело: складено на основі Податкового кодексу України.*

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

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

Інші доходи охоплюють:

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

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

Для визначення об'єкта оподаткування не враховуються такі доходи:

- сума попередньої оплати та авансів, отримана в рахунок оплати товарів, виконаних робіт, наданих послуг;
- суми податку на додану вартість, отримані/нараховані платником податку на додану вартість, нарахованого на вартість продажу товарів, виконаних робіт, наданих послуг, за винятком випадків, коли підприємство-продавець не є платником податку на додану вартість;
- суми коштів або вартість майна, отримані платником податку як компенсація (відшкодування) за примусове відчуження

державою іншого майна платника податку у випадках, передбачених законом;

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

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

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

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

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

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

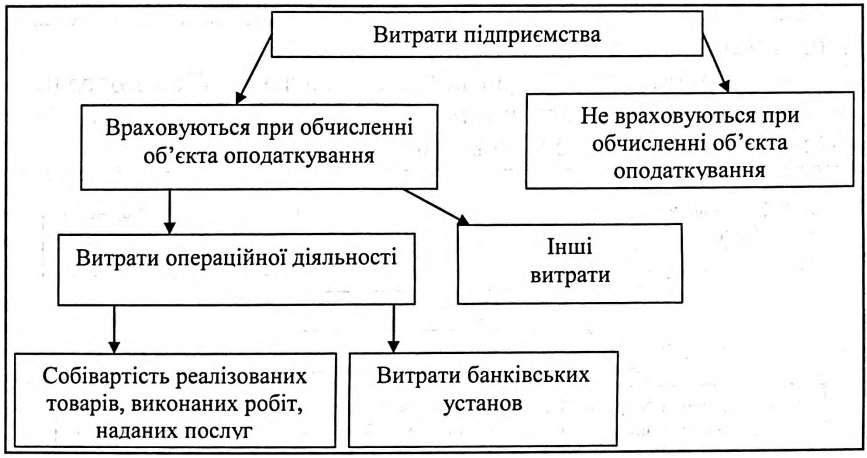

Рис. 1.7. Класифікація витрат підприємства для цілей оподаткування*

**Джерело: складено на основі Податкового кодексу України.*

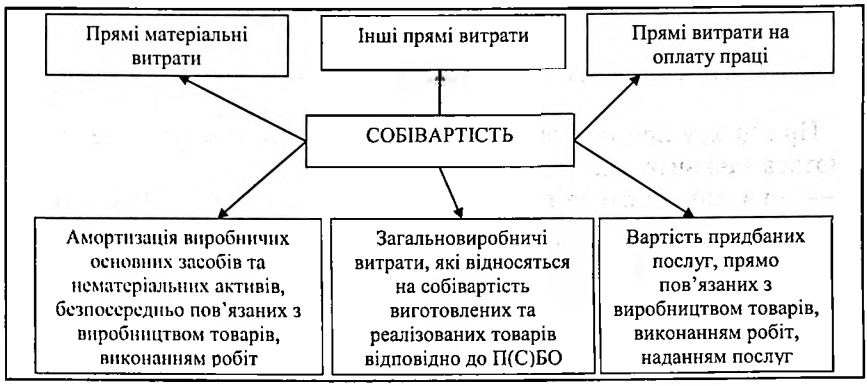

Рис. 1.8 Складові собівартості товарів, робіт, послуг*

**Джерело: складено на основі Податкового кодексу України.*

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

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

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

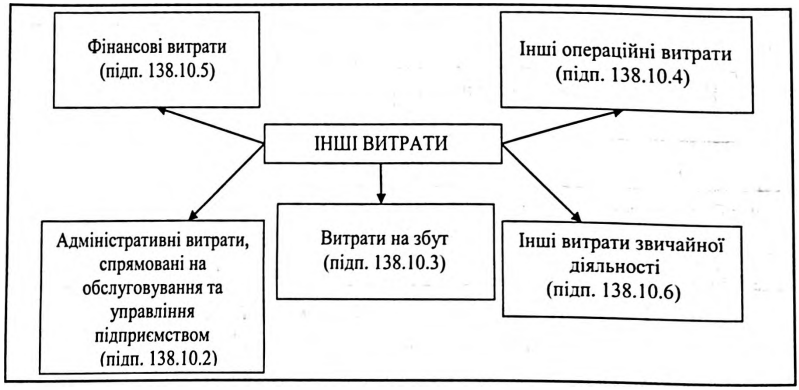

Рис. 1.9. Складові інших витрат для цілей оподаткування податком на прибуток*

**Джерело: складено на основі Податкового кодексу України.*

При цьому при визначенні оподатковуваного прибутку не враховуються такі витрати:

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

та витрати, пов'язані з видобутком корисних копалин, а також з придбанням (виготовленням) нематеріальних активів, які підлягають амортизації;
- дивіденди;
- витрати, не підтверджені відповідними розрахунковими, платіжними та іншими первинними документами, обов'язковість ведення і зберігання яких передбачена правилами ведення бухгалтерського обліку та нарахування податку.
- інші витрати згідно зі ст. 139 ПКУ.

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

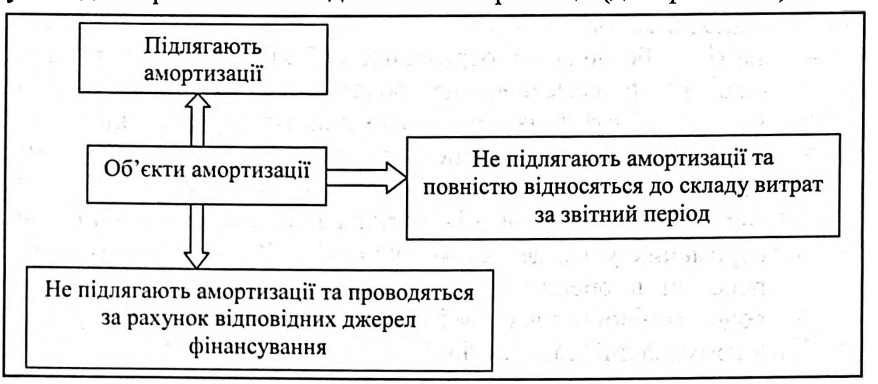

Рис. 1.10. Класифікація об'єктів з метою амортизації*

**Джерело: складено на основі Податкового кодексу України.*

Отже, відповідно до п. 144.1 ст. 144 ПКУ амортизації підлягають:
- витрати на придбання основних засобів, нематеріальних активів та довгострокових біологічних активів для використання в господарській діяльності;
- витрати на самостійне виготовлення основних засобів вирощування довгострокових біологічних активів для використання в господарській діяльності, в тому числі витрати на оплату заробітної плати працівникам, які були зайняті на виготовленні таких основних засобів;
- витрати на проведення ремонту, реконструкції, модернізації та інших видів поліпшення основних засобів, що перевищують

10 відсотків сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів, що підлягають амортизації, на початок звітного року;

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Проте нормативного визначення поняття «податковий облік» в Україні немає. Триває дискусія і в науковій площині. Так, у Фінансовому словнику податковий облік визначається як комплексний облік податкових надходжень і платежів зареєстрованих і незареєстрованих платників в органах податкової інспекції[58].

Окремі автори, наприклад О.М. Мінаєва[59], вважають за необхідне розмежовувати широке та вузьке значення податкового обліку. Широке значення охоплює процес фіксації майна платника податків, здійснюваних ним господарських операцій і їх результатів, тоді як вузьке значення податкового обліку припускає використання спеціалізованої облікової системи, яка використовується винятково з метою оподаткування для визначення суми податку або збору.

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

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