

65.054.36
Г20

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

монографія



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

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

Монографія

Київ • Алерта • 2013

УДК 336.225.6: 336.226.12:657

ББК 65.052.202

Г 20

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

Рецензенти:

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

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

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

Автори:

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

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

ISBN 978-617-566-270-4

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

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

УДК 336.225.6: 336.226.12:657

ББК 65.052.202

© НДІ фінансового права, 2013

© Видавництво «Алерта», 2013.

ISBN 978-617-566-270-4

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

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

Monograph

Kyiv • Alerta • 2013

Зміст

ВСТУП	8
-------------	---

РОЗДІЛ І

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

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

РОЗДІЛ ІІ

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

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

РОЗДІЛ ІІІ

НАПРЯМИ ГАРМОНІЗАЦІЇ ПОДАТКОВОГО ТА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ З ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК ПІДПРИЄМСТВ

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

3.3. Напрями удосконалення норм, що закріплюють відповідальність за правопорушення у сфері оподаткування в межах реформування підходу до визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств	230
3.4. Оцінка впливу податкових ініціатив на інтереси учасників податкових відносин	258
ВИСНОВКИ	276
ЛІТЕРАТУРА	282
ДОДАТКИ	301
ДОДАТОК А	301
ДОДАТОК Б	307
ДОДАТОК В	316
ДОДАТОК Г	320
ДОДАТОК Д	322
ДОДАТОК Ж	331
ДОДАТОК И	335
ДОДАТОК К	338
ДОДАТОК Л	339
ДОДАТОК М	347
ДОДАТОК Н	351
ДОДАТОК П	356

Contents

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

CHAPTER 1

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

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

CHAPTER 2

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

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

CHAPTER 3

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

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

Contents

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

РОЗДІЛ III

НАПРЯМИ ГАРМОНІЗАЦІЇ ПОДАТКОВОГО ТА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ З ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК ПІДПРИЄМСТВ

3.1. МІЖНАРОДНИЙ ДОСВІД ГАРМОНІЗАЦІЇ ПОДАТКОВОГО ТА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ З ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК ПІДПРИЄМСТВ

Ураховуючи, що реалізації будь-яких новацій повинен передувати ретельний науковий пошук успішної світової практики, яка могла б стати вихідною точкою для початку аналізу, доцільно дослідити зарубіжний досвід співвідношення бухгалтерського та податкового обліку.

Незважаючи на те, що різним країнам притаманні власні особливості співвідношення систем бухгалтерського та податкового обліку, у цілому прийнято виділяти дві концепції, а саме: європейську (континентальну) та англо-американську (англосаксонську). Розглянемо їх більш детально.

Європейська (або континентальна) концепція співвідношення бухгалтерського і податкового обліку виникла у XIX столітті у Пруссії. Особливістю зазначеної моделі є те, що система бухгалтерського обліку формується і функціонує під сильним і безпосереднім впливом оподаткування. До країн з континентальною (європейською) моделлю можна віднести Німеччину, Францію, Швецію, Бельгію, Іспанію, Швейцарію та ряд країн Південної Америки, таких як Аргентина, Бразилія, Перу, Чилі та інші.

РОЗДІЛ III. НАПЯМИ ГАРМОНІЗАЦІЇ ПОДАТКОВОГО...

Так, у Франції окремий податковий облік існує, але водночас він характеризується значною залежністю від принципів бухгалтерського обліку. Для визначення оподатковуваного прибутку ведуться спеціальні таблиці коригування на основі даних бухгалтерського обліку, а сама процедура їх розрахунку чітко регламентована.

Особливістю прикладу Швеції є те, що податкова база коригується лише щодо представницьких витрат при перевищенні встановленої норми. В інших випадках оподатковуваний прибуток визначається однаково за нормативами бухгалтерського та податкового обліку.

У Польщі існує значна кількість підприємств, які реєструють операції лише для податкових цілей (більше ніж два мільйони фірм) та не ведуть при цьому фінансового обліку. Такі підприємства називаються «суб'єктами податкового обліку»¹⁹⁰.

У Німеччині взагалі податковий облік як самостійний вид майже відсутній. Згідно з положеннями законодавства Німеччини база оподаткування визначається на підставі даних бухгалтерського обліку, що, у свою чергу, активно використовується для фінансового управління. Проте податкове законодавство передбачає ряд обмежень для цілей оподаткування, які будуть розглянуті нижче.

У Німеччині весь дохід корпорації, як правило, розглядається як дохід від підприємницької діяльності. Баланс є основним джерелом інформації для визначення оподатковуваного податком на прибуток доходу. При цьому відстрочені податкові активи і відстрочені податкові зобов'язання у бухгалтерському обліку та оцінка відмінностей між бухгалтерським і податковим обліком, повинні бути розраховані відповідно до визнаного у світі балансового методу («тимчасова концепція»).

Обов'язок капіталізувати відстрочені податкові активи поширюється також на невикористані податкові збитки, а також податкові пільги та дохід від процентів майбутніх періодів. Це дозволяється тільки тоді, якщо вони будуть використані для взаємозаліку збитків протягом п'яти фінансових років після звітної дати балансу.

Загалом компанія для цілей оподаткування має право визнати всі витрати, якщо вони виникають у результаті її бізнес-операцій. Однак деякі витрати можуть бути анульовані (наприклад, збитки) або підлягати врахуванню з обмеженнями у сумі відповідно до податкового законодавства країни.

¹⁹⁰ Бугай І.В. Моделі співіснування бухгалтерського і податкового обліку за кордоном / І.В. Бугай, Г.С. Кальченко // Держава та регіони. – 2010. – С. 39–43.

3.1. Міжнародний досвід гармонізації податкового та бухгалтерського...

У Німеччині єдиних стандартів щодо порядку складання податкової звітності з податку на прибуток підприємствами немає. Насамперед при заповненні декларації та додатків до неї платники керуються Міжнародними стандартами фінансової звітності (МСФЗ). Проте, якщо немає доступу до звітності за МСФЗ, то тоді використовуються будь-які Європейські загальні принципи бухгалтерського обліку (GAAP)¹⁹¹.

До активів, які підлягають амортизації, належать ОЗ (матеріальні і нематеріальні) зі строком корисного використання (експлуатації) більше одного року і поступовим зменшенням вартості внаслідок зносу. Земля не підлягає амортизації.

Одним із методів нарахування амортизації є лінійний метод, за яким протягом усього терміну використання активу кожен рік на собівартість готової продукції переноситися однакова частина вартості ОЗ. У деяких випадках рухоме майно може бути амортизоване за методом нарахування амортизації з кожного окремого ОЗ. На основні фонди, придбані після 31 грудня 2003 року, амортизація для цілей оподаткування розраховується щомісяця. Однак це правило не поширюється на амортизацію нових будівель і при застосуванні методу «спадного залишку»¹⁹².

Метод прискореної амортизації за результатом технічних чи економічних причин може бути застосований тільки за умови попереднього використання прямолінійного методу.

Малюцінні активи, вартість яких менше 150 євро, можуть бути негайно списані, а деякі активи, витрати на придбання яких перебувають у межах 150–1000 євро, можуть бути записані як сукупний актив зі строком списання п'ять років. Крім того, починаючи з 2010 року, малюцінні активи, вартістю до 410 євро, також можуть бути списані негайно¹⁹³.

¹⁹¹ Taxation and Investment in Germany 2013: Reach, relevance and reliability / A publication of Deloitte [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Global/Local%20Assets/Documents/Tax/Taxation%20and%20Investment%20Guides/2013/dttl_tax_guide_2013_Germany.pdf

¹⁹² Огороднікова І.І. Міжнародний досвід гармонізації бухгалтерського та податкового обліку в рамках реформування податкової системи / І.І. Огороднікова // Управління розвитком: збірник науково-практичних робіт за результатами V Міжнар. наук.-практ. конференції молодих податківців «Актуальні проблеми податкової політики» (16 квітня 2013 р.). – 2013. – № 6 (149). – С. 147–149.

¹⁹³ Germany Tax Guide 2012 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.wipfli.com/Resources/Images/31987.pdf>

Міністерство фінансів Німеччини публікує норми амортизаційних відрахувань для ряду активів на основі термінів корисного використання. Для промислових будівель щорічна норма амортизації за прямолінійним методом становить 3%.

Запаси оцінюються за собівартістю або ринковою вартістю, залежно від того, яка вартість менша. Метод ЛІФО («останнім прийшов – першим пішов») у цілому є прийнятним для цілей оподаткування, на відміну від методу ФІФО («першим пішов – останнім прийшов»). Деякі додаткові методи нарахування амортизації можуть розглядатися як податкові стимули для малих і середніх компаній.

Списання (зменшення балансової вартості) акцій корпорацій акціонерами не впливає відчутно на розмір сплаченого податку через передбачене законодавством 95-процентне звільнення від оподаткування приросту капіталу від акцій.

Гудвіл амортизується протягом 15 років з використанням лінійного методу нарахування амортизації.

Збитки, які не можуть бути погашені за рахунок доходу у році виникнення, можуть бути перенесені як на майбутні періоди (необмежений термін), так і на минулі періоди при обмеженні у сумі до 511 500 євро та терміні до 1 року.

Однак заборонено переносити збитки та витрати поточного періоду на минулі періоди для цілей оподаткування податком на торгівлю.

Ніяких обмежень не передбачено для перенесення збитків на майбутні періоди у сумі до 1 млн євро, однак збитки, що перевищують дану суму, переносяться з обмеженням у 60% від прибутку. Таким чином, решта 40% прибутку буде оподатковуватися за основною ставкою податку («мінімальне оподаткування»). Поняття мінімального оподаткування застосовується також при розрахунку податку на торгівлю.

При зміні власника з 1 січня 2008 року всі збитки з податку на прибуток корпорацій і податку на торгівлю анулюються, якщо понад 50% акцій прямо або опосередковано передані одному акціонеру (покупцеві) або групі пов'язаних акціонерів протягом п'яти років. У разі передачі більш ніж 25%, але менше 50% акцій одному покупцеві (або групі покупців) протягом п'яти років, збитки будуть анульовані на пропорційній основі.

Передбачено особливі правила і щодо оподаткування дивідендів, а саме: пільга у розмірі 95% для дивідендів, отриманих від приросту

3.1. Міжнародний досвід гармонізації податкового та бухгалтерського...

капіталу (причому звільнення від податку застосовується незалежно від мінімального пакета акцій або періоду мінімальної участі). Тобто лише 5% від суми дивідендів входять до оподатковуваного доходу¹⁹⁴.

Розглянемо спрощений приклад (див. табл. 3.1).

Таблиця 3.1

Приклад розрахунку податку на прибуток у Німеччині*

Показник	Числове значення, од.
Прибуток до оподаткування	100
Торговельний податок (16,1%)	16,10
Податок на прибуток (15%)	15,00
Прибуток після оподаткування	68,90
Виплата дивідендів:	68,90
звільнення від оподаткування 95%	-65,45
Сума дивідендів, що підлягає оподаткуванню	3,45
Розмір податку на прибуток на дивіденди	0,52
Сума дивідендів після оподаткування	68,38
Загальне податкове навантаження на 100 одиниць прибутку,%	31,62

*Джерело: *Germany Tax Card. An overview of tax relevant information / KPMG* [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.kpmg.de/Publikationen/37124.htm>

З наведеного можна зробити такий висновок. Незважаючи на те, що формально податковий облік у Німеччині відсутній, фінансовий результат до оподаткування, визначений за правилами бухгалтерського обліку, зазнає коригувань через обмеження або особливі умови, що встановлює податкове законодавство стосовно амортизації, збитків, дивідендів, процентних доходів тощо. Цей підхід характерний для групи країн європейської моделі, тому вважаємо, що рух України в аналогічному напрямі відповідає кращій світовій практиці.

На нашу думку, неможливість повної гармонізації податкового та бухгалтерського обліку пояснюється тим, що згода на використання даних фінансової звітності платників для цілей оподаткування без відповідних коригувань є невігідним для держави з погляду наповнення бюджету, але, як свідчить досвід країн-представників даної моделі, максимальне наближення та спрощення порядку розра-

¹⁹⁴ Green Paper German-French harmonization corporation tax; a further step to a common tax base within the European Union [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.loyensloeff.com/nlNL/Practice/Documents/Green%20Paper%2021%20February%202012.pdf>

РОЗДІЛ III. НАПРЯМИ ГАРМОНІЗАЦІЇ ПОДАТКОВОГО...

хунку об'єкта оподаткування податком на прибуток є завданням, що легко досягається.

Отже, в цілому можна сказати, що в межах європейської моделі дані річної фінансової публічної звітності є базою для визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств.

Переконані, що це накладає відбиток і на простоту сплати податків у зазначених країнах та їх місце у світових рейтингах. Наприклад, у світовому рейтингу «Ведення бізнесу» («Doing Business Report»), що оцінює простоту здійснення підприємницької діяльності на основі 10 індикаторів у 183 країнах (див. табл. 3.2).

За результатами аналізу табл. 3.2 наші висновки підтверджуються, але, безумовно, не можна стверджувати, що виключно відсутність податкового обліку як окремого виду обліку є причиною досягнення таких показників. Однак заперечувати вплив іншої, ніж в Україні, методології розрахунку об'єкта оподаткування податком на прибуток на підготовку, подання звітності та сплату (чи утримання) податку також немає підстав.

Таблиця 3.2

Деталізація позицій країн-представників європейської моделі зіставлення податкового та бухгалтерського обліку у рейтингу «Ведення бізнесу-2014»*

Країна	Загальний рейтинг	Індикатор «Оподаткування»	у т.ч. витрати часу на підготовку, подання звітності та сплату (чи утримання) податку на доходи корпорацій, податку на додану вартість та відрахувань на соціальне забезпечення (в годинах на рік)
Швеція	14	41	122
Німеччина	21	89	218
Швейцарія	29	16	63
Бельгія	36	76	160
Франція	38	52	132
Іспанія	52	67	167
Україна	112	164	390

* Джерело: *Doing Business 2014 // World Bank [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.doingbusiness.org/reports/global-reports/doing-business-2014>*

На противагу європейській моделі, англо-американська (англосаксонська) концептуальна модель виникла у Великобританії. Особли-

3.1. Міжнародний досвід гармонізації податкового та бухгалтерського...

вістю зазначеної моделі є вільний вибір застосування бухгалтерського або податкового обліку з одночасним встановленням меж, у яких підприємствам надана свобода вибору. Однак необхідно відзначити, що, незважаючи на різні цілі облікових систем, у даній моделі між бухгалтерським і податковим обліком існує стійкий і контрольований зв'язок. До країн-прихильників даної концепції можна віднести США, Австралію, Канаду, Великобританію і ряд інших країн¹⁹⁵.

Наступне питання полягає у тому, як корелюються між собою дані фінансової та податкової звітності і яким чином інформацію, наведену у різних формах, можна порівняти та перевірити. У цьому контексті найбільш яскравим прикладом, на нашу думку, є досвід США.

Вибір саме цієї країни для аналізу зумовлений тим, що у США існують додатки (М-1, М-3) до податкової декларації з податку на прибуток корпорацій, у яких платники зобов'язані розкривати інформацію про податкові різниці, які виникають між бухгалтерським та податковим обліком (див. рис. 3.1).

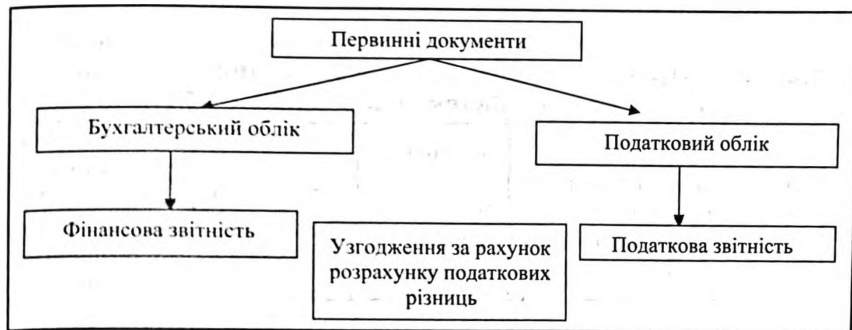


Рис. 3.1. Порядок взаємозалежності систем бухгалтерського та податкового обліку у США*

**Джерело: Міжнародний досвід гармонізації бухгалтерського та податкового обліку з податку на прибуток / Серебрянський Д. М., Смірнова О. М., Огороднікова І. І. – Ірпінь: НДІ фінансового права, 2013. – 75 с.*

Розглянемо порядок визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток корпорацій більш детально, ураховуючи особливості

¹⁹⁵ Смірнова О. М. Досвід США у гармонізації податкового та бухгалтерського обліку в контексті оподаткування прибутку корпорацій / О. М. Смірнова // Фінансова система України: становлення та розвиток: матеріали XI Всеукр. наук. конференції. – Острогож: Вид-во Національного університету «Острозька академія», 2013. – С. 29.

РОЗДІЛ III. НАПЯМИ ГАРМОНІЗАЦІЇ ПОДАТКОВОГО...

законодавства США. Основи визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток визначено на рівні федерального податкового законодавства США та закріплено в IRC¹⁹⁶. Як було сказано вище, між даними, отриманими за результатами бухгалтерського обліку, та даними податкової декларації є суттєві відмінності, які, однак, є контрольованими, а тому легко порівнянними.

Потрібно зазначити, що декларація з податку на прибуток корпорацій (Form 1120 U. S. Corporation Income Tax Return) є досить великою за обсягом із значною кількістю додатків. Під час її заповнення потрібно детально дотримуватися порядку, наведеного у спеціальних інструкціях (наприклад, Instructions for Form 1120 U.S. Corporation Income Tax Return)¹⁹⁷. А податкові різниці зазначати у відповідних додатках (Schedule M-1, M-3).

Розглянемо середні витрати часу на заповнення декларації, які розраховані представниками Служби внутрішніх доходів США та наведені у Інструкції із заповнення декларації з податку на прибуток 1120 (див. табл. 3.3).

Таблиця 3.3

Середні витрати часу на заповнення та подання декларації з податку на прибуток корпорацій у США

Назва (декларация та до- датки)	Облік від- повідних операцій	Вивчення законодав- ства щодо заповнення декларанії	Підготовка декларанії	Узагальнення даних та по- дання деклара- ції до Служби внутрішніх доходів
1	2	3	4	5
1120	65 год 31 хв	41 год 16 хв	71 год 8 хв	7 год 46 хв
Додаток В	3 год 06 хв	1 год	1 год 5 хв	—
Додаток D	9 год 05 хв	3 год 55 хв	6 год 5 хв	62 хв
Додаток G	2 год 37 хв	30 хв	34 хв	—
Додаток H	5 год 58 хв	35 хв	43 хв	—
Додаток M-1-3	79 год 52 хв	3 год 40 хв	5 год 8 хв	—
Додаток N	3 год 21 хв	1 год 30 хв	4 год 24 хв	48 хв

¹⁹⁶ Internal Revenue Code (26 USC) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.fourmilab.ch/ustax/www/contents.html>

¹⁹⁷ Instructions for Form 1120 / Department of the Treasury. Internal Revenue Service [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/i1120.pdf>.

3.1. Міжнародний досвід гармонізації податкового та бухгалтерського...

Продовження табл. 3.3

1	2	3	4	5
Додаток О	13 год 23 хв	2 год 5 хв	2 год 23 хв	–
Додаток РН	12 год 54 хв	4 год 18 хв	6 год 34 хв	32 хв
Додаток УТР	2 год 48 хв	36 хв	34 хв	–

Джерело: *Instructions for Form 1120 / Department of the Treasury. Internal Revenue Service* [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/i1120.pdf>

З таблиці 3.3 видно, що заповнення декларації з федерального податку на прибуток корпорацій (1120) та додатків до неї вимагає серйозних витрат часу платників, а значний обсяг Податкового кодексу країни, різноманітних інструкцій, думок (Opinion) та доповнень широко відомий навіть за межами США.

Не зважаючи на це, США мають досить високі позиції у світовому рейтингу «Ведення бізнесу». Так, час, витрачений на підготовку, подання звітності та сплату (чи утримання) податку на доходи корпорацій, податку на додану вартість та відрахувань на соціальне забезпечення (у годинах на рік) експерти оцінили у Рейтингу-2014 р. у 175 годин. Тоді як в Україні цей показник дорівнює 390 годин¹⁹⁸.

З іншого боку, навіть простий математичний розрахунок витрат часу лише для податку на прибуток корпорацій, наведений у табл. 3.3, дає менш оптимістичні результати, ніж визначені експертами 175 годин для декількох податків. Можемо пояснити це відмінностями між розрахованими Службою внутрішніх доходів США фактичними витратами та номінально розрахованими витратами часу для платників.

На жаль, відповідний розрахунок витрат часу на заповнення та подання декларації з податку на прибуток підприємств для вітчизняних підприємств відсутній, хоча цей приклад вартий запозичення.

Згідно з положеннями Податкового кодексу США податкові різниці поділяються на¹⁹⁹:

- постійні (Permanent Difference);
- тимчасові (Temporary Difference).

¹⁹⁸ Doing Business 2013 // World Bank [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.doingbusiness.org/reports/global-reports/doing-business-2013>

¹⁹⁹ Internal Revenue Code (26 USC) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.fourmilab.ch/ustax/www/contents.html>.

Причому, за загальноприйнятими правилами облікової практики США серед корпорацій, податкові різниці прийнято поділяти на:

- сприятливі – оподатковуваний дохід менше, ніж дохід за даними бухгалтерського обліку;
- несприятливі – оподатковуваний дохід більше, ніж дохід за даними бухгалтерського обліку.

Згідно з п. 4.10.3.5.4 офіційного роз'яснення до Податкового кодексу США (Internal Revenue Manual (даті – IRM)²⁰⁰ метод бухгалтерського обліку представляє собою систему нарахування доходів, витрат, активів, зобов'язань і фінансового стану підприємства. Оподатковуваний прибуток повинен розраховуватися не тільки на основі даних звітного періоду, а також відповідно до тих методів обліку, що регулярно використовуються в бухгалтерському обліку платника податків. Так, вважається, що платник податків засвідчує факт вибору відповідного методу обліку під час першого подання податкової декларації. Згідно з положеннями § 446 (d) IRC платник податків може визначати оподатковуваний дохід, використовуючи один з таких методів бухгалтерського обліку:

- 1) метод грошових надходжень і виплат (The cash receipts and disbursements method);
- 2) метод нарахування (An accrual method);
- 3) інший дозволений IRC метод;
- 4) гібридний метод, що є поєднання указаних вище методів відповідно до встановлених правил;
- 5) спеціальні методи бухгалтерського обліку за такими статтями доходів і витрат: амортизація (у значенні списання вартості активів (Depreciation – § 167 і 168 IRC), у значенні зносу обладнання (Amortization – § 169, 178, 194 і 197 IRC), у значенні зносу (Depletion – § 611, 612, 613 і 613A IRC), відрахування по сумнівних боргах (Deduction for Bad Debts) – § 166 і 582 IRC, продажу на виплат (Installment Sales) – § 453 та 453B IRC, довгострокові контракти (Long Term Contracts) – § 460 IRC.

Це підтверджує тісний зв'язок між нормами податкового та бухгалтерського обліку, причому вимоги щодо достовірності інформації за результатами бухгалтерського обліку містять і нормативно-правові акти з питань оподаткування прибутку.

²⁰⁰ Internal Revenue Manual [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.irs.gov/irm>.

3.1. Міжнародний досвід гармонізації податкового та бухгалтерського...

Відповідно до положень п. 4.10.3.8.4.16 IRM тимчасові різниці можуть виникати в результаті наступного:

- 1) доходи або прибуток, що підлягають оподаткуванню після того, як вони були визнані у фінансовій звітності (наприклад, продаж на виплат);
- 2) витрати або збитки, які підлягають відрахуванню після того, як вони були відображені у складі фінансових доходів;
- 3) доходи або прибуток підлягають оподаткуванню, перш ніж вони були відображені у складі фінансових доходів;
- 4) витрати або збитки підлягають вирахуванню, перш ніж вони були відображені у складі фінансових доходів;
- 5) зменшення податкової бази амортизації активів через податкові кредити.
- 6) об'єднання бізнесу, що обліковується за методом покупок.

Узагальнимо приклади операцій, щодо яких можуть виникати тимчасові різниці у табл. Н.1 Додатка Н. У цілому можна виділити і перелік постійних податкових різниць. Так, на основі аналізу та узагальнення положень досліджень американських учених (Matt McGrath, Christina Yotz)²⁰¹, до основних постійних податкових різниць, що виникають унаслідок установлених IRC обмежень щодо обліку витрат, можна віднести такі:

- 1) фінансові санкції, штрафи, неустойки (Fines & Penalties);
- 2) на харчування та розваги (Meals & Entertainment);
- 3) витрати на політичні заходи (Political Contributions) (§ 162 (e) C IRC);
- 4) на страхування життя співробітників (Officers Life Insurance);
- 5) відсотковий дохід, що не підлягає оподаткуванню (Tax Exempt Interest);
- 6) з операцій лізингу авто (Leased Auto Inclusion);
- 7) на федеральний прибутковий податок (Federal Income Tax).

Більш деталізовано покажемо це табл. Н.2 Додатка Н. Зрозуміло, що наведені у Додатку Н переліки не є вичерпними, але формують уявлення про причини та зміст податкових різниць.

Порядок узгодження різниць між прибутком, що визначається у фінансовій звітності та розраховується у цілях оподаткування,

²⁰¹ Matt McGrath, Christina Yotz. Book/Tax Differences – Fundamentals Every Accounting Major Should Know [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://deloitte.12hna.com/dbriefs_w/dbriefsu_booktaxdiff_slides.pdf

РОЗДІЛ ІІІ. НАПРЯМИ ГАРМОНІЗАЦІЇ ПОДАТКОВОГО...

ураховуючи відповідні обмеження, встановлені нормами IRC, визнається для більшості компаній згідно з Додатком М-1 «Узгодження Доходу (збитку) за даними бухгалтерського та податкового обліку» відповідно до форми 1120 (Income Tax Return). До речі, до 2004 р. даний додаток був єдиною формою звітності, що не змінювалася протягом 40 років і передбачала розрахунок податкового прибутку для компаній, ураховуючи відповідні податкові різниці.

Але не всі корпорації заповнюють цей додаток. Так, корпорації, сума загальної виручки (Total income) яких і сукупні активи (Total assets) на кінець податкового року менші, ніж за \$250.000, не зобов'язані звітуватися за формами додатків L, М-1, М-2.

Отже, Додаток М-1 є одним з найважливіших звітів, на підставі якого може бути виявлено обсяг потенційних податкових різниць, ураховуючи як тимчасові, так і постійні різниці між бухгалтерським і податковим обліком (див. табл. 3.4).

Таблиця 3.4

Дискретні елементи Додатка М-1 «Узгодження доходу (збитку) за даними бухгалтерського та податкового обліку»*

Чистий дохід (збиток) за даними бухгалтерського обліку (Net income (loss) per books) – рядок 1
Федеральний прибутковий податок, визначений за даними бухгалтерського обліку (Federal income tax per books), – рядок 2
Перевищення втрат капіталу над надходженнями (Excess of capital losses over capital gains) – рядок 3
4. Доходи, що підлягають оподаткуванню, не відображені в бухгалтерському обліку у поточному році (Income subject to tax not recorded on books this year (itemize), – рядок 4
5. Витрати, визнані у бухгалтерському обліку, що не включаються до складу витрат у звітній податковій декларації (Expenses recorded on books this year not deducted on this return (itemize), – рядок 5: амортизація (Depreciation) – рядок 5a; благодійні внески – рядок 5b; витрати на подорожі та розваги (Travel and entertainment) – рядок 5c
6. Сума рядків 1–5
7. Доходи, визнані у бухгалтерському обліку, що не включаються до складу доходів у звітній податковій декларації (Income recorded on books this year not included on this return), – ряд. 7

3.1. Міжнародний досвід гармонізації податкового та бухгалтерського...

Продовження табл. 3.4

8. Витрати, визнані для цілей оподаткування, але не включені до складу витрат за даними бухгалтерського обліку (Deductions on this return not charged against book income this year), – рядок 8: амортизація (Depreciation) – рядок 8a; благодійні внески – рядок 8b; інші
9. Сума рядків 7–8
10. Перевищення значення рядку 9 над рядком 6 зменшує оподатковуваний прибуток (рядок 28) у формі 1120

*Джерело: Internal Revenue Code (26 USC) [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.fourmilab.ch/ustax/www/contents.html>

Як видно з табл. 3.4, інформація у Додатку М-1 деталізує відмінності між податковим та бухгалтерським обліком, однак подається у згорнутому вигляді, що ускладнює можливість повноцінного аналізу та перевірки. З цієї метою було введено в дію додаток нової форми – М-3. Його складають (ст. 8 Інструкції до форми 1120) будь-які корпорації, що відповідно відобразили в колонці (d) рядка 15, Додатка L форми 1120 суму сукупних активів корпорації на кінець податкового року (Total assets – End of the year), що дорівнюють або перевищують \$ 10 млн (див. рис. 3.2).

Form 1120 (2012)		Page 5			
Schedule L Balance Sheets per Books		Beginning of tax year		End of tax year	
Assets		(a)	(b)	(c)	(d)
1	Cash				
2a	Trade notes and accounts receivable				
b	Less allowance for bad debts	()		()	
3	Inventories				
4	U.S. government obligations				
5	Tax-exempt securities (see instructions)				
6	Other current assets (attach statement)				
7	Loans to shareholders				
8	Mortgage and real estate loans				
9	Other investments (attach statement)				
10a	Buildings and other depreciable assets				
b	Less accumulated depreciation	()		()	
11a	Depletable assets				
b	Less accumulated depletion	()		()	
12	Land (net of any amortization)				
13a	Intangible assets (amortizable only)				
b	Less accumulated amortization	()		()	
14	Other assets (attach statement)				
15	Total assets				

Рис. 3.2. Порядок підтвердження обов'язку щодо заповнення Додатка М-3 у Додатку L до декларації 1120*

*Джерело: Internal Revenue Code (26 USC) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.fourmilab.ch/ustax/www/contents.html>

РОЗДІЛ III. НАПРЯМИ ГАРМОНІЗАЦІЇ ПОДАТКОВОГО...

Розглянемо Додаток М-3 більш детально, оскільки його структура становить значний інтерес, зважаючи на необхідність у виборі конструктивного підходу до визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств в Україні. Переклад Додатка М-3 наведений у Додатку Н, а тому пропонуємо під час викладу тексту навести оригінальний вигляд Додатку М-3.

Так, частина II Додатка М-3 (див. табл. Н.1 Додатка Н) є своєрідним узгодженням сум чистого доходу (збитку) за даними Фінансового звіту корпорації із сумами оподаткованого доходу згідно з податковою декларацією (Reconciliation of Net Income (Loss) per Income Statement of Includible Corporations With Taxable Income per Return). Вона закріплює перелік із 26 показників доходів/збитків (Income (Loss) за даними Звіту про фінансові результати (колонка «а»), що підлягають коригуванню на значення відповідних тимчасових (колонка «b») та/або постійних податкових різниць (колонка «с») для визначення оподаткованого згідно з декларацією доходу (колонка «d») (див. рис. 3.3).

Part II Reconciliation of Net Income (Loss) per Income Statement of Includible Corporations With Taxable Income per Return (see instructions)				
Income (Loss) Items (Attach schedules for lines 1 through 11)	(a) Income (Loss) per Income Statement	(b) Temporary Differences	(c) Permanent Differences	(d) Net Income (Loss) per Tax Return
1 Income (loss) from equity method foreign corporations				
2 Gross foreign dividends not previously taxed				
3 Subpart F, GEF, and similar income inclusions				
4 Section 78 gross-up				

Рис. 3.3. Структура Додатка М-3 – частина II: доходи/ збитки (Income (Loss) *

*Джерело: Internal Revenue Code (26 USC) [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.fourmilab.ch/ustax/www/contents.html>

А частина III Додатка М-3 (див. табл. Н.2 Додатка Н) відображає узгодження сум чистого доходу (збитку) за даними Фінансового звіту корпорації із сумами оподаткованого доходу згідно з податковою декларацією, за даними 37 показників витрат/відрахувань (Expense/ deduction) за даними Звіту про фінансові результати (колонка «а»), що підлягають коригуванню на значення відповідних тимчасових (колонка «b») та/або постійних податкових різниць (колонка «с») для визначення оподаткованих згідно з декларацією витрат (колонка «d») (див. рис. 3.4).

3.1. Міжнародний посвід гармонізації податкового та бухгалтерського...

Part III Reconciliation of Net Income (Loss) per Income Statement of Includible Corporations With Taxable Income per Return—Expense/Deduction Items (see instructions)				
Expense/Deduction Items	(a) Expense per Income Statement	(b) Temporary Difference	(c) Permanent Difference	(d) Deduction per Tax Return
1 U.S. current income tax expense				
2 U.S. deferred income tax expense				
3 State and local current income tax expense				
4 State and local deferred income tax expense				

Рис. 3.4. Структура Додатка М-3 – частина III: витрати/відрахування (expense/deduction)*

*Джерело: Internal Revenue Code (26 USC) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.fourmilab.ch/ustax/www/contents.html>

Таким чином, Додаток М-3 має структуру з п'яти стовпців:

- у першій колонці міститься стаття витрат або доходів, значення якої розкриваються в наступних чотирьох колонках;
- у другій колонці «а» визначаються суми прибутків і збитків згідно з даними Звіту про фінансові результати (Income Statement);
- третя колонка «б» – тимчасові різниці (Temporary Difference);
- четверта колонка «с» – постійні різниці (Permanent Difference);
- п'ята колонка «д» – суми для податкової декларації.

Причому кожне значення рядка декларації повинне завжди дорівнювати «а» + «б» + «с» = «д».

А кожен елемент, таким чином, у загальному підсумку згідно з сумами, відображеними в рядках «а», «б», «с» і «д», буде входити як складова до загального значення доходу/збитку (Income/Loss) рядка 26 частини II або до загального значення витрат/відрахувань (Expense Deduction) рядка 37 частини III відповідно²⁰².

У колонці «а» частин II і III Додатка М-3 потрібно відображати будь-які суми, включені у поточному році корпорацією до Звіту про фінансові результати до чистого доходу (збитку) або до витрат, на підставі даних бухгалтерському обліку корпорації, навіть якщо немає ніякої різниці між цією сумою та сумою, що включається до оподатковуваного доходу, крім таких випадків:

- інше не передбачено в цій інструкції;
- сума, що відноситься до звітних операцій, відповідно до положень § 1.6011-4 (b) IRC, і, отже, відображається в рядку 12 частини I Додатка М-3.

²⁰² Instructions for Schedule M-3 (Form 1120) / Department of the Treasury, Internal Revenue Service [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.irs.gov/instructions/i1120sm3/index.html>

Наприклад, за винятком процентних доходів, що відображаються в Додатку К-1, отриманих корпорацією в результаті інвестиційної діяльності корпорації у партнерстві, усі процентні доходи від афілійованих компаній, третіх осіб, банків або інших осіб, будь-то з іноземних або внутрішніх джерел, незалежно від наявності звільнення від оподаткування, повинні бути відображені в колонці «а» рядка 13 частини II.

Якщо корпорація зобов'язана відображати в колонці «а» частин II і III Додатка М-3 суму будь-якої операції, за винятком сум капіталізації статей доходів або витрат, якщо про такі статті відображено у балансі і фінансовому звіті, корпорація повинна декларувати відповідні суми в цілях оподаткування в колонках «b», «c» і «d».

Наприклад, усі витрати, пов'язані із сумнівними боргами, які включені у фінансову звітність або обліковуються у регістрах бухгалтерського обліку, повинні бути подані в частині III, рядка 32 Додатка М-3, у колонці «а», незалежно від того, як вони відображаються або розподіляються у фінансовій звітності або в регістрах бухгалтерського обліку, таких як: «Резерв по сумнівних боргах», «Витрати на безнадійні векселі до отримання» або «Знищення торгової дебіторської заборгованості».

Так само відображаються всі штрафи і пеня: частина III, рядок 12, стовпець «а», незалежно від їх виду і класифікації та від того, яким чином вони відображені у фінансовій звітності корпорації.

Згідно з рекомендаціями, закріпленими в п. 4.10.3.6.1.1 IRM, спочатку потрібно переконатися, що значення чистого доходу за даними бухгалтерського обліку збігається з сумою чистого доходу, відображеною в Додатку М-1. Якщо зазначені суми не збігаються, то платник податків повинен узгодити дані бухгалтерського обліку згідно з даними рядка 1 Додатка М-1 (див. табл. 3.5).

Таблиця 3.5

Приклад узгодження даних бухгалтерського обліку і значень, що відображаються в Додатку М-1*

Звітні дані	Сума, \$
1	2
Витрати, зазначені в декларації, не відображені в бухгалтерському обліку: Витрати зі страхування (Abandonment Loss)	100,000
Витрати, відображені у бухгалтерському обліку, не зазначені в декларації: компенсаційні витрати на працівників (Workman Compensation Loss)	101,000

3.1. Міжнародний досвід гармонізації податкового та бухгалтерського...

Продовження табл. 3.5	
1	2
Чисті коригування згідно з Додатком М-1: витрати, відображені в даних бухгалтерському обліку, не зазначені в декларації	1.000

*Джерело: *Instructions for Schedule M-3 (Form 1120) / Department of the Treasury, Internal Revenue Service [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.irs.gov/instructions/i1120sm3/index.html>*

Потім потрібно перевірити коригування, зазначені в Додатку М-1 з даними за минулий рік:

- по-перше, якщо коригування попереднього року не були проведені в поточному році, потрібно встановити причину цього;
- по-друге, коригування, що проводяться для кожного наступного року в Додатку М-1, повинні бути порівняні з базовими показниками попереднього року;
- по-третє, при виникненні податкових різниць між даними бухгалтерського та податкового обліку необхідно відстежувати їх наявність та значення в попередньому та наступному році відносно звітного року.

Розглянемо приклади розрахунку та відображення податкових різниць за конкретними статтями обліку:

1. Представницькі витрати. Так, будь-які витрати на продукти харчування або напоїв та витрати діяльності, яка належить до типу розваг, забав або відпочинку, з метою оподаткування визнаються лише у розмірі 50% від загальної суми витрат, визначених за правилами бухгалтерського обліку відповідно до норм GA (§ 274 (n) IRC).

У додатках М-1/М-3 ці показники відображаються таким чином (див. табл. 3.6):

Таблиця 3.6

Порядок відображення витрат на харчування і розваги у додатках М-1 та М-3*

Витрати на харчування і розваги за даними бухгалтерського обліку	\$ 100,000
Різниця (виключення)	50%
Негативні коригування згідно з Додатком М-1/М-3	\$ 50,000

*Джерело: *Instructions for Schedule M-3 (Form 1120) / Department of the Treasury, Internal Revenue Service [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.irs.gov/instructions/i1120sm3/index.html>*

2. *Витрати на штрафи і пеню.* Згідно з положеннями § 162 (F) IRC не допускається внесення до складу витрат сум будь-яких штрафів, що накладаються за порушення будь-якого закону відповідно до з підрозділом § 162 (a) IRC, яким до відрхувань відносяться всі звичайні та необхідні витрати, сплачені або понесені платником протягом податкового року при здійсненні будь-якої торговельної або підприємницької діяльності.

Аналогічне визначення має місце в Інструкції про заповнення Додатка М-3. Показник, що міститься у колонії «а» рядка 12 частини III, відображає суму всіх штрафів та пені, що віднесені до витрат у бухгалтерському обліку (сплачених або нарахованих), незалежно від того, до якого органу та за порушення норм якого законодавства (цивільного або кримінального) вони сплачені. Не відносяться до рядка 12 суми штрафів та пені, пов'язані з відшкодуванням страхових виплат.

3. *Амортизація* – за правилами GAAP, амортизація, як правило, розраховується за лінійним методом протягом визначеного «життєвого циклу» активу підприємства. Розглянемо приклад податкового коригування амортизаційних відрхувань, результати якого розкриваються у додатках М-1/М-3 (див. табл. 3.7):

Таблиця 3.7

Розрахунок витрат на амортизацію за даними бухгалтерського та податкового обліку*

Витрати на амортизацію за даними бухгалтерського обліку (на 10 років) \$100,000 / 10 років	\$10,000
Витрати на амортизацію відповідно до податкового обліку \$100,000 x 0.2 (MACRS 5 років)	(\$20,000)
Перевищення суми податкової амортизації над бухгалтерською (сприятливе (позитивне) коригування)	(\$10,000)

**Джерело: Instructions for Schedule M-3 (Form 1120) / Department of the Treasury, Internal Revenue Service [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.irs.gov/instructions/i1120sm3/index.html>*

З наведеного вище порядку розрахунку об'єкта оподаткування податком на прибуток корпорацій у США можна зробити такі узагальнення. Об'єктом оподаткування є валовий дохід (Total income), який охоплює валову виручку від реалізації товарів і послуг, дивіденди, надходження рентних платежів, дохід від реалізації на ринку цінних

паперів, усі інші доходи, за винятком дозволених законом відррахувань (Deductions):

1) звичайні відррахування:

- зарплата;
- податки, сплачені штатам і місцевим органам влади;
- податок на соціальне забезпечення;
- рентні платежі;
- витрати на ремонт та амортизацію;
- витрати на проведення науково-дослідних та конструкторських робіт;
- витрати на рекламу;
- відсотки за кредит;
- безнадійні борги;

2) спеціальні відррахування:

- чисті операційні збитки;
- 85–100% від суми отриманих дивідендів;
- для деяких корпорацій, що працюють у секторах економіки, пріоритетних або соціально необхідних з погляду держави, такими відррахуваннями можуть бути, наприклад, витрати на освоєння нафтових та газових свердловин, витрати на природоохоронні технології або заходи тощо.

Потрібно зауважити, що вказані відррахування також мають обмеження з погляду їх порівняння з бухгалтерським обліком відповідно до Податкового кодексу країни. Також вражає численність додатків, які повинні деталізувати майже кожний рядок декларації 1120 або Додатка М-3. Ураховуючи зазначене, переконані, що досвід США є недоцільним для застосування в Україні через його складність.

3.2. НАПРЯМИ РЕФОРМУВАННЯ ПІДХОДУ ДО ВИЗНАЧЕННЯ ОБ'ЄКТА ОПОДАТКУВАННЯ ПОДАТКОМ НА ПРИБУТОК ПІДПРИЄМСТВ

Втілення визначеної керівництвом країни стратегії реформ, спрямованих на модернізацію всіх сфер суспільного життя, не може залишити осторонь і податкову політику держави.