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

3.3. НАПРЯМИ РЕФОРМУВАННЯ АЛГОРИТМУ ВИЗНАЧЕННЯ ОПОДАТКОВУВАНОГО ПРИБУТКУ ПІДПРИЄМСТВ В УКРАЇНІ

У сучасний період система оподаткування результатів діяльності суб'єктів господарювання в Україні, не дивлячись на перманентний процес удосконалення, продовжує характеризується певною кількістю проблемних аспектів. Саме вони впливають на місце України у світових рейтингах. Так, за результатами щорічного рейтингу *Doing Business-2015* Україна за показником легкості ведення бізнесу займає 96 місце серед 189 країн світу. Однак щодо зрозумілості та простоти системи оподаткування Україна посідає 108 місце. З огляду на це, для розрахунку, оформлення та сплати існуючих податків платникам необхідно витрачати 350 годин на рік, або майже 44 восьмигодинних робочих дня, що є досить серйозним викликом. Наприклад, величина даного показника для країн Східної Європи та Центральної Азії становить 234 години на рік[221].

В свою чергу це впливає на зменшення інвестиційної привабливості економіки України, збільшення рівня її тінізації, зниження конкурентоспроможності українських товарів та послуг на світовому ринку, скорочення бюджетних надходжень тощо. Таким чином, суттєвим кроком подальшої лібералізації податкової системи та підвищення рейтингу має стати скорочення часу, витраченого на складання, подання звітності та сплату податків.

Саме тому останніми роками йдеться про кардинальне реформування підходів до визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток, у т.ч. у рамках розробленої у 2014 р. Концепції реформування податкової системи України, основні положення якої викладені у Проекті Закону «Про внесення змін до Податкового кодексу та деяких інших Законів України (щодо податкової реформи)» від 15.09.2014 р. № 5079. А роком раніше тоді ще Міністерством доходів і зборів України 27.05.2013 р. на власному сайті був оприлюднений Законопроект з аналогічною ідеєю.

У пояснювальних записках до проектів зазначається, що прийняття документу забезпечить зменшення витрат часу і коштів суб'єктів підпри-

[221] Doing Business 2015 // World Bank [Electronic resource]. – Mode of access: http://russian.doingbusiness.org/~/media/GIAWB/Doing%20Business/Documents/Annual-Reports/English/DB15-Full-Report.pdf

ємницької діяльності на ведення податкового обліку та сплату податків, спрощення адміністративних процедур для платників податків.

Отже, сьогодні існує два законопроекти щодо реформування норм чинної редакції Розділу ІІІ «Податок на прибуток» ПКУ:

- «Про внесення змін до Податкового кодексу України в частині оподаткування прибутку підприємств» – на основі податкових коригувань (далі – Законопроект від 27.05.2013 р.);
- «Про внесення змін до Податкового кодексу та деяких інших Законів України (щодо податкової реформи)» – на основі податкових різниць (далі – Законопроект № 5079).

Так, Міністерством доходів і зборів України у 2013 р. було запропоновано, а потім спільно з колективом авторів НДІ фінансового права та представниками бухгалтерської спільноти обґрунтовано і втілено у вигляді Законопроекту принципово новий підхід до визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток порівняно зі всіма реалізованими до того часу в Україні, а саме: шляхом збільшення/зменшення визначеного у фінансовій звітності фінансового результату до оподаткування звітного періоду, що розрахований за правилами бухгалтерського обліку та фінансової звітності, на суми податкових коригувань.

Даний Законопроект 27.05.2013 року був оприлюднений на сайті для ознайомлення та внесення конструктивних пропозицій. Також на базі НДІ фінансового права з метою його громадського обговорення було проведено два науково-комунікативні заходи, а саме:

- науково-практичний круглий стіл «Реформування підходів до визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток» (11.07.2013 р.);
- науково-практичний семінар «Оцінка фіскальних та методологічних аспектів гармонізації податкового та бухгалтерського обліку щодо податку на прибуток підприємств» (22.11.2013 р.).

Для деталізації норм даного Законопроекту зазначимо, що податкові коригування складаються із (див. табл. Ж.1 Додатка Ж) [222]:

- витрат, не пов'язаних із веденням господарської діяльності, та сум, що враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування з урахуванням обмежень (наприклад, обмеження щодо добровільного перерахування протягом звітного року коштів або передачі товарів, виконання робіт, надання послуг);

[222] Про внесення змін до ПКУ: проект Закону України, оприлюднений 27.05.2014 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://minrd.gov.ua/diyalnist-/regulyatorna-politika-/regulyatorna-politika/2013-rik/98222.html

- доходів (витрат), фінансових результатів (прибутків/збитків) за окремими операціями (наприклад, за операціями з цінними паперами і деривативами, а також за операціями РЕПО та факторингом);
- від'ємного значення об'єкта оподаткування попередніх звітних років;
- амортизації.

При цьому податкові коригування здійснюються у тому звітному періоді, в якому визнаються за правилами бухгалтерського обліку доходи та/або витрати, що підлягають коригуванню[223]. Тобто при визначенні об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємства платнику необхідно буде відкоригувати фінансовий результат до оподаткування звітного періоду, що розрахований за правилами бухгалтерського обліку та наведений у Звіті про фінансові результати, обравши із вичерпного переліку обмежень або особливих умов податкового законодавства ті, які безпосередньо стосуються саме його (див. рис. 3.10).

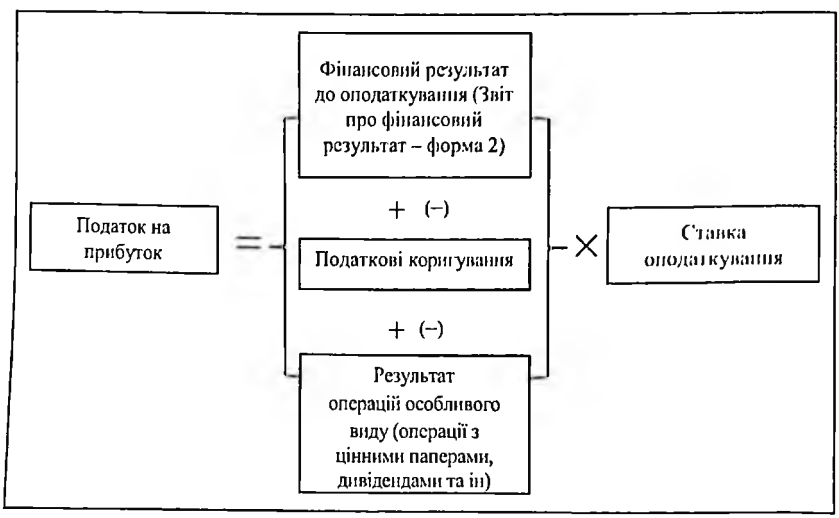

Рис. 3.10. Схема визначення належного до сплати податку на прибуток*

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

[223] *Смірнова О. М.* Повертаємось до визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток / О. М. Смірнова // Податкова правда. – № 13–14. – 2013. – С. 14–17.

Наступним етапом роботи стало напрацювання Методики формування декларації з податку на прибуток підприємств за даними фінансової звітності і бухгалтерського обліку, а також порядку перевірки узгодженості та порівнянності даних податкової та фінансової звітності.

Наведемо у табл. 3.11 фрагмент Методики формування декларації з податку на прибуток підприємства за даними фінансової звітності і бухгалтерського обліку, а у табл. 3.12 – фрагмент Методики перевірки зіставності показників Звіту про фінансові результати та Додатка ПК декларації з податку на прибуток підприємства (на основі податкових коригувань).

Документи були розроблені науковцями НДІ фінансового права та представниками бухгалтерської спільноти у 2014 р. на основі Законопроекту від 27.05.2013 р. в межах виконання НДР «Методика формування декларації з податку на прибуток підприємств за даними фінансової звітності і бухгалтерського обліку та порядок проведення перевірки зіставності їх показників» (№ державної реєстрації 0114U002355) на замовлення Департаменту координації нормотворчої та методологічної роботи з питань оподаткування Міністерства доходів і зборів України.

Загалом дана Методика розкриває порядок здійснення близько 70 податкових коригувань у залежності від виду операції. А для обліку від'ємного значення об'єкта оподаткування попередніх звітних років та амортизації Законопроект передбачав окремий порядок обліку, тому його не було включено до Методики.

В цілому за результатами емпіричних досліджень (опитування цільових груп платників) було зпрогнозовано, що у середньому кожне підприємство матиме до 10 таких коригувань, що будуть зменшувати/збільшувати фінансовий результат до оподаткування, що значно скоротить час, потрібний для визначення належної до сплати суми податку на прибуток.

Таблиця 3.11

Фрагмент Методики формування декларації з податку на прибуток підприємства за даними фінансової звітності і бухгалтерського обліку, відповідно до Законопроекту від 27.05.2013 р. (на основі податкових коригувань) *

№ з/п	Показник	Код рядка у додатку ПК до декларації	Код рядка у Звіті про фінансові результати (форма 2)	Норма у ПКУ (проект)	Джерело інформації для заповнення	Коригування
1	2	3	4	5	6	7
	Під час визначення об'єкта оподаткування, фінансовий результат до оподаткування коригується (збільшується/зменшується) на суми таких податкових коригувань:					
1.	***Порядок здійснення податкових коригувань у вигляді сум витрат, не пов'язаних з провадженням господарської діяльності, та сум витрат, що враховуються під час визначення об'єкта оподаткування (50 коригувань)***					
1.1	витрати, не пов'язані з провадженням господарської діяльності, крім випадків, передбачених розділом ІІІ ПКУ: витрати на організацію та проведення прийомів, презентацій, свят, розваг та відпочинку, придбання та розповсюдження подарунків, крім випадків, коли такі витрати відносяться до основної діяльності платника податку	1.1	2050, 2130, 2150, 2180, 2270	139.1.1	Спеціальні субрахунки або аналітичні рахунки рахунків 91, 92, 93, 94 або 97 залежно від цільового призначення таких витрат	Збільшується на суми, зазначені у рядку 1.1 стовпця 2.

Продовження табл. 3.11

1	2	3	4	5	6	7
	Під час визначення об'єкта оподаткування, фінансовий результат до оподаткування коригується (збільшується/зменшується) на суми таких податкових коригувань:					
	Порядок здійснення податкових коригувань у вигляді сум визначених у звітному періоді за правилами бухгалтерського обліку доходів (витрат), фінансових результатів (прибутків/збитків) за окремими операціями (20 коригувань)					
	суми доходів органів	2.1	2000	140.1.1	Кредитовий оборот рахунку 703	Зменшується на суми, зазначені у рядку 2.1 стовпця 2

Джерело: складено на основі Законопроекту, оприлюдненого 27.05.2013 р. на сайті Міндоходів.

Спробу оцінити потенційні фінансові наслідки для платників та держави у випадку прийняття Законопроекту на прикладі новацій щодо розрахунку амортизації було зроблено у колективній монографії НДІ фінансового права «Гармонізація податкового та бухгалтерського обліку в контексті оподаткування прибутку підприємств в Україні». Розрахунок амортизації за новим підходом, здійснений для таких підприємств, як: ПАТ «Укрнафта», ПАТ «Мотор-Січ», ТОВ «Райфайзенг Лізинг Аваль»; ПРАТ «КЗГО»; ПАТ «Пріоком»; ПАТ «Київський ювелірний завод»; ПАТ «ВО "Конті"»; ПАТ «Київхліб»; ПАТ «Яготинський маслозавод» та ТОВ «Глобинський м'ясокомбінат», підтвердив його право на запровадження у контексті впливу ініціативи на доходи бюджету та результати діяльності платників податку[224].

У табл. 3.12, як було сказано вище, наведено фрагмент Методики перевірки зіставності показників Звіту про фінансові результати та Додатка ПК (податкові коригування) нової декларації з податку на прибуток підприємства, розробленої відповідно до норм Законопроекту від 27.05.2013 р.

Проте, ураховуючи останні новації податкового законодавства – реєстрацію у Верховній Раді України Проекту Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу та деяких інших Законів України (щодо податкової реформи)» від 15.09.2014 р. № 5079, а також письмовий запит Замовника від 05.11.2014 р. за № 6257/6/99-99-19-02-01-15 (вх. № 227/01-26/1 від 12.11.2014 р.), виникла потреба у вирішенні додаткового завдання, а саме: у розробці альтернативного варіанту Методичних рекомендацій щодо формування декларації з податку на прибуток підприємств за даними фінансової звітності і бухгалтерського обліку, відповідно до згаданого Законопроекту.

[224] 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. 258-275.

Таблиця 3.12

Фрагмент Методики перевірки зіставності показників Звіту про фінансові результати та Додатка ПК декларації з податку на прибуток підприємства (на основі податкових коригувань)*

№ з/п	Код рядка у Звіті про фінансові результати (форма 2)	Джерело інформації для заповнення	Податкові коригування (код рядка у Додатку ПК до декларації)	
			Фінансовий результат до оподаткування:	
			збільшується	зменшується
I. ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ				
1	Рядок 2000, графа 3	Обороти по Дт субрах. 701, 702 і 703 із Кт субрах. 791 мінус оборот по Кт субрах. 704 із Дт субрах. 791	–	2.1; 2.13
2	Рядок 2050, графа 3	Обороти по Кт субрах. 901, 902, 903 із Дт субрах. 791	1.1; 1.13; 1.19; 1.28; 1.30–1.33; 1.36; 1.39; 1.41; 1.43; 1.45; 1.46; 1.49; 2.9; 2.10; 2.12; 2.13; 2.19;	–
3	*Рядок 2090, графа 3*	*Форма № 2, сума рядків 2000, 2010 мінус рядки 2050, 2070, графа 3*		
4	*Рядок 2095, графа 3*	*Форма № 2, сума рядків 2050, 2070 мінус рядки 2000, 2010, графа 3*		
5	Рядок 2120, графа 3	Обороти по Дт рах, 71 із Кт субрах. 791 *(Форма № 2, більше або дорівнює сумі рядків 2121, 2122, графа 3)*	2.7	1.5; 1.8; 1.18; 2.6; 2.11; 2.13; 2.17; 2.18

**Джерело: складено на основі Законопроекту, оприлюдненого 27.05.2013 р. на сайті Міндоходів.*

Норми Законопроекту № 5079 в принципі містять аналогічну ідею розрахунку об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств шляхом коригування (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, на різниці, які виникають відповідно до положень Розділу ІІІ ПКУ[225], а саме різниці, які виникають при (див. табл. Ж.2 Додатка Ж):

- нарахуванні амортизації необоротних активів;
- формуванні резервів (забезпечень);
- здійсненні фінансових операцій;
- оподаткуванні окремих видів діяльності та операцій.

Так, у разі, якщо передбачено здійснення коригування шляхом збільшення фінансового результату до оподаткування, то відбувається:

- зменшення від'ємного значення фінансового результату до оподаткування (збитку);
- збільшення позитивного значення фінансового результату до оподаткування (прибутку).

А якщо передбачено здійснення коригування шляхом зменшення фінансового результату до оподаткування, то відбувається:

- збільшення від'ємного значення фінансового результату до оподаткування (збитку);
- зменшення позитивного значення фінансового результату до оподаткування (прибутку).

Що стосується платників податку, у яких чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) податкового (звітного) року за даними фінансової звітності не перевищує 20 млн грн, то об'єкт оподаткування може визначатися ними без коригування фінансового результату до оподаткування на різниці.

З наведеної характеристики ясно, що переліки податкових коригувань та податкових різниць є різними. Відмітимо, що сутність податкових різниць, причини їх виникнення та відображення в бухгалтерському обліку було розкрито у роботах Л. Г. Ловінської, В. В. Бабича, І. В. Жураковської, Ж. В. Піскової та ін. Зокрема, д.е.н., професором Л. Г. Ловінською було досліджено сутність відмінностей, які виникають при визначенні доходів та витрат за положеннями ПКУ

[225] Про внесення змін до Податкового кодексу та деяких інших Законів України (щодо податкової реформи): проект Закону України: від 15.09.2014 р. № 5079 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=52180

та вимогами бухгалтерського обліку. К.е.н., професором В. В. Бабичем було розглянуто методику вирахування та відображення в обліку і звітності доходу з податку на прибуток та пов'язаних з таким вирахуванням відстрочених податкових зобов'язань і активів.

К.е.н., доцентом Ж. В. Пісковою було визначено проблему виникнення неузгодженостей в понятійному апараті щодо податкових різниць при застосуванні П(С)БО 17 «Податок на прибуток» та ПБО 27 «Податкові різниці». К.е.н., доцентом І. В. Жураківською було запропоновано класифікацію податкових різниць для врахування їх при визначенні податку на прибуток[226]. Перелік вчених можна продовжувати, що свідчить про науковий інтерес у питаннях дослідження сутності податкових різниць та проблематики їх застосування на практиці.

Остаточний перелік податкових різниць, що містить у собі Законопроект № 5079, був сформований за результатами спільної роботи представників бізнес-спільноти, органів виконавчої влади, пересічних платників податків, тобто всіх зацікавлених сторін.

Наведемо у табл. 3.13 фрагмент Методики формування декларації з податку на прибуток підприємства за даними фінансової звітності і бухгалтерського обліку, а у табл. 3.14 – фрагмент Методики перевірки зіставності показників Звіту про фінансові результати та Додатка ПР декларації з податку на прибуток підприємства (на основі податкових різниць). Документи також були розроблені науковцями НДІ фінансового права та представниками бухгалтерської спільноти у 2014 р. на основі Законопроекту № 5079 у межах виконання НДР «Методика формування декларації з податку на прибуток підприємств за даними фінансової звітності і бухгалтерського обліку та порядок проведення перевірки зіставності їх показників» (№ державної реєстрації 0114U002355) на замовлення Департаменту координації нормотворчої та методологічної роботи з питань оподаткування Міністерства доходів і зборів України.

Загалом дана Методика розкриває порядок здійснення близько 40 коригувань, які переважно стосуються фінансових операцій та резервів (забезпечень).

При цьому норму Законопроекту № 5079 про звільнення від необхідності здійснення коригування фінансового результату до оподаткування на різниці для платників податку, у яких чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) податкового (звітного) року за даними фінансової звітності не перевищує 20 млн грн, можна оцінити виключно, як позитивну.

[226] *Іванечко Ю.* Інноваційні підходи до механізму оподаткування прибутку підприємств в Україні / Ю. Іванечко, О. Марксевич // Бухгалтерський облік і аудит. – 2014. – № 1. – С. 31–40.

Таблиця 3.13

Фрагмент Методики формування декларації з податку на прибуток підприємства за даними фінансової звітності і бухгалтерського обліку, відповідно до Законопроекту від 15.09.2014 р. № 5079 (на основі податкових різниць) *

№ з/п	Показник	Код рядка у додатку ПР до декларації	Код рядка у Звіті про фінансові результати (форма 2)	Норма у ПКУ (проект)	Джерело інформації для заповнення	Різниці
1	2	3	4	5	6	7
	Під час визначення об'єкта оподаткування, фінансовий результат до оподаткування (прибуток/збиток) коригується (збільшується/зменшується) на суми таких податкових різниць:					
1.	***Різниці, які виникають при нарахуванні амортизації необоротних активів (6 різниць)***					
1.1	сума нарахованої амортизації необоротних активів відповідно до національних П(С)БО та МСФЗ	1.1	**2515, а також 2050, 2130, 2150, 2180, 2270**	абз. 1 п. 138.1	Дебетовий оборот всіх рахунків витрат (23, 90, 91, 92, 93, 94, 97) у кореспонденції з рахунком 13, або дебетовий оборот рахунку 83 за вирахуванням втрат від уцінки	Збільшується на суми, зазначені у рядку 1.1 стовпця 2
	Під час визначення об'єкта оподаткування, фінансовий результат до оподаткування (прибуток/збиток) коригується (збільшується/зменшується) на суми таких податкових різниць:					
	Різниці, які виникають при формуванні резервів (забезпечень) (10 різниць)					

Продовження табл. 3.13

1	2	3	4	5	6	7
	сума витрат на формування резервів та забезпечень для відшкодування наступних (майбутніх) операційних витрат (крім забезпечень на відпустки працівникам та інші виплати, пов'язані з оплатою праці, та резервів, визначених пп. 139.2–139.3 ст. 139) відповідно до національних П(С)БО та МСФЗ	2.1	**2050, 2130, 2150, 2180**	139.1.1	Дебетовий оборот всіх рахунків витрат (23, 90, 91, 92, 93, 94, 97) у кореспонденції з рахунком 47 (крім субрахунків, пов'язаних з оплатою праці, формуванням резервів банків і небанківських фінансових установ)	Збільшується на суми, зазначені у рядку 2.1 стовпця 2
	Під час визначення об'єкта оподаткування, фінансовий результат до оподаткування (прибуток/збиток) коригується (збільшується/зменшується) на суми таких податкових різниць:					
3.	***Різниці, які виникають при здійсненні фінансових операцій (12 різниць)***					
3.1	сума нарахованих доходів від участі в капіталі інших платників податку на прибуток підприємств та у вигляді дивідендів, які підлягають виплаті на його користь від інших платників цього податку	3.1	**2200, 2405**	140.4.1	Кредитовий оборот по рахунку 72 та субрахунків 413, 731	Зменшується на суми, зазначені у рядку 3.1 стовпця 2
	Під час визначення об'єкта оподаткування, фінансовий результат до оподаткування (прибуток/збиток) коригується (збільшується/зменшується) на суми таких податкових різниць:					

Продовження табл. 3.13

1	2	3	4	5	6	7
4.	***Різниці, що виникають при оподаткуванні окремих видів діяльності та операцій (11 різниць)***					
4.1	сума витрат на формування страхових резервів (технічних або математичних) відповідно до національних П(С)БО та МСФЗ	4.2	**2105, 2110**	абз.1 141.1.3	Обороти по дебету рахунків 91, 92, 93, 94 у кореспонденції з рахунком 49	Збільшується на суми, зазначені у рядку 4.2 стовпця 2

**Джерело: складено на основі Законопроекту від 15.09.2014 р. № 5079.*

Таблиця 3.14

Фрагмент Методики перевірки зіставності показників Звіту про фінансові результати та Додатка ПР декларації з податку на прибуток підприємства (на основі податкових різниць)*

№ з/п	Код рядка у Звіті про фінансові результати (форма 2)	Джерело інформації для заповнення	Податкові різниці (код рядка у Додатку ПР до декларації)	
			Фінансовий результат до оподаткування:	
			збільшується	зменшується
I. ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ				
1	Рядок 2000, графа 3	Обороти по Дт субрах. 701, 702 і 703 із Кт субрах. 791 мінус оборот по Кт субрах. 704 із Дт субрах. 791	–	–
2	Рядок 2050, графа 3	Обороти по Кт субрах. 901, 902, 903 із Дт субрах. 791	1.1; 1.2; 2.1; 3.9; 3.10; 3.11	1.4; 2.2; 2.3
3	*Рядок 2090, графа 3*	*Форма № 2, сума рядків 2000, 2010 мінус рядки 2050, 2070, графа 3*		
4	*Рядок 2095, графа 3*	*Форма № 2, сума рядків 2050, 2070 мінус рядки 2000, 2010, графа 3*		
5	Рядок 2105, графа 3	Обороти по Дт рах, 23, 91, 92, 93, 94 із Кт рах. 49	4.2	4.5

**Джерело: складено на основі Законопроекту від 15.09.2014 р. № 5079.*

Таким чином, сьогодні існує два законопроекти з аналогічною ідеєю визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств шляхом коригування фінансового результату до оподаткування (форма № 2) звітного (податкового) періоду, який для платників податку становить календарний рік, відповідно до переліку особливих умов (обмежень). Однак переліки коригувань та різниць у цих двох документах є суттєво відмінними один від одного (див. табл. Ж.1–Ж.2 Додатка Ж). Зауважимо, що різниць стало майже удвічі менше, ніж коригувань. Це може, з одного боку, свідчити про ще більше скорочення часу, потрібного на формування податкової звітності з податку на прибуток. Проте з іншого боку – перелік податкових різниць, на нашу думку, є більш специфічним. Тому спрощення податкового обліку для одних платників може обернутися ускладненням для інших. Але остаточну оцінку можна буде сформувати лише після апробації норм одного із Законопроектів на практиці у випадку його затвердження.

Спробуємо розібралися у площині теорії, ураховуючи стратегічні вектори розвитку України, який з законопроектів є максимально наближеним до норм континентальної моделі обліку (на прикладі Німеччини). У загальному досвід цієї країни було досліджено науковцями НДІ фінансового права у монографії «Гармонізація податкового та бухгалтерського обліку в контексті оподаткування прибутку підприємств в Україні»[227]. Проте у даному дослідженні виникла необхідність у проведенні більш детального аналізу.

Зауважимо, що в умовах глобалізаційних та інтеграційних процесів інструментарій податкової політики потрібно аналізувати на двох рівнях: міждержавному та національному.

На міждержавному рівні, наприклад, країни ЄС, керуються певними директивами ЄС з питань оподаткування та бухгалтерського обліку. З практики сьогодення відомо, що такі міждержавні законодавчі акти стосуються переважно непрямих податків – ПДВ, акцизів, мита, митних зборів.

У цьому контексті важливу інформацію надає зміст Додатка XXVIII до Глави 4 «Оподаткування» Розділу V «Економічне

[227] 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. 202-206.

і галузеве співробітництво» Угоди про асоціацію між Україною та Європейським Союзом (проект 2013 р.). У ньому зазначено, що Україна зобов'язується поступово наблизити своє законодавство до законодавства ЄС у встановлені терміни. Такі зобов'язання стосуються спільної системи ПДВ, акцизів на спирт та алкогольні напої, оподаткування енергопродуктів та електроенергії, акцизного податку на тютюнові вироби, заходів для відшкодування ПДВ суб'єктам оподаткування, які не засновані на території Співтовариства[228].

Для цього встановлені такі терміни:

- протягом трьох років – щодо річних рахунків окремих типів компаній (№ 78/660/ЄЕС) відповідно до 4-ї Директиви Ради від 25.07.1978 р. та щодо консолідованих рахунків (№ 83/349/ЄЕС);
- протягом двох років – щодо застосування міжнародних стандартів бухгалтерського обліку;
- протягом трьох років – щодо обов'язкового аудиту річних та консолідованих рахунків (Директива № 2006/43/ЄС).

Щодо прямого оподаткування доходів та майна, то у тексті Угоди з ЄС такі застереження відсутні. Цей підхід відповідає сталій практиці світових систем оподаткування прибутку (доходів) громадян і підприємств, які здійснюються за внутрішніми правилами певної країни, тобто меншою мірою підлягають міждержавній уніфікації, хоча і не мають конкретних предметних зобов'язань та часових обмежень стосовно податку на прибуток підприємств перед країнами-партнерами. Враховуючи це, Україна, на нашу думку, самостійно свідомо обирає в якості моделі для наслідування кращі європейські підходи, коригуючи їх на вітчизняну специфіку. Доведемо або заперечимо це на основі аналізу особливостей національного законодавства Німеччини щодо формування декларації з податку на прибуток.

Так, для декларування податку у Німеччині передбачено три форми декларації (див. табл. 3.15), тоді як в Україні, як і в більшості інших європейських країн, – одну.

[228] Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони: від 27.06.2014 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.kmu.gov.ua/kmu/control/ru/publish/article?art_id =246581344&cat_id=223223535

Таблиця 3.15

Форми декларацій з податку на прибуток корпорацій Німеччини*

Номер форми	Назва українською мовою	Назва німецькою мовою	Змістовна частина	
			кількість сторінок	кількість рядків
KSt 1A	Декларація про корпоративний податок (доходи від підприємницької діяльності)	Körperschaftsteuererklärung (nur Einkünfte aus Gewerbebetrieb)	4	102
KSt 1B	Декларація про корпоративний податок (включаючи інші доходи)	Körperschaftsteuererklärung (auch andere Einkünfte aus Gewerbebetrieb)	2	70
KSt 1C	Декларація про корпоративний податок (для підприємств, що мають податкові пільги)	Körperschaftsteuererklärung für beschränkt Steuerpflichtige	5	55
Разом			8	227

**Джерело: Малишкін О.І. Особливості оподаткування прибутку корпорацій і його облік на підприємствах Німеччини / О.І. Малишкін // Бухгалтерський облік і аудит. – 2014. – № 2. – С. 42–52.*

Для підтвердження показників декларації платник податку має заповнити ряд додатків. Так, до декларації за формою KSt 1A налічується 12 додатків, що, на нашу думку, є дещо обтяжувальним чинником з погляду адміністрування податку. Однак ця проблема значною мірою розв'язується тим, що підприємства та фізичні особи Німеччини широко користуються послугами професійних податкових консультантів, які не лише консультують, а й допомагають на договірній основі складати декларації платникам.

Зауважимо, що до комплекту декларації додається коротка інструкція з заповнення її рядків (*Kurzanleitung*), яка розкриває методичні аспекти звітності та унеможливлює двозначне трактування норм закону при податкових перевірках. Крім того, на сайті податкової служби Німеччини регулярно публікуються питання-відповіді для

платників податку. Пропонується також програмний продукт (формат *XML – Daten hochladen*), який дає можливість платнику заповнити комплект декларації і подати її до податкового органу в електронній формі[229].

Проаналізуємо зміст основної декларації про корпоративний податок за формою KSt 1A. Базою оподаткування визначається прибуток/збиток, який розраховується за двома варіантами:

– згідно з податковим балансом (*Steuerbilanz*);
– за даними торговельного балансу підприємства (*Handelbilanz*).

Останній складається за правилами бухгалтерського обліку і включається до складу фінансової звітності підприємства. Натомість перший складається виключно з метою оподаткування. За МСБО/МСФЗ такий підхід є неприйнятним і компанії Німеччини, які їх застосовують (в основному публічні товариства), вимушені дотримуватися правил саме міжнародних стандартів. Інші підприємства ведуть облік, як правило, за національним законодавством у варіанті єдиного податкового балансу або за двома балансами.

Очевидно, що термін «податковий баланс» потребує пояснення. На практиці компанії застосовують певну форму регістра під назвою «податковий баланс». При аналогічних зовнішніх ознаках із торговельним балансом він складається з активів і пасивів, які формуються з урахуванням податкових обмежень. Отже, у поточному обліку, як зазначають німецькі автори Ю. Буссик і Г. Ерман, формуються доходи і витрати за правилами податкового законодавства[230].

Форма декларації про корпоративний податок дає змогу відобразити значення прибутку як з податкового, так і з торговельного балансу. Перший відображується у рядку 20 «Прибуток/збиток відповідно до податкового балансу», а другий – у рядку 21 «Річний прибуток/збиток» (у разі неведення податкового балансу).

Такий підхід свідчить про інваріантність методичних підходів у німецькій обліковій практиці щодо обліку доходів і витрат з метою оподаткування. На підставі вивчення змісту декларації наведемо алгоритм розрахунку оподатковуваного корпоративного прибутку по рядках декларації за формою KSt 1 (див. рис. 3.11).

---

[229] *Малишкін О. І.* Особливості оподаткування прибутку корпорацій і його облік на підприємствах Німеччини / О. І. Малишкін // Бухгалтерський облік і аудит. – 2014. – № 2. – С. 42–52.

[230] *Bussik J.* Buchfutung / J. Russik., H. Ermann. – 6 ubcraib. – Aufl. Kicl. – 2009. – 385 s. – S. 113.

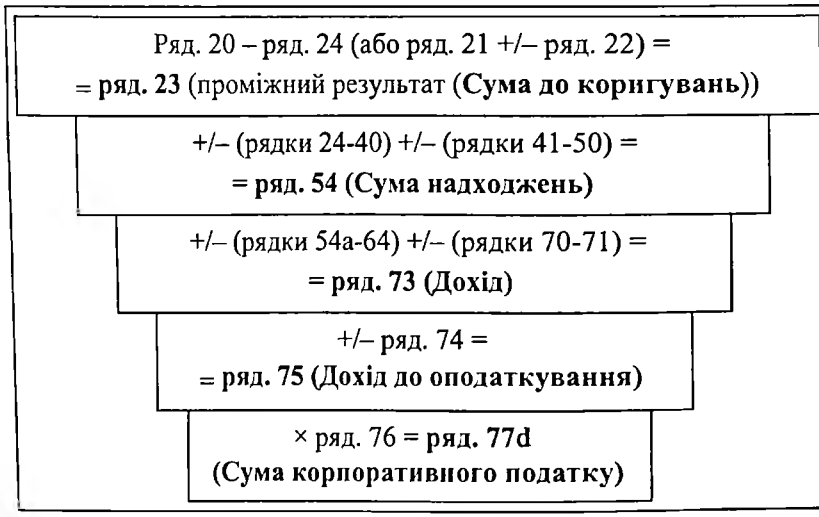

Рис. 3.11. Алгоритм розрахунку оподатковуваного корпоративного прибутку у Німеччині*

**Джерело: Малишкін О. І. Особливості оподаткування прибутку корпорацій і його облік на підприємствах Німеччини / О. І. Малишкін // Бухгалтерський облік і аудит. – 2014. – № 2. – С. 42–52.*

Крім того, у декларації наводять дані про розміри втрат прибутку майбутніх періодів від збитків і залишок перенесених субсидій з податку корпорації на наступний рік.

На підставі оригіналу форми декларації подамо фрагмент декларації про корпоративний податок компанії Німеччини з зазначенням основних рядків, що ілюструють сутність механізму оподаткування (див. табл. 3.16).

Таблиця 3.16

Фрагмент декларації про корпоративний податок компаній Німеччини*

Рядок	Показник
Розділ «Дохід (надходження) у звітному році»	
20	Прибуток/збиток згідно з податковим балансом за вирахуванням ряд. 24
21	Річний прибуток/збиток (якщо не ведеться податковий баланс)
22	Зменшення/збільшення від коригувань сум узгодження (регулювання) торговельною і податкового балансів
23	Сума рядків 21 і 22 (ряд. 20 – ряд. 24 або (ряд. 21 +/– ряд. 22))
24	Паушальний прибуток/збиток від експлуатації суден
Коригування прибутку (рядки 25–74)	
25	Зменшення/збільшення від підвищення на суму збитків, що не підлягають компенсації
26–26в	Зменшення: нарахування на прибуток на суму відрахувань на інвестиції
27а	Збільшення: прихований оподатковуваний прибуток
36	Зменшення/збільшення: інвестиційні субсидії
37	Збільшення: інші податкові доходи
41	Іноземні доходи/іноземні податки
42	Негативні надходження, що не звільняються від оподаткування
43	Збільшення: за іншими надходженнями
49	Інші надходження
50	Коригування при відхиленнях календарного і економічного року
54	Сума надходжень (рядки 25–40) +/– (рядки 41–49 +/– 50)
54 а-в	Зменшення: субсидії і податкових пільг (додаток SP)
64	Для материнської компанії: збільшення/зменшення сум нарахованого доходу підлеглих структур
70–71 а	Зменшення: збитки майбутніх періодів
73	Дохід (рядки 54а-64) +/– (рядки 70–71)
74	Зменшення: дохід, що не оподатковується податком
75	Дохід до оподаткування
76	Ставка,%
77d	Сума корпоративного податку (ряд. 75 – ряд. 76)
Розділ «Залишок втрат прибутку майбутніх періодів»	
78	Залишок збитків майбутніх періодів
79	Зменшення збитків, які не підлягають урахуванню
80	Податковий збиток 2013 р.

Продовження табл. 3.16

Рядок	Показник
92	Залишок на 31.12.2013 р.
Розділ «Залишок перенесених субсидій»	
94	Залишок перенесених сум субсидій на початок року
102	Залишок субсидій майбутніх періодів станом на 31 грудня року, за який звітують (додаток SP)
	Поле службових записів податкового органу

Джерело: Малишкін О. І. Особливості оподаткування прибутку корпорацій і його облік на підприємствах Німеччини / О. І. Малишкін // Бухгалтерський облік і аудит. – 2014. – № 2. – С. 42–52.

Отже, специфіка німецької обліково-бухгалтерської практики визначається тим, що:

- регістри бухгалтерського обліку і форми фінансової звітності вважаються базовими документами для цілей оподаткування;
- компанії ведуть форму регістра під назвою «податковий баланс» для цілей оподаткування. У разі його відсутності компанія має право використовувати дані торговельного балансу (дані бухгалтерського обліку). При такому варіанті у формі декларації наводять суму коригувань як різницю у сумах прибутку за цими двома балансами (рядки 21, 22 декларації за формою KSt 1 A);
- фінансова звітність в електронному вигляді подається до податкових органів разом з податковими деклараціями.

Річний фінансовий звіт повинен бути сформований до кінця 5-го місяця року, наступного за звітним, і опублікованим до кінця 12-го місяця. Річна звітність усіх компаній, за винятком малих, підлягає перевірці незалежними аудиторами.

Що стосується статей витрат, то більшість з них є традиційними для німецьких підприємств і аналогічними тим, які обліковують українські підприємства. Зокрема, до витрат відносять вартість сировини і матеріалів, заробітну плату найманих робітників, амортизацію (знос) основних засобів підприємства, плату за оренду офісу, відсотки за позиками для комерційних цілей тощо.

Останніми роками були введені суворі обмеження на розміри відсотків за позиками і для підсумкових збитків корпорацій. Одночасно законодавство дозволяє різні полегшення для оподаткування корпорацій. Наприклад, дивіденди, отримані від участі в капіталі інших

корпорацій, виключені з оподатковуваного доходу материнської корпорації (так само, як і в Україні).

Загальноприйнятим є те, що при розрахунку податку не враховуються суми витрат, які безпосередньо пов'язані зі звільненими від оподаткування доходами. З іншого боку, законодавство дозволяє вирахування всіх виробничих витрат, пов'язаних з дочірніми компаніями, за винятком суми в розмірі 5% отриманих дивідендів (так звані фіктивні виробничі витрати). У результаті дивіденди материнської компанії на 95% звільнені від оподаткування. Тому незалежно від розміру витрат фіктивні виробничі витрати збільшують податкову базу таких компаній.

Подібне правило діє також при визначенні доходів від продажу часток корпорації – 5% прибутку від продажу вважаються фіктивними виробничими витратами, що не підлягають відрахуванню з податкової бази. У складі іноземних доходів фіктивні витрати відображуються у рядку 44 декларації про корпоративний податок (форма KSt 1A).

Річна фінансова звітність у Німеччині складається з Балансу, Звіту про прибутки і збитки, Пояснювальної записки і Звіту керівництва про стан компанії та перспективи її розвитку. Для Звіту про прибутки і збитки (*Gewinn – und Verlustrechnung*) допустимим є використання двох методів складання:

- метод повних витрат за елементами витрат (*Gesamtkostenverfahren*) – аналог розділу III «Елементи операційних витрат» українського Звіту про фінансові результати;
- метод функціональних витрат за статтями калькуляції (*Umsatzkostenverfahren*) – аналог розділу I «Фінансові результати» українського Звіту про фінансові результати.

Розділ власного капіталу у пасиві балансу в основному відповідає звичній для вітчизняних бухгалтерів формі, за винятком спеціальних статей, у яких може відображатися прибуток, отриманий при вибутті певних активів. Проте такий прибуток не оподатковується і тому не включається до остаточного Звіту про прибутки та збитки. Мета цих статей – показати, що певна частина прибутку не відображається у прибутку поточного періоду, а виникає раніше у зв'язку із зростанням ринкової вартості активів поза сферою впливу керівництва компанії. Однак такий прибуток за законодавством Німеччини має бути реінвестований в активи компанії.[231]

[231] *Степанова Н.Ю.* Особенности учета в Германии / Н.Ю. Степанова // Налоги и экономика. – 2008. – № 7. – С. 15–22.

Аналізуючи структуру обов'язкових документів обліку німецьких підприємств, встановлено, що ні первинні документи, ні облікові регістри не мають централізовано затверджених форм – їх створюють самі підприємства відповідно до вимог торгового законодавства з урахуванням норм оподаткування.

У Німеччині, на відміну від країн з англо-американською системою обліку, законодавчо встановлено типовий план рахунків бухгалтерського обліку (*Kontenramen*), який має рекомендаційний характер.

При цьому існує два варіанти плану рахунків:

- перший – для виробничих підприємств (*Industriekontenramen*) – 8 класів рахунків;
- другий – для інших сфер діяльності – спеціальний план рахунків (*Spe-zialkontenramen*) – 9 класів рахунків[232].

Кореспонденцію рахунків здійснюють на основі рекомендованих рахунків з урахуванням специфіки конкретного підприємства.

Для відображення податків у першому з них передбачено рахунки:

- 292 «Податок на додану вартість на отриманий аванс»;
- 380 «Відрахування на податки» (як резерв);
- 480 «Податок на додану вартість» (як зобов'язання перед бюджетом);
- 70 «Виробничі податки» (на капітал, майно, землю, автомобіль тощо);
- 77 «Податки на доходи та виручку» (промисловий податок, корпоративний податок, податок на дохід з капіталу).

Отже, податки на прибуток відображують на рахунку 77. Загальна нарахована сума таких податків зменшує дохід підприємства. В українській практиці такі нарахування, навпаки, збільшують витрати (Дт рахунку 98).

Вважається, що єдина для підприємств усіх форм власності номенклатура рахунків має ряд переваг:

- можливість точного уявлення всіх наявних рахунків підприємства;
- порівнянність аналогічних витрат і доходів як усередині окремого підприємства, так і між іншими підприємствами;
- можливість порівняння даних у міжнародному масштабі (у межах ЄС).

[232] *Bussik J.* Buchfutung / J. Russik., H. Ermann. – 6 uberaib. – Aufl. Kiel. – 2009. – 385 s. – S. 290.

Після попереднього кодування облікових документів інформація про господарські операції у хронологічному порядку вноситься у меморіальні ордери, де фіксують дату, номер документа, опис операції (зміст бухгалтерського запису), суму і бухгалтерське проведення. Терміни зберігання більшості документів – 10 років, ділового листування – 6 років[233].

Структура звітності материнської компанії також впливає на звітність, облік, план рахунків та аналітику дочірніх компаній. Крім того, часто програмне забезпечення систем обліку, що використовується материнською компанією, поширюється і на дочірні компанії, які застосовують одночасно план рахунків, єдину облікову політику та аналітику, що прийнята у холдингу.

Якщо порівняти елементи коригувань суми прибутку до оподаткування підприємства (корпорації) за законодавством України та Німеччини, то спостерігається їхня суттєва різниця (див. табл. 3.17).

Таблиця 3.17

Порівняння елементів коригувань суми прибутку до оподаткування корпорації (підприємства) за законодавством України та Німеччини*

Країна	Законодавчий акт	Основні групи податкових коригувань/різниць
1	2	3
Україна	Проект Закону України «Про внесення змін до ПКУ» в частині оподаткування прибутку підприємств, оприлюднений 27.05.2013 р. (проект Міндоходів)	Склад податкових коригувань: 1) витрати, не пов'язані із веденням господарської діяльності, та суми обмежень, визначених статтею 139 проекту Розділу III ПКУ (50 коригувань); 2) доходи (витрати), фінансові результати (прибутки/збитки) за окремими операціями, визначеними статтею 140 проекту Розділу III ПКУ (20 коригувань); 3) від'ємне значення об'єкта оподаткування попередніх звітних років відповідно до статті 141 проекту Розділу III ПКУ; 4) амортизація, розрахована відповідно до статті 142 проекту Розділу III ПКУ

[233] *Толмачева Н. Н.* Бухгалтерский учет в Германии / Н. Н. Толмачева, А. В. Кукина [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.rusnauka.com/1_KAND_2010/Economics/7_57442.doc.htm

Продовження табл. 3.17

1	2	3
Україна	Проект ЗУ «Про внесення змін до ПКУ та деяких інших Законів України (щодо податкової реформи)» від 15.09.2014 р. № 5079 (проект у рамках Концепції реформування податкової системи України)	Різниці, які виникають при: 1) нарахуванні амортизації необоротних активів відповідно до статті 138 проекту Розділу ІІІ ПКУ (6 різниць); 2) формуванні резервів (забезпечень) відповідно до статті 139 проекту Розділу ІІІ ПКУ (10 різниць); 3) здійсненні фінансових операцій відповідно до статті 140 проекту Розділу ІІІ ПКУ (12 різниць); 4) оподаткуванні окремих видів діяльності та операцій відповідно до статті 141 проекту Розділу ІІІ ПКУ (11 різниць)
Німеччина	Закон про корпоративний податок ФРН, Інструкція з заповнення декларації з корпоративного податку	1. Відхилення в оцінці основних та оборотних засобів. 2. Збільшення: на суму збитків, що не підлягають компенсації. 3. Зменшення: на суму відрахувань на інвестиції. 4. Збільшення: прихований оподатковуваний прибуток. 5. Зменшення/збільшення: на інвестиційні субсидії. 6. Збільшення: на інші податкові доходи. 7. Зменшення/збільшення: на іноземні доходи та іноземні податки. 8. Коригування при відхиленнях календарного і економічного року. 9. Зменшення: на субсидії з податкових пільг. 10. Збільшення/зменшення: на суму нарахованого доходу підлеглих структур материнської компанії. 11. Зменшення: на збитки майбутніх періодів. 12. Зменшення: дохід, що не оподатковується податком

**Джерело: Складено автором з використанням: Малишкін О. І. Особливості оподаткування прибутку корпорацій і його облік на підприємствах Німеччини / О. І. Малишкін // Бухгалтерський облік і аудит. – 2014. – № 2. – С. 42–52;*

Про внесення змін до Податкового кодексу та деяких інших Законів України (щодо податкової реформи): проект Закону України: від 15.09.2014 р. № 5079 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=52180

За результатами проведеного аналізу можна зробити висновок, що в Україні у рамках континентальної моделі бухгалтерського обліку розроблено власний варіант визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств, що базується на відкоригованому відповідно до особливих умов або обмежень, встановлених податковим законодавством, показнику фінансового результату до оподаткування звітного періоду, сформованому у системі бухгалтерського обліку і відображеному у Звіті про фінансові результати (форма 2). Це є позитивним, оскільки сліпе копіювання зарубіжного досвіду без урахування вітчизняної специфіки є недоцільним.

Переваги даного алгоритму можна узагальнити таким чином:

- скорочення фактичного обсягу Розділу III «Податок на прибуток» ПКУ та логічне розміщення законодавчих норм, що значно спрощує сприйняття та виключає необхідність пошуку розпорошених по всьому документу нюансів оподаткування тих чи інших операцій;
- відмова від практики паралельного обліку операцій з метою складання фінансової та податкової звітності, внаслідок чого із текстів законопроектів вилучені статті, що класифікували та встановлювали особливості визнання доходів і витрат;
- визнання за основу даних фінансової звітності, що розраховані за правилами бухгалтерського обліку, а також встановлення чіткого та контрольованого зв'язку між ними та даними податкової звітності;
- спрощення податкової звітності і скорочення часу на її заповнення і перевірку;
- підвищення вимог до ведення бухгалтерського обліку та відмова від визначення у тексті ПКУ термінів, що закріплені у П(С)БО тощо.

Отже, гармонізація податкового та бухгалтерського обліку з податку на прибуток підприємств є конструктивним кроком, який ми підтримуємо.