65.052.36
Т33

ТЕОРІЯ І ПРАКТИКА ВИЗНАЧЕННЯ ОПОДАТКОВУВАНОГО ПРИБУТКУ ПІДПРИЄМСТВ В УКРАЇНІ: ОБЛІКОВИЙ АСПЕКТ

Монографія

АЛЕРТА

ДЕРЖАВНА ФІСКАЛЬНА СЛУЖБА УКРАЇНИ
НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ДЕРЖАВНОЇ ПОДАТКОВОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ
НАУКОВО-ДОСЛІДНИЙ ІНСТИТУТ ФІНАНСОВОГО ПРАВА

ТЕОРІЯ І ПРАКТИКА ВИЗНАЧЕННЯ ОПОДАТКОВУВАНОГО ПРИБУТКУ ПІДПРИЄМСТВ В УКРАЇНІ: ОБЛІКОВИЙ АСПЕКТ

Монографія

Київ • Алерта • 2014

УДК 336.226.12:657.1
ББК 65.052.2
Т 33

Рекомендовано до друку Вченою радою
Науково-дослідного інституту фінансового права
(протокол № 5 від 20 листопада 2014 року)

Рецензенти:

В. Л. Андрущенко – д.е.н., професор, завідувач кафедри податкової та митної справи Національного університету державної податкової служби України;

В. В. Немченко – д.е.н., професор, завідувач кафедри обліку та аудиту Одеської національної академії харчових технологій;

В. І. Проніна – виконавчий директор Громадської організації «Асоціація податкових радників»;

С. А. Рогозний – сертифікований аудитор, менеджер з аудиту міжнародної аудиторської компанії ТОВ «БДО».

Автори:

Павлова І. М. (3.3), **Серебрянський Д. М.** (2.2, 3.1), **Смірнова О. М.** (загальна редакція, вступ, висновки, 1.1, 1.2, 2.1, 3.2, 3.3), **Стадник М. В.** (1.2, 2.1, 2.2, 3.2), **Тарангул Л. Л.** (3.1).

Т33 Теорія і практика визначення оподатковуваного прибутку підприємств в Україні: обліковий аспект: монографія / [Павлова І. М., Серебрянський Д. М., Смірнова О. М., Стадник М. В., Тарангул Л. Л.]; за заг. ред. О. М. Смірнової. – К.: Алерта, 2014. – 502 с.

ISBN 978-617-566-319-6

Досліджено генезис підходів до ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, у т. ч. сучасну проблематику організаційного та методологічного протистояння двох глобальних систем бухгалтерського обліку – Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) та Загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку (GAAP). Систематизовано та проаналізовано теоретичні та методичні основи складання фінансової звітності в Україні у розрізі діючих форм, а також проведено порівняльну характеристику вітчизняної та зарубіжної структури Балансу і Звіту про фінансові результати. Особливу увагу приділено податку на прибуток підприємств в Україні у частині облікового забезпечення, зокрема: змінам у податковій звітності, починаючи із 1997 р., нюансам звітного податкового періоду і сплати авансових внесків для різних категорій платників, аналізу структури та змісту чинної декларації з додатками у проекції на актуальні проблеми. Оцінено фіскальне значення податку та обґрунтовано доцільність концептуальних змін в алгоритмі визначення оподатковуваного прибутку підприємств в Україні.

Видання розраховане на науковців, практиків, викладачів, студентів, магістрантів, аспірантів, працівників міністерств та відомств, а також для широкого загалу читачів, які мають інтерес до питань теорії і практики обліку фінансових результатів діяльності підприємства у площині бухгалтерії та для цілей оподаткування.

УДК 336.226.12:657.1
ББК 65.052.2

ISBN 978-617-566-319-6

© НДІ фінансового права, 2014.
© Видавництво «Алерта», 2014.

STATE FISCAL SERVICE OF UKRAINE
NATIONAL UNIVERSITY OF STATE
TAX SERVICE OF UKRAINE
RESEARCH INSTITUTE OF FINANCIAL LAW

THEORY AND PRACTICE OF DETERMINATION OF TAXABLE CORPORATE INCOME IN UKRAINE: ACCOUNTING ASPECT

Monograph

Kyiv • Alerta • 2014

Зміст

ВСТУП 6

РОЗДІЛ І
ГЕНЕЗИС ПІДХОДІВ ДО ВЕДЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА СКЛАДАННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

1.1. Становлення бухгалтерського обліку та його зміст у сучасному сприйнятті 10
1.2. Еволюція та проблематика впровадження глобальної системи бухгалтерського обліку 29

РОЗДІЛ ІІ
АНАЛІЗ ВИМОГ ДО ВІДОБРАЖЕННЯ ІНФОРМАЦІЇ ПРО ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА У ПЛОЩИНІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

2.1. Систематизація теоретичних та методичних основ складання фінансової звітності в Україні 55
2.2. Порівняльна характеристика вітчизняної та зарубіжної структури Балансу і Звіту про фінансові результати 90

РОЗДІЛ ІІІ
ОПОДАТКУВАННЯ ПРИБУТКУ ПІДПРИЄМСТВ В УКРАЇНІ: СУЧАСНИЙ СТАН ТА ПЕРЕДУМОВИ ДЛЯ КОНЦЕПТУАЛЬНИХ ЗМІН

3.1. Облікове забезпечення та фіскальне значення податку на прибуток підприємств 111
3.2. Аналіз змісту та порядку складання чинної декларації з податку на прибуток підприємств 131
3.3. Напрями реформування алгоритму визначення оподатковуваного прибутку підприємств в Україні 170

ВИСНОВКИ 196

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ 206

ДОДАТКИ 222

CONTENTS

INTRODUCTION 6

CHAPTER I
GENESIS OF APPROACHES TO ACCOUNTING AND FINANCIAL REPORTING

1.1. Establishment and current content of accounting 10
1.2. Evolution and implementation issues of International Financial Reporting Standards 29

CHAPTER II
ANALYSIS OF REQUIREMENTS FOR INFORMATION PROVISION ABOUT CORPORATE FINANCIAL PERFORMANCE IN THE ACCOUNTING FIELD

2.1. Systematics of theoretical and methodological basis of financial reporting in Ukraine 55
2.2. Comparative description of national and foreign structures of Balance sheet and Income statement 90

CHAPTER III
CORPORATE INCOME TAX IN UKRAINE: CURRENT STATUS AND PRECONDITIONS FOR CONCEPTUAL CHANGES

3.1. Accounting and fiscal importance of corporate income tax 111
3.2. Analysis of the content and preparation of tax return of corporate income tax 131
3.3. New approaches to the determination of taxable corporate income in Ukraine 170

CONCLUSIONS 196
APPENDICIES 206
REFENCES 222

РОЗДІЛ ІІІ
ОПОДАТКУВАННЯ ПРИБУТКУ ПІДПРИЄМСТВ В УКРАЇНІ: СУЧАСНИЙ СТАН ТА ПЕРЕДУМОВИ ДЛЯ КОНЦЕПТУАЛЬНИХ ЗМІН

3.1. ОБЛІКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ТА ФІСКАЛЬНЕ ЗНАЧЕННЯ ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК ПІДПРИЄМСТВ

Податок на прибуток є одним з ключових податків, які формують дохідну частини бюджету України, що зумовлює потребу у детальному розкритті інформації про його складові у звітності. Підвищений інтерес податкових органів до процесу обчислення податку на прибуток викликає існування громіздкої в інформаційному аспекті податкової звітності, яка, крім основної частини, містить значну кількість додатків. Крім того, порядок формування фінансового результату до оподаткування та витрат з податку на прибуток необхідно розкривати у Звіті про фінансові результати, що збільшує витрати часу на обробку облікової інформації та вимагає розробки системи належного обліково-аналітичного забезпечення. До її основних елементів належать[154]:

- у системі фінансового обліку: облікове відображення формування прибутку та збитку, розподілу прибутку, формування бухгалтерської звітності;
- у системі податкового обліку: особливості обліку доходів та витрати підприємства з метою розрахунку та сплати податку на прибуток, порядку врахування збитків звітних періодів, формування податкової звітності;

[154] *Лаговська О.* Обліково-аналітичне забезпечення процесу управління прибутком підприємств [Електронний ресурс] / О. Лаговська, М. Якименко. – Режим доступу: http://sophus.at.ua/publ/2014_04_17_18_kampodilsk/sekcija_2_2014_04_17_18/oblikovo_analitichne_zabezpechennja_procesu_upravlinnja_pributkom_pidpriemstva/52-1-0-892

– у системі економічного аналізу: методика аналізу формування та використання прибутку, дивідендної політики підприємства, у тому числі з метою оподаткування.

Сутність, відмінності та проблематику податкового та бухгалтерського обліку з податку на прибуток підприємств було детально проаналізовано у монографії «Гармонізація податкового та бухгалтерського обліку в контексті оподаткування прибутку підприємств в Україні»[155], тому вважаємо недоцільним повторно розглядати ці питання у межах даного дослідження. У зв'язку з цим зупинимось на питаннях, які залишилися невисвітленими, зокрема, в частині податкової звітності.

Згідно зі ст. 67 Конституції України, кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом[156]. ПКУ у п. 36.1 ст. 36 конкретизує це положення і закріплює обов'язок платника податку обчислити, задекларувати та/або сплатити суму податку та збору в порядку і строки, визначені ПКУ, законами з питань митної справи[157]. Таким чином, нарахування і сплата будь-якого податку чи збору передбачає здійснення належним чином обліку і розрахунків, результати яких відображаються у відповідній формі податкової звітності.

Прийняття кодифікованого нормативного акта у сфері оподаткування сприяло певній систематизації окремих понять та термінів, проте поняття «податкова звітність» законодавчою ініціативою залишилося неохопленим.

Визначення «податкова звітність» міститься лише у наказі ДПС України «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо приймання та комп'ютерної обробки податкової звітності платників податків в органах ДПС України» від 14.06.2012 р. № 516. Згідно з зазначеними нормативним актом, податкова звітність – це документи, які відповідно до ПКУ подаються платниками податків до органів

[155] 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. – С. 55–83.

[156] Конституція України: від 28.06.1996 р. № 254к/96-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80

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

ДПС і на підставі яких здійснюються нарахування та/або сплата податку, збору (обов'язкового платежу)[158].

Серед науковців також відсутнє єдине бачення щодо сутності поняття «податкова звітність». Більшість дослідників під податковою звітністю розуміють сукупність документів, що подаються платниками податків до податкових органів у строки, встановлені законодавством, на підставі яких здійснюється нарахування та/або сплата податку (обов'язкового платежу).

Існує й інше трактування: податкова звітність – це документація (податкові декларації, розрахунки, звіти тощо), яка подається платником податку, податковим агентом у податкові органи та містить інформацію про розрахунок податкових зобов'язань, на підставі яких здійснюється нарахування та/або сплата податку, збору (обов'язкового платежу) до бюджету та державних цільових фондів у встановлені законом терміни[159].

Ми схиляємося до більш ширшого визначення поняття «податкова звітність», що наведено професором М. П. Кучерявенко. Так, це сукупність дій платника податків (або особи, що його представляє) і податкового органу зі складання, ведення і здачі документів установленої форми, що містять відомості про результати діяльності платника податку, його майнове становище і фіксують процес обчислення податку, а також суму, що підлягає сплаті до бюджету[160].

Аналогічної думки дотримується і науковець С. В. Шахов. У своїх працях він зазначає, що особливість природи податкової звітності полягає у тому, що правовий вплив обов'язково повинен бути спрямований на дві сторони учасників правовідносин. Досить часто податкова звітність пов'язується лише з сукупністю активних дій платників податків. Але податкова звітність як цілісний комплекс врегульованої поведінки податкових органів та платників передбачає логічність характеристики цього поняття як системи зустрічних дій усіх учасників податкових відносин. Перш за все, суб'єкти виконавчої влади (переважно податкові органи) розробляють форми податкової

[158] Про затвердження Методичних рекомендацій щодо приймання та комп'ютерної обробки податкової звітності платників податків в органах ДПС України: затв. наказом ДПС України: від 14.06.2012 р. № 516 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://document.ua/pro-zatverdzhennja-metodichnih-rekomendacii-shodo-priimannja-doc107570.html

[159] *Пантелеєв В. П.* Еволюція визначення «податкова звітність» / «звітність за податками» / В. П. Пантелеєв // Сталий розвиток економіки. – 2011. – № 2. – С. 171–176.

[160] Податкове право: навч. посіб. / за заг. ред. М. П. Кучерявенко. – К.: Юрінком Інтер, 2003. – 400 с.

звітності, тобто закладають основи складання даних документів, яких повинні дотримуватися платники податків[161].

Можна зробити висновок, що податкова звітність є підсумковою стадією виконання податкового обов'язку і передбачає сукупність дій платника податків (або особи, що його представляє) з обчислення податків і зборів та складання і подання документів, передбачених законодавством до контролюючого органу. Вона повинна формуватися на основі таких вимог, як раціональність та економічність.

У зв'язку з цим при розробці інформаційних систем важливим є дотримання правил, встановлених основоположником сучасної статистики А. Кетле (1796–1874), який зазначав, що «підлягають реєстрації лише ті факти господарського життя і лише в тому обсязі, який дозволяє здійснювати управлінський вплив на господарські процеси; затрати на реєстрацію фактів господарського життя, за будь-яких обставин, не повинні перевищувати економічного ефекту від управлінських рішень, які базуються на основі отриманої інформації»[162].

Ураховуючи специфіку нашого дослідження, акцентуємо увагу на податковій звітності з податку на прибуток підприємств, яка досить різноманітна і складається з тринадцяти звітних форм для тих чи інших категорій (груп) платників податку (див. табл. Д.1 Додатка Д). Кожна форма має свої особливості та структуру, що, робить її індивідуальною, але строки і порядок подання податкової звітності, як правило, для всіх платників податку однакові. Однією з основних форм податкової звітності з податку на прибуток вважається податкова декларація.

У податкових кодексах держав-учасниць Співдружності незалежних держав (далі – СНД) категорія «податкова декларація» та «податкова звітність» тісно пов'язані, іноді заміняючи одна одну. Так, для Росії, Білорусії, Грузії та Туркменістану найважливішою формою податкової документації є податкова декларація, про що свідчать назви відповідних статей Податкових кодексів. При цьому Податковий кодекс Киргизії, Казахстану, Узбекистану й Таджикистану містять визначення податкової звітності, до складу якої входить податкова декларація. Проте у Податковому кодексі Молдови

[161] *Шахов С.В.* Правова природа податкової звітності [Електронний ресурс] / Шахов С.В. - Режим доступу: file:///C:/Users/zam/Documents/Downloads/FP_index.htm_2008_1_69%20 (1).pdf

[162] *Кетле А.* Социальная физика, или опыт исследования о развитии человеческих способностей / А. Кетле; пер. с фр. Е. Налмановской, Л. Печерского. Д. Хараша. А. Шендеровича. - Киев: Типография И.И. Чоколова, 1911. – 530 с.

спеціального розділу для визначення податкової звітності не має, у розділі V «Податкове адміністрування», главі «Загальні положення», наводиться визначення поняття «податкова звітність» (будь-яка декларація, інформація, розрахунок, довідка, інший документ про нарахування, сплату, утримання податків) та «єдина податкова звітність» (декларація)[163].

В Україні відповідно до п. 46.1 ст. 46 ПКУ податкова декларація – це документ, що подається платником податку контролюючому органу у строки, встановлені законом, на підставі якого здійснюється нарахування та/або сплата податкового зобов'язання з податку на прибуток. Водночас словосполучення «податкова звітність» у ПКУ застосовується досить широко, але тлумачення даного поняття відсутнє, про що зазначалося на початку цього підпункта.

Вітчизняна форма податкової декларація з податку на прибуток зазнавала змін протягом усього періоду незалежності. На особливу увагу заслуговують оновлення, які відбулися після кардинальної зміни механізму оподаткування прибутку відповідно до норм Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 22.05.1997 р., ознаками якого були[164]:

- перехід до правила «першої події» при визначенні оподаткованого прибутку;
- упорядкованість 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.

Чинній декларації з податку на прибуток підприємства відповідно до норм Розділу III ПКУ передував ряд змін відповідно до п'яти наказів відомств, що на той час координували адміністрування даного податку (див. табл. 3.1)

---

[163] *Лега О. В.* Податкова декларація як складова конструкції податкової звітності [Електронний ресурс] / О. В. Лега. – Режим доступу: http://irbis-nbuv.gov.ua/cgiirbis_64.exe

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

Таблиця 3.1

Нормативно-правові основи змін структури декларації з податку на прибуток підприємства в Україні*

Назва наказу	Відомство, що затвердило наказ	Дата прийняття та номер наказу	Додатки	
			кількість	перелік кодів
Про затвердження форми декларації про прибуток підприємства та Порядку її складання	Державна податкова адміністрація України	08.07.1997 р. № 214	18	А, Б, В, Г, Д, Е, Є, Ж, З, І, К, Л, М, Н, О, П, Р, С.
Про затвердження форми декларації з податку на прибуток підприємства та Порядку її складання	Державна податкова адміністрація України	29.03.2003 р. № 143	10	К1/1, К1/2, К2, К3, К4, К5, К6, К7 – щокварталу; Р1, Р2, Р3 – щороку.
Про затвердження форми Податкової декларації з податку на прибуток підприємства	Державна податкова адміністрація України	28.02.2011 р. № 114	17	ІД, СБ, ЦП, СВ, АМ, АК, ВО, ЗВ, АВ, ВЗ, ІВ, ТП, ПЗ, ЗП, ІНІ, АД, ВП
Про затвердження форми Податкової декларації з податку на прибуток підприємства	Міністерство фінансів України	28.09.2011 р. № 1213	12	ІД, СБ, ЦП, ІВ, АМ, ВО, ТП, ПЗ, ЗП, ПН, АВ, ВП
Про затвердження форми Податкової декларації з податку на прибуток підприємства	Міністерство доходів і зборів України	30.12.2013 р. № № 872	14	ІД, СБ, ЦП, ВС, ІВ, АМ, ВО, ТП, ПЗ, ЗП, ПН, АВ, ВП, ТЦ

Джерело: складено на основі нормативно-правових документів.

Як видно з табл. 3.1, удосконалення основної інформативно частини декларації – додатків – відбувалося протягом усіх дослі

джуваних років. Змінювалися не лише їх назви та строки подання, але і ступінь розкриття даних. Здавалось, зменшення кількості додатків, починаючи з 2003 р., з 18 до 10 мало б значно спростити податкову декларацію та зменшили витрати часу, що необхідний для їх заповнення Однак більша лаконічність не передбачала відмову від потреби у веденні детального аналітичного обліку за кожним рядком, адже подібні дані і розрахунки, як правило, використовуються посадовими особами податкової служби при проведенні документальної перевірки.

Форма декларації, затвердженої наказом ДПА України від 28.02.2011 р. № 114, була вимушеним кроком після прийняття ПКУ, адже до порядку оподаткування прибутку було внесено ряд змін, які потребували відображення у нових рядках та додатках. Наступне удосконалення декларації було спричинено внесенням змін до ПКУ з метою максимального спрощення адміністрування податку в цілому. Проте на сьогодні, як бачимо, кількість додатків знову зросла з 12 до 14. Це говорить про те, що при розробці звітності перевагу було надано більш інформативно-контрольному, ніж арифметично-розрахунковому характеру.

На нашу думку, до основних недоліків чинної податкової декларації з податку на прибуток, затвердженої наказом Міністерства доходів і зборів України від 30.12.2013 р. № 872, можна віднести:

- наявність значної кількості додатків та їх інформативне перевантаження, що вимагає здійснення значної кількості процедур перегрупування, систематизації, узагальнення облікової інформації;
- неузгодженість форми податкової декларації та Звіту про фінансові результати щодо кількості та змісту елементів, які розкриваються (див. табл. 3.2).

Таблиця 3.2

Порівняння елементів податкової та фінансової звітності щодо результатів діяльності*

Елементи звітності	Податкова декларація з податку на прибуток	Звіт про фінансові результати
Дохід від операційної діяльності (дохід від реалізації товарів (робіт, послуг)	+	–
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	–	+
Собівартість придбаної (виготовленої) та реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	+	+
Інші операційні доходи	–	+
Адміністративні витрати	+	+
Витрати на збут	+	+
Інші операційні витрати	–	+
Інші доходи	+	+
Дохід від участі в капіталі	–	+
Інші фінансові доходи	–	+
Фінансові витрати	+	–
Проценти, що включаються до витрат	+	–
Втрати від участі в капіталі	–	+
Інші витрати звичайної діяльності та інші операційні витрати	+	–
Інші витрати	+	+
Від'ємне значення об'єкта оподаткування попереднього звітного (податкового року)	+	–
Всього елементів	**10**	**11**

**Джерело: 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. – С. 66–68.*

Так, з табл. 3.2 видно, що декларацією з податку на прибуток передбачено розкриття інформації в розрізі десяти показників, тоді як Звітом про фінансові результати – одинадцяти. Здавалося б, майже однакова сумарна кількість елементів у звітності може бути показником ідентичності. Проте, якщо розглянути кожен елемент окремо,

то можна побачити, що більшість з тих, що зустрічається у податковій звітності, відсутня у фінансовій і навпаки. Зокрема, для цілей оподаткування операційними доходами вважаються лише доходи від основної діяльності, тоді як у бухгалтерському обліку це поняття значно ширше і включає також доходи від іншої операційної діяльності:

- дохід від операцій з оперативного лізингу;
- суми штрафів, пені, неустойки;
- дохід від реалізації необоротних матеріальних та оборотних активів та ін.

Аналогічна ситуація спостерігається і з визнанням витрат від операційної діяльності. Крім того, у податковій декларації у складі витрат виділяється збиток попереднього року, який є результатом діяльності та не відповідає сутнісній характеристиці поняття «витрати».

Зважаючи на це, подання фінансової звітності разом з декларацію з податку на прибуток (вимога, яка передбачена ПКУ) є недостатньо ефективним кроком з позиції податкового контролю через неузгодженість підходів до складу показників звітності та об'єктивну варіативність їх значень.

Переконані, що вдосконалення податкової декларації з податку на прибуток повинне здійснюватися за якісно новим підходом: шляхом визначення її показників на основі показників фінансової звітності, тобто податкового прибутку на основі облікового. Це дозволить спростити порядок формування податкової звітності, підвищить економічність та прозорість процедур формування декларації. Адже в сучасних умовах на більшості підприємств при складанні податкової звітності проводяться додаткові процедури групування, систематизації та узагальнення інформації, що створює нераціональне навантаження на персонал та зменшує ефективність адміністрування податку.

Ураховуючи уже сказане вище, якісне удосконалення організації податкового обліку з податку на прибуток підприємств неможливо без узгодження вимог користувачів щодо формування податкової звітності, скорочення кількості відображуваних показників за критерієм їх інформаційної ємності та важливості для прийняття управлінських рішень.

Саме тому податкову декларацію можна вважати одним з основних джерел даних для розрахунку фіскальної ефективності податку

на прибуток підприємств у масштабах держави. Враховуючи численні зміни, що вносилися до неї, починаючи із 1997 р., досить цікавим завданням виступає аналіз, чи змінилася кількість, якість та доступність статистичних даних за умови надання податковій звітності більшого інформативного значення. Але, зауважимо наперед, що поглиблення та деталізації наявної у вільному доступі інформації щодо податку на прибуток підприємства у розрізі його складових, на жаль, не відбулося, що значно звузило межі дослідження. У зв'язку з цим корисним може стати досвід США, Японії, Норвегії, Швеції та Фінляндії, які у різні історичні періоди XX–XXI ст. приймали рішення щодо публічного розкриття інформації, наведеної у декларації з податку на прибуток підприємств. Прихильники стверджують, що даний підхід покращує дотримання податкового законодавства та зменшує кількість випадків ухилення від сплати податку, а противники, навпаки, вважають його вторгненням в особисте життя платника податку, що може негативно вплинути на ведення господарської діяльності.

Зауважимо, що на сприйняття платником податку потреби у розкритті інформації суттєво впливає поведінковий аспект, який, як правило, визначається за допомогою емпіричних досліджень[165]. Однак на сьогодні дані дослідження проведено поверхово, тому будь-які аргументи на користь або проти цієї ідеї говорити зарано, проте досвід є досить цікавим та можливим для запозичення в Україні.

Перед тим, як розпочати аналіз фіскальної ефективності податку, відзначимо, що серед науковців точиться дискусія щодо сутності понять та показників, через які може розкриватися відсоток наповнення бюджету за допомогою податкових надходжень (у т.ч. податку на прибуток).

Д.е.н. І.О. Луніна вважає, що дослідження даного питання вимагає аналізу продуктивності та фіскальної ефективності податків. При цьому продуктивність розглядається як відношення ефективної ставки податку до базової, а фіскальна ефективність – це відсоток податкових надходжень у ВВП, співвіднесений зі стандартною ставкою[166].

---

[165] *Makoto Hasegawa.* The effect of public disclosure on reported taxable income: evidence from individuals and corporations in Japan [Electronic resource] / Makoto Hasegawa. – Mode of access: https://vk.com/doc4313753_324917163?hash=731fcc946b45678935&dl=38b2b7a13ab9d146c0

[166] *Луніна І. О.* Ефективність оподаткування споживання в Україні / І. О. Луніна, Н. Б. Фролова // Фінанси України. – 2007. – № 1. – С. 17–27.

Однак не всі вчені-фінансисти погоджуються з такою думкою. Зокрема, д.е.н. В.М. Мельник зазначає: «В обох випадках отримаємо відповідь на питання про те, скільки той чи інший окремо взятий податок забезпечує надходжень у порівнянні з потенційно можливим рівнем (при найширшій базі оподаткування та відсутності податкових пільг)». І додає: «Інколи також зіставляють податкові надходження з ВВП, з'ясовуючи таким чином, яка частка виробленого в країні перерозподіляється через податки. Однак даний показник більше говоритиме про тиск податків на економіку, ніж про їхню цінність для бюджету»[167]. Тому автор пропонує аналізувати фіскальну ефективність податків, ураховуючи, що планування дохідної частини бюджету здійснюється залежно від потреб фінансування державних видатків. У цьому вбачається певна порівняльна характеристика значення відповідного податку для забезпечення держави коштами.

Цю позицію поділяє к.е.н. Г.Л. Пенякова: «Під фіскальною ефективністю ми розуміємо фактичну спроможність податку відігравати певну бюджетоутворюючу роль, заради якої його запроваджено»[168].

У працях інших авторів знаходимо принципи фіскальної ефективності податків (д.е.н. В.М. Федосов, д.е.н. В.М. Опарін, к.е.н. Д.А. Дяковський) та чинники, які на неї впливають (д.е.н. А.М. Соколовська). Зокрема, В.М. Федосов та В.М. Опарін виділяють такі принципи:

- достатності забезпечуваних надходжень;
- мінімізації витрат на організацію та управління процесом справляння;
- недопущення ухилення від сплати податку;
- еластичності податку;
- рівномірного розподілу надходжень між адміністративно-територіальними одиницями.
- Д.А. Дяковський, у свою чергу, зазначає про такі принципи:
- повноти та своєчасності надходження податків до бюджету;
- недопущення ухилення від оподаткування;
- оптимізації витрат на справляння.

Що стосується чинників, то А.М. Соколовська виділяє наступні:

- розмір податкової ставки, податкові пільги, недоїмки;

[167] *Мельник В.М.* Домінанти податків і оподаткування та забезпечення повноти їх дії: дис. ... доктора економічних наук: 08.00.08 / В.М. Мельник. – К., 2007. – 444 с. – С. 110.

[168] *Пенякова Г.Л.* Прямі податки в Україні: фіскальна ефективність справляння та методика адміністрування: дис. ... кандидата економічних наук: 08.00.08 / Г.Л. Пенякова. – К., 2010. – 173 с. – С. 58.

– зміна обсягу бази оподаткування (зокрема, в результаті зміни сальдо експортно-імпортних операцій та ін.).

Зазначене дозволяє припустити, що фактично авторка також розглядає фіскальну ефективність через призму забезпечення конкретних надходжень до бюджету[169].

Виходячи з усього наведеного вище та міркувань д.е.н. В.М. Мельника, аналіз даних щодо фіскальної ефективності податку на прибуток підприємств в Україні представимо у табл. Д.2–Д.3 Додатка Д, а динаміку надходжень з даного податку – на рис. 3.1.



Рис. 3.1. Динаміка надходжень податку на прибуток підприємств до державного бюджету за 2009–2014 рр.*

**Джерело: розраховано на основі даних Міністерства фінансів України та Державної казначейської служби України.*

Як видно з табл. Д.2–Д.3 Додатка Д та рис. 3.1, надходження з податку на прибуток протягом досліджуваних 2009–2014 рр. мають тенденцію до збільшення, за винятком двох останніх років. У 2013 році спостерігалося незначне зменшення надходжень у розмірі 1031,3 млн грн, або 1,9%. Це, насамперед, пов'язано з дотриманням Україною курсу на оптимізацію ставок податку, що фактично означає їх поступове зниження (з 21% у 2012 р. до 19% у 2013 р. та 18% – з 2014 р.). Значне підвищення фіскальної ефективності податку

[169] *Борзенкова О.Д.* Бюджетна ефективність податку на прибуток в Україні / О.Д. Борзенкова // Формування ринкових відносин в Україні. – 2012. – № 1. – С. 30–36.

у 2011 р., порівняно з 2010 р., можна вважати наслідком прийняття ПКУ та змінами у податково-пільговій політиці. Так, приріст податку у 2011 р. становив 37%, що є досить високим показником при зменшенні питомої ваги податку у податкових надходженнях на 3,1% та незначним його зростанням у доходах Державного бюджету України – 0,8%.

Що стосується плану на 2014 бюджетний рік, то очікується зменшення надходжень з податку на прибуток на 21,7%. Зробимо припущення, що таке різке зниження може бути спричинене загрозами та викликами, що постали перед Україною у 2013–2014 рр. Дану гіпотезу підтверджують дані щодо кількості активних підприємств України за регіонами станом на кінець 2013 р. (див. табл. 3.3).

Таблиця 3.3

Кількість активних підприємств за регіонами України та видами економічної діяльності (станом на 15.11.2013 р.)*

№ з/п	Регіони	Кількість підприємств	Питома вага у загальній кількості,%
1	2	3	4
1	Ар Крим	28833	4,3
2	Вінницька	18809	2,8
3	Волинська	13045	1,9
4	Дніпропетровська	44694	6,7
5	Донецька	48580	7,3
6	Житомирська	15125	2,3
7	Закарпатська	13831	2,1
8	Запорізька	24972	3,7
9	Івано-Франківська	16722	2,5
10	Київська	31716	4,7
11	Кіровоградська	13518	2,0
12	Луганська	21797	3,3
13	Львівська	34804	5,2
14	Миколаївська	18961	2,8
15	Одеська	39681	5,9
16	Полтавська	19707	2,9
17	Рівненська	12515	1,9
18	Сумська	12525	1,9
19	Тернопільська	13132	2,0
20	Харківська	39061	5,8

Продовження табл. 3.3

1	2	3	4
21	Херсонська	15144	2,3
22	Хмельницька	16183	2,4
23	Черкаська	16665	2,5
24	Чернівецька	9906	1,5
25	Чернігівська	13195	2,0
26	м. Київ	108791	16,2
27	**м. Севастополь**	**8081**	**1,2**
УКРАЇНА		**669993**	

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

Так, сьогодні АР Крим – це вільна економічна зона, створена на окупованій частині території України (Автономна Республіка Крим і місто Севастополь) згідно з Законом України «Про створення вільної економічної зони «Крим» та про особливості здійснення економічної діяльності на тимчасово окупованій території України» від 12.08.2014 р. № 1636-VII. На території ВЕЗ «Крим» *не справляються* загальнодержавні податки та збори та збір на обов'язкове державне пенсійне страхування. *А це* податки з приблизно 36914 підприємств, що становлять 5,5% від загальної їх кількості по Україні.

Що стосується Донецької та Луганської областей, то на їх території у сукупності налічувалося 70377 підприємств, або 10,6% від загальної кількості. Ці суб'єкти підприємницької діяльності не мають змоги працювати у звичайному для них режимі, що призводить до зниження рівня їх платоспроможності або у гіршому випадку – до збитковості. Точні втрати досить важко визначити, але за попередніми даними, на Донбасі вже знищено близько 600 підприємств. За підрахунками Луганської ОДА, для відновлення економіки Луганщини потрібно близько 8,5 млрд грн. До прикладу, лише вугільна галузь регіону зазнала збитків майже на 300 млн грн.

На початку вересня 2014 р. Державна фіскальна служба України оприлюднила інформацію, згідно з якою втрати загального Фонду Державного бюджету на Сході країни сягнули 4,4 млрд грн[170].

Не менш невтішною є ситуація щодо виконання дохідної частини бюджету станом на 01.07.2014 р. Як видно з табл. Д.2 Додатка Д,

[170] Збитки від війни: зруйнована інфраструктура, втрачені робочі місця та втрати держбюджету [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.wz.lviv.ua/news/75547

річний план щодо надходжень з податку на прибуток підприємств за І півріччя виконано лише на 57,6%. Такий стан, швидше за все, є наслідком сплати авансових внесків з податку на прибуток. Проте спостерігається недовиконання запланованих показників (див. табл. Д.3 Додатка Д) в цілому за податковими надходженнями, що є логічним, враховуючи ситуацію у сфері державних фінансів. Так, за основними бюджетоутворюючими податками (крім акцизного податку з вироблених в Україні підакцизних товарів), за результатами І півріччя план на 2014 р. виконано менше, ніж на половину. Це може ускладнити забезпечення державою соціальних зобов'язань.

Сплата щомісячних авансових внесків з податку на прибуток у ІІ півріччі 2014 р. очікується у обсязі 15,0 млрд грн (виходячи з даних декларування податку на прибуток за 2013 р). Таким чином, надходження з податку на прибуток підприємств у 2014 р. прогнозуються в обсязі 39,8 млрд грн, що на 3,3 млрд грн менше затвердженого показника[171]. Але при цьому потрібно врахувати зниження ВВП, яке до кінця 2014 р. очікується на рівні 6,5% (див. рис. 3.2).

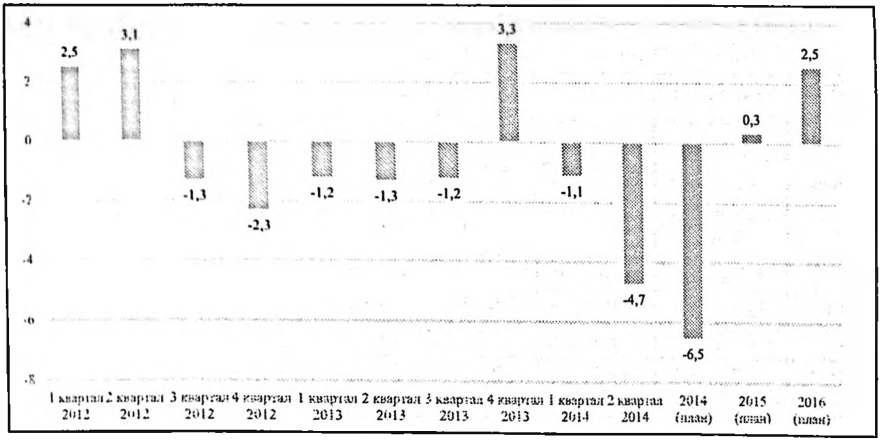


Рис. 3.2. Динаміка фактичного та прогнозованого приросту реального ВВП у 2012–2016 рр.*

Джерело: Про Державний бюджет України на 2015 рік та зміни до законодавства України, спрямовані на реалізацію Програми Кабінету Міністрів України «Відновлення України»: проект Закону України (неофіційний текст від 15.09.2014 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://193.17.46.6/l_doc2.nsf/link1/info/NT1020.html

[171] Інформація за даними сайту РБК-Україна [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.rbc.ua/ukr/news/economic/kabmin-prognoziruet-umenshenie-postupleniy-v-2014r-otnaloga-21072014150300

Ураховуючи проведений вище аналіз, на нашу думку, структура податкової системи країни потребує перезавантаження для забезпечення швидкого відновлення економіки та залучення інвестиційних ресурсів. Виникає потреба у пошуку оптимального інструментарію податкової політики, зокрема щодо оподаткування капіталу, який би відповідав реаліям життя. А передувати таким реформам мають зміни у адмініструванні податків як такі, що можуть бути реалізовані у короткостроковій перспективі.

Продовжимо аналіз надходжень з податку на прибуток за кодами бюджетної класифікації та визначимо, які категорії підприємств демонструють найбільш динамічні показники розвитку. Дані, наведені у табл. Д.4 Додатка Д, свідчать, що лідерами у 2009–2014 рр. передбачувано були і залишаються приватні підприємці; підприємства, що перебувають у державній власності та підприємства, створені за участю іноземних інвесторів. Визначимо за кожним з них відсоток у загальній сумі податку на прибуток підприємств (див. табл. 3.4).

Таблиця 3.4

Динаміка надходжень з податку на прибуток підприємств за основними його платникам у 2009–2014 рр.*

Роки	Загальні надходження з податку на прибуток	Податок на прибуток приватних підприємств		Податок на прибуток підприємств і організацій, що перебувають у державній власності		Податок на прибуток підприємств, створених за участю іноземних інвесторів	
	млн грн	млн грн	% у заг.	млн грн	% у заг.	млн грн	% у заг.
2009	32569,80	11914,02	36,58	7415,62	22,77	6485,08	19,9
2010	39969,21	21470,68	53,72	8187,25	20,48	6221,51	15,57
2011	54739,44	34307,84	62,67	8091,29	14,78	9107,39	16,64
2012	55349,75	31005,25	56,01	10611,48	19,14	8985,41	16,23
2013[1]	54318,42	30624,77	56,38	6263,65	11,53	7852,32	14,46
2014[1] (план)	43100,86	14639,43	33,97	2458,80	5,71	4471,04	10,14

[1]*Дані наведено без урахування авансових внесків.*

**Джерело: складена на основі даних Державної казначейської служби.*

Так, з табл. 3.4 видно, що найбільшу частину надходжень з податку на прибуток забезпечують приватні підприємці. У загальному – це від

53,72 до 62,67% податку в цілому, за винятком посткризового 2009 р. (36,58%), та відповідно до плану на 2014 р. – 33,20%. На фоні зазначеного досить стрімкою є зміна надходжень з податку на прибуток від державних підприємств. Їхня питома вага у загальній сумі, порівнюючи 2009 та 2014 рр., зменшилася на 17,06%. Причиною цього можуть бути результати виконання Державної програми приватизації на 2012–2014 рр.[172] Так, відповідно до Звітів про роботу Фонду державного майна України та результатів виконання Державної програми приватизації у 2012 – І півріччі 2014 рр., державну форму власності на приватну змінили 403 об'єкти (169, 166, 68 відповідно)[173].

Аналогічною тенденцією до зменшення характеризуються і надходження з податку на прибуток від підприємств з іноземними інвестиціями. Однією з ключових причин ми вважаємо зменшення чистого припливу прямих іноземних інвестицій в Україну, який у 2013, порівняно з 2012 р., скоротився майже вдвічі (з 4 129 до 2 860 млрд дол. США)[174].

Що стосується найменших надходжень з податку на прибуток у розрізі бюджетної класифікації, то з табл. Д.4 Додатка Д видно, що у досліджуваному періоді до таких платників відносять власників казино, відеосалонів, грального автоматів та організаторів (учасників) концертно-видовищних заходів, які у 2010 р. мали навіть від'ємний показник, що свідчить про збитковість даної категорії суб'єктів господарювання. Хоча, на нашу думку, віднести цю галузь до малоприбуткової важко.

Ураховуючи те, що з 2013 року сплата авансових внесків з податку на прибуток підприємств стала обов'язковою (специфіку їх визначення буде детально окреслено у п. 3.2 даного розділу), різко скоротилися надходження за кодами бюджетної класифікації, які призначені для нарахувань податку на прибуток.

Однак це лише на перший погляд може викликати занепокоєння, оскільки середньоарифметичний темп приросту у 2013 р., порівняно з 2012 р., становить 75,2%. Проте при цьому потрібно враховувати

[172] Державна програма приватизації на 2012–2014 рр.: Закон України: від 13.01.2012 р. № 4335-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/4335–17

[173] Звіт про роботу Фонду державного майна України, хід та результати виконання Державної програми приватизації у 2012; 2013; І півріччі 2014 рр. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.spfu.gov.ua/_layouts/SPFUSiteDefinition/ReportsMFI.aspx

[174] Інформація за даними інформаційного агентства УНІАН [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://economics.unian.ua/finance/884302-chistiy-pripliv-pryamih-inozemnih-investitsiy-v-ukrajinu-za-rik-skorotivsya-udvichi.html

новостворені коди бюджетної класифікації, що призначені для зарахування авансових внесків, які здебільшого перевищують суми нарахованого податку на прибуток.

Порівнюючи заплановані суми авансових внесків на 2014 р. з 2013 р. можна помітити, що за усіма кодами вони мають тенденцію до різкого зниження (більше, ніж у 2 рази). Це можна пояснити тим, що в 2013 р. сума сплаченого податку була меншою за суму, сплачену у 2012 р. (даний показник за 2013 р. є базисом для нарахування авансових внесків у 2014 р.), а також зменшенням кількості активних підприємств (див. табл. 3.3) та збільшенням рівня їх збитковості (див. табл. 3.5).

Таблиця 3.5

Загальний показник чистого прибутку (збитку) підприємств по Україні за 2009–2014 рр.[1]*

Роки	Чистий прибуток (збиток)	Підприємства, які отримали прибуток		Підприємства, які отримали збиток	
		у% до загальної кількості підприємств	фінансовий результат	у% до загальної кількості підприємств	фінансовий результат
2009	– 37137,1	58,9	108853,4	41,1	145984,5
2010	13906,1	57,3	155197,6	42,7	141291,5
2011	67797,9	63,5	208896,3	36,5	141098,4
2012	35067,3	63,0	210607,6	37,0	175540,3
2013	– 22494,7	65,0	179239,6	35,0	201734,3
2014 (І півріччя)	– 184552,3	49,1	38407,9	50,9	222960,2

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

**Джерело: складено на основі даних Державної служби статистики України.*

Не менш важливим є дослідження питання щодо переплати з податку на прибуток. Так, відповідно до пп. 14.1.115 п. 14.1 ст. 14 ПКУ надміру сплачені грошові зобов'язання (переплата) – це суми коштів, які на певну дату зараховані до відповідного бюджету понад нараховані суми грошових зобов'язань, граничний строк сплати яких настав на таку дату.

Наведемо основні показники переплати за податками за 2009–2014 рр. (рис. 3.3).

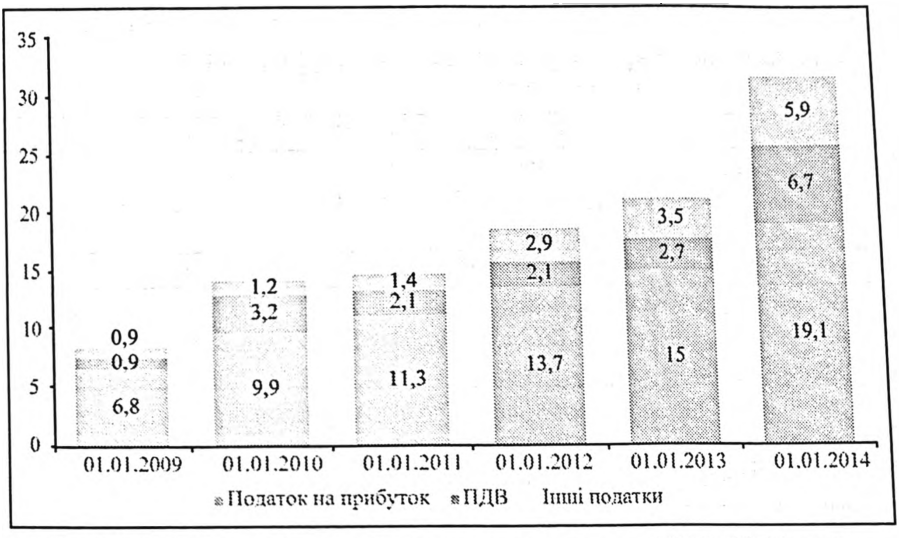


Рис. 3.3. Динаміка переплат по податкам за 2009–2014 рр.*

**Джерело: Основні показники фінансового стану 2004–2014 рр. // Міністерство фінансів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.fin.org.ua/news/1076778*

Як видно з рис. 3.3, найбільше переплат обліковується саме з податку на прибуток. Це можна пояснити нестабільністю такого показника, як прибуток, впливом на його величину макроекономічних показників, а також політичної, соціальної та економічної ситуації, яка панує в країні у той чи інший період.

Підводячи підсумок, зауважимо, що податок на прибуток, хоча і є одним з бюджетоутворюючих податків, проте потребує суттєвого удосконалення у питаннях адміністрування, що в певній мірі впливає на зменшення ділової активності підприємств і, як наслідок, – до надмірних переплат і невиконань запланованих показників. Ці висновки підтверджуються позиціями України у рейтингу конкурентоспроможності Всесвітнього економічного форуму, які протягом 2010–2015 рр. залишаються досить низькими, без стабільної тенденції до покращання (див. табл. 3.6).

Таблиця 3.6

Показники України у рейтингах конкурентоспроможності 2010–2015 рр.*

Показник	2010–2011	2011–2012	2012–2013	2013–2014	2014–2015
Ефективність витрачання бюджетних коштів	131	125	128	143	138
Економіка ренти	129	126	117	122	124
Інтенсивність конкуренції на внутрішньому ринку	118	120	104	106	101
Витрати на інноваційні дослідження	69	75	104	112	66
Загальна кількість країн у рейтингу	139	142	144	148	144

**Джерело: The Global competitiveness Report 2010/2011, 2011/2012, 2012/2013, 2013/2014, 2014/2015 [Electronic resource]. – Mode of access: http://www.weforum.org/reports*

З іншого боку, у рейтингу *Doing Business-2015*, підготовленому Світовим банком та Міжнародною фінансовою корпорацією, Україна значно покращила свої позиції – країна піднялася на 16 пунктів (з 112-го місця на 96-те). Таким чином, Україна вперше увійшла в першу сотню країн за легкістю ведення бізнесу. Це вдалося досягти завдяки електронній системі подання податкових декларацій.

Ми розуміємо, що не можна довіряти даним рейтингів безумовно, оскільки кожен з них може мати як об'єктивні, так і суб'єктивні недоліки. До прикладу, рейтинг не враховує ряд особливостей, які важливі для інвесторів: немає аспектів, які б характеризували макроекономічну стабільність, людський капітал, стійкість фінансової системи. Крім того, як і всі рейтинги, *Doing Business* використовує комп'ютерні програми, які дають опосередковану оцінку. Однак з рівнозначною часткою помилки для всіх країн дослідження має і реальну оцінку ситуації, причому в порівняльних умовах.

Одна зі співавторів доповіді *Doing Business* групи Світового банку у Вашингтоні Тіа Трамбік зазначала: «Щоб поліпшити позиції України в рейтингу *Doing Business* за показником «оподаткування», потрібні значно більш важливі реформи, спрямовані на зниження адміністративного навантаження, ніж зниження ставок податку на прибуток

або ПДВ». Це пояснюється тим, що при розрахунку сумарної податкової ставки в рейтингу не враховується значення ПДВ, оскільки його навантаження перекладається здебільшого на кінцевих споживачів[175]. Усереднена ставка податку на прибуток в Україні і так достатньо низька, і за вирахуванням усіх амортизаційних та інших відрахувань у середньому компанія витрачає лише близько 11% свого прибутку на виплату відповідного податку. Це означає, що конкуренція стає все жорсткішою, а перед Україною стоїть безліч питань, які потрібно вирішити для покращення своїх результативних показників[176].

Проте суть не в рейтингах, а у реальній необхідності реформ для покращення інвестиційної привабливості країни та забезпечення її прискореного розвитку, чого одноголосно вимагають як фінансові донори України, так і представники бізнес-спільноти. У контексті дослідження, на нашу думку, враховуючи обмежені часові рамки та нестачу державних фінансових ресурсів, у короткостроковій перспективі зміни доцільно розпочинати саме з підвищення ефективності адміністрування податку на прибуток підприємств за рахунок гармонізації податкового та бухгалтерського обліку. Ці дії здатні оперативно дати потужний позитивний ефект, ураховуючи певну складність і наявну проблематику визначення оподатковуваного прибутку відповідно до чинних норм Розділу III ПКУ та його відображення у розрізі складових у декларації. Підтвердимо цю тезу у наступному підпункті.

3.2. АНАЛІЗ ЗМІСТУ ТА ПОРЯДКУ СКЛАДАННЯ ЧИННОЇ ДЕКЛАРАЦІЇ З ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК ПІДПРИЄМСТВ

Ведення обліку розрахунків підприємства з бюджетом викликає потребу у правильному та своєчасному документальному оформленні всіх операцій, пов'язаних з нарахуванням податків.

[175] 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. – С. 100–101.

[176] Doing Business 2014 // World Bank [Electronic resource]. – Mode of access: http://www.doingbusiness.org/~/media/GIAWB/Doing%20Business/Documents/Annual-reports/English/DB14-Full-Report.pdf