

УДК 336.226.1

РЕТРОСПЕКТИВА ТА СУЧАСНІ МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ ДО ДЕКЛАРУВАННЯ ПРИБУТКУ ПІДПРИЄМСТВ

ЖАННА ПІСКОВА,
канд. екон. наук, доцент кафедри
оподаткування Університету
митної справи та фінансів

ІРИНА ХАРЬ,
магістр, Університет митної
справи та фінансів

У статті проаналізовано етапи розвитку системи оподаткування прибутку підприємств в Україні, представлено власне бачення порядку заповнення податкової декларації з податку на прибуток підприємств, оцінено ступінь трудомісткості механізму визначення об'єкта оподаткування за правилами бухгалтерського обліку для підприємств.

Ключові слова: податок на прибуток підприємств, дохід, фінансовий результат до оподаткування, податкова декларація з податку на прибуток підприємств, Звіт про фінансові результати, податковий облік, бухгалтерський облік, різниці, які виникають.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Ефективність діяльності кожної держави обумовлює рівень виробництва, якість продукції, робіт, послуг, їх відповідність міжнародним еталонам, що забезпечують підприємства – виробники цієї продукції. Тому важливим є дослідження особливостей оподаткування прибутку підприємств не лише як потужного фіскального інструменту, а і з точки зору його регулятивних функцій.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ ТА ПУБЛІКАЦІЙ. МЕТА СТАТТІ

Податкова проблематика завжди є цікавим об'єктом вивчення науковців. У працях Бабіч В., Поддєрьогіна А. [1]; Свідерського Є., Свідерського Д. [2; 3]; Склярюка І. [4]; Гури Н. [5] розпочато дискусію про механізм оподаткування прибутку підприємств. Нами у праці [6] запропоновано методіку здійснення податкових розрахунків податку на прибуток підприємств, порядок відображення доходів, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування при заповненні податкової декларації.

Однак зміни, які відбуваються у законодавчій базі щодо оподаткування прибутку підприємств дають нам підстави для продовження розпочатої дискусії.

Мета статті. Проаналізувати етапи розвитку системи оподаткування прибутку підприємств в Україні, представити власне бачення порядку заповнення податкової декларації з податку на прибуток підприємств, оцінити ступінь трудомісткості механізму визначення об'єкта оподаткування за правилами бухгалтерського обліку для підприємств.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

І. РОЗВИТОК СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ ПРИБУТКУ ПІДПРИЄМСТВ

Податковій системі України більше двадцяти років, і вона є однією з найбільш громіздких систем у світі, що підтверджується світовими рейтингами та звітами. Зараз держава суттєво потребує інвестицій. Але метою кожного інвестора є максимізація прибутку, і система оподаткування прибутку підприємств під їх пильним оком. Розглянемо розвиток цієї системи в Україні.

Перший етап (1991-1992 рр.) - період становлення оподаткування прибутку підприємств в рамках податкової системи, яка переживала початковий етап свого розвитку з прийняттям Закону України «Про систему оподаткування» від 25.06.1991 р. №1251-ІІ.

Другий етап оподаткування прибутку (1992-1997 рр.) вимагав нового механізму справляння податку та контролю за його сплатою. В цей період оподаткування прибутку характеризується частою зміною об'єкта оподаткування. Так, у 1992 р. податок справлявся з доходу; в І кварталі 1993 р. - з прибутку; починаючи з II кварталу 1993 р. та у 1994 р. - з доходу; у 1995 - 1997 рр. - з прибутку. Результатом такої політики стало значне зростання заборгованості з податку на прибуток і створення тіньового сектора економіки, що, в свою чергу, збільшило податкове навантаження на ефективні підприємства.

Третій етап оподаткування прибутку підприємств (1997-2000 рр.) відзначається необхідністю зміни державних підходів у податковій політиці і формуванні нової системи оподаткування. Головною подією стало впровадження Закону України «Про

оподаткування прибутку підприємств» від 22.05.1997 р. № 283/97-ВР. З'явилося поняття «податковий облік», впроваджені первинні документи, аналітичні регістри та форми звітності, які використовуються тільки в податковому обліку. Правила його ведення жорстко регламентували не тільки механізм утворення валових доходів та валових витрат, але й їх економічну сутність. Починаючи з 1997 р., в Україні змінена методологія обліку основних засобів та нематеріальних активів, їх класифікація; запроваджена нова методика нарахування амортизації; змінені норми амортизації, які не обґрунтовані жодною методикою, а встановлені адміністративним шляхом.

Четвертий етап (кінець 2000-2004 рр.) розпочався з прийняттям Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» від 21.12.2000 р. № 2181 -III. Цим законом вперше була узаконена можливість «конфлікту інтересів» контролюючого органу і платника податків. Значною подією стало прийняття Закону України «Про внесення змін до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 24.12.2002 р. № 349-IV, спрямованого на вдосконалення оподаткування прибутку в контексті світової практики оподаткування, в якому було змінено більшість правил податкового обліку. Крім того, затверджено нову форму декларації з податку на прибуток підприємств.

П'ятий етап (кінець 2004 - 2010 рр.) починається з набранням чинності Закону України «Про внесення змін до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 01.07.2004 р. № 1957-IV. Більшість змін, внесених у 2005 р., направлені на зменшення пільг (суб'єктам спеціальних та експериментальних економічних зон; підприємствам-виробникам автомобілів тощо). Форма декларації з податку на прибуток підприємств знову була оновлена.

Шостий етап (2011-2014 рр.). Особливістю є прийняття економічної конституції України - Податкового кодексу України від 02.12.2010 р. № 2755-VI (далі - ПКУ) [7]. Основна мета реформування системи оподаткування прибутку підприємств полягала у гармонізації податкового та бухгалтерського обліку. Відповідно до Наказу МФУ «Про затвердження форми Податкової декларації з податку на прибуток підприємства» від 28.09.2011 р. № 1213, звітність з податку складалася з декларації та 13 додатків, про що повідомлялось в публікаціях [6].

Сьомий етап (з 2015 р.). Особливістю є прийняття Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» від 28.12.2014 № 71-VIII (далі - Закон № 71) [8], в якому передба-

чалось об'єкт оподаткування визначати шляхом коригування (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до НП(С)БО [9] або МСФЗ, на різниці, які виникають. В кінці 2015 року знову намітилися податкові реформи: від Міністерства фінансів України та від комітету з питань податкової та митної політики Верховної Ради України. Зміни в об'єкті оподаткування, що стосуються оподаткування прибутку (доходу) підприємств, наведені в *табл. 1*.

Як свідчать дані *табл. 1*, об'єкт оподаткування протягом тривалого періоду перебуває в перманентному стані: чи то прибуток чи то дохід підприємства. Механізм його розрахунку теж постійно змінюється. У 1997 році з'являється податковий облік, який існує поряд із бухгалтерським обліком, між якими постійно виникають протиріччя (відмінності) в більшій чи меншій мірі. З прийняттям ПКУ законодавчі органи влади намагаються поступово наблизити базу оподаткування податком на прибуток підприємств до інформаційної бази бухгалтерського обліку. У грудні 2014 р. з прийняттям Закону № 71 [8] продовжився процес конвергенції податкового і бухгалтерського обліку. З 01.01.2015 року платники податку на прибуток визначають базу за такими правилами: за основу беруть бухгалтерський фінансовий результат плюс/мінус різниці. Також зазначено, що якщо передбачено здійснення коригування шляхом збільшення фінансового результату до оподаткування, то в цьому разі відбувається: зменшення від'ємного значення фінансового результату до оподаткування (збитку); збільшення позитивного значення фінансового результату до оподаткування (прибутку).

Якщо передбачено здійснення коригування шляхом зменшення фінансового результату до оподаткування, то в цьому разі відбувається: збільшення від'ємного значення фінансового результату до оподаткування (збитку); зменшення позитивного значення фінансового результату до оподаткування (прибутку).

У податковій реформі від Міністерства фінансів України [10] жодних фундаментальних змін в об'єкті оподаткування не пропонується. В той же час у податковій реформі від Верховної ради України пропонується суттєва зміна об'єкта оподаткування: це може бути розподілений прибуток у вигляді нарахованих дивідендів та прирівняні до розподілу прибутку платежі та операції і дохід нерезидента з джерелом походження з України, що підлягає оподаткуванню. На нашу думку, визнання об'єкта оподаткування як розподіленого прибутку ускладнить процес його обрахунку і потребує внесення змін до багатьох законодавчо-нормативних актів.

ТРАНСФОРМАЦІЯ ОБ'ЄКТА ОПОДАТКУВАННЯ ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК ПІДПРИЄМСТВ

№ з/п	Об'єкт оподаткування	Назва і дата прийняття законодавчого документа
1	До загальнодержавних належать такі податки і збори (обов'язкові платежі): 3) податок на прибуток підприємств , у тому числі дивіденди, що сплачуються до бюджету державними некорпоративними, казенними або комунальними підприємствами	Закон Української РСР «Про систему оподаткування» від 25.06.1991 р. № 1251-XII
2	Стаття 2. Об'єкти оподаткування 1. Об'єктом оподаткування є валовий дохід підприємства , що являє собою суму доходів від реалізації продукції (робіт, послуг), інших матеріальних цінностей і майна (включаючи основні фонди), нематеріальних активів, брокерських місць (крім реалізації біржами) і доходів від позареалізаційних операцій, зменшених на суму витрат по цих операціях	Закон України «Про оподаткування доходів підприємств і організацій» від 21.02.1992 р. № 2146-XII
3	Стаття 3. Об'єкт оподаткування і порядок обчислення оподатковуваного прибутку 1. Об'єктом оподаткування є валовий прибуток підприємства . Визначення прибутку від реалізації продукції (робіт, послуг) провадиться шляхом вирахування з одержаної виручки (без податку на добавлену вартість, акцизного збору) затрат на виробництво та реалізацію, що включаються до собівартості продукції (робіт, послуг)	Декрет Кабінету Міністрів України «Про податок на прибуток підприємств і організацій» від 26.12.1992 р. № 12-92
4	Стаття 3. Об'єкт оподаткування 3.1. Об'єктом оподаткування є прибуток , що визначається як виручка від реалізації, з якої вираховується собівартість	Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 28.12.1994 р. № 334/94-ВР
5	Стаття 3. Об'єкт оподаткування 3.1. Об'єктом оподаткування є прибуток , який визначається шляхом зменшення суми скоригованого валового доходу звітного періоду, визначеного згідно з п. 4.3 на суму валових витрат платника податку, визначених ст. 5 та суму амортизаційних відрахувань, нарахованих згідно із ст. 8 і 9	Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 22.05.1997 р. № 283/97-ВР
6	Об'єкт оподаткування не змінився, але радикально змінені правила податкового обліку, що призвело до збільшення відмінностей між бухгалтерським та податковим обліком	Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 24.12.2002 р. № 349-IV
7	Ст. 134 Об'єктом оподаткування є: прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначається шляхом зменшення суми доходів звітного періоду, визначених згідно зі ст. 135-137 ПКУ, на собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг та суму інших витрат звітного податкового періоду, визначених згідно зі ст. 138-143 ПКУ	Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI
8	Ст. 134 Об'єктом оподаткування є: прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначається шляхом коригування (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до НП(С)БО або міжнародних стандартів фінансової звітності, на різниці, які виникають	Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» від 28.12.2014 р. № 71-VIII
9	Ст. 134.1 Об'єктом оподаткування є: розподілений прибуток у вигляді нарахованих дивідендів та прирівняні до розподілу прибутку платежі та операції; дохід нерезидента з джерелом походження з України, що підлягає оподаткуванню	Проект Закону «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо податкової лібералізації» від 26.10.2015 р. № 3357
10	Ст. 145. 1. Об'єктом оподаткування є: прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначається 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 та обліку , на різниці, які виникають	Проект Закону «Про створення конкурентних умов в оподаткуванні та стимулювання економічної діяльності в Україні» [10]

II. ВЗАЄМОЗВ'ЯЗОК ПОДАТКОВОЇ ДЕКЛАРАЦІЇ З ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК ПІДПРИЄМСТВ З ІНФОРМАЦІЙНОЮ БАЗОЮ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Наказом МФУ «Про затвердження форми Податкової декларації з податку на прибуток підприємств» від 20.10.2015 № 897 [11] прийнято нову форму декларації, яка гармонізувала форму і суть. Зазначимо, що ця форма декларації має застосовуватись підпри-

ємствами зі звітного періоду, наступного за періодом його оприлюднення (абз. 2 п. 46.6 ПКУ). Тобто, якщо наказ МФУ опубліковано 20.10.2015 р., уперше потрібно буде звітувати за діючою новою декларацією вже за підсумками 2015 року, адже стара декларація не відповідає вимогам визначення нової бази.

Порядок заповнення нової податкової декларації з податку на прибуток підприємств буде розглянутий нами з боку взаємозв'язку рядків декларації з дани-

ми бухгалтерського обліку, а саме: зі стандартами, рахунками бухгалтерського обліку, формами фінансової звітності. Розглянемо основну частину діючої форми податкової декларації з податку на прибуток підприємств (далі – декларації), в якій міститься таблиця показників, які характеризують фінансово-господарську діяльність підприємства.

Так, **ряд. 01 декларації** повинен містити інформацію про дохід від будь-якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків), визначений за правилами бухгалтерського обліку. Це свідчить про взаємозв'язок наведеної інформації із П(С)БО 15 «Дохід» (далі – П(С)БО 15) [12] та формою № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» (далі – Ф.№ 2) фінансової звітності [13; 14].

У бухгалтерському обліку П(С)БО 15 визначає методологічні основи формування інформації про доходи підприємства і її розкриття у фінансовій звітності. Отже, дохід визнається під час збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства), за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена. Визнані доходи класифікуються за такими групами: дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг); чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг); інші операційні доходи; фінансові доходи; інші доходи.

У бухгалтерському обліку у Ф.№ 2 фінансової звітності визначається фінансовий результат підприємства. Так, Ф.№ 2 містить такі складові доходу:

– чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) (**ряд. 2000 Ф. № 2**), який відповідно до П(С)БО 15 визначається шляхом вирахування з доходу від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг наданих знижок, вартості повернутих раніше

проданих товарів, доходів, що за договорами належать комітентам та податків і зборів. За правилами бухгалтерського обліку: обороти по **К-ту рах. 70** «Доходи від реалізації» «мінус» дебетова кореспонденція з **рах. 64** «Розрахунки за податками й платежами» (непрямі податки);

– інші операційні доходи (**ряд. 2120 Ф. № 2**), який відповідно до П(С)БО 15 складається з доходу від операційної оренди активів, доходу від операційних курсових різниць, відшкодування раніше списаних активів, доходу від роялті, відсотків, отриманих на залишки коштів на поточних рахунках в банках, доходу від реалізації оборотних активів (крім фінансових інвестицій), необоротних активів, утримуваних для продажу, та групи вибуття тощо. За правилами бухгалтерського обліку: обороти по **К-ту рах. 71** «Інший операційний дохід»;

– дохід від участі в капіталі (**ряд. 2200 Ф. № 2**). За правилами бухгалтерського обліку: обороти по **К-ту рах. 72** «Дохід від участі в капіталі»;

– інші фінансові доходи (**ряд. 2220 Ф. № 2**), який відповідно до П(С)БО 15 включає дивіденди, відсотки та інші доходи, отримані від фінансових інвестицій (крім доходів, які обліковуються за методом участі в капіталі). За правилами бухгалтерського обліку: обороти по **К-ту рах. 73** «Інші фінансові доходи»;

– інші доходи (**ряд. 2240 Ф. № 2**), який відповідно до П(С)БО 15 складається з доходу від реалізації фінансових інвестицій, доходу від неопераційних курсових різниць та інших доходів, які виникають у процесі господарської діяльності, але не пов'язані з операційною діяльністю підприємства. За правилами бухгалтерського обліку: обороти по **К-ту рах. 74** «Інші доходи».

Представимо зміст **рядка 01 декларації** з податку на прибуток підприємств на основі інформаційної бази бухгалтерського обліку у *табл. 2*.

Таблиця 2

ЗМІСТ РЯДКА 01 ДЕКЛАРАЦІЇ З ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК ПІДПРИЄМСТВ

№ з/п	Ряд. 01	Інформаційна база бухгалтерського обліку	
		Ф. № 2	Бухгалтерські проведення
1	Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	ряд. 2000	Д-т рах. 70 «Доходи від реалізації» К-т рах. 79 «Фінансові результати» «мінус» Д-т рах. 64 «Розрахунки за податками й платежами» (непрямі податки)
2	Інші операційні доходи	ряд. 2120	Д-т рах. 71 «Інший операційний дохід» К-т рах. 79 «Фінансові результати»
3	Дохід від участі в капіталі	ряд. 2200	Д-т рах. 72 «Дохід від участі в капіталі» К-т рах. 79 «Фінансові результати»
4	Інші фінансові доходи	ряд. 2220	Д-т рах. 73 «Інші фінансові доходи» К-т рах. 79 «Фінансові результати»
5	Інші доходи	ряд. 2240	Д-т рах. 74 «Інші доходи» К-т рах. 79 «Фінансові результати»

Якщо всі види доходів зібрані в **ряд. 01 декларації**, доцільним розглянути витрати, які понесені для отримання доходів (відповідно до принципу бухгалтерського обліку - нарахування та відповідність доходів і витрат).

Ряд. 02 декларації містить інформацію про фінансовий результат до оподаткування (прибуток або збиток), визначений у фінансовій звітності (Ф. № 2) відповідно до НП(С)БО або МСФЗ (+, -) – (**ряд. 2290 чи ряд. 2295 Ф. № 2**). Це свідчить про взаємозв'язок наведеної інформації із П(С)БО 16 «Витрати» (далі – П(С)БО 16) [12] та Ф.№ 2. Відповідно до ст. 4 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996-XIV для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів. Ф. № 2 містить такі складові витрат:

– собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) (**ряд. 2050 Ф. № 2**), яка відповідно до П(С)БО 16 розділена на два види: собівартість реалізованих товарів - визначається за П(С)БО 9 «Запаси» [12] та собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг), яка складається з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), яка була реалізована протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат. Склад витрат наведений у п.10-16 П(С)БО 16. За правилами бухгалтерського обліку: обороти по **Д-ту рах. 90** «Собівартість реалізації»;

– адміністративні витрати (**ряд. 2130 Ф. № 2**). Склад витрат наведений у п.18 П(С)БО 16. За правилами бухгалтерського обліку: обороти по **Д-ту рах. 92** «Адміністративні витрати»;

– витрати на збут (**ряд. 2150 Ф. № 2**). Склад витрат наведений у п.19 П(С)БО 16. За правилами бухгалтерського обліку: обороти по **Д-ту рах. 93** «Ви-

трати на збут»;

– інші операційні витрати (**ряд. 2180 Ф. № 2**). Склад витрат наведений у п.20-26 П(С)БО 16. За правилами бухгалтерського обліку: обороти по **Д-ту рах. 94** «Інші витрати операційної діяльності»;

– фінансові витрати (**ряд. 2250 Ф. № 2**). Склад витрат наведений у п.27 П(С)БО 16. За правилами бухгалтерського обліку: обороти по **Д-ту рах. 95** «Фінансові витрати»;

– втрати від участі в капіталі (**ряд. 2255 Ф. № 2**). Склад витрат наведений у п.28 П(С)БО 16. За правилами бухгалтерського обліку: обороти по **Д-ту рах. 96** «Втрати від участі в капіталі»;

– інші витрати (**ряд. 2270 Ф. № 2**). Склад витрат наведений у п.29 П(С)БО 16. За правилами бухгалтерського обліку: обороти по **Д-ту рах. 97** «Інші витрати».

В бухгалтерському обліку з метою глибокого розуміння здійснюваних господарських операцій (процесів) рахунки певним чином класифікують. Відповідно до класифікації рахунків за призначенням і структурою існують фінансово-результативні рахунки, які використовуються для відображення доходів, витрат і результатів діяльності підприємства. Рахунки, на яких здійснюється співставлення по дебету - витрат і по кредиту - доходів підприємства, на яких визначається фінансовий результат його діяльності, є порівняльні. Прикладом порівняльного фінансово-результативного рахунку є рах. 79 «Фінансові результати». Якщо кредит рахунку переважає дебет – доходи переважають витрати – підприємство отримує прибутки. Якщо навпаки - витрати переважають доходи – підприємство отримує збитки. В кінці місяця рах 79 закривається (сальдо переноситься на рахунки по обліку прибутків або збитків). Наведемо схему порівняльного фінансово-результативного рахунку 79 «Фінансові результати» (рис. 1).

Рахунок 79 «Фінансові результати»

Дебет

К-т 90 «Собівартість реалізації»
 К-т 92 «Адміністративні витрати»
 К-т 93 «Витрати на збут»
 К-т 94 «Інші витрати операційної діяльності»
 К-т 95 «Фінансові витрати»
 К-т 96 «Втрати від участі в капіталі»
 К-т 97 «Інші витрати»
 Оборот – загальна сума витрат
 К-т > Д-т – прибуток (ряд. 2290 Ф. № 2)
 К-т < Д-т – збиток (ряд. 2295 Ф. № 2)

Кредит

Д-т 70 «Доходи від реалізації»
 Д-т 71 «Інший операційний дохід»
 Д-т 72 «Дохід від участі в капіталі»
 Д-т 73 «Інші фінансові доходи»
 Д-т 74 «Інші доходи»
 Оборот – загальна сума доходів
 Д-т 79 К-т 441 – прибуток
 Д-т 442 К-т 79 – збиток

Рис. 1. Рух доходів і витрат по рахунку 79 «Фінансові результати»

Ряд. 03 декларації містить інформацію про різниці, які виникають відповідно до ПКУ (+, -). Окремо зазначатиметься інформація про різниці в **додатку РІ до декларації**, яка розбита за групами різниць, як і в ПКУ: різниці, які виникають при нарахуванні амортизації необоротних активів (ст. 138 р. III ПКУ); різниці, що виникають при формуванні резервів (забезпечень) (ст.ст. 139, 141 р. III ПКУ); різниці, які виникають при здійсненні фінансових операцій (ст. 140 ПКУ). Значення **ряд. 03 додатка РІ** переноситься в **ряд. 03 декларації**.

Ряд. 04 декларації показує суму об'єкта оподаткування, який розраховується як **рядок 02 декларації + рядок 03 декларації, (+, -)**.

Ряд. 05 декларації містить інформацію про прибуток, звільнений від оподаткування, або збиток від діяльності, прибуток від якої звільнений від оподаткування (+, -). П. 142.1 ст. 142 ПКУ свідчить, що звільняється від оподаткування прибуток підприємств та організацій, які засновані громадськими організаціями інвалідів і є їх повною власністю, отриманий від продажу (постачання) товарів, виконання робіт і надання послуг, крім підакцизних товарів, послуг із поставки підакцизних товарів, отриманих у межах договорів комісії (консигнації), поруки, доручення, довірчого управління, інших цивільно-правових договорів, що уповноважують такого платника податку здійснювати постачання товарів від імені та за дорученням іншої особи без передачі права власності на

такі товари, де протягом попереднього звітного (податкового) періоду кількість інвалідів, які мають там основне місце роботи, становить не менш як 50% середньооблікової чисельності штатних працівників облікового складу за умови, що фонд оплати праці таких інвалідів становить протягом звітного періоду не менш як 25% суми загальних витрат на оплату праці. У **додатку ПЗ до декларації** зазначається кожна з підстав для застосування пільги і розраховується прибуток, що звільняється від оподаткування і проставляється у **ряд. 05 декларації**.

Ряд. 06 декларації відображає позитивне значення податку на прибуток і розраховується за формулою: **(рядок 04 – рядок 05) x ставка податку/100**.

Ряд. 07-15 декларації призначені для особливих платників - страховиків, суб'єктів, що проводять азартні ігри, лотереї, букмекерів. Тож звичайні підприємства їх не заповнюватимуть, проставлятимуть прочерки.

То ж, **жодна з двох варіантів податкової реформи, яка буде затверджена, не вплине на форму податкової декларації з податку на прибуток підприємств, що платнику податку необхідно буде подати за підсумками 2015 року**. Розглянута нами форма декларації є діючою на сучасному етапі, надані методичні підходи, на нашу думку, допоможуть її заповнити практикуючим бухгалтерам. Нагадаємо, що цю декларацію необхідно надати до контролюючого органу до **01 червня 2016 р.**

ВИСНОВКИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ ДОСЛІДЖЕНЬ

1. Аналіз етапів розвитку системи оподаткування прибутку підприємств в Україні показав, що вже визначились з об'єктом оподаткування – прибутком, а не доходом підприємств, який визначається за правилами бухгалтерського обліку. Але коригування фінансового результату до оподаткування на різниці, викликає певні складнощі. Податок на прибуток підприємств пропонуємо визначати на основі звітної форми № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» фінансової звітності підприємства. Ми підтримуємо думку авторів публікації [15], які пропонували розраховувати податок на прибуток підприємств на підставі П(С)БО без будь-яких додаткових обмежень.

2. Зміни, які внесені у розділ III Податкового кодексу України та підхід до визначення об'єкта оподаткування спрощує заповнення податкової декларації з податку на прибуток підприємств. Наведені нами методичні підходи до розрахунку податку на прибуток підприємств і на їх основі заповнення податкової декларації з податку на прибуток підприємств, на нашу думку, значно спростить роботу практикуючим бухгалтерам при складанні податкової звітності, а також може слугувати посадовим особам фіскальних органів орієнтиром при проведенні перевірок правильності сплати податку на прибуток підприємств.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. **Бабіч В.** Оподаткування прибутку підприємств: фінансові і облікові аспекти / В. Бабіч, А. Поддєрьогін // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 2. – С. 3–10.
2. **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.
3. **Свідерський Є.** Організація обліку податку на прибуток за Податковим кодексом України / Є. Свідерський, Д. Свідерський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 5. С. 15–21.
4. **Склярук І.** Генезис підходів до визначення прибутку до оподаткування в Україні / І. Склярук // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 4. – С. 26–30.
5. **Гура Н.** Визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток за Податковим кодексом України / Н. Гура // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 5. С. 22–26.
6. **Піскова Ж.** Методика здійснення податкових розрахунків податку на прибуток підприємств / Ж. Піскова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2013. – № 3. – С. 11–19.
7. **Податковий кодекс України** від 02 грудня 2010 року №2755 – VI. – [Електронний ресурс]: Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>.
8. **Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи:** Закон України від 28.12.2014 № 71-VIII [Електронний ресурс]: Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/71-19>
9. **Про затвердження** Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: наказ МФУ № 73 від 07.02.2013 р. – [Електронний ресурс]: Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua>
10. **Проект** Закону України «Про створення конкурентних умов в оподаткуванні та стимулювання економічної діяльності в Україні» – [Електронний ресурс]: Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/news/view/proekt?category=bjudzhet>
11. **Про затвердження** форми Податкової декларації з податку на прибуток підприємств: наказ МФУ від 20.10.2015 № 897. [Електронний ресурс]: Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1415-15>
12. **Про затвердження** Положення (стандарту) бухгалтерського обліку: наказ МФУ № 290 від 29.11.99 р. – [Електронний ресурс]: Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>
13. **Про затвердження** Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності: наказ МФУ № 433 від 28.03.2013 р. – [Електронний ресурс]: Режим доступу: <http://www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/treasury/3759-433.html>
14. **Про затвердження** Методичних рекомендацій з перевірки порівнянності показників фінансової звітності: наказ МФУ № 476 від 11.04.2013 р. – [Електронний ресурс]: Режим доступу: <http://www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/treasury/3789-476.html>
15. **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 проанализированы этапы развития системы налогообложения прибыли предприятий в Украине, представлено собственное видение порядка заполнения налоговой декларации по налогу на прибыль предприятий, оценена степень трудоемкости механизма определения объекта налогообложения по правилам бухгалтерского учета для предприятий.

Ключевые слова: налог на прибыль предприятий, доход, финансовый результат до налогообложения, налоговая декларация по налогу на прибыль предприятий, Отчет о финансовых результатах, налоговый учет, бухгалтерский учет, разницы, которые возникают.

The article analyzes the stages of development of the Corporate Income Tax in Ukraine, presented their own vision of filling in a tax return for income tax companies, estimated the degree of complexity of the mechanism for determining the object of taxation accounting rules for companies.

Key words: corporate income tax, income, profit or loss before taxation, tax declaration on profit tax, income statement, tax accounting, accounting, differences arise.