

УДК 336.226.1

МЕТОДИКА ЗДІЙСНЕННЯ ПОДАТКОВИХ РОЗРАХУНКІВ ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК ПІДПРИЄМСТВ

ЖАННА ПІСКОВА,
канд. екон. наук, доцент
кафедри податків
Дніпропетровської
державної фінансової
академії

У статті подано методику здійснення податкових розрахунків одного із основних видів прямих податків – податку на прибуток підприємств. Розроблено рекомендації для первинних податкових форм при визначенні доходу від операційної діяльності й іншого доходу, які ґрунтуються на основі інформаційної бази бухгалтерського обліку.

Ключові слова: податок на прибуток підприємств, доходи, витрати, податкова декларація з податку на прибуток підприємств, додатки до декларації, рахунок, податковий облік, бухгалтерський облік, взаємозв'язок податкових документів.

З моменту набрання чинності Податкового кодексу України [1] відразу в наукових колах почалося його обговорення. У своїй статтях В. Бабіч, А. Поддєрьогін [2]; Є. Свідерський, Д. Свідерський [3, 4]; І. Скларук [5]; Н. Гура [6] розпочали дискусію про податок на прибуток підприємств.

На перший погляд, можна констатувати, що все вже обговорено і сказано. Однак хочеться зупинитися на питанні здійснення податкових розрахунків, які стосуються податку на прибуток підприємств. Ні в бухгалтерському, ні в податковому обліку не запропоновано жодної форми первинного документа, в яких можна було згрупувати і накопичити інформацію про доходи і витрати. Підприємства самі розробляють і заповнюють узагальнюючі відомості, в яких накопичують масив даних щодо доходів і витрат. На підставі цих даних відбувається заповнення податкової декларації з податку на прибуток підприємств.

Мета статті – запровадження методики здійснення податкових розрахунків податку на прибуток підприємств, порядку відображення доходів, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування при заповненні податкової декларації.

З прийняттям ПКУ зроблені перші кроки у вирішенні питання поєднання бази оподаткування податком на прибуток підприємств, наближення її до інформаційної бази бухгалтерського обліку. У цьому документі в розділі III «Податок на прибуток підприємств» зазначено платників податку, об'єкти оподаткування, ставки податку, порядок його обчислен-

ня та сплати. Попри наближення податкового обліку до бухгалтерського, його ведення все ще залишається надто громіздким і затратним. Уряд намагався перекрити головні схеми мінімізації оподаткування, детально виписуючи, що можна, а що не можна враховувати при розрахунку бази оподаткування. Проте доки влада не створить умови для того, щоб підприємства самі були зацікавлені декларувати прибуток, їх бухгалтери знаходитимуть нові й нові прогалини у законодавстві для мінімізації оподаткування. Відповідно, уряду доведеться вносити додаткові законодавчі обмеження, ще більше ускладнюючи адміністрування податку. Такі дії можуть тривати безкінечно.

Що стосується податкової звітності, то ні введення в дію ПКУ, ні заміна органу, який затверджує форми податкової звітності не призвели до суттєвих змін в її складі. Вони як були складними для розуміння і заповнення, такими і залишилися. Відбулись зміни у кількості обов'язкових додатків (кількість зменшилась), але при цьому загальна кількість форм звітності у 2012 р. порівняно з 2011 р. навіть збільшилася. В цілому за кількістю звітних форм і їх обсягом податок на прибуток підприємств можна назвати «рекордсменом» серед податків.

Структуру і форми податкової звітності з податку на прибуток підприємств наведено у табл. 1.

Як видно з даних табл. 1, назви тринадцяти звітних форм свідчать про приналежність до тих чи інших категорій (груп) платників податку на прибуток підприємств.

ФОРМИ ПОДАТКОВОЇ ЗВІТНОСТІ З ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК ПІДПРИЄМСТВ

№ з/п	Назва форми звітності	Документ, яким затверджена форма	Додатки		Наявність порядку складання чи ведення обліку	Документи, якими передбачено наявність звітів
			кількість	перелік кодів		
1	Податкова декларація з податку на прибуток підприємства	Наказ Мінінфіну від 28.09.2011 р. № 1213 (з урахуванням змін, внесених наказом від 21.12.2011 р. № 1684)	13	ІД, СБ, ЦП, ІВ, АМ, ВО, ТП, ПЗ, ЗП, ПН, АВ, ВП, ОК	ПКУ не передбачено	ПКУ (ст. 46, п. 152.3 ст. 152)
2	Спрощена податкова декларація з податку на прибуток підприємства, яка обкладається податком за нульовою ставкою відповідно до п. 154.6 ст. 154 ПКУ	Постанова Кабміну від 15.02.2012 р. № 98	1	ПН	ПКУ не передбачено	ПКУ (абз. 4 п. 46.5 ст. 46)
3	Звіт про використання платниками податку на прибуток підприємств вивільнених грошових коштів	Наказ Мінінфіну від 21.12.2011 р. № 1685	0	—	ПКУ не передбачено	Постанова Кабміну від 28.02.2011 р. № 299
4	Податкова декларація з податку на доходи (прибуток) страхувальника	Наказ ДПС від 21.02.2011 р. № 97 (для податкового 2012 р.) Наказ Мінінфіну від 07.11.2011 р. № 1397 (для податкового 2013 р.)	8	ІД, ЦП, ІВ, АМ, ПН, РН, СВ, ВП	ПКУ не передбачено	ПКУ (п. 46.5 ст. 46, п. 8 підрозділу 4 розд. XX)
5	Податкова декларація з податку на прибуток банку	Наказ Мінінфіну від 21.12.2011 р. № 1683	13	ОД, ЦП, ІД, СБ, ОВ, ІВ, АМ, ТП, ЗП, АВ, ПН, ВП, ОК	ПКУ не передбачено	ПКУ (п. 46.5 ст. 46)
6	Розрахунок оподаткованого прибутку і податку на прибуток нерезидентів, які провадять діяльність на території України через постійне представництво, на основі складання окремого балансу фінансово-господарської діяльності	Наказ ДПС від 28.02.2011 р. № 115	3	ПН, ВП, Відомості про доходи (прибутки), вивільнені від оподаткування на основі міжнародних договорів України	Порядок розрахунку податкових зобов'язань нерезидентів, які провадять діяльність на території України через постійне представництво, затверджений наказом № 115	ПКУ (п. 46.5 ст. 46, п. 160.3 ст. 160)
7	Розрахунок оподаткованого прибутку і податку на прибуток постійного представництва нерезидента, який провадиться органом ДПС		3			
8	Податкова декларація про результати спільної діяльності на території України без створення юридичної особи	Наказ Мінінфіну від 28.10.2011 р. № 1352 (з урахуванням змін, внесених наказом від 21.12.2011 р. № 1684)	8	ІД, СБ, АМ, ВО, ІВ, ПН, ВП, ОК	Порядок ведення обліку результатів спільної діяльності, затв. наказом № 1352	ПКУ (пп. 153.14.6 ст. 153, п. 46.5 ст. 46)
9	Податковий звіт про використання грошових коштів неприбуткових установ і організацій	Наказ ДПС від 31.01.2011 р. № 56	1	Додаток до ряд. 25, 26, 27, 28 Податкового звіту	Порядок складання Податкового звіту, затв. наказом № 56	ПКУ (п. 157.14. ст. 157)
10	Розрахунок податкових зобов'язань зі сплати консолідованого податку на прибуток підприємства	Наказ ДПС від 24.01.2011 р. № 36	1	Розрахунок податкових зобов'язань за період, в якому знайдено помилку	ПКУ не передбачено	ПКУ (п. 152.4. ст. 152)
11	Розрахунок частки чистого прибутку (доходу), який належить до сплати у державний бюджет державними унітарними підприємствами і їх об'єднаннями	Наказ ДПС від 16.05.2011 р. № 285	—	—	—	Постанова Кабміну від 23.02.2011 р. № 138

№ з/п	Назва форми звітності	Документ, яким затверджена форма	Додатки		Наявність порядку складання чи ведення обліку	Документи, якими передбачено наявність звітів
			кількість	перелік кодів		
12	Фінансова звітність	Накази Міністерства від 31.03.1999 р. № 87 та від 29.11.2000 р. № 302	–	–	–	ПКУ (абз. 1 п. 46.2 ст. 46)
13	Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва	Наказ Міністерства від 25.02.2000 р. № 39	–	–	–	ПКУ (абз. 2 п. 46.2 ст. 46)

Складено автором за: [7].

Окрім того, характерними особливостями звітності з податку на прибуток підприємств є велика кількість звітних форм (*наприклад*, одна декларація плюс тринадцять додатків до неї), їх великий обсяг (*наприклад*, додаток АМ містить три таблиці до заповнення), відсутність (у багатьох випадках) порядку заповнення чи методичних рекомендацій щодо їх заповнення, необхідність виконання додаткових розрахунків.

Стаття 133 ПКУ визначає коло платників податків на прибуток підприємств, вони є доволі численними і різномірними. При здійсненні співставлення платників податків з переліком форм звітності можна констатувати про їх повну невідповідність, оскільки групи платників податків не відповідають затвердженим формам звітності. Це означає, що з точки зору надання податкових форм звітності платники податку на прибуток мають бути об'єднані в інші групи.

За думкою О. Кірша, «навіть сама легка декларація (легка – з точки зору податкової) на справі виявляється складною».

Отже, складність виявляється не лише в запов-

ненні податкової декларації з податку на прибуток, а й у розумінні того, які форми звітності, необхідні тому чи іншому платнику податків, подавати до органів Державної податкової служби.

Привертають до себе увагу і додатки до податкової звітності з податку на прибуток підприємств, які є закодованими (ІД, СБ, ЦП, ІВ, АМ, ВО, ТП, ПЗ, ЗП, ПН, АВ, ВП, ОК). На наш погляд, вони є складними для сприйняття. Тому у табл. 2 подано таку інформацію: буквені коди, назва додатку, складові додатку, взаємозв'язок з податковою декларацією. Виявляється, що додатків – 13, а таблиць, які необхідно в них заповнити – 20. Зменшуючи кількість додатків, Міністерство України збільшило їх за змістом.

Якщо розглядати найбільш загальну форму податкової декларації з податку на прибуток підприємств (перша форма у табл. 1), то структура податкової декларації складається із трьох частин: вступної, основної, заключної (рис. 1).

В основній частині податкової декларації з податку на прибуток підприємств міститься таблиця показників, які характеризують фінансово-господарську діяльність підприємства (табл. 3).

Таблиця 2

ДОДАТКИ ДО ДЕКЛАРАЦІЇ З ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК ПІДПРИЄМСТВ

№ з/п	Буквені коди	Назва додатка	Складові додатка	Взаємозв'язок додатка з податковою декларацією
1	ІД	Інші доходи	Немає	До рядка 03 податкової декларації
2	СБ	Суми врегульованої сумнівної та безнадійної заборгованості	Немає	До рядка 03.11 додатка ІД та рядка 06.4.24 додатка ІВ до податкової декларації
3	ЦП	Немає	Таблиця 1. Розрахунок фінансових результатів від операцій з торгівлі цінними паперами та іншими, ніж цінні папери, корпоративними правами Таблиця 2. Розрахунок фінансових результатів за операціями з деривативами (похідними інструментами)	До рядків 03.20 та 03.21 додатка ІД до податкової декларації
4	ІВ	Інші витрати звичайної діяльності та інші операційні витрати	Немає	До рядка 06.4 податкової декларації

№ з/п	Буквені коди	Назва додатка	Складові додатка	Взаємозв'язок додатка з податковою декларацією
5	АМ	Немає	Таблиця 1. Нарахована амортизація за звітний період Таблиця 2. Витрати на ремонт та поліпшення основних засобів відповідно до пункту 146.12 статті 146 розділу III ПКУ Таблиця 3. Витрати на реконструкцію, модернізацію та інші поліпшення свердловин відповідно до пункту 148.5 статті 148 розділу III Податкового кодексу України	До рядка 06.4.27 додатка ІВ до податкової декларації
6	ВО	Розрахунок витрат при здійсненні операцій з нерезидентом, що має офшорний статус	Немає	До рядка 06.4.37 додатка ІВ до рядка 06.4 податкової декларації
7	ТП	Розрахунок податку на прибуток, отриманий від діяльності, що підлягає патентуванню	Немає	До рядків 08 та 12 податкової декларації
8	ПЗ	Немає	Таблиця 1. Розрахунок прибутку, що звільняється від оподаткування Таблиця 2. Підстави для застосування пільги	До рядка 09 податкової декларації
9	ЗП	Немає	Таблиця 1. Зменшення нарахованої суми податку Таблиця 2. Розрахунок податку, що сплачується за місцезнаходженням відокремленого підрозділу	До рядка 13 податкової декларації
10	ПН	Немає	Таблиця 1. Розрахунок (звіт) податкових зобов'язань нерезидентів, якими отримано доходи із джерелом походження з України Таблиця 2. Розрахунок прибутку від операцій з безпроцентними (дисконтними) облігаціями чи казначейськими зобов'язаннями (рядок 16 табл. 1)	До рядка 17 податкової декларації
11	АВ	Розрахунок авансового внеску з податку на прибуток на суму виплачених дивідендів	Немає	До рядка 20 податкової декларації
12	ВП	Розрахунок податкових зобов'язань за період, у якому виявлено помилку	Немає	—
13	ОК	Немає	Розділ I. Перелік доходів у розрізі контрагентів – платників єдиного податку Розділ II. Перелік витрат у розрізі контрагентів – платників єдиного податку	—

СТРУКТУРА ПОДАТКОВОЇ ДЕКЛАРАЦІЇ З ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК ПІДПРИЄМСТВ

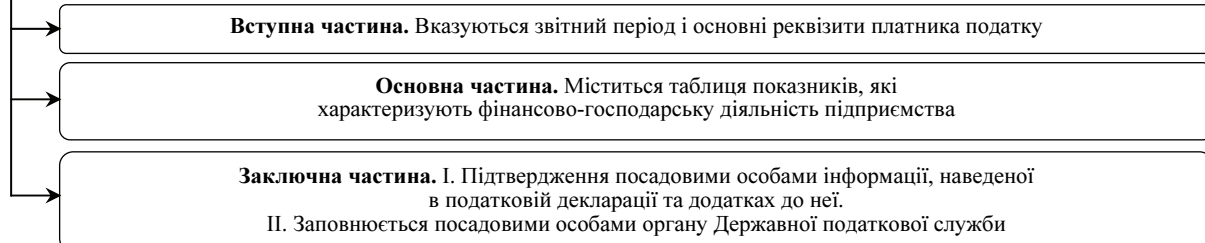


Рис. 1. Структура податкової декларації з податку на прибуток підприємств

Так, доходи, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування (ряд. 02 + ряд. 03), складаються із доходів від операційної діяльності (дохід від реалізації товарів (робіт, послуг)) (ряд. 02) та інших доходів (ряд. 03).

Таблиця 3

**ФРАГМЕНТ ПОКАЗНИКІВ, ЯКІ ЗАЗНАЧЕНІ В ОСНОВНІЙ ЧАСТИНІ ПОДАТКОВОЇ
ДЕКЛАРАЦІЇ З ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК ПІДПРИЄМСТВ**

Показники	Код рядка	Сума
Доходи, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування (ряд. 02 + ряд. 03):	01	
Дохід від операційної діяльності (дохід від реалізації товарів (робіт, послуг))	02	
Інші доходи	03 ІД	
Витрати, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування (ряд. 05 + ряд. 06)	04	
Витрати операційної діяльності, в тому числі:	05	
Собівартість придбаних (виготовлених) та реалізованих товарів (робіт, послуг)	05.1	
Інші витрати (сума рядків 06.1 – 06.5)	06	
Адміністративні витрати	06.1	
Витрати на збут	06.2	
Фінансові витрати відповідно до пп. 138.10.5 п. 138.10 ст. 138 розд. III ПКУ, в тому числі:	06.3	
відсотки, що включаються до витрат з урахуванням обмежень, встановлених п. 141.2 ст. 141 розд. III ПКУ	06.3.1	
Інші витрати звичайної діяльності та інші операційні витрати	06.4 ІВ	
Від'ємне значення об'єкта оподаткування попереднього звітного (податкового) року (від'ємне значення ряд. 07 податкової декларації за попередній звітний (податковий) рік)	06.5	
Об'єкт оподаткування від усіх видів діяльності (ряд. 01 – ряд. 04) (+ / -)	07	

Як свідчать дані табл. 3, для відображення доходів, які отримує підприємство в ході своєї діяльності, необхідно заповнити три рядки: 01, 02, 03. Тому можна стверджувати, що доходи підприємства (ряд. 01) відповідно до даних податкового обліку класифікуються за двома групами: дохід від операційної діяльності (ряд. 02) та інші доходи (ряд. 03). Водночас у бухгалтерському обліку згідно з П(С)БО 15 «Дохід» доходи класифікуються за такими п'ятьма групами: дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг); інші операційні доходи; фінансові доходи; інші доходи; надзвичайні доходи. Тому можна побачити, що при класифікації доходів за двома видами обліку вже виникають розбіжності.

Оскільки при визначенні доходу підприємств інформаційною основою є дані бухгалтерського обліку, нами надано рекомендації для розроблення первинних податкових форм при визначенні доходу від операційної діяльності та іншого доходу, які ґрунтуються на основі рахунків бухгалтерського обліку.

Для визначення доходу від операційної діяльності в п. 135.4 ст. 135 ПКУ розкриваються складові цього виду доходу, до якого належать:

1) дохід від реалізації товарів, виконаних робіт,

наданих послуг, у тому числі винагороди комісіонера (повіреного, агента тощо) (пп. 135.4.1 ПКУ);

2) дохід банківських установ (пп. 135.4.2 ПКУ). Відповідно цей вид доходу має 10 складових.

Для того щоб у податковій декларації з податку на прибуток підприємств відобразити дохід за пп. 135.4.1 ПКУ, необхідно підсумувати обороти за **К-м 701** «Дохід від реалізації готової продукції», **К-м 702** «Дохід від реалізації товарів», **К-м 703** «Дохід від реалізації робіт і послуг» **рахунку 70** «Доходи від реалізації».

Дещо складніше відобразити дохід за пп. 135.4.2 ПКУ. Так, складовими доходу банківських установ є:

1) процентні доходи за кредитно-депозитними операціями (в тому числі за кореспондентськими рахунками) та цінними паперами, придбаними банком (пп. 135.4.2 а) ПКУ) – *інформація за даними бухгалтерського обліку: К-м 732* «Відсотки одержані» **рахунку 73** «Інші фінансові доходи»;

2) комісійні доходи, в тому числі за кредитно-депозитними операціями, наданими гарантіями, розрахунково-касове обслуговування, інкасацію та перевезення цінностей, операціями з цінними папера-

ми, операціями на валютному ринку, операціями з довірчого управління (пп. 135.4.2 б) ПКУ) – інформація за даними бухгалтерського обліку: **К-м 741** «Дохід від реалізації фінансових інвестицій» **рахунку 74** «Інші доходи»;

3) прибуток від операцій з торгівлі цінними паперами (пп. 135.4.2 в) ПКУ) – інформація за даними бухгалтерського обліку: **К-м 741** «Дохід від реалізації фінансових інвестицій» **рахунку 74** «Інші доходи»;

4) прибуток від операцій з купівлі/продажу іноземної валюти та банківських металів (пп. 135.4.2 г) ПКУ) – інформація за даними бухгалтерського обліку: **К-м 711** «Дохід від реалізації іноземної валюти» **рахунку 71** «Інший операційний дохід»;

5) позитивне значення курсових різниць відповідно до пп. 153.1.3 п. 153.1 ст. 153 ПКУ (пп. 135.4.2 г) ПКУ) – інформація за даними бухгалтерського обліку: **К-м 714** «Дохід від операційної курсової різниці» **рахунку 71** «Інший операційний дохід»;

6) надлишкові суми страхового резерву, що підлягають включенню до доходу згідно з пунктами 159.2, 159.4 ст. 159 ПКУ та суми заборгованості, що підлягають включенню до складу доходів згідно з п. 159.5 ст. 159 ПКУ (пп. 135.4.2 д) ПКУ) – інформація за даними бухгалтерського обліку: **рахунку 76** «Страхові платежі»;

7) доходи від відступлення права вимоги боргу третьої особи або виконання вимоги боржником (факторингу) згідно з п. 153.5 ст. 153 Кодексу (пп. 135.4.2 е) ПКУ) – інформація за даними бухгалтерського обліку: **К-м 732** «Відсотки одержані» **рахунку 73** «Інші фінансові доходи»;

8) дохід, пов'язаний з реалізацією заставленого майна (пп. 135.4.2 є) ПКУ) – інформація за даними бухгалтерського обліку: **К-м 745** «Дохід від безоплатно одержаних активів» **рахунку 74** «Інші доходи»;

9) інші доходи, прямо пов'язані зі здійсненням банківських операцій та наданням банківських послуг (пп. 135.4.2 ж) ПКУ) – інформація за даними бухгалтерського обліку: **К-м 732** «Відсотки одержані» **рахунку 73** «Інші фінансові доходи»;

10) інші доходи (пп. 135.4.2 з) ПКУ) – інформація за даними бухгалтерського обліку: **рахунку 74** «Інші доходи».

Як свідчить наведена вище інформація, такі субрахунки, як **К-м 732** «Відсотки одержані», **К-м 741** «Дохід від реалізації фінансових інвестицій» і

К-м 745 «Дохід від безоплатно одержаних активів» містять кілька складових доходу банківських установ.

Для визначення іншого доходу п. 135.5 ст. 135, п. 137.3 ст. 137, п. 140.2 ст. 140 ПКУ розкривають його складові. Мінфіном України затверджено додаток ІД до декларації з податку на прибуток підприємств, який зобов'язаний розшифровувати всі складові іншого доходу.

Наведемо взаємозв'язок видів іншого доходу, який подано у ПКУ, додатком ІД та рахунками бухгалтерського обліку. Відповідно до податкового обліку інший дохід (п. 135.5. ст. 135 ПКУ) включає:

1) доходи у вигляді дивідендів, отриманих від нерезидентів, крім визначених пп. 153.3.6 п. 153.3 ст. 153 ПКУ, процентів, роялті, від володіння борговими вимогами (пп. 135.5.1 ст. 135 ПКУ) – відповідні рядки в додатку ІД: **03.1, 03.2, 03.3, 03.4**; інформація за даними бухгалтерського обліку: підсумок оборотів за **К-м 731** «Дивіденди одержані», **К-м 732** «Відсотки одержані», **К-м 733** «Інші доходи від фінансових операцій» **рахунку 73** «Інші фінансові доходи»;

2) доходи від операцій оренди/лізингу, визначені відповідно до п. 153.7 ст. 153 ПКУ (пп. 135.5.2 ст. 135 ПКУ) – відповідні рядки в додатку ІД: **03.7**; інформація за даними бухгалтерського обліку: **К-м 713** «Дохід від операційної оренди активів» **рахунку 71** «Інший операційний дохід» (якщо оренда операційна), **К-м 732** «Відсотки одержані» **рахунку 73** «Інші фінансові доходи» (якщо оренда фінансова);

3) суми штрафів та/або неустойки чи пені, фактично отримані за рішенням сторін договору або відповідних державних органів, суду (пп. 135.5.3 ст. 135 ПКУ) – відповідні рядки в додатку ІД: **03.8**; інформація за даними бухгалтерського обліку: **К-м 715** «Одержані штрафи, пені, неустойки» **рахунку 71** «Інший операційний дохід»;

4) вартість товарів, робіт, послуг, безоплатно отриманих платником податку у звітному періоді, визначена на рівні не нижче звичайної ціни, суми безповоротної фінансової допомоги, отриманої платником податку у звітному податковому періоді, безнадійної кредиторської заборгованості, крім випадків, коли операції з надання/отримання безповоротної фінансової допомоги проводяться між платником податку та його відокремленими підрозділами, які не мають статусу юридичної особи (пп. 135.5.4 ст. 135 ПКУ) – відповідні рядки в додатку ІД: **03.9, 03.10**,

03.11, 03.25; інформація за даними бухгалтерського обліку: підсумок оборотів за **К-м 717** «Дохід від списання кредиторської заборгованості», **К-м 718** «Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів» **рахунку 71** «Інший операційний дохід» і **К-м 745** «Дохід від безоплатно одержаних активів», **К-м 746** «Інші доходи від звичайної діяльності» **рахунку 74** «Інші доходи»;

5) суми поворотної фінансової допомоги, отриманої платником податку у звітному податковому періоді, що залишаються неповерненими на кінець такого звітного періоду, від осіб, які не є платниками податку (в тому числі нерезидентів), або осіб, які мають пільги з цього податку, в тому числі право застосовувати ставки податку нижчі, ніж установлені п. 151.1 ст. 151 ПКУ (пп. 135.5.5 ст. 135 ПКУ) – відповідні рядки в додатку ІД: **03.12;** інформація за даними бухгалтерського обліку: дохід не виникає;

6) суми невикористаної частини коштів, що повертаються з страхових резервів (пп. 135.5.6 ст. 135 ПКУ) – відповідні рядки в додатку ІД: **рядок відсутній;** інформація за даними бухгалтерського обліку: немає відповідного рахунку чи субрахунку;

7) суми заборгованості, що підлягають включенню до доходів згідно з пунктами 159.3 та 159.5 ст. 159 ПКУ (пп. 135.5.7 ст. 135 ПКУ) – відповідні рядки в додатку ІД: **03.22;** інформація за даними бухгалтерського обліку: **К-м 751** «Відшкодування збитків від надзвичайних подій» **рахунку 75** «Надзвичайні доходи»;

8) фактично отримані суми державного мита, попередньо сплаченого позивачем, що повертаються на його користь за рішенням суду (пп. 135.5.8 ст. 135 ПКУ) – відповідні рядки в додатку ІД: **03.13;** інформація за даними бухгалтерського обліку: **К-м 719** «Інші доходи від операційної діяльності» **рахунку 71** «Інший операційний дохід»;

9) суми акцизного податку, сплаченого/нарахованого покупцями/покупцям підакцизних товарів (за їх рахунок) на користь платника такого акцизного податку, уповноваженого Кодексом вносити його до бюджету, та рентної плати, а також суми збору у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну, теплову енергію та природний газ (пп. 135.5.9 ст. 135 ПКУ) – відповідні рядки в додатку ІД: **03.14;** інформація за даними бухгалтерського обліку: відображується як дохід у складі виручки від реалізації, а потім – як вирахування з доходу (ці види доходів

вже відобразились у ряд. 02 декларації з податку на прибуток підприємств);

10) суми дотацій, субсидій, капітальних інвестицій із фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування або бюджетів, отримані платником податку (пп. 135.5.10 ст. 135 ПКУ) – відповідні рядки в додатку ІД: **03.15;** інформація за даними бухгалтерського обліку: **К-м 718** «Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів» **рахунку 71** «Інший операційний дохід», **К-м 745** «Дохід від безоплатно одержаних активів» **рахунку 74** «Інші доходи»;

11) доходи, визначені відповідно до статей 146, 147, 153 і 155–161 Кодексу (пп. 135.5.11 ст. 135 ПКУ) – відповідні рядки в додатку ІД: **03.5, 03.6, 03.17, 03.19, 03.20, 03.21, 03.23, 03.24;** інформація за даними бухгалтерського обліку: підсумок оборотів за **К-м 712** «Дохід від реалізації інших оборотних активів», **К-м 714** «Дохід від операційної курсової різниці», **К-м 719** «Інші доходи від операційної діяльності» **рахунку 71** «Інший операційний дохід» та **К-м 741** «Дохід від реалізації фінансових інвестицій», **К-м 744** «Дохід від неопераційної курсової різниці» **К-м 746** «Інші доходи від звичайної діяльності» **рахунку 74** «Інші доходи»;

12) доходи, не враховані при обчисленні доходу періодів, що передують звітному, та виявлені у звітному податковому періоді (пп. 135.5.12 ст. 135 ПКУ) – відповідні рядки в додатку ІД: **03.28;** інформація за даними бухгалтерського обліку: згідно з видом доходу;

13) дохід від реалізації необоротних матеріальних активів, майнових комплексів, оборотних активів, визначений з урахуванням положень статей 146 і 147 ПКУ (пп. 135.5.13 ст. 135 ПКУ) – відповідні рядки в додатку ІД: **03.17, 03.18;** інформація за даними бухгалтерського обліку: підсумок оборотів за **К-м 712** «Дохід від реалізації інших оборотних активів» **рахунку 71** «Інший операційний дохід» та **К-м 746** «Інші доходи від звичайної діяльності» **рахунку 74** «Інші доходи»;

14) суми коштів (інших видів компенсації), отримані платником податку як оплата товарів (виконаних робіт, наданих послуг), відвантажених у період перебування такого платника на спрощеній системі оподаткування, обліку та звітності, з яких не був сплачений єдиний податок, включаються до доходу (без урахування сум податку на додану вартість, що

надійшли у вартості таких товарів (виконаних робіт, наданих послуг) у звітному податковому періоді отримання таких коштів (інших видів компенсації) (пп. 135.5.14 ст. 135 ПКУ) – відповідні рядки в додатку ІД: **03.28**; інформація за даними бухгалтерського обліку: згідно з видом доходу;

15) інші доходи платника податку за звітний податковий період (пп. 135.5.15 ст. 135 ПКУ) – відповідні рядки в додатку ІД: **рядок відсутній**; інформація за даними бухгалтерського обліку: **рахунку 74** «Інші доходи»;

16) дохід від виконання довгострокових договорів (п. 137.3 ст. 137 ПКУ) – відповідні рядки в додатку ІД: **03.16**; інформація за даними бухгалтерського обліку: такого об'єкта обліку немає, але, ймовірно, це можуть бути доходи від операційної діяльності, які доцільно відображати у складі доходів операційної діяльності у ряд. 02 декларації з податку на прибуток підприємств;

17) перерахунок доходів у разі визнання правочину недійсним (п. 140.2 ст. 140 ПКУ) – відповідні рядки в додатку ІД: **03.27**; інформація за даними бухгалтерського обліку: продавець зменшує бухгалтерський дохід за датою набрання рішенням суду законної сили;

18) перерахунок доходів у разі зміни суми компен-

сації вартості товарів (робіт, послуг) (п. 140.2 ст. 140 п. 1 підрозд. 4 розд. XX ПКУ) – відповідні рядки в додатку ІД: **03.26**; інформація за даними бухгалтерського обліку: у разі збільшення компенсації за реалізовані товари (роботи, послуги) треба показати дохід за **К-м 70, 71, 74**. Повернення товару слід відобразити як вирахування з доходу за **Д-м 704**.

Як видно, для визначення деяких видів іншого доходу, наприклад, таких як суми невикористаної частини коштів, що повертаються з страхових резервів (пп. 135.5.6 ст. 135 ПКУ), та інші доходи платника податку за звітний податковий період (пп. 135.5.15 ст. 135 ПКУ) у додатку ІД взагалі відсутні рядки для заповнення. Як виконати пряму норму ПКУ у цьому разі? Деякі види доходів податкового обліку у бухгалтерському обліку чи взагалі не виникають (ряд. 03.12 дод. ІД), чи зовсім відсутні (ряд. 03.16 дод. ІД).

Наприклад, не зрозуміло, як правильно розподілити суму доходів з **К-м 732** «Відсотки одержані»: чи віднести їх до доходу від операційної діяльності (у ряд. 02 декларації) чи у ряд. 03.2 дод. ІД, чи у ряд. 03.7 дод. ІД.

У ході визначення доходу можуть виникнути такі податкові різниці, які необхідно врегулювати (табл. 4).

Таблиця 4

ВИНИКНЕННЯ ПОДАТКОВИХ РІЗНИЦЬ ПРИ УЗАГАЛЬНЕННІ ІНФОРМАЦІЇ ПРО ДОХОДИ ПІДПРИЄМСТВА

Рядок у додатку ІД	Вид податкової різниці
03.2	Неспівпадіння в бухгалтерському і податковому обліку періоду визнання доходів з відсотків отриманих
03.4	Дохід в бухгалтерському обліку відображатиметься раніше, ніж в податковому обліку
03.7	Якщо оренда – це основний вид діяльності підприємства, то суму оренди слід відображувати в ряд. 02 декларації Якщо оренда – це не основний вид діяльності підприємства, то – у ряд. 03.7 додатка ІД
03.9	1. У бухгалтерському обліку вартість безоплатно отриманих активів зразу збільшить розмір власного капіталу (субрахунок 424), то в податковому обліку ця операція ніяк себе не проявить 2. У бухгалтерському обліку вартість необоротних активів амортизується, в податковому обліку амортизуються витрати (ст. 144 ПКУ), яких в даному випадку немає
03.16	1. У податковому обліку сума доходу від операційної діяльності менша, ніж в бухгалтерському обліку 2. У податковому обліку сума інших доходів більша, ніж в бухгалтерському обліку

Аналогічно можна розглянути і витрати підприємства.

І таких розбіжностей у податковій декларації з податку на прибуток підприємств більш ніж достатньо. Тоді виникає логічне запитання, а навіщо все це зроблено, навіщо так заплутані податкові форми? Складається враження, що це все, мабуть, зроблено для того, щоб податкова служба викону-

вала і перевиконувала показники з накладання штрафних санкцій на платників податку на прибуток підприємств за неправильне заповнення і подання податкової звітності. Тоді як вирішувати питання переходу Державної податкової служби від фіскальної структури до сервісної служби? Як здійснити лібералізацію податкової системи України?

ВИСНОВКИ

1. Для суттєвого полегшення розрахунку податку на прибуток підприємств пропонується поєднати бази оподаткування у податковому і бухгалтерському обліку, визначати доходи і витрати відповідно до П(С)БО 15 «Дохід» і П(С)БО 16 «Витрати», адже інформаційна база єдина – бухгалтерська. Податок на прибуток підприємств доцільно визначати на основі звітної форми фінансової звітності № 2 «Звіт про фінансові результати». Ми підтримуємо думку авторів [8], які пропонували розраховувати податок на прибуток підприємств на підставі П(С)БО без будь-яких додаткових обмежень.

2. Наведені нами рекомендації для розроблення первинних податкових форм при визначенні доходу від операційної діяльності й іншого доходу, які ґрунтуються на основі рахунків бухгалтерського обліку, на нашу думку, значно полегшать роботу практикуючим бухгалтерам при складанні податкової звітності з податку на прибуток підприємств.

ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА

1. **Податковий** кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>
2. **Бабіч В.** Оподаткування прибутку підприємств: фінансові і облікові аспекти / В. Бабіч, А. Поддєрьогін // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 2. – С. 3–10.
3. **Свідерський Є.** Удосконалення методики бухгалтерського обліку податку на прибуток згідно з Податковим кодексом України / Є. Свідерський, Д. Свідерський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 3. – С. 3–7.
4. **Свідерський Є.** Організація обліку податку на прибуток за Податковим кодексом України / Є. Свідерський, Д. Свідерський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 5. – С. 15–21.
5. **Склярук І.** Генезис підходів до визначення прибутку до оподаткування в Україні / І. Склярук // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 4. – С. 26–30.
6. **Гура Н.** Визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток за Податковим кодексом України / Н. Гура // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 5. – С. 22–26.
7. **Декларация** по налогу на прибыль: от АВ до ЦП: сборник систематизированного законодательства / сост. И.А. Назарбаева, И.Л. Голошевич; учред. ЧАО «Блиц-Информ». – К.: Блиц-Информ, 2012. – Вып. 6. – 192 с.
8. **Легенчук С.** Погляд на реформу національної системи бухгалтерського обліку: ефект когнітивного дисонансу / С. Легенчук, Д. Лозинський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – № 8. – С. 22–26.

В статье представлена методика осуществления налоговых расчетов одного из основных видов прямых налогов – налога на прибыль предприятия. Разработаны рекомендации для первичных налоговых форм при определении дохода от операционной деятельности и иного дохода на основе информационной базы бухгалтерского учета.

Ключевые слова: налог на прибыль предприятия, доходы, расходы, налоговая декларация по налогу на прибыль предприятия, приложения к декларации, счет, налоговый учет, бухгалтерский учет, взаимосвязь налоговых документов.

The paper presents the method of tax calculation one of the main types of direct taxes – income tax. The recommendations for developing of primary tax forms when determining of income from operating activities and other income, that are based on the basis of the information base of accounting.

Key words: enterprise profit tax, income, expenses, tax return for income tax and applications to the declaration, account keeping, accounting, tax documents interconnection.