

ОБЛІК І ЗВІТНІСТЬ

РОЗРАХУНКІВ ЗА ПОДАТКОМ

НА ПРИБУТОК ПІДПРИЄМСТВА

В УМОВАХ ЗАКОНОДАВЧИХ ЗМІН

СВІТЛАНА КОВАЧ,

канд. екон. наук, доцент, доцент кафедри обліку,
налізу та аудиту в АПК, ДВНЗ «Київський
національний економічний університет
імені Вадима Гетьмана»,

КОСТЯНТИН БЕЗВЕРХИЙ,

канд. екон. наук, доцент кафедри обліку і аудиту,
Київський національний університет
технологій та дизайну

У статті розглянуто питання обліку і звітності розрахунків за податком на прибуток підприємства в умовах законодавчих змін. Методи аналізу і синтезу використані для структурування предметної області дослідження на основі ідентифікації та формалізації питання обліку і звітності розрахунків за податком на прибуток підприємства в умовах законодавчих змін. В результаті проведеного дослідження: а) виділено історичні етапи з оподаткування прибутку підприємств в Україні; б) проаналізовано законодавчі зміни в обліку і звітності розрахунків за податком на прибуток підприємства; в) наведено механізм розрахунку об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємства з використанням Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) ф. № 2; г) запропоновано для обговорення фрагмент проекту податкової декларації з податку на прибуток підприємства з урахуванням законодавчих змін. Отриманий результат буде корисним для застосування суб'єктами господарювання усіх організаційно-правових форм власності, що є платниками податку на прибуток підприємств. Результат дослідження має теоретичну і практичну цінність в частині обліку і звітності розрахунків за податком на прибуток підприємства в умовах законодавчих змін.

Ключові слова: облік, звітність, розрахунки, податок на прибуток, податкова декларація, різниці.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Податкові реформи, в тому числі у сфері оподаткування прибутку підприємств, здатні або створити умови для економічного зростання, або стати одним із факторів його уповільнення. Саме податок на прибуток є тим податком, за допомогою якого держава може активно впливати на економічну діяльність підприємства. В умовах становлення та реформування податкової системи України закономірно зростає роль податку на прибуток підприємства як інструменту, що регулює вплив держави на розвиток національної економіки країни.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ ТА ПУБЛІКАЦІЙ

Питанням, що пов'язане з обліком і звітністю розрахунків за податком на прибуток підприємства у різні часи займалися такі вітчизняні вчені-економісти, зокрема О. Адамик, В. Бабіч, Г. Бикова, О. Бідюк, М. Бондар, Ф. Бутинець, Е. Гейер, М. Коцупатрий, А. Крутова, В. Кузь, С. Кучер, С. Ле-

вицька, Н. Лисенко, Л. Ловінська, В. Максимова, О. Малишкін, О. Мурашко, П. Нечай, І. Панченко, В. Пархоменко, Д. Свідерський, С. Свірко, В. Сердюк, П. Хомин, І. Чалий, Ю. Шара, Т. Шустваль та інші. Проте, на сьогодні, в науково-практичній літературі питання обліку і звітності розрахунків за податком на прибуток підприємства в умовах законодавчих змін є недостатньо дослідженим. Отже, це питання є актуальним для подальшого дослідження та проведення науково-практичних дискусій.

Метою дослідження є висвітлення новацій вітчизняного податкового законодавства щодо обліку і звітності розрахунків за податком на прибуток вітчизняних підприємств.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

РОЗДІЛ 1. ІСТОРИЧНІ АСПЕКТУ РОЗВИТКУ З ОПОДАТКУВАННЯ ПРИБУТКУ ПІДПРИЄМСТВ

Податок на прибуток є загальнодержавним податком, а також – одним з основних бюджетоутворюючих податків і становить близько 27 % [1] в струк-

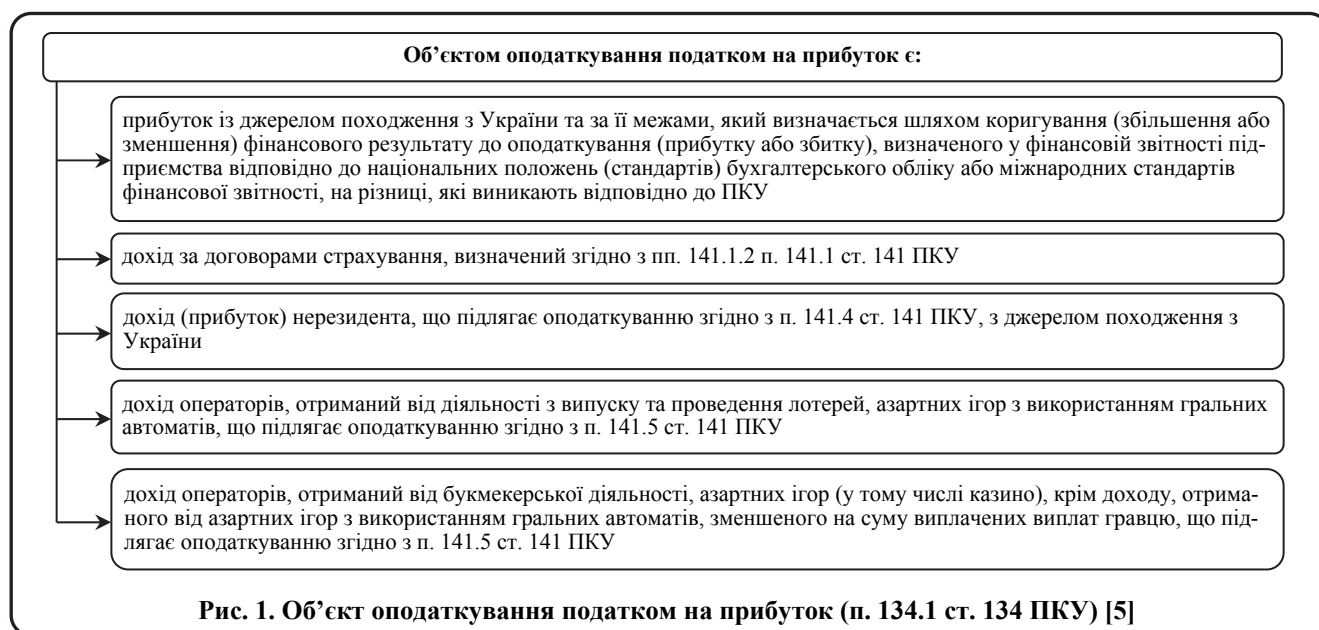
турі надходжень до зведеного Державного бюджету країни.

Т. Шустваль вказує, що головна ідея прибуткової «реформи» – розрахунок об’єкта обкладання податком на прибуток за правилами бухгалтерського обліку з подальшим коригуванням на різниці, передбачені ПКУ, а також відміна майже всіх прибуткових пільг [2, с. 52]. І. Чалий зауважує, що із запровадженням «податкової реформи» робота бухгалтерів – у частині бухгалтерського обліку податку на прибуток – напевно стане менше. Наскільки життєздатною буде нова

система оподаткування покаже практика [3, с. 16].

Розділ Податкового кодексу України (*надалі* – ПКУ), який присвячено податку на прибуток, викладено в новій редакції, що набула чинності 1 січня 2015 року (завдяки Закону України від 28.12.2014 р. № 71-VIII [4], що стосується податкової реформи). Тож за результатами діяльності в 2015 році підприємствами визначається податок на прибуток за іншими правилами.

Об’єкт оподаткування податком на прибуток наведено на рис. 1.



Виходячи з рис. 1 можна констатувати, що податкова реформа 2015 року в Україні щодо оподаткування прибутку підприємств має на меті підвищити роль традиційного бухгалтерського обліку, адже об’єкт оподаткування визначається шляхом коригування на різниці фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), визначеного у фінансовій звітності відповідно до НП(С)БО або МСФЗ.

Платник податку, у якого річний дохід (за вирахуванням непрямих податків), визначений за правилами бухгалтерського обліку за останній річний звітний (податковий) період не перевищує двадцяти мільйонів гривень, має право прийняти рішення про незастосування коригувань фінансового результату

до оподаткування на усі різниці (крім від’ємного значення об’єкта оподаткування минулих податкових (звітних) років), визначені відповідно до положень ПКУ, не більше одного разу протягом безперервної сукупності років, в кожному з яких виконується цей критерій щодо розміру доходу. Про прийняте рішення платник податку зазначає у податковій звітності з цього податку, що подається за перший рік в такій безперервній сукупності років. В подальші роки такої сукупності коригування фінансового результату також не застосовуються (крім від’ємного значення об’єкта оподаткування минулих податкових (звітних) років) (абз. 8 пп. 134.1.1 ст. 134.1 ст. 134 ПКУ) [5].

Розглянемо історичні етапи з оподаткування прибутку підприємств в Україні у табл. 1.

ІСТОРИЧНІ ЕТАПИ З ОПОДАТКУВАННЯ ПРИБУТКУ ПІДПРИЄМСТВ В УКРАЇНІ
[6, с. 47; 7, с. 50; 8, с. 6]

Період	Нормативний документ	Об'єкт оподаткування	Ставка
1991 р.	Закон УРСР «Про систему оподаткування» від 25.06.1991 р.	Прибуток	35 %
1992 р.	ЗУ «Про оподаткування доходів підприємств та організацій» від 21.02.1992 р.	Валовий дохід	18 %
1993 р. (I квартал)	Декрет КМУ «Про податок на прибуток підприємств та організацій» від 26.12.1992 р.	Прибуток	30 %
1993 р. (II квартал) по 1994 р.	ЗУ «Про оподаткування доходів підприємств та організацій» від 21.02.1992 р.	Валовий дохід	30 %
1995 р. по 1996 р.	ЗУ «Про оподаткування прибутку підприємств» від 28.12.1994 р. № 334/94-ВР	Прибуток = виручка від реалізації – собівартість	30 %
1997 р. по 2003 р.	ЗУ «Про оподаткування прибутку підприємств» від 22.05.1997 р. № 283/97-ВР	Прибуток = валовий дохід – валові витрати – амортизація	30 %
2004 р. по 2010 р.			25 %
3 01.04.2011 3 01.01.2012 3 01.01.2013 3 01.01.2014	Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI	Прибуток = доходи звітного періоду – собівартість – ін. витрати звітного податкового періоду	23 %
			21 %
			19 %
			18 %
3 01.01.2015		Бухгалтерський фінансовий результат (за П(С)БО чи МСФЗ), відкоригований на різниці*	18 % базова (основна)

* Для платників податку, у яких річний дохід від будь-якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків), визначений за правилами бухгалтерського обліку за останній річний звітний (податковий) період не перевищує двадцяти мільйонів гривень, об'єкт оподаткування може визначатися без коригування фінансового результату до оподаткування на усі різниці (крім від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових (звітних) років) (абз. 8 пп. 134.1.1 ст. 134.1 ст. 134 ПКУ) [5].

РОЗДІЛ 2. РІЗНИЦІ, НА ЯКІ КОРИГУЄТЬСЯ ФІНАНСОВИЙ РЕЗУЛЬТАТ ДО ОПОДАТКУВАННЯ ВІДПОВІДНО ДО ПКУ

Розглянемо різниці, на які коригується бухгалтерський фінансовий результат до оподаткування:

1) різниці, що виникають при нарахуванні амортизації необоротних активів наведено в табл. 2 (ст. 138 ПКУ);

Таблиця 2

РІЗНИЦІ, ЩО ВИНІКАЮТЬ ПРИ НАРАХУВАННІ АМОРТИЗАЦІЇ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ

збільшення прибутку (зменшення збитку)	зменшення прибутку (збільшення збитку)
– на суму нарахованої амортизації основних засобів або нематеріальних активів відповідно до НП(С)БО або МСФЗ; – на суму уцінки та втрат від зменшення корисності основних засобів або нематеріальних активів, включених до витрат звітного періоду відповідно до НП(С)БО або МСФЗ; – на суму залишкової вартості окремого об'єкта основних засобів або нематеріальних активів, визначеної відповідно до НП(С)БО, у разі ліквідації або продажу такого об'єкта	– на суму розрахованої амортизації основних засобів або нематеріальних активів відповідно до п. 138.3 ст. 138 ПКУ [5]; – на суму залишкової вартості окремого об'єкта основних засобів або нематеріальних активів, визначеної з урахуванням положень ст. 138 ПКУ, у разі ліквідації або продажу такого об'єкта; – на суму дооцінки та вигід від відновлення корисності основних засобів або нематеріальних активів в межах попередньо віднесених до витрат уцінки та втрат від зменшення корисності основних засобів або нематеріальних активів відповідно до НП(С)БО або МСФЗ

2) різниці, що виникають при формуванні резервів (забезпечень) наведено в табл. 3 (ст. 139 ПКУ);

РІЗНИЦІ, ЩО ВИНИКАЮТЬ ПРИ ФОРМУВАННІ РЕЗЕРВІВ (ЗАБЕЗПЕЧЕНЬ)

Збільшення прибутку (зменшення збитку)	Зменшення прибутку (збільшення збитку)
Забезпечення для відшкодування наступних (майбутніх) витрат (п. 139.1 ст. 139 ПКУ) [5]	
– на суму витрат на формування резервів та забезпечень для відшкодування наступних (майбутніх) витрат (крім забезпечень на відпустки працівникам та інші виплати, пов'язані з оплатою праці, резервів сумнівних боргів та резервів банків та небанківських фінансових установ) відповідно до НП(С)БО або МСФЗ	– на суму витрат (крім оплати відпусток працівникам та інші виплати, пов'язані з оплатою праці, та резервів сумнівних боргів та резервів банків та небанківських фінансових установ), які відшкодовані за рахунок резервів та забезпечень сформованих відповідно до НП(С)БО або МСФЗ; – на суму коригування (зменшення) резервів та забезпечень для відшкодування наступних (майбутніх) витрат (крім забезпечень на відпустки працівникам та інші виплати, пов'язані з оплатою праці, резервів сумнівних боргів та резервів банків та небанківських фінансових установ), на яку збільшився фінансовий результат до оподаткування відповідно до НП(С)БО або МСФЗ
Резерв сумнівних боргів (п. 139.2 ст. 139 ПКУ) [5]	
– на суму витрат на формування резерву сумнівних боргів відповідно до НП(С)БО або МСФЗ; – на суму витрат від списання дебіторської заборгованості, яка не відповідає ознакам, визначеним пп. 14.1.11 п. 14.1 ст. 14 ПКУ [5], понад суму резерву сумнівних боргів	– на суму коригування (зменшення) резерву сумнівних боргів, на яку збільшився фінансовий результат до оподаткування відповідно до НП(С)БО або МСФЗ

3) різниці, що виникають при здійсненні фінансових операцій наведено в табл. 4 (ст. 140 ПКУ);

Таблиця 4

РІЗНИЦІ, ЩО ВИНИКАЮТЬ ПРИ ЗДІЙСНЕННІ ФІНАНСОВИХ ОПЕРАЦІЙ

збільшення прибутку (зменшення збитку)
<p>– на суму перевищення нарахованих у бухгалтерському обліку процентів за кредитами, позиками та іншими борговими зобов'язаннями* над 50 % суми фінансового результату до оподаткування, фінансових витрат та суми амортизаційних відрахувань за даними фінансової звітності звітного податкового періоду, в якому здійснюється нарахування таких процентів**;</p> <p>– на суму перевищення звичайних цін над договірною (контрактною) вартістю реалізованих товарів (робіт, послуг) при здійсненні контрольованих операцій у випадках, визначених ст. 39 ПКУ [5];</p> <p>– на суму перевищення договірної (контрактної) вартості придбаних товарів (робіт, послуг) над звичайною ціною при здійсненні контрольованих операцій у випадках, визначених ст. 39 ПКУ [5];</p> <p>– на суму втрат від інвестицій в асоційовані, дочірні та спільні підприємства, розрахованих за методом участі в капіталі або методом пропорційної консолідації;</p> <p>– на суму 30 % вартості товарів, у тому числі необоротних активів, робіт та послуг (крім зазначених у п. 140.2 ст. 140 та пп. 140.5.5 п. 140.5 ст. 140 ПКУ [5] та операцій, які визнані контрольованими відповідно до ст. 39 ПКУ [3]), придбаних у***;</p> <p>– неприбуткових установ та організацій, крім бюджетних установ;</p> <p>– нерезидентів (в тому числі нерезидентів – пов'язаних осіб), що зареєстровані у державах (на територіях), зазначених у пп. 39.2.1.2 п. 39.2 ст. 39 ПКУ [5];</p> <p>– на суму витрат по нарахуванню роялті на користь нерезидента, що перевищує суму доходів від роялті, збільшену на 4 % чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за даними фінансової звітності за рік, що передує звітному (крім суб'єктів господарювання, які здійснюють діяльність у сфері телебачення і радіомовлення відповідно до Закону України «Про телебачення і радіомовлення»), а для банків – в обсязі, що перевищує 4 % доходу від операційної діяльності (за вирахуванням податку на додану вартість) за рік, що передує звітному***;</p> <p>– на суму витрат по нарахуванню роялті у повному обсязі, якщо роялті нараховані на користь***:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) нерезидентів, що зареєстровані у державах (на територіях), зазначених у пп. 39.2.1.2 п. 39.2 ст. 39 ПКУ [5]; 2) нерезидента, який не є бенефіціарним (фактичним) отримувачем (власником) роялті, за виключенням випадків, коли бенефіціар (фактичний власник) надав право отримувати роялті іншим особам; 3) нерезидента щодо об'єктів, права інтелектуальної власності щодо яких вперше виникли у резидента України; 4) нерезидента, який не підлягає оподаткуванню у відношенні роялті в державі, резидентом якої він є; 5) особи, яка сплачує податок у складі інших податків, крім фізичних осіб, які оподатковуються в порядку, встановленому розд. IV ПКУ [5]; 6) юридичної особи, яка відповідно до ПКУ звільнена від сплати цього податку чи сплачує цей податок за ставкою, іншою, ніж встановлена в п. 136.1 ст. 136 ПКУ [5]. <p>– на суму відсотків та дооцінки, врахованих у фінансовому результаті до оподаткування у поточному податковому (звітному) періоді на інструменти власного капіталу, перекласифіковані у фінансові зобов'язання відповідно до НП(С)БО або МСФЗ;</p> <p>– на суму коштів або вартості товарів, виконаних робіт, наданих послуг, перерахованих (переданих) протягом звітного (податкового) року, наданих неприбутковим установам та організаціям, визначеним у абз. 1, 2 пп. 133.1.1 п. 133.1 ст. 133 ПКУ [5], що перевищують 4 % оподаткованого прибутку попереднього звітного року</p>

зменшення прибутку (збільшення збитку)
– на суму процентів, які перевищують суму обмеження, визначеного п. 140.2 ст. 140 ПКУ [5], які збільшили фінансовий результат до оподаткування, зменшують фінансовий результат до оподаткування майбутніх звітних податкових періодів у сумі, зменшеній щорічно на 5 % до повного її погашення з урахуванням обмежень, встановлених п. 140.2 ст. 140 ПКУ [5]; – на суму нарахованих доходів від участі в капіталі інших платників податку на прибуток підприємств та у вигляді дивідендів, які підлягають виплаті на його користь від інших платників цього податку; – на суму від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових (звітних) років (з урахуванням п. 3 підрозд. 4 розд. XX ПКУ [5]); – на суму уцінки, врахованої у фінансовому результаті до оподаткування у поточному податковому (звітному) періоді на інструменти власного капіталу, перекласифіковані у фінансові зобов'язання відповідно до НП(С)БО або МСФЗ

* Під борговими зобов'язаннями для цілей п. 140.1 ст. 140 ПКУ [5] слід розуміти зобов'язання за будь-якими кредитами, позиками, депозитами, операціями РЕПО, зобов'язання за договорами фінансового лізингу та іншими запозиченнями незалежно від їх юридичного оформлення.

** Це коригування стосується платника податку, у якого сума боргових зобов'язань, визначених в п. 140.1 ст. 140 ПКУ [5], що виникли за операціями з пов'язаними особами – нерезидентами, перевищує суму власного капіталу більш ніж в 3,5 рази (для фінансових установ та компаній, що займаються виключно лізинговою діяльністю, більш ніж в 10 разів).

*** Вимоги цього підпункту можуть не застосовуватися платником податку, якщо:

- операція є контрольованою та сума таких витрат відповідає рівню звичайних цін, що обґрунтовано у звіті про контрольовані операції та відповідній документації, що подаються відповідно до ст. 39 ПКУ [5];
- або операція не є контрольованою та сума таких витрат підтверджується платником податків за правилами звичайних цін відповідно до процедури, встановленої ст. 39 ПКУ [5], але без подання звіту.

4) різниці, що виникають при здійсненні окремих видів діяльності та операцій наведено в табл. 5 (ст. 141 ПКУ).

Таблиця 5

РІЗНИЦІ ЩОДО ОПЕРАЦІЙ З ПРОДАЖУ АБО ІНШОГО ВІДЧУЖЕННЯ ЦІННИХ ПАПЕРІВ, А ТАКОЖ ОПЕРАЦІЙ З ІНВЕСТИЦІЙНОЮ НЕРУХОМІСТЮ І БІОЛОГІЧНИМИ АКТИВАМИ, ЯКІ ОЦІНЮЮТЬСЯ ЗА СПРАВЕДЛИВОЮ ВАРТІСТЮ (п. 141.2 ст. 141 ПКУ) [5]

збільшення прибутку (зменшення збитку)	зменшення прибутку (збільшення збитку)
– на суму від'ємного фінансового результату від продажу або іншого відчуження цінних паперів, відображеного у складі фінансового результату до оподаткування податкового (звітного) періоду відповідно до НП(С)БО або МСФЗ; – на суму уцінки цінних паперів (крім державних цінних паперів або облігацій місцевих позик), інвестиційної нерухомості і біологічних активів, які оцінюються за справедливою вартістю, відображених у складі фінансового результату до оподаткування податкового (звітного) періоду відповідно до НП(С)БО або МСФЗ, що перевищує суму раніше проведеної дооцінки таких активів	– на суму позитивного фінансового результату від продажу або іншого відчуження цінних паперів, відображеного у складі фінансового результату до оподаткування податкового (звітного) періоду відповідно до НП(С)БО або МСФЗ

* Коригування фінансового результату до оподаткування у зв'язку із створенням та використанням страховиками інших резервів (забезпечень), ніж зазначені у пп. 141.1.4 п. 141.1 ст. 141 ПКУ [5], здійснюється у порядку, встановленому п. 139.1 ст. 139 ПКУ [5].

** Методика визначається Національною комісією, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг за погодженням з центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику.

Ретельне вивчення різниць, на які здійснюється коригування (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), визначеного у фінансовій звітності підприємства, з метою визначення об'єкта оподаткування податку на прибуток, дає можливість висловити припущення, що різниця, що виникає внаслідок проведення операцій, що не пов'язані з господарською діяльністю платника податку, в

ПКУ не передбачено, крім власне амортизації невиробничих основних засобів. Чи означає це, що витрати, не пов'язані з господарською діяльністю платника податку, до речі визначення цього поняття наведено в пп. 14.1.36 п. 14.1 ст. 14 ПКУ, дійсно зменшують об'єкт оподаткування податком на прибуток. Це питання залишається відкритим, адже потребує, на нашу думку, роз'яснень зі сторони компетентних органів.

**РОЗДІЛ 3. ПОРЯДОК НАРАХУВАННЯ ТА
ВІДОБРАЖЕННЯ У ЗВІТНОСТІ ПОДАТКУ
НА ПРИБУТОК ПІДПРИЄМСТВ**

Механізм розрахунку об'єкта оподаткування податку на прибуток підприємств з використанням даних Звіту про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) ф. № 2 (надалі – ф. № 2) наведено на рис. 2.

З рис. 2 можна дійти висновку, що фінансовий результат до оподаткування, визначений у ф. № 2, у разі отримання підприємством прибутку – відображається у рядку з кодом 2290, або у разі отримання збитку – у рядку 2295. При цьому коли в розд. III ПКУ йде мова про коригування шляхом збільшення фінансового результату до оподаткування, потрібно зменшувати збиток або збільшувати прибуток до оподаткування. Якщо у II розд. ПКУ йдеться про ко-

ригування шляхом зменшення фінансового результату до оподаткування, потрібно діяти навпаки.

Податок нараховують за ставкою, визначеною ст. 136 ПКУ, а саме 18 %, від бази оподаткування, визначеної за ст. 135 ПКУ, яка є нічим іншим як грошовим вираженням об'єкту оподаткування, визначеного відповідно до ст. 134 ПКУ.

Крім того, необхідно звернути увагу, що відповідно до п. 137.5 ст. 137 ПКУ податок на прибуток, що підлягає сплаті до бюджету платниками податку, зменшується на суму нарахованого та сплаченого податку на майно (в частині податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки) відповідно до розд. XII ПКУ щодо об'єктів нежитлової нерухомості.

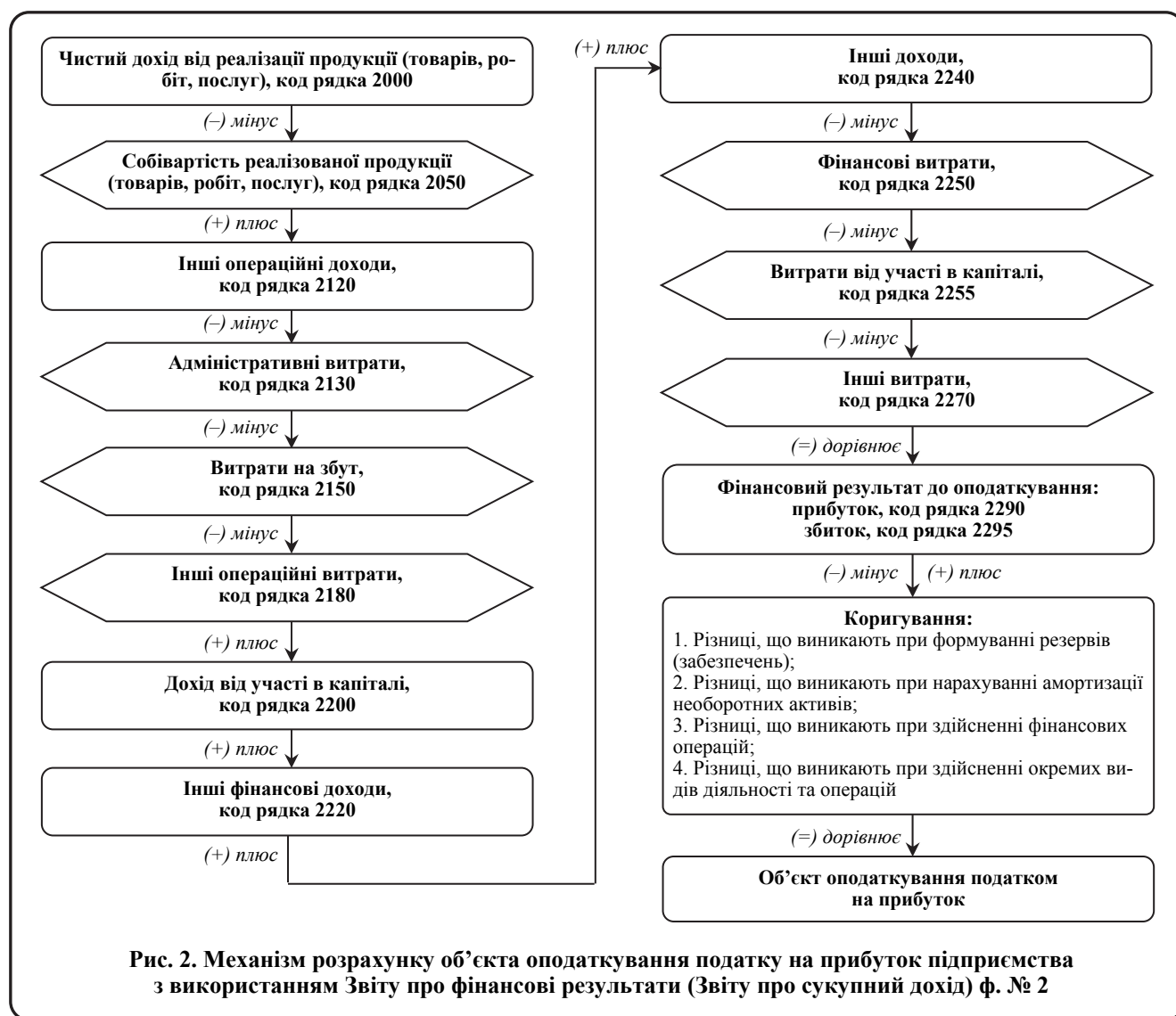


Рис. 2. Механізм розрахунку об'єкта оподаткування податку на прибуток підприємства з використанням Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) ф. № 2

Загальновідомо, що фінансова звітність складається в тисячах гривень без десяткового знака. В той час як податок на прибуток зазвичай обчислюється в гривнях. Тому виникає слушне запитання щодо точності обчислення податку на прибуток. Таким чином, перегляду потребує одиниця виміру, що застосовується у фінансовій звітності.

Очевидно, що форма Податкової декларації з

податку на прибуток підприємства [9], яка подавалася підприємствами за підсумками 2014 року, не відповідає чинним змінам, які відбулися у податковому законодавстві, тому нами пропонується для всебічного обговорення запропонований фрагмент форми податкової декларації з податку на прибуток підприємства в табл. 6, що враховує законодавчі зміни.

Таблиця 6

ФРАГМЕНТ ФОРМИ ПОДАТКОВОЇ ДЕКЛАРАЦІЇ З ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК ПІДПРИЄМСТВА*

ПОКАЗНИКИ	Код рядка	Сума
Фінансовий результат до оподаткування:	01	
Прибуток (рядок 2290 ф. 2 Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід))	01.1	
Збиток (рядок 2295 ф. 2 Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід))	01.2	
Коригування на:		
Різниці, що виникають при нарахуванні амортизації необоротних активів		
збільшення прибутку (зменшення збитку)		
– на суму нарахованої амортизації основних засобів або нематеріальних активів відповідно до НП(С)БО або МСФЗ	02.1	
– на суму уцінки та втрат від зменшення корисності основних засобів або нематеріальних активів, включених до витрат звітного періоду відповідно до НП(С)БО або МСФЗ	02.2	
– на суму залишкової вартості окремого об'єкта основних засобів або нематеріальних активів, визначеної відповідно до НП(С)БО, у разі ліквідації або продажу такого об'єкта	02.3	
зменшення прибутку (збільшення збитку)		
– на суму розрахованої амортизації основних засобів або нематеріальних активів відповідно до п. 138.3 ПКУ	02.4	
– на суму залишкової вартості окремого об'єкта основних засобів або нематеріальних активів, визначеної з урахуванням положень ст. 138 ПКУ, у разі ліквідації або продажу такого об'єкта	02.5	
– на суму дооцінки та вигід від відновлення корисності основних засобів або нематеріальних активів в межах попередньо віднесених до витрат уцінки та втрат від зменшення корисності основних засобів або нематеріальних активів відповідно до НП(С)БО або МСФЗ	02.6	
...
Об'єкт оподаткування (прибуток /збиток до оподаткування) (рядок 01 + Σ(рядок 02, рядок 03, рядок 04, рядок 05, рядок 06)-рядок 07	08	
Ставка податку, %	09	
Податок на прибуток, нарахований за результатами звітного (податкового) періоду	10	
...

* Повний проект форми Податкової декларації з податку на прибуток підприємства наведено в [10]

Порядок нарахування податку на прибуток розглянемо на такому прикладі. За даними платника прибуток до оподаткування (рядок 2295 ф. № 2)

складає 125334 грн., сума нарахованої амортизації основних засобів і нематеріальних активів відповідно до НП(С)БО складає 7566 грн., сума розрахованої

амортизації основних засобів і нематеріальних активів відповідно до п. 138.3 ст. 138 ПКУ визначена в сумі 6 559 грн.

Заповнивши фрагмент декларації на підставі наведених вище даних, отримаємо такий податок на прибуток (табл. 7).

Таблиця 7

ФРАГМЕНТ ФОРМИ ПОДАТКОВОЇ ДЕКЛАРАЦІЇ З ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК ПІДПРИЄМСТВА*

ПОКАЗНИКИ	Код рядка	Сума, грн
Фінансовий результат до оподаткування:	01	125 334
Прибуток (рядок 2290 ф. 2 Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід))	01.1	125 334
Збиток (рядок 2295 ф. 2 Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід))	01.2	–
Коригування на:		
Різниці, що виникають при нарахуванні амортизації необоротних активів		
збільшення прибутку (зменшення збитку)		
– на суму нарахованої амортизації основних засобів або нематеріальних активів відповідно до НП(С)БО або МСФЗ	02.1	7 566
– на суму уцінки та втрат від зменшення корисності основних засобів або нематеріальних активів, включених до витрат звітного періоду відповідно до НП(С)БО або МСФЗ	02.2	
– на суму залишкової вартості окремого об'єкта основних засобів або нематеріальних активів, визначеної відповідно до НП(С)БО, у разі ліквідації або продажу такого об'єкта	02.3	
зменшення прибутку (збільшення збитку)		
– на суму розрахованої амортизації основних засобів або нематеріальних активів відповідно до п. 138.3 ПКУ	02.4	6 559
– на суму залишкової вартості окремого об'єкта основних засобів або нематеріальних активів, визначеної з урахуванням положень ст. 138 ПКУ, у разі ліквідації або продажу такого об'єкта	02.5	
– на суму дооцінки та вигід від відновлення корисності основних засобів або нематеріальних активів в межах попередньо віднесених до витрат уцінки та втрат від зменшення корисності основних засобів або нематеріальних активів відповідно до НП(С)БО або МСФЗ	02.6	
...
Об'єкт оподаткування (прибуток /збиток до оподаткування) (рядок 01 + Σ(рядок 02, рядок 03, рядок 04, рядок 05, рядок 06)-рядок 07	08	131 147
Ставка податку, %	09	18
Податок на прибуток, нарахований за результатами звітного (податкового) періоду	10	23 606
...

Податковим (звітним) періодом з податку на прибуток є календарний рік з урахуванням положень, визначених п. 57.1 ст. 57 ПКУ. Податковий (звітний) рік для платників податків починається з першого календарного дня податкового (звітного) року і закінчується останнім календарним днем податкового (звітного) року, крім: виробників сільськогосподарської продукції, що можуть обрати річний податковий (звітний) період, який починається з 1 липня поточного звітного року і закінчується 30 червня наступного звітного року (п. 137.4 ст. 137 ПКУ) [5].

Платники податку, які зареєстровані протягом звітного (податкового) року (новостворені), сплачують податок на прибуток на підставі річної податкової декларації за період діяльності у звітному (податковому) році та не сплачують авансового внеску (п. 57.1 ст. 57 ПКУ) [5].

Платники податку, у яких доходи, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування, за останній річний звітний (податковий) період не перевищують 20 мільйонів гривень, та неприбуткові установи (організації) сплачують податок на прибу-

ток на підставі податкової декларації, яку подають до контролюючих органів за звітний (податковий) рік і не сплачують авансових внесків (п. 57.1 ст. 57 ПКУ) [5].

Платник податку, який за підсумками минулого звітного (податкового) року не отримав прибутку або отримав збиток, податкові зобов'язання не нараховував і не мав базового показника для визначення авансових внесків у наступному році, а за підсумками першого кварталу отримує прибуток, має подати податкову декларацію за перше півріччя, три квартали звітного (податкового) року та за звітний (податковий) рік для нарахування та сплати податкових зобов'язань (п. 57.1 ст. 57 ПКУ) [5]. Подання квартальної податкової декларації з податку на прибуток здійснюється протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) року (пп. 49.18.2 п. 49.18 ст. 49 ПКУ) [5].

Платник податків зобов'язаний самостійно сплатити суму податкового зобов'язання, зазначену у поданій ним податковій декларації, протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем відповідного граничного строку, передбаченого ПКУ для подання податкової декларації (п. 57.1 ст. 57 ПКУ) [5].

Платники податку на прибуток (крім новостворених, виробників сільськогосподарської продукції, інститутів спільного інвестування, неприбуткових установ (організацій) та платників податків, у яких до-

ходи, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування, за останній річний звітний податковий період не перевищують двадцяти мільйонів гривень) щомісяця, протягом дванадцятимісячного періоду, сплачують авансовий внесок з податку на прибуток у порядку і в строки, які встановлені для місячного податкового періоду. Сума щомісячних авансових внесків обчислюється у розмірі не менше 1/12 нарахованої суми податку на прибуток підприємств за попередній звітний (податковий) рік, зменшеної на суму сплачених авансових внесків з цього податку при виплаті дивідендів, яка залишилась не зарахованою у зменшення податкового зобов'язання з цього податку, без подання податкової декларації (п. 57.1 ст. 57 ПКУ) [5].

При цьому дванадцятимісячний період для сплати авансових внесків визначається з червня поточного звітного (податкового) року по травень наступного звітного (податкового) року включно (абз. 5 п. 57.1 ст. 57 ПКУ) [5]. І це зрозуміло, оскільки податкова декларація з податку на прибуток підприємства, в тому числі розрахунок щомісячних авансових внесків, за базовий звітний (податковий) рік платниками авансових внесків з податку на прибуток подається до 1 червня року, наступного за звітним (податковим) роком (абз. 10 п. 57.1 ст. 57 ПКУ) [5]. Визначена в розрахунку сума авансових внесків вважається узгодженою сумою грошових зобов'язань (п. 57.1 ст. 57 ПКУ) [5].

ВИСНОВКИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ ДОСЛІДЖЕНЬ

Отже, результатом податкової реформи 2015 року щодо оподаткування прибутку підприємств є визначення об'єкта оподаткування за даними бухгалтерського обліку шляхом коригування на різниці фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), визначеного у фінансовій звітності відповідно до НП(С)БО або МСФЗ. В результаті проведеного дослідження: а) виділено історичні етапи з оподаткування прибутку підприємств в Україні; б) проаналізовано законодавчі зміни в обліку і звітності розрахунків за податком на прибуток підприємства; в) наведено механізм розрахунку об'єкта оподаткування податку на прибуток підприємства з використанням даних Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) ф. № 2; г) запропоновано для обговорення фрагмент проекту податкової декларації з податку на прибуток підприємства з урахуванням законодавчих змін. Отриманий результат буде корисним для застосування суб'єктами господарювання усіх організаційно-правових форм власності, що є платниками податку на прибуток підприємств.

В подальших дослідженнях пропонується зосередити увагу на удосконаленні методики й організації обліку і звітності розрахунків за податком на прибуток підприємства. Порушені в статті питання не є вичерпними й потребують доповнень, змін, уточнень та конкретизації.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. *За підсумками* 2014 року великі платники півдня України збагатили державну скарбницю на 4 млрд. грн. [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу: <http://sfs.gov.ua/media-tsentr/regionalni-novini/180843.html>.
2. *Шустваль Т.* Податок на прибуток підприємств: як працювати по новому / Т. Шустваль // Все про бухгалтерський облік. – 2015. – № 4. – С. 52 – 58.
3. *Чалий І.* Бухоблік податку на прибуток / І. Чалий // Все про бухгалтерський облік. – 2015. – № 11. – С. 11–16.
4. *Закон* України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» від 28.12.2014 № 71-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/71-19/print1389887254397445>.
5. *Податковий* кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17&p=1325929236848879>.
6. *Методичні* матеріали щодо самостійного вивчення науки «Облік і звітність в оподаткуванні» для студентів напряму підготовки 6509 «Облік і аудит», Ч. 1. // Уклад.: М. М. Коцупатрий, С. І. Ковач, К. В. Безверхий. – К.: КНЕУ, 2015. – 59 с.
7. *Облік* і звітність в оподаткуванні: конспект лекцій у структурно-логічних схемах з дисципліни (для студентів денної та заочної форми навчання за напрямом 6.030509 «Облік і аудит») / К. В. Безверхий, Т. В. Бочуля, С. І. Ковач, В. В. Янчев. – Х.: ХДУХТ, 2014. – 329 с.
8. *Свідерський Д.Є.* Методологія та організація складання фінансової та податкової звітності: [Моногр.] / Д. Є. Свідерський. – К.: КНЕУ, 2012. – 290 с.
9. *Наказ* Міністерства доходів і зборів України «Про затвердження форми Податкової декларації з податку на прибуток підприємства» № 872 від 30.12.2013 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0103-14>.
10. *Робочий* зошит для виконання практичних завдань з науки «Облік і звітність в оподаткуванні» для студентів напряму підготовки 6509 «Облік і аудит» // Уклад.: М. М. Коцупатрий, С. І. Ковач, К. В. Безверхий. – К.: КНЕУ, 2015. – 130 с.

В статье рассмотрены вопросы учета и отчетности расчетов по налогу на прибыль предприятия в условиях законодательных изменений. Методы анализа и синтеза использованы для структурирования предметной области исследования на основе идентификации и формализации вопроса учета и отчетности расчетов по налогу на прибыль предприятия в условиях законодательных изменений. В результате проведенного исследования: а) выделено исторические этапы налогообложения прибыли предприятий в Украине; б) проанализированы законодательные изменения в учете и отчетности расчетов по налогу на прибыль предприятия; в) приведен механизм расчета объекта налогообложения налогом на прибыль предприятия с использованием Отчета о финансовых результатах (Отчета о совокупном доходе) ф. № 2; г) предложено для обсуждения фрагмент проекта налоговой декларации по налогу на прибыль предприятия с учетом законодательных изменений. Полученный результат будет полезным для применения субъектами хозяйствования всех организационно-правовых форм собственности, являющихся плательщиками налога на прибыль предприятий. Результат исследования имеет теоретическую и практическую ценность в части учета и отчетности расчетов по налогу на прибыль предприятия в условиях законодательных изменений.

Ключевые слова: *учет, отчетность, расчеты, налог на прибыль, налоговая декларация, разницы.*

The article deals with the accounting for and reporting of payments for corporate income tax in terms of legislative changes. Methods of analysis and synthesis used to structure the substantive research-based identification and formalization of the accounting and reporting of payments for corporate income tax in terms of legislative changes. The research: a) highlighted the historical stages of enterprise income tax in Ukraine; b) analysis of legislative changes in the accounting and reporting of payments for corporate income tax; c) are the mechanism of calculating taxable profit using income statement (statement of comprehensive income) f. № 2; d) to discuss the proposed project fragment tax return income tax based on legislative changes. This result will be useful for application entities of all legal forms of ownership that pay corporate income tax. The result of the research has theoretical and practical value in terms of accounting and reporting of payments for corporate income tax in terms of legislative changes.

Keywords: *accounting, reporting, payments, income tax, tax return, the difference.*