

Центральноукраїнський національний технічний університет
ЦЗДО
Кафедра «Аудит, облік та оподаткування»

«Допущено до захисту»
зав. кафедрою аудиту, обліку та
оподаткування
к.е.н., професор
Олена МАГОПЕЦЬ
«21» грудня 2023 р.

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА
за другим (магістерським) рівнем вищої освіти
на тему:
«Облікове забезпечення формування фінансових результатів
діяльності підприємства та їх використання в процесі
оподаткування»

Виконав здобувач вищої освіти
II курсу, групи ООУ-22 МЗ (1,4)
ОПП «Облік і оподаткування в
управлінні підприємницькою
діяльністю та державним
сектором економіки»
спеціальності 071 «Облік і
оподаткування»
Марунчак В.І.
«21» грудня 2023 р.

Керівник проекту
к.е.н., доцент
Галина НАЗАРОВА
«21» грудня 2023 р.

Рецензент
к.е.н., доцент, доцент кафедри
економічної теорії,
маркетингу та економічної
кібернетики
Лілія КОВАЛЬ

м. Кропивницький

Центральноукраїнський національний технічний університет
 Факультет ЦЗДО
 Кафедра аудиту, обліку та оподаткування
 Рівень вищої освіти другий (магістерський)
 Галузь знань 07 «Управління та адміністрування»
 Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»
 Освітньо-професійна (освітньо-наукова) програма
Облік і оподаткування в управлінні підприємницькою діяльністю
та державним сектором економіки

ЗАТВЕРДЖУЮ
 завідувач кафедри
 к.е.н., професор
 Олена МАГОПЕЦЬ
 «21» грудня 2023 року

**ЗАВДАННЯ НА ВИПУСКНУ КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ
 ЗА ДРУГИМ (МАГІСТЕРСЬКИМ) РІВНЕМ ВИЩОЇ ОСВІТИ
 ЗДОБУВАЧА ВИЩОЇ ОСВІТИ**

Марунчак Володимир Іванович

(прізвище, ім'я, по батькові)

1. Тема роботи (проекту) Облікове забезпечення формування фінансових результатів діяльності підприємства та їх використання в процесі оподаткування

2. Керівник роботи (проекту)

Назарова Галина Борисівна, кандидат економічних наук, доцент
 (прізвище, ім'я, по батькові, науковий ступінь, вчене звання)

3. Строк подання роботи до захисту 21 грудня 2023 р.

4. Мета та завдання випускної кваліфікаційної роботи (проекту): розкриття теоретичних і методичних аспектів облікового забезпечення формування фінансового результату; проаналізувати наукові визначення економічної категорії «фінансовий результат»; розкрити теоретичні основи облікового забезпечення фінансового результату; зазначити механізм нарахування податку на прибуток підприємств; встановити облікове забезпечення фінансових результатів та визначити порядок оподаткування податком на прибуток на досліджуваному підприємстві; проаналізувати досвід застосування міжнародних стандартів обліку податку на прибуток підприємств; порівняти механізм оподаткування податку на прибуток і податку на вилучений капітал; визначити основні напрями удосконалення облікового забезпечення фінансового результату.

5. Консультанти по роботі, із зазначенням розділів роботи

| Розділ | Консультант | Підпис, дата | |
|--------|-------------|----------------|------------------|
| | | Завдання видав | Завдання прийняв |
| | | | |
| | | | |

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

| №з/п | Назва етапів випускної кваліфікаційної роботи | Строк виконання етапів роботи | Примітка |
|------|---|-------------------------------|----------|
| 1. | Узагальнення матеріалів переддипломної практики | 02.10.2023 р. – 15.10.2023 р. | Виконано |
| 2. | Огляд літературних джерел, узагальнення нормативних та законодавчих документів | 16.10.2023 р. – 05.11.2023 р. | Виконано |
| 3. | Написання основного змісту випускної кваліфікаційної роботи | 06.11.2023 р. – 03.12.2023 р. | Виконано |
| 4. | Оформлення випускної кваліфікаційної роботи | 04.12.2023 р. – 12.12.2023 р. | Виконано |
| 5. | Отримання відгуку наукового керівника | 13.12.2023 р. – 18.12.2023 р. | Виконано |
| 6. | Представлення випускної кваліфікаційної роботи на засіданні кафедри аудиту, обліку та оподаткування | 21.12.2023 р. | Виконано |

Дата видачі завдання

« 02 » жовтня 2023 р.

Підпис керівника

(прізвище та ініціали)

Завдання прийнято до виконання

« 02 » жовтня 2023 р.

Підпис здобувача

(прізвище та ініціали)

АНОТАЦІЯ

Марунчак В.І. Облікове забезпечення формування фінансових результатів діяльності підприємства та їх використання в процесі оподаткування. – Випускна кваліфікаційна робота за другим (магістерським) рівнем вищої освіти зі спеціальності 071 «Облік і оподаткування» освітньо-професійної програми «Облік і оподаткування в управлінні підприємницькою діяльністю та державним сектором економіки». – Центральноукраїнський національний технічний університет Міністерства освіти і науки України. – Кропивницький, 2024.

У першому розділі «Теоретичні аспекти формування фінансових результатів діяльності підприємства та їх використання в процесі оподаткування» проаналізовано наукові погляди щодо концепції визначення фінансових результатів, досліджено теоретичні основи облікового забезпечення формування фінансових результатів та порядку нарахування податку на прибуток підприємств. У другому розділі «Облікове забезпечення формування фінансових результатів як об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств (на матеріалах товариства з обмеженою відповідальністю «СПЕЦСТАЛЬ-ТРЕЙД»)» зазначено організаційно-економічну характеристику підприємства, розкрито облікове забезпечення формування фінансового результату як об'єкта оподаткування податку на прибуток підприємств. У третьому розділі «Напрями удосконалення облікового забезпечення формування фінансових результатів діяльності підприємства як об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств» проаналізовано досвід впливу стандартів обліку на формування фінансового результату як об'єкта оподаткування податком на прибуток, встановлено основні напрями удосконалення облікового забезпечення як об'єкту оподаткування податком на прибуток підприємств.

Ключові слова: доходи, витрати, первісна вартість товарів, податок на прибуток підприємств, податкові різниці, собівартість реалізованих товарів, фінансовий результат.

ANNOTATION

Marunchak V.I. Accounting support for the formation of financial results of the enterprise and their use in the process of taxation. - Graduate qualification work for the second (master's) level of higher education in the specialty 071 «Accounting and Taxation» of the educational and professional program «Accounting and Taxation in the Management of Business and the Public Sector of the Economy». - Central Ukrainian National Technical University of the Ministry of Education and Science of Ukraine - Kropyvnytskyi, 2024.

The first section «Theoretical Aspects of Formation of Financial Results of Enterprise Activity and Their Use in the Process of Taxation» analyzes scientific views on the concept of determining financial results, examines the theoretical foundations of accounting support for the formation of financial results and the procedure for calculating corporate income tax. The second section «Accounting Support for the Formation of Financial Results as an Object of Corporate Income Taxation (Based on the Materials of SPETSSTAL-TRADE Limited Liability Company)» describes the organizational and economic characteristics of an enterprise, and reveals the accounting support for the formation of financial results as an object of corporate income taxation. In the third section «Directions for Improving Accounting Support for Formation of Financial Results of an Enterprise as an Object of Taxation by Corporate Profit Tax» the author analyzes the experience of influence of accounting standards on formation of financial results as an object of taxation by corporate profit tax, and identifies the main directions for improving accounting support as an object of taxation by corporate profit tax.

Keywords: income, expenses, cost of goods, corporate income tax, tax differences, cost of goods sold, financial result.

ЗМІСТ

| | |
|--|------------|
| ВСТУП | 6 |
| РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ФОРМУВАННЯ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА ТА ЇХ ВИКОРИСТАННЯ В ПРОЦЕСІ ОПОДАТКУВАННЯ | 12 |
| 1.1. Концептуальні підходи щодо визначення фінансових результатів діяльності підприємства | 12 |
| 1.2. Теоретичні основи облікового забезпечення формування фінансових результатів діяльності підприємства | 30 |
| 1.3. Сучасний стан порядку оподаткування фінансових результатів податком на прибуток | 40 |
| ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 1 | 48 |
| РОЗДІЛ 2. ОБЛІКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ФОРМУВАННЯ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ЯК ОБ'ЄКТА ОПОДАТКУВАННЯ ПОДАТКОМ НА ПРИБУТОК ПІДПРИЄМСТВ (НА МАТЕРІАЛАХ ТОВАРИСТВА З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ «СПЕЦСТАЛЬ-ТРЕЙД») | 50 |
| 3.1. Організаційно-економічна характеристика ТОВ «СПЕЦСТАЛЬ-ТРЕЙД» | 50 |
| 3.2. Облікове забезпечення формування фінансового результату на матеріалах ТОВ «СПЕЦСТАЛЬ-ТРЕЙД» | 54 |
| 3.3. Порядок нарахування та сплати податку на прибуток підприємств на матеріалах ТОВ «СПЕЦСТАЛЬ-ТРЕЙД» | 71 |
| ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 3 | 81 |
| РОЗДІЛ 3. НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ФОРМУВАННЯ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА ЯК ОБ'ЄКТА ОПОДАТКУВАННЯ ПОДАТКОМ НА ПРИБУТОК ПІДПРИЄМСТВ | 83 |
| 3.1. Досвід застосування міжнародних стандартів обліку та оподаткування прибутку підприємств | 83 |
| 3.2. Порівняння облікового забезпечення справляння податку на прибуток підприємств та податку на вилучений капітал | 91 |
| 3.3. Основні напрями удосконалення облікового забезпечення фінансових результатів як об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств | 98 |
| ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 3 | 115 |
| ВИСНОВКИ | 118 |
| СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ | 122 |
| ДОДАТКИ | 134 |

ВСТУП

Актуальність теми. Облік відіграє вирішальну роль у формуванні фінансових результатів, які, в свою чергу, слугують основою для оподаткування прибутку. Цей процес передбачає систематичну реєстрацію та узагальнення фінансових операцій для формування фінансової звітності. Ця фінансова звітність надає необхідну інформацію для оцінки оподатковуваного прибутку. Саме, бухгалтерський облік сприяє формуванню фінансових результатів як об'єкта оподаткування податком на прибуток.

Оподаткування прибутку, як правило, здійснюється за принципом нарахування в бухгалтерському обліку. Облік за методом нарахування визнає доходи та витрати в момент їх отримання або понесення, незалежно від того, коли відбуваються фактичні грошові операції. Це забезпечує більш точне відображення фінансових результатів діяльності підприємства. Стандарти бухгалтерського обліку надають рекомендації щодо визнання доходу та витрат. Належний облік доходів і витрат має вирішальне значення для визначення оподатковуваного прибутку підприємств. Дохід визнається тоді, коли він зароблений, а витрати визнаються у тому звітному періоді, в якому вони сприяють отриманню доходу. Належне співставлення витрат з відповідними доходами гарантує, що оподатковуваний прибуток точно відображає прибутковість підприємства.

Розуміння та дотримання податкового законодавства гарантує, що фінансові результати відповідають оподатковуваному прибутку, розрахованому для цілей податку на прибуток. Облік передбачає визнання та облік резерву з податку на прибуток. Це включає оцінку поточних та відстрочених податкових зобов'язань або активів, які впливають на фінансові результати, що відображаються у звітності.

Таким чином, облік є невід'ємною частиною формування фінансових результатів, які слугують основою для оподаткування прибутку. Належна практика обліку забезпечує прозорість, точність і дотримання відповідних

стандартів і правил, що в кінцевому підсумку сприяє чесній і справедливій оцінці оподаткованого прибутку.

Суттєвий розвиток облікового забезпечення фінансового результату як об'єкту оподаткування податком на прибуток зробили вітчизняні науковці, а саме: Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, Г.М. Давидов, В.В. Ковальов, М.В. Кужельний, С.О. Левицька, В.В. Сопко, Н.М. Ткаченко Н. М. та інші. Вчені сформувавши теоретичну та методологічну основу облікового забезпечення фінансових результатів, які є основою для нарахування податку на прибуток відповідно до діючого законодавства України. Однак, існують безліч специфічних господарських операцій, які мають вплив на формування фінансового результату та мають окремий порядок оподаткування податком на прибуток.

Обрана тема роботи досліджує критичний взаємозв'язок між методами обліку та визначенням оподаткованого прибутку. Взаємозв'язок між обліком та оподаткуванням прибутку є критично важливим аспектом фінансового стану суб'єкта господарювання. Розуміння того, як принципи обліку сприяють формуванню фінансових результатів як об'єкта оподаткування податком на прибуток, є важливим для бізнесу, фінансових спеціалістів та контролюючих органів, які беруть участь в оцінці та стягненні податків на прибуток.

Мета дипломного дослідження – розкриття теоретичних і методичних аспектів облікового забезпечення формування фінансового результату діяльності підприємства, як об'єкта оподаткування податком на прибуток.

Задачі дипломного дослідження. Для досягнення поставленої мети в науковому дослідженні вирішуються такі завдання:

- 1) проаналізувати наукові визначення економічної категорії «фінансовий результат» як об'єкту оподаткування податком на прибуток підприємств;
- 2) розкрити теоретичні основи облікового забезпечення фінансових результатів як об'єкту оподаткування податком на прибуток підприємств;

- 3) зазначити механізм нарахування податку на прибуток підприємств відповідно до діючого законодавства;
- 4) встановити облікове забезпечення фінансового результату на досліджуваному підприємстві;
- 5) визначити порядок формування об'єкту оподаткування податком на прибуток на досліджуваному підприємстві;
- 6) проаналізувати досвід застосування міжнародних стандартів обліку податку на прибуток;
- 7) порівняти механізм оподаткування податку на прибуток і податку на вилучений капітал;
- 8) визначити основні напрями удосконалення облікового забезпечення фінансового результату як об'єкту оподаткування податком на прибуток.

Об'єкт дослідження є організація обліку формування фінансових результатів та оподаткування їх податком на прибуток підприємств. Дослідження проведено на матеріалах товариства з обмеженою відповідальністю «СПЕЦСТАЛЬ-ТРЕЙД», основним видом діяльності якого є оптова торгівля феросплавами та чавуном переробним підприємствам металургійної галузі. Конкретні дослідження проводилися з використанням даних первинного, аналітичного, синтетичного обліку, фінансової, податкової та статистичної звітності товариства з обмеженою відповідальністю «СПЕЦСТАЛЬ-ТРЕЙД», яке знаходиться в м. Кропивницький.

Предмет дослідження. Предметом дослідження є теоретичні та методологічні положення облікового забезпечення формування фінансового результату як об'єкту оподаткування податком на прибуток підприємств.

Інформаційне забезпечення проведених досліджень. Для дослідження вищезазначених питань були використані такі джерела інформації: дані первинного, аналітичного та синтетичного обліку товариства з обмеженою відповідальністю «СПЕЦСТАЛЬ-ТРЕЙД»;

законодавчі та нормативно-правові документи України, що регулюють порядок ведення обліку фінансових результатів та механізм визначення об'єкта оподаткування податку на прибуток; економічна фахова література з питань обліку та оподаткування.

Методи дослідження. Для досягнення поставленої мети кваліфікаційної роботи застосовувалася система загальнонаукових методів аналізу, зокрема метод системного аналізу, положення діалектичного методу пізнання процесів і явищ у їх взаємозв'язку та розвитку, методи порівняння, синтезу, систематизації та узагальнення, методи та прийоми математичної статистики, економіко-статистичного моделювання та прогнозування економічних процесів тощо.

Результати, отримані в ході написання кваліфікаційної роботи, полягають у вивченні, аналізі та узагальненні теорії та практики облікового забезпечення фінансового результату як об'єкту оподаткування податком на прибуток. **Теоретична та практична значимість отриманих результатів** полягає у наступному:

➤ проаналізовано зарубіжний досвід щодо організації обліку розрахунків з бюджетом податку на прибуток, а саме європейську модель і англо-американську модель та встановлено, що на вітчизняному рівні здійснюється рух до континентальної моделі розрахунку податку на прибуток на підставі розміру фінансового результату за європейською моделлю. Визначено основні напрями удосконалення деталізації звіту про прибутку та збитки, що є основою для формування об'єкту оподаткування податку на прибуток;

➤ досліджено використання різних облікових моделей щодо розрахунку податку на прибуток, які включають різні підходи щодо визначення податкових різниць, механізмів трансферного ціноутворення, нарахування податку на репатріацію, порядку оподаткування дивідендів навіть з використанням діючих супутніх механізмів до облікової моделі з податку на прибуток, які надають можливість удосконалити механізм

боротьби з офшорами, що суттєво вплине на визначення розміру податку на прибуток суб'єктів господарювання;

➤ обґрунтовано, що податок на прибуток є основним податком, який застосовується у більшості розвинутих країн світу. Встановлено, що заміна податку на прибуток податком на виведений капітал не може вирішити проблеми формування бюджетів країн і не буде впливати на зростання бюджетних надходжень. Зроблено моделювання основних переваг та недоліків податку на прибуток та податку виведений капітал, яке призвело до надання висновку, що податок на виведений капітал має більш недоліків у порівнянні з податком на прибуток на рівень формування бюджетних надходжень держав;

➤ визначено порядок облікового забезпечення податку на прибуток, а саме окремо облік поточного податку на прибуток та облік відстроченого податку на прибуток. Сформовано пропозиції щодо посилення вимог до формування облікової інформації про фінансові результати з метою визначення об'єкта оподаткування, які збільшать рівень інформаційного забезпечення користувачів фінансової звітності та більш чіткого відображення облікової інформації щодо податку на прибуток у фінансовій звітності підприємств – платників податку на прибуток.

Апробація результатів дослідження та їх публікація. Результати дослідження оприлюднені на Всеукраїнській науково-практичній конференції «Проблеми і перспективи розвитку в умовах модернізаційних процесів в Україні та світі» Центральноукраїнського національного технічного університету (12 грудня 2023 року). Основні положення й результати дослідження опубліковано у тезах та матеріалах конференції загальним обсягом 0,2 др. арк. «Фінансовий результат як об'єкт оподаткування податком на прибуток підприємств: сучасний стан та перспективи удосконалення» у електронних Матеріали Всеукраїнської науково-практичній конференції ЦНТУ.

Структура роботи. Робота складається зі вступу, трьох основних

розділів, висновків, списку використаних джерел, додатків.

У першому розділі «Теоретичні аспекти формування фінансових результатів діяльності підприємства та їх використання в процесі оподаткування» проаналізовано наукові погляди щодо концепції визначення фінансових результатів діяльності підприємства, досліджено теоретичні основи облікового забезпечення формування фінансових результатів діяльності підприємства, зазначено сучасний стан порядку нарахування податку на прибуток, визначення об'єкту оподаткування податку на прибуток та види коригування фінансового результату.

У другому розділі «Облікове забезпечення формування фінансових результатів як об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств (на матеріалах товариства з обмеженою відповідальністю «СПЕЦСТАЛЬ-ТРЕЙД»)» зазначено організаційно-економічну характеристику досліджуваного підприємства, розкрито облікове забезпечення формування фінансового результату діяльності, зазначено основні принципи формування звітів про фінансовий результат (звітів про сукупний дохід), встановлено порядок визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток на досліджуваному підприємстві.

У третьому розділі «Напрями удосконалення облікового забезпечення формування фінансових результатів діяльності підприємства як об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств» проаналізовано міжнародний досвід впливу міжнародних стандартів обліку на формування фінансового результату як об'єкта оподаткування податком на прибуток, здійснено порівняння облікового забезпечення розрахунків з бюджетом податку на прибуток на податку на виведений капітал, встановлено основні напрями удосконалення облікового забезпечення як об'єкту оподаткування податком на прибуток.

Обсяг роботи. Робота викладена на 134 сторінках, вона містить 22 рисунка, 26 таблиць, додатки, список використаних джерел налічує 107 найменувань та викладений на 12 сторінках.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ФОРМУВАННЯ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА ТА ЇХ ВИКОРИСТАННЯ В ПРОЦЕСІ ОПОДАТКУВАННЯ

1.1. Концептуальні підходи щодо визначення фінансових результатів діяльності підприємства

Розглядаючи результати функціонування підприємства, важливо відзначити, що увага дослідників переважно спрямована на трактування фінансових результатів. Однак поняття «економічний результат» вимагає подальшого дослідження. Тому для глибокого аналізу фінансово-економічних результатів підприємства важливо розглянути різні наукові підходи до трактування цих термінів. Також потрібно визначити основні компоненти результатів підприємства та види досліджуваної категорії, залежно від конкретної виробничо-господарської ситуації та ознак класифікації.

Наукову основу визначення поняття «фінансово-економічні результати» становлять такі категорії, як «ефект», «результат», «економічний ефект», «фінансовий ефект», «ефективність», «результативність» та інші. Тому на початковому етапі дослідження пропонується провести аналіз їх сутності, визначити взаємозв'язок та особливості використання цих термінів.

У перекладі з латинської мови поняття «ефект» визначається як «результат». Термін «ефект» належить до поняття результату [62, с. 18; 35; 82], що є наслідком зміни стану конкретного об'єкта, викликаного впливом різних факторів [35]. Таким чином, можна визначити часткову взаємозамінність термінів «ефект» та «результат». Крім того, визначення «ефект» вказує на абсолютну величину вартісних, натуральних чи умовних параметрів дії (процесу, розвитку) [62, с. 18]. Концептуальною відмінністю між поняттями «результат» та «ефект» є його здатність враховувати за

модулем цільову корисність позитивних і негативних ефектів протягом часу [62, с. 18-19].

Економічний ефект представляє собою різницю між витратами та результатом [84] і виражений у вартісній (грошовій) формі результату будь-яких господарських дій [102]. Це дозволяє виміряти економічну ефективність та визначає:

- ✓ вихід системи;
- ✓ підсумок, продукт якої-небудь діяльності [2, с. 28-29].

При вивченні фінансового ефекту, Турило А.М. стверджує, що саме через нього реалізується фінансовий результат на підприємстві. Крім того, фінансовий ефект через систему фінансових відносин на підприємствах відображає всі зміни у фінансовій діяльності та отримує конкретне вираження в головній меті діяльності. Фінансовий ефект діяльності підприємства включає не лише прибуток, але й інші види фінансових ресурсів, інтегрально характеризуючи зміну власного капіталу підприємства [90].

Досліджуючи сутність понять «ефективність» та «результативність», Лігоненко Л.О. пропонує визначати їх відповідно до стандарту ISO 9000:2000. Згідно з цим стандартом, результативність визначається як ступінь реалізації запланованої діяльності та досягнення запланованих результатів, тоді як ефективність описує співвідношення між досягнутим результатом і використаними ресурсами [40].

Петер Друкер відділяв ці два поняття та давав відповіді на кожне з них. Він стверджував, що «результативність» відповідає на питання «як робити правильні дії?», тоді як «ефективність» – «як правильно робити дії?» [62, с. 80].

Діяльність будь-якого підприємства завжди супроводжується отриманням певного результату, існують різні підходи до його визначення:

1. Фінансово-економічні результати оцінюють діяльність підприємства, виявляючи прибуток як частину додаткової вартості, створеної та реалізованої, а також готової до розподілу.

2. Результат діяльності підприємства розглядається як ефект, що визначається як різниця між умовним економічним результатом та витратами на його отримання.

3. Ефективність (результативність) діяльності визначається як співвідношення між результатом і ресурсами, тобто витратами підприємства для його досягнення [31].

Детально вивчивши досягнення підприємства, Турило А.А. визначає дві ключові компоненти результатів його діяльності: ринковий та виробничий. Крім того, він виділяє ринковий результат і ринковий економічний ефект, присвячуючи кожному з цих аспектів три етапи, завершальним з яких є утворення кінцевого економічного ефекту. Вчений стверджує, що ринкові результати ідентичні економічним. Попит на вироблені товари на ринку слугує основою для здійснення процесу «купівлі-продажу», що перетворює «виробничий результат» в «ринковий результат» або «продукт» в «ринковий економічний ефект». Головною метою підприємства є отримання економічного ефекту у вигляді прибутку [91, с. 7].

Важливим для подальших досліджень є розподіл результату на ринковий (економічний) та виробничий. При цьому чистий прибуток (фінансовий результат) є складовою ринкового результату. Таким чином, економічний результат є ширшим поняттям і включає фінансовий результат. Для забезпечення глибокого наукового дослідження, на наш погляд, алгоритм аналізу фінансово-економічних результатів повинен передбачати першочергове вивчення економічних результатів діяльності підприємства та поступовий перехід до аналізу його фінансових результатів.

«Дослідження економічних результатів підприємства є важливим елементом аналізу ефективності його роботи, тому, як вважають Турило А.М. та Зінченко О.А., під час економічного оцінювання діяльності

підприємства результатами є такі величини: прибуток, приріст власного капіталу та ринкової вартості підприємства» (табл. 1.1) [91, с. 38-39].

Таблиця 1.1

Економічні результати підприємства під час оцінювання його діяльності [91, с. 38-39]

| № п/п | Результат | Сутність результату |
|-------|--|--|
| 1 | «Приріст власного капіталу» [91, с. 38] | «поточний накопичувальний результат, тому що позитивний його приріст додається до базового значення власного капіталу» [91, с. 38] |
| 2 | «Приріст ринкової вартості підприємства» [91, с. 38] | «підсумковий накопичувальний результат, так як його приріст додається до ринкової вартості підприємства» [91, с. 38] |
| 3 | «Прибуток» [91, с. 38] | «поточний відтворювальний результат, оскільки в кожному наступному періоді він по-новому формується і використовується. Показник становить економічну ефективність підприємства» [91, с. 39] |

Такий розподіл результатів фірми також включає прибуток як один із варіантів економічного результату. Однак, згідно з переконанням Нусінова В.Я., прибуток враховує вплив майже усіх факторів, що характеризують діяльність підприємства з різних аспектів. Таким чином, відповідно до вченого, прибуток стає ключовим узагальнюючим показником економічних результатів [60, с. 8].

За думкою дослідників, результат у вигляді збільшення ринкової вартості компанії набуває значення лише в тому випадку, якщо власник має намір її продати. Щодо результату у вигляді приросту власного капіталу, то його важливість полягає в тому, що він є ключовим показником інтересів власника, оскільки саме цей приріст впливає на прибуток та зміну вартості підприємства [85, с. 39].

За словами Байстрюченко Н.О., при управлінні ринковою вартістю підприємства його власники, головним чином, прагнуть максимізувати її величину, ставлячи відповідну мету перед топ-менеджерами [5].

Виходячи із концепції зацікавлених осіб у результатах діяльності підприємства, пропонуємо класифікувати економічні результати наступним чином. Отже, в залежності від зацікавлених осіб у результатах фірми, економічні результати можна розподілити на наступні групи:

1) Результати, які впливають на суб'єкти внутрішнього середовища підприємства. Такі особи включають власників (акціонерів), топ-менеджерів, робітників і інших учасників. Зокрема, цей вид результатів може бути розглянутий більш детально:

- ✓ результат для власників (акціонерів) підприємства, включаючи зростання власного капіталу, ринкової вартості підприємства та прибутку.
- ✓ результат для топ-менеджерів, визначаючи ступінь досягнення запланованих фінансово-економічних показників діяльності підприємства.
- ✓ результат для робітників, включаючи збільшення розміру заробітної плати та інших грошових винагород.

2) Результати, які впливають на суб'єкти зовнішнього середовища, такі як держава, кредитори, позичальники, споживачі, постачальники і конкуренти. У цьому випадку можна виділити наступні підвиди економічних результатів підприємства:

- ✓ результат для держави, включаючи збільшення податків та інших внесків до бюджету.
- ✓ результат для кредиторів, охоплюючи повноту та своєчасність виплат по кредитах.
- ✓ результат для позичальників, визначаючи зростання фінансово-економічних показників, що впливає на можливість отримання кредитів та умови вже виданих кредитів.
- ✓ результат для споживачів, включаючи підвищення якості продукції та адекватну цінову політику.
- ✓ результат для постачальників, визначаючи ефективність розрахунків за товари, роботи та послуги.

✓ результат для конкурентів, охоплюючи зміни цін на продукцію, приріст коштів, вкладених з метою підвищення якості продукції та зменшення її собівартості.

Наведені вище категорії результатів підприємства визначаються залежно від інтересів їх зовнішніх та внутрішніх користувачів. Ця класифікація ґрунтується на особистому розумінні авторів того, на що спрямовані зацікавленість та пріоритети різних осіб у відношенні до результатів підприємства. Важливо відзначити, що при проведенні такої класифікації ми акцентуємо увагу на визначенні зацікавлених осіб, а не фінансово-економічних показників для вимірювання результатів. Це вказує на те, що для кожного з них результати є вкрай суб'єктивним поняттям, і визначення їх конкретних значень можливо в загальних рисах, без докладного розгляду, з використанням загальноприйнятих економічних законів.

У відповідності до економічного змісту та цільового призначення економічних результатів у наукових дослідженнях [31] розрізняють такі їх види: валова, товарна та чиста продукція, дохід (валовий дохід), прибуток.

Одним з основних проявів економічного ефекту (результату) є його дохід, який також визначається як важливий елемент господарського результату підприємства (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

Підходи до трактування поняття «дохід» підприємства

| № п/п | Автор | Сутність досліджуваної категорії |
|--------------|---|---|
| 1 | Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» [52] | «Дохід, визначається під час збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства), за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена» [52] |
| 2 | Андрійчук В.Г. [2, с. 31] | «Приплив до суб'єктів підприємницької діяльності реальних коштів у грошовій і натуральній формах у результаті їхньої економічної діяльності за певний проміж уток часу» [2, с. 31] |
| 3 | Гордієнко К.Д. | «Сума всіх виділ доходів підприємства, включаючи |

| № п/п | Автор | Сутність досліджуваної категорії |
|-------|--|--|
| | [14, с. 89] | виручку від реалізації продукції. Послуг, непотрібного та вибулого майна, доходів непромислових господарства, позареалізаційних доходів» [14, с. 89] |
| 4 | Осовська Г.В., Юшкевич О.О., Завадський І.С. [68, с. 32] | «Частина вартості виробленої валової продукції за наданих послуг за вирахуванням вартості матеріальних витрат, тобто знову створена вартість, в яку входять заробітна плата та прибуток» [68, с. 32] |

Наведені трактування доходу підприємства у більшості випадків визначають його як позитивну різницю між отриманими коштами та витратами, спрямованими на це. Також термін «дохід» може бути визначений лише як сума коштів, отриманих суб'єктом господарювання від його діяльності. Запропонована класифікація економічних результатів об'єктивно диференціює цю категорію на компоненти, виходячи від різних видів продукції до прибутку.

Розглянувши наукові підходи до визначення суті економічних результатів та їх класифікації, можна виділити основні види:

1. **«Дохід (валовий дохід)** – всі кошти, що надходять на підприємство у грошовій або товарній формі, спричиняючи збільшення активів чи зменшення зобов'язань» [52], «отримані в результаті виробничо-господарської діяльності» [2, с. 31].

2. **«Продукція підприємства** – важливий компонент оцінки ефективності основної діяльності підприємства [2, с. 33], що представляє собою результат підприємства та людської праці у матеріальній, духовній чи інформаційній формі, або у вигляді виконаних робіт і послуг» [35, с. 567].

3. **«Прибуток** – поточний результат підприємства, що вказує на його економічну ефективність» [85, с. 38-39].

4. **«Приріст власного капіталу** – абсолютна величина, що відображає поточний накопичувальний результат, додається до базового значення власного капіталу» [85, с. 38].

5. **«Приріст ринкової вартості підприємства – сумарний накопичувальний результат, оскільки його приріст додається до ринкової вартості підприємства» [85, с. 38].**

«Розглядаючи поняття «фінансові результати» потрібно зауважити, що незважаючи на широту його дослідження, як забіжними та вітчизняними науковцями, все існує більше протиріч у його трактуванні ніж спільних думок. Повноцінне дослідження сутності фінансових результатів неможливе без аналізу даного поняття в різних економічних школах» [42] (табл. 1.3).

Таблиця 1.3

Підходи до трактування економічного змісту фінансових результатів економічними школами [42]

| № п/п | Економічна школа | Сутність фінансових результатів |
|--------------|-------------------------|---|
| 1 | Меркантилістична | «Фінансові результати – це прибуток, що формується в сфері обігу та торгівлі, які є джерелом багатства» [42] |
| 2 | Фізіократична | «Прибуток – це основна форма фінансових результатів, що виникає за рахунок природної родючості землі» [42] |
| 3 | Класична | «Розглядали прибуток як особливу категорія фінансових результатів. Формування фінансових результатів відбувається в сфері виробництва, а прибуток, як заробітна плата і рента, є частиною вартості, що створюється працею» [42] |
| 4 | Неокласична | «Фінансові результати формуються за рахунок капіталу та є ціною даного виробничого фактору; крім того, вони формуються за рахунок комплексу всіх задіяних виробничих факторів» [42] |
| 5 | Інституціоналістична | «Фінансові результати формуються під впливом різних суспільних неекономічних інститутів: держава, соціальні групи, профспілки тощо» [42] |
| 6 | Теорія трудового доходу | «Фінансовий результат трактується як прибуток, що є результатом діяльності і винагородою підприємця» [42] |
| 7 | Марксистська | «Основним джерелом формування фінансових результатів є додаткова вартість, створена працею найманих працівників в процесі виробництва, що реалізується через сферу обігу» [42] |

Розглядаючи концепцію «фінансові результати», важливо відзначити, що, незважаючи на широке обговорення цього поняття як у вітчизняних, так і у світових наукових дослідженнях, існує більше розбіжностей у трактуванні його, ніж спільних поглядів. Аналіз суті фінансових результатів стає повноцінним лише за умови розгляду цього терміну в контексті різних економічних шкіл.

Більшість економічних шкіл в своїх теоріях визначали фінансові результати як прибуток, що формується внаслідок впливу різних факторів у процесі господарської діяльності. Проте неокласична школа надає трохи відмінне трактування цього поняття, розглядаючи фінансові результати як ціну капіталу [42].

Згідно з фінансовим словником, розробленим Загороднім А.Г. та Вознюком Г.Л., фінансовий результат визначається як різниця між доходами та витратами, а також як приріст або зменшення вартості власного капіталу підприємства [25, с. 623].

При вивченні різних наукових підходів до визначення терміну «фінансовий результат» Дікань Л.В. та Вороніна О.О. пропонують свій власний підхід, який враховує зміни активів при формуванні фінансового результату (доходу та витрат) та поєднання їх із структурними елементами доходів, витрат і власного капіталу. Це охоплює всі аспекти діяльності підприємства (операційний, фінансовий, інвестиційний) і визначає його подальший розвиток [21].

Сучасна концепція економічної сутності категорії «фінансові результати», за думкою Есманової Л.І., ґрунтується на нових принципах динамічної економіки [24, с. 19]. Важливо зауважити, що Есманова Л.І. розглядає фінансовий результат підприємства як різницю між тим, що воно отримало за виконану роботу, і тим, що фактично втратило на неї під час виробничо-господарської діяльності для забезпечення економічної вигоди [24, с. 19].

«Таким чином, досить значна частина науковців ототожнюють поняття «фінансовий результат» із категоріями «прибуток», як додатній (позитивний) фінансовий результат, та «збиток» - як від'ємний (негативний). Тому важливим для детального дослідження є аналіз наукових підходів до пояснення сутності прибутку та збитку як складових фінансового результату підприємства» [4].

«В українському законодавстві прибуток розглядається НП(С)БО «Загальні вимоги до фінансової звітності», Податковому та Господарському кодексам України» [4] (табл. 1.4).

Таблиця 1.4

Характеристика поняття «прибуток» у законодавстві України

| № п/п | Нормативний документ | Сутність категорії «прибуток» |
|-------|---|--|
| 1 | Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» | «Прибуток – це сума, на яку доходи перевищують пов’язані з ними витрати» [47] |
| 2 | Податковий кодекс України (ст.134) | «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, на різниці, які виникають відповідно до положень Податкового кодексу» [73] |
| 3 | Господарський кодекс України (ст. 142) | «Прибуток (доход) суб’єкта господарювання є показником фінансових результатів його господарської діяльності, що визначається шляхом зменшення суми валового доходу суб’єкта господарювання за певний період на суму валових витрат та суму амортизаційних відрахувань» [15] |

Українське законодавство в основному визначає прибуток як різницю між доходами та витратами за звітний період.

Аналізуючи дослідження українських економістів, можна підтвердити, що під прибутком вони розуміють природу капіталу підприємства, але умови та деталі його структури дещо відрізняються [18; 34; 100, с. 7]. Ще один аспект фінансової роботи – це поняття, яке не порівняти з прибутком – це збиток.

Зауважено вченими, такими як Фролова Л.В., Вороніна О.О. і Діна Л.В., що важливо не вводити жорстке розмежування між фінансовими результатами та прибутком, оскільки прибуток може мати кілька визначень:

- ✓ економічна категорія;
- ✓ фінансовий результат підприємства;
- ✓ форма грошових накопичень. Додатково, Ковальов В.В. зауважує, що при оцінці ефективності діяльності підприємства більш вірно вказувати на фінансовий результат, а не на прибуток [9, с. 11-12].

Таким чином, враховуючи різноманітні наукові підходи до інтерпретації поняття «фінансові результати», його можна трактувати наступним чином, що представлено схематично на рис. 1.1.

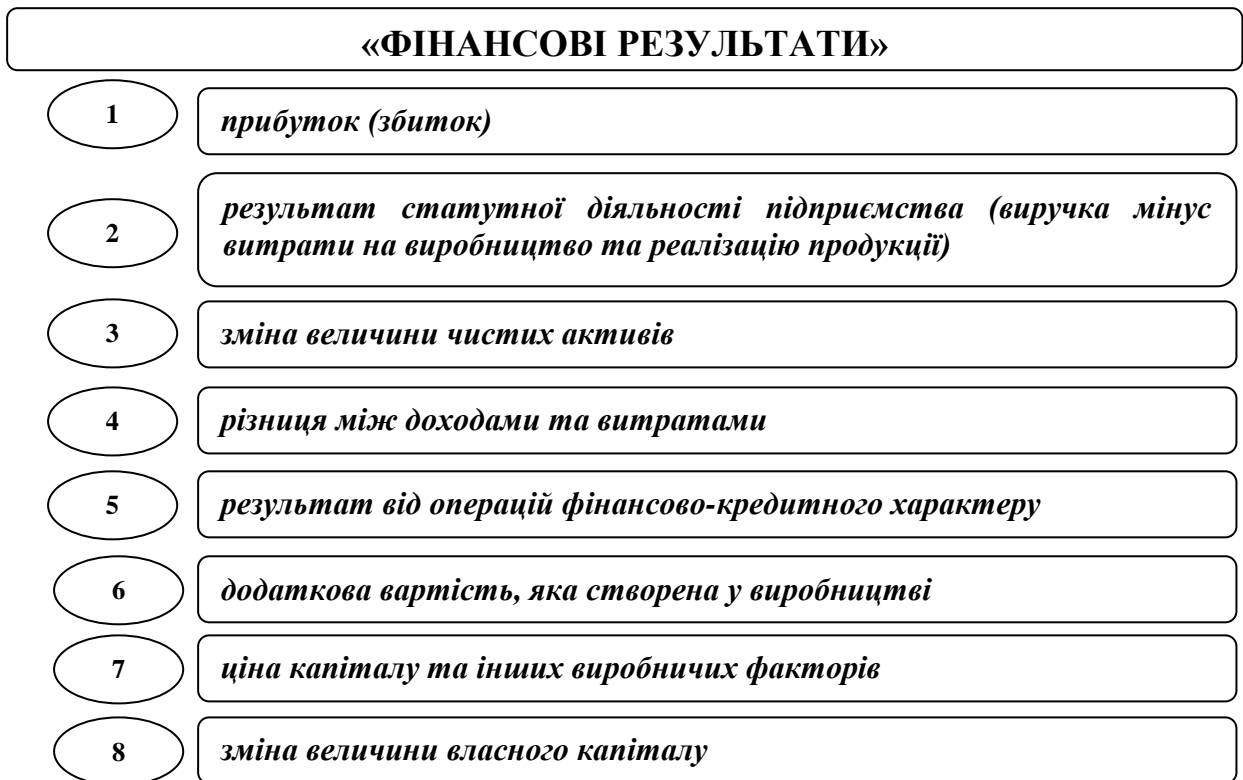


Рис. 1.1. Трактування поняття «фінансові результати»

Таким чином, результати цієї торгівлі пояснюються безліччю неправильних способів, більшість з яких є відмінностями в групових показниках або їх зростанням.

У ринковій економіці підприємець повинен встановлювати ціну відповідно до умов праці, а в приватному бізнесі, тобто рівня виробництва із замовленням, яким є рівень ціни, та інші. Цю проблему можна вирішити за допомогою інших розрахунків, оскільки це не просто зв'язок між попитом і пропозицією, а розподіл постійних і змінних цін, і різні методи використовуються для створення різних значень і методів. Виплата прибутку також залежить від зусиль, спрямованих на те, щоб переконати клієнтів купити продукт, тому що він їм це наказує. Усе це показує багато переваг в економіці продукту [92].

Виходячи з цього, важливо зазначити, що успіх бізнесу визначається багатьма факторами, які відрізняються за змістом і кількістю.

Дебати про важливість маркетингу тривають і в наші дні, тому Едгар Едвардс і Філіп Белл у своїй роботі виділяють чотири види маркетингу (табл. 1.5).

Таблиця 1.5

Типи прибутку за Едвардсом і Беллом [104]

| № | Типи прибутку | Джерела формування |
|----|--|--|
| 1. | «Поточний прибуток від господарської діяльності» [104] | «перевищення виручки від реалізації над поточною вартістю витрат на виробництво і собівартістю реалізованої продукції» [104] |
| 2. | «Реалізована економія витрат» [104] | «зростання цін на активи, що є в наявності протягом періоду» [104] |
| 3. | «Реалізована економія витрат як» [104] | «різниця між собівартістю і поточними покупними цінами реалізованої продукції» [104] |
| 4. | «Реалізовані виграші по капітальних активах» [104] | «різниця виручки від реалізації й історичної собівартості при ліквідації довгострокових активів» [104] |

За словами М.Х.Б. Перера та М.П. Метьюза, інформація про ці чотири види прибутку є ознакою того, що називається «паритетом», і дає користувачам більше інформації для оцінки діяльності компанії. Цей погляд є більш комплексним і є значним вдосконаленням порівняно з традиційним поглядом, оскільки підтверджує необхідність подання інформації про особисті прибутки та збитки у звіті, що покращує інформаційний зміст фінансової звітності [92].

Фахівці Американського інституту бухгалтерів також мають свою думку щодо визначення прибутку, під яким розуміється прибуток в результаті зменшення доходу або доходу з собівартістю проданої продукції, іншими витратами та збитками [92]. Фахівці Інституту дипломованих бухгалтерів Америки вважають, що чистий прибуток (чистий збиток) перевищує дохід (червоне число) протягом фінансового року. Прибуток P(S) визначається таким же чином, а саме, прибуток - це сума, на яку дохід перевищує відповідні витрати.

Американський вчений П. Гейне у своїй книзі «Методи економічної думки», присвяченій дослідженню прибутку, зазначив: «Мабуть, немає жодного слова чи економічного поняття, яке можна було б вживати так само, як «прибуток». Немає визначення того, що правильність прибутку. Значення кожного слова залежить від того, як люди його вживають. Немає сумніву, що люди використовують слово «прибуток» різними способами» [92].

Тепер можна зробити висновок, що цей процес не зупиниться через постійну згадку в економічній літературі слова «прибуток». Також, нарешті, ви можете помітити, що:

- ✓ усі перераховані вище теорії підкреслюють бажання збільшити прибуток як рушійну силу в умовах фондового ринку.
- ✓ поєднання елементів різних підходів до прибуткової економіки та процесів її створення відображають сучасну стратегію прибутку.
- ✓ розуміння економічної природи гри немає і не буде, тому що таке розуміння залежить від цілей, які ставлять перед собою користувачі гри.

Зараз одним із найпоширеніших методів читання є пряме читання. За допомогою цього методу визначається прибуток від реалізації товарів, який суттєво відрізняється від прибутку та доходу від реалізації товарів (без урахування обов'язків та обов'язків). вартість. Це означає, що норма прибутку залежить від доходу, отриманого від продажу товару, і ціни продукту. Для визначення обсягу інвестицій важливо правильно інтерпретувати вартість продажу [23, с. 29]. Насправді цей спосіб використовується для досягнення фінансових результатів сімейними методами.

У багатьох країнах з розвинутою ринковою економікою кінцевий результат операції визначається на основі зміни чистих активів шляхом коригування отриманого результату на ціну використання за методом «витрати-випуск». Методика визначення фінансових результатів за зміною чистих активів у часі проста і зрозуміла, не потребує трудомістких показників доходів від реалізації продукції (послуг, робіт) та цін на них. На

використанні цього методу базується й міжнародна система [23, с. 33–34]. Підхід «витрати-випуск» є основою для визначення кінцевого результату будь-якого економічного зв'язку та національної економіки в умовах контрольованого ринку. Цей метод рекомендований для використання в плануванні, обліку та статистиці міжнародними організаціями, такими як ООН і Міжнародна бухгалтерська комісія.

Фінансові результати визначаються двома способами залежно від вартості результатів. Перший метод є лінійним: виробництво порівнюється з попередніми витратами, а створена нова вартість представляється як загальна вартість із наступним розподілом. Другий показує попереднє використання компанією працівників і зовнішніх витрат, а також нову вартість, створену її підрозділами. Загальна ефективність бізнесу визначається підсумками роботи, готівкою та надзвичайними результатами. Для кожного виду роботи витрати порівнюються з виробництвом (реалізацією) для визначення фінансових результатів [23], які наведені в таблиці на рис. 1.2.



Рис. 1.2. Розрахунок фінансового результату за спрощеним методом «витрати – випуск» [23]

В Україні до введення Податкового кодексу України діяв Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 22 травня 1997 року № 283/97-ВР, саме по цьому Закону розрахунок оподаткованого прибутку здійснювався приблизно за методом «витрати-випуск», але за спрощеною формулою [23]. Однак цей вид розрахунку не відрізняється від прямого розрахунку, що визначає прибуток від продажу, за рахунок «закупівлі вчасно» і «різниці в залишках товарів, незавершеного виробництва і готової продукції». Початок і кінець періоду «збігаються з собівартістю товарів,

проданих протягом цього періоду». Тому можна сказати, що цей метод відрізняється від прямих розрахунків. Метод «затрати-випуск» деталізує лише окремі частини кількості прямий прибуток. Загалом, метод розрахунку прямого методу розрахунку фінансових результатів є передовим і більш розумним. На основі цієї гарної ідеї буде проведено деякі дослідження.

Стосовно ідеї відображення фінансових результатів у фінансовій звітності, важливо зазначити, що в економічній літературі інших країн цьому питанню приділено більше уваги, ніж вітчизняній. Поняття прибутку в бухгалтерському обліку ввів Е.С. Хендріксен і М.Ф. Ван Бреда. Вони розглядають статистику як наукову дисципліну, яка досліджує різні типи інформаційних систем, які визначають структуру та виробництво ігрових систем. Саме такий підхід дає нам Е. Хендріксен і М.Ф. Ван Бреда підходить до статистичного аналізу як до комплексного наукового методу, що вивчає властивості облікових систем. Основоположником Євангелія є американський філософ і математик К. Пірс, який представив такі основні аспекти граматики: граматичний, семантичний і прагматичний. Тому Е.С. Хендріксен і М.Ф. Ван Бреда представив три теорії відображення в бухгалтерському обліку: структурну (загальну), описову (описову) і поведінкову (прагматичну) [23].

Згідно з колективним підходом, вигоди слід розглядати відповідно до правил прийняття рішень, але концепція колективних вигод спрямована на захист добробуту. Хоча статистичні ігри впливають на процес прогнозування та прийняття рішень, вони не відображають реальних подій, оскільки методи та правила обліку базуються на судженнях, які не відповідають дійсності. Бухгалтерський прибуток є результатом суми хороших і поганих частин, більшість з яких не мають реального значення, а якщо вони важливі, то поняття прибутку також втрачає своє реальне значення, хоча воно має певну інформацію для фінансового ринку [23].

Відповідно до Стандарту концепцій фінансового обліку (SFAC 1) [23], що застосовується в США, бухгалтерський прибуток є методом оцінки

результатів діяльності компанії та використовується для оцінки грошових потоків. У той час деякі автори вважали, що достатньо приймати управлінські рішення. Величина розрахованого прибутку може бути знайдена лише шляхом розуміння методів і способів розрахунку [23].

У рамках плану визначено прибутково-збитковий метод, який означає, що зміни в оцінці активів і зобов'язань відображаються у фінансовій звітності лише тоді, коли ці зміни є результатом діяльності. Аналіз прибутковості виконується на основі виду підприємницької діяльності, і припускається, що прибуток генерується видами діяльності, а не лише основною діяльністю. Поняття прибутку в семантичному сенсі спрямоване на збільшення прибутку за певних умов товарних ресурсів, попиту на товар і ціни, тобто прибуток тут є показником успішності організації. У той же час рівень успіху впливає на поточну величину дефіциту та причини використання грошей для забезпечення продуктів майбутнього доходу [23].

Операції можуть бути частиною віртуальної реальності. Іншими словами, успіх - це досягнення високих результатів у використанні ресурсів, або визначення правильної форми даного результату в умовах обмеженого використання. З іншого боку, успіх – поняття відносне, а тому має сенс порівнювати його з доходом (і більш розвиненим доходом). Однак аналіз прибутковості слід проводити так само, як і розширений аналіз доходу та капіталу. Практична теорія доходів має справу з процесом прийняття рішень інвесторами та кредиторами, реакцією ринкових цін на звітну інформацію, управлінськими рішеннями щодо довгострокових фінансових інвестицій та концепцією джерел фінансування. Таким чином, концепція реальної прибутковості стосується рішень інвесторів використовувати інтерпретацію фінансових результатів для власної вигоди. Крім того, SFAC 1 наголошує на тому, що кредитори, інвестори та інші сторони, зацікавлені в оцінці грошових потоків суб'єкта господарювання, часто посилаються на прогнозовані дані звіту про прибутки, прогнозування прибутковості суб'єкта господарювання та ризик інвестування в нього. У Фундаментальних

принципах фінансової звітності згідно з МСФЗ викладено наступні концепції бухгалтерського обліку (табл. 1.6).

Таблиця 1.6

Концепції збереження капіталу за МСФЗ [41]

| № п/п | Концепція | Суть концепції |
|-------|---------------------------------|--|
| 1 | Збереження фінансового капіталу | «Прибуток заробляється, тільки якщо фінансова (або грошова) сума чистих активів на кінець періоду перевищує фінансову (або грошову) суму чистих активів на початок періоду після вилучення будь-яких виплат власникам або внесків власників протягом цього періоду. Збереження фінансового капіталу може вимірюватися або в номінальних грошових одиницях, або в одиницях постійної купівельної спроможності» [41] |
| 2 | Збереження фізичного капіталу | «Прибуток заробляється, тільки якщо фізична виробнича потужність (або продуктивність) суб'єкта господарювання (або ресурси чи кошти, необхідні для досягнення такої потужності) на кінець періоду перевищує фізичну виробничу потужність на початок періоду після вилучення будь-яких виплат власникам та внесків власників протягом цього періоду» [41] |

«Концепція збереження капіталу:

- пов'язана з тим, яким чином суб'єкт господарювання визначає капітал, який він прагне зберегти;
- забезпечує зв'язок між концепціями капіталу і концепціями прибутку;
- є відправною точкою для вимірювання прибутку;
- є передумовою для розмежування прибутковості капіталу суб'єкта господарювання і повернення його капіталу» [41].

Тільки той факт, що дохід перевищує суму, необхідну для збереження доходу, може вважатися прибутком і, отже, відшкодуванням. Отже, прибуток – це сума, що залишилася після вирахування витрат (включаючи коригування капіталу, якщо необхідно). Якщо витрати перевищують дохід, решта суми є збитком. У поняття фізичної економії входить принцип поточних витрат. Водночас концепція захисту фінансових активів не потребує спеціального аналізу. Основний вибір для цього плану залежить від типу фінансових активів, які бізнес хоче зберегти. Основна відмінність між двома концепціями економії грошей полягає в трактуванні наслідків зміни цін на товари та боргів торговельних підприємств. Загалом інвестиції

залишаються незмінними, якщо ви зберігаєте свої гроші одночасно. Будь-який прибуток, який перевищує суму, необхідну для заощадження грошей на початку періоду, є прибутком. Відповідно до концепції збереження капіталу прибуток показує зростання капіталу протягом певного періоду часу, оскільки капітал інвестується в акціонерний капітал. Тому підвищення цін на акції, яке відбувається в цей період, є прибутком. Однак такий прибуток не може бути реалізований, доки актив не буде придбано в результаті операції обміну. Відповідно до теорії заощадження грошей, прибуток завжди визначається відповідно до купівельної спроможності, і лише частина підвищення ціни товару, що перевищує стандартну ціну, вважається прибутком. При цьому приріст, що залишився, розглядається як частина зміни капіталу, тобто залишку грошей.

З іншого боку, згідно з теорією збереження фізичного капіталу, прибуток показує зростання капіталу протягом певного періоду часу, поки капітал фіксується в реальних виробничих потужностях. Усі зміни цін, що впливають на активи та зобов'язання суб'єкта господарювання, розглядаються як зміни в оцінках діяльності суб'єкта господарювання. Тому вони отримують коригування безпеки капіталу, які є частиною власного капіталу, а не готівкою. Вибір бази витрат і концепції руху грошових коштів може визначити конкретний тип обліку, який використовують підприємства під час підготовки фінансової звітності. Оскільки різні типи статистики показують різні аспекти важливості та надійності, менеджери повинні прагнути до балансу між ними [41].

Тому аналіз фінансової діяльності не підходить для всіх цілей, які ставлять перед собою господарські підприємства. Тому для досягнення різних цілей необхідно проводити різні розрахунки фінансових показників економіки.

Створена в історії багатоцільова теорія визначення фінансових результатів дозволяє вирішувати складні проблеми, з якими стикаються інформаційні системи розрахунку фінансових результатів бізнес-одиниць

компанії. У зв'язку з тим, що інформаційні потреби різних користувачів звіту різні, необхідно розраховувати показники фінансових результатів (прибуток або збиток), створювати різних користувачів і надавати інформацію, а також отримувати фінансові результати різними методами бізнес групи. На підставі розшифровки суми фінансових результатів визначається правильність визначення бази оподаткування податком на прибуток і податку на прибуток, а також точність суми податку на прибуток.

1.2. Теоретичні основи облікового забезпечення формування фінансових результатів діяльності підприємства

«Метою ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» є забезпечення користувачів повною, достовірною та об'єктивною інформацією щодо фінансового стану, результатів діяльності та руху грошових коштів суб'єкта господарювання» [27].

Доходи та витрати відображаються в обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати отримання чи сплати грошових коштів. У випадку, коли актив приносить економічну вигоду протягом кількох звітних періодів, витрати відображаються на основі систематичного та раціонального їх розподілу протягом цих періодів, коли отримано відповідні економічні вигоди. Засновано на принципах відповідності витрат і доходів.

Первинні документи, які використовуються для обліку доходів, включають прибутковий касовий ордер, виписку з банку, рахунок-фактуру, товарно-транспортну накладну, акт приймання-передачі виконаних робіт (наданих послуг), накладну вимогу на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів, акт приймання-передачі (внутрішнє переміщення) основних

засобів, бухгалтерську довідку-розрахунок, контракти та договори з покупцями і фінансово-кредитними установами тощо.

У табл. 1.7 наводить перелік первинних документів, які використовуються для документування витрат діяльності підприємства.

Таблиця 1.7

Документування операцій з обліку витрат діяльності підприємства [71]

| Номер та назва рахунку | Первинні документи |
|------------------------------------|---|
| 90 «Собівартість реалізації» | Накладні на відвантаження продукції, акт надання послуг (виконання робіт), розрахунок собівартості відповідно до вимог наказу про облікову політику |
| 91 «Загальновиробничі витрати» | звіт про використання коштів, наданих на відрядження та під звіт; акт виконаних робіт; акт надання послуг, розрахункові відомості нарахування заробітної плати, вимога накладна, відомість нарахування амортизації |
| 92 «Адміністративні витрати» | звіт про використання коштів, наданих на відрядження та під звіт; акт виконаних робіт; акт надання послуг, розрахункові відомості нарахування заробітної плати, вимога накладна, відомість нарахування амортизації, виписки банку |
| 93 «Витрати на збут» | звіт про використання коштів, наданих на відрядження та під звіт; акт виконаних робіт; акт надання послуг, розрахункові відомості нарахування заробітної плати, вимога накладна, відомість нарахування амортизації |
| 94 «Інші витрати діяльності» | вимога накладна, довідка бухгалтерії, видаткова накладна, розрахунок бухгалтерії, акт уцінки; порівняльна відомість; акт інвентаризації; інвентаризаційний опис, валютні відомості |
| 95 «Фінансові витрати» | виписка банку; довідка бухгалтерії, розрахунок бухгалтерії |
| 96 «Витрати від участі в капіталі» | довідка бухгалтерії, розрахунок бухгалтерії |
| 97 «Інші витрати» | Акт на списання основних засобів, виписка банку, акт уцінки, порівняльна відомість, інвентаризаційний опис, довідка бухгалтерії, розрахунок бухгалтерії |

Забезпечення високоякісної фінансової інформації визначено як засіб зменшення інформаційного ризику для користувачів фінансових звітів. Якість інформації визначається її достовірністю, і низькій якості, тобто спотвореній, може бути внесений інформаційний вплив на макроекономічні показники та спричинити неправильне прийняття управлінських рішень на

рівні держави [72]. Рахунок 79 «Фінансові результати» визначено для обліку та узагальнення інформації щодо фінансових результатів підприємства, яка включає результати звичайної діяльності та надзвичайних подій.

Згідно з кредитом рахунку 79 «Фінансові результати», фіксуються суми для закриття рахунків обліку доходів, і за дебетом - суми для закриття рахунків обліку витрат, а також нарахована сума податку на прибуток. Сальдо рахунку при його закритті списується на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)». Рахунок 79 «Фінансові результати» розподіляється на такі субрахунки: «Результат операційної діяльності», «Результат фінансових операцій», та «Результат іншої діяльності».

На субрахунку 791 «Результат від операційної діяльності» встановлюється фінансовий показник, який відображає прибуток або збиток від операційної діяльності підприємства. Згідно з кредитом субрахунку, фіксується сума доходів від реалізації готової продукції, товарів, робіт, послуг і інших операційних дій (рахунки 70 «Доходи від реалізації», 71 «Інший операційний дохід»), а за дебетом - сума витрат, пов'язаних із собівартістю реалізованої готової продукції, товарів, робіт і послуг, адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат (90 «Собівартість реалізації», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності») [72].

На субрахунку 792 «Результат фінансових операцій» відзначається фінансовий показник, який відображає прибуток або збиток від фінансових операцій підприємства. Згідно з кредитом субрахунку, відбувається списання суми в порядку закриття рахунків обліку доходів від участі в капіталі та інших фінансових доходів, а за дебетом - списання фінансових витрат з рахунків 95 «Фінансові витрати» та 96 «Втрати від участі в капіталі».

На субрахунку 793 «Результат від іншої діяльності» фіксується фінансовий показник, який відображає прибуток або збиток від іншої звичайної діяльності підприємства. За кредитом рахунку відзначається списання суми в порядку закриття рахунків обліку доходів від інвестиційної

та іншої звичайної діяльності підприємства, а за дебетом - списання витрат з рахунку 97 «Інші витрати» [72].

Підприємства, які для систематизації інформації про витрати використовують лише рахунки класу 8 «Витрати за елементами», дебетують субрахунки рахунку 79 у взаємодії з кредитом рахунків 23 «Виробництво», 26 «Готова продукція», 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва», списуючи кредитні суми рахунків класу 8 «Витрати за елементами» при закритті цих рахунків.

Типова кореспонденція рахунків по обліку фінансових результатів представлена в табл. 1.8.

Таблиця 1.8

Кореспонденція рахунків по обліку фінансових результатів [72]

| № п/п | Зміст господарської операції | Кореспондуючі рахунки | |
|---|--|-----------------------|--------|
| | | Дебет | Кредит |
| 791 «Результат операційної діяльності» | | | |
| 1 | Віднесено на результат операційної діяльності: | | |
| | Собівартість реалізації | 791 | 90 |
| | Загальновиробничі витрати | 791 | 91 |
| | Адміністративні витрати | 791 | 92 |
| | Витрати на збут | 791 | 93 |
| | Інші витрати операційної діяльності | 791 | 94 |
| | Доходи від реалізації | 70 | 791 |
| | Інший операційний дохід | 71 | 791 |
| 792 «Результат фінансових операцій» | | | |
| 2 | Віднесено на результат фінансових операцій: | | |
| | Фінансові витрати | 792 | 95 |
| | Втрати від участі в капіталі | 792 | 96 |
| | Дохід від участі в капіталі | 72 | 792 |
| | Інші фінансові доходи | 73 | 792 |
| 793 «Результат іншої діяльності» | | | |
| 3 | Віднесено на результат іншої діяльності: | | |
| | Інші витрати | 793 | 97 |
| | Інші доходи | 74 | 793 |
| Визначення прибутку підприємства | | | |

| № п/п | Зміст господарської операції | Кореспондуючі рахунки | |
|-------|--|-----------------------|--------|
| | | Дебет | Кредит |
| 4 | Відображено податок на прибуток, який підлягає сплаті до бюджету | 79 | 98 |
| 5 | Визначено: | | |
| | Нерозподілений прибуток | 79 | 44 |
| | Непокритий збиток | 44 | 79 |

Щоб визначити фінансові показники підприємства, необхідно порівняти доходи та витрати за звітний період. По-перше, вам потрібно розглянути, що означають доходи та витрати, чи є вони подіями, відомими як доходи чи витрати для цілей бухгалтерського обліку та оподаткування.

Такий підхід до бухгалтерського обліку залишає свободу дій: бізнес може сам вирішувати, що вважати доходом, а що витратами. Відповідно до закону період визнання та класифікації доходів і витрат у бухгалтерському обліку визначається при складанні облікової політики підприємства.

Відносини незалежності у прийнятті ними рішень полягають у тому, що, приймаючи такі рішення, вони повинні використовувати правила національних стандартів бухгалтерського обліку [72].

Фінансовий результат у галузі бухгалтерського обліку формується з результатів основної діяльності, фінансових операцій, іншої звичайної діяльності та надзвичайних подій. Відповідно до Інструкції від 30 листопада 1999 р. № 291 «Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств», для реєстрації та узагальнення фінансових результатів від звичайної діяльності та надзвичайних подій використовується рахунок 79 «Фінансові результати», який включає субрахунки: 791 «Результат основної діяльності»; 792 «Результат фінансових операцій»; 793 «Результат іншої діяльності».

Виручка та фінансові результати підприємства тісно пов'язані з обліковою політикою підприємства.

Аналізуючи інформацію про облікову політику щодо доходів та фінансових результатів як статей бухгалтерського обліку, можна зробити

висновок, що облікова політика не коригується на основі цих статей. Таким чином, у цій сфері існує потреба в обширних дослідженнях, щоб уникнути спотворення фінансових результатів бізнес-груп і регулярно переглядати діяльність і збільшувати можливості, що забезпечить ефективність економіки і за творами цілого народу.

Правила бухгалтерського обліку мають змінити результати доходів і витрат в обох площинах (фінансова та податкова). Тому планується відокремити частину визнання доходу з метою визначення податкової бази.

«З огляду на практичну неузгодженість методів обліку таких речей, як доходи та фінансові результати, рекомендує в інструкціях облікової політики показати ці факти, пов'язані з наступним:

- класифікація доходів підприємства;
- визнання доходів (від реалізації продукції (товарів та інших активів), надання послуг, від використання активів іншими суб'єктами господарювання);
- використання прибутку;
- форми внутрішньої звітності щодо доходів та фінансових результатів» [72].

По-перше, облікова політика повинна визначати, чи є облікові пропозиції єдиним варіантом, тобто вони повинні вимагати дискреційного рішення. Нормативні правила, документи не повинні бути скопійовані в облікових політиках підприємства. У політиці комерційних контрактів необхідно визначити певні пункти через вплив прав власності на товар.

Майнові права потребують переходу права власності, що є умовою визнання доходу (грошових коштів) від реалізації продукції (майна, інших активів) відповідно до статті 8 П(С)БО 15 «Дохід». Визначається наступним чином: «Передача споживчих благ і вигод, пов'язаних з продуктами (іншими продуктами)», період переходу права власності без відповідного визначення фактичного часу переходу регулюється в результаті договірних засобів

управління та політики ділових угод. , які є податковою та бухгалтерською. Одночасно з політикою торгівля є частиною фіскальної політики.

Чинне законодавство, на відміну від систем бухгалтерського обліку в інших країнах, регулює утримання резервів в обмін на прибутки від бізнесу.

Розглянемо основні види та складові фінансового аналізу та фінансових результатів. Перевіряючи достовірність відображення доходів і фінансових результатів, аудитори повинні переконатися, що підприємство відповідає основним вимогам річного звіту при звітуванні про фінансові результати (звіт про сукупний дохід) (рис. 1.3).

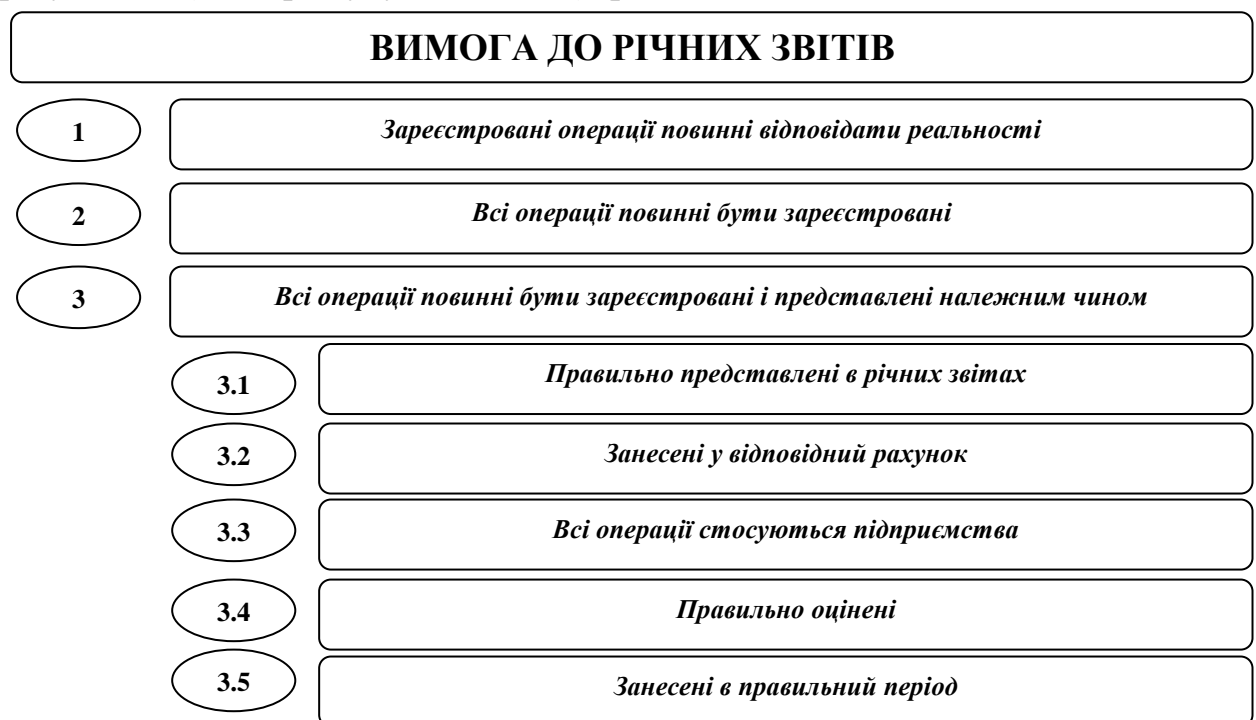


Рис. 1.3. Основні вимоги до річних звітів [72]

Під час перевірки фінансової звітності аудитором для забезпечення достовірності інформації у звіті про фінансові результати можна дотримуватися трьох умов:

- ✓ Зафіксована у звіті інформація відображає фактичні результати фінансово-господарської діяльності
- ✓ Дані у звіті неможливо передбачити, тобто через математичні помилки, неправильне тлумачення законів, неправильне тлумачення фінансових даних та з інших причин;

✓ Інформація, надана у звіті, спотворена через неправильне поводження посадовими особами компанії з попередніми планами, тобто спотворена використанням дій, спеціально наданих для зміни інформації [72].

Вимоги до щорічної звітності. Усі витрати мають бути зафіксовані. Усі витрати мають бути зафіксовані та точно відображені. Записані результати мають бути правдивими. Інформація про фінансові результати з повною інформацією про причини зміни звітності в Україні.

Тому, за аналізом багатьох експертів, за інформацією багатьох статей та експертних досліджень, питома вага економічних операцій, які здійснюються в тіньовій економіці, становить від 40% до 55%. Якщо говорити про зміну показника з фінансових результатів, то слід визначити його призначення – це виходячи з обраної суми грошей або моніторингу основних показників звіту або перевищення їх залишку. Оскільки показники фінансової звітності пов'язані з податковою звітністю, метою оцінки цих показників є уникнення ухилення від сплати податків. У випадках, коли основні показники фінансових результатів завищені і від них залежать прибутки та збитки, метою такого знищення є покращення показників фінансових звітів, що надсилаються користувачам.

Однак, реалізуючи складний процес забезпечення надійності та цілісності показників фінансової звітності, він не повинен обмежуватися такою метою.

Основними напрямками наукових досліджень є:

1) Визначаючи зовнішні умови, пов'язані з підприємницькою діяльністю, під тиском не видно реальних фінансово-економічних результатів.

2) вивчити особисті мотиви органів влади, пов'язані з фінансовими та податковими звітами, які впливають на достовірність інформації в цих звітах;

3) визначити чинники, що впливають на приховування фактів правильного розкриття інформації про фінансові результати у фінансовій та податковій звітності;

4) визначити фактори впливу (психологічні методи), які можуть підтвердити істинність недостовірного розкриття інформації про фінансові результати у фінансовій та податковій звітності;

5) розглянути способи приховування інформації про недостовірність реальних даних фінансових результатів, відображених у фінансовій та податковій звітності;

6) Рішення про заходи, що сприяють більш достовірній реальності результатів грошово-кредитної діяльності в грошовому та бухгалтерському обліку.

Бухгалтерський облік виконує дві ключові функції: вимірює та відображає фінансовий результат та відображає фінансовий стан підприємства, включаючи активи, зобов'язання та власний капітал. Відповідно до нових стандартів та міжнародних звітів, бухгалтерський облік базується на загальноприйнятих принципах і спрямований на об'єктивне визначення та відображення фінансового результату та фінансового стану підприємства, урахування ринкових ризиків та впливу ринку на його діяльність. Завершення аналізу фінансових показників передбачає перевірку точності відображення економічних фактів у бухгалтерському обліку.

При переході на бухгалтерський облік на основі міжнародних стандартів згідно з міжнародними принципами бухгалтерського обліку (стандартом) аналіз фінансових результатів є дуже важливим при складанні фінансової звітності (звіту про загальний дохід). Крім того, можна сказати, що без точного та структурованого звіту про фінансові результати неможливо буде скласти об'єктивний звіт про фінансові результати (загальний опис фінансової інформації).

Спосіб формування доходу та результати доходу показано на рис. 1.4.



Рис. 1.4. Етапи відображення в обліку фінансових результатів

Завдання правильного ведення аналізу фінансових результатів кожного підприємства полягає в тому, щоб у звіті про аналіз фінансових результатів за рік загальна сума з початку року, звіті, дані грошових. Для складання звіту про фінансові результати (балансу сукупного доходу) необхідні як комерційні, так і адміністративні та аудиторські витрати. Тому статистичний аналіз фінансових результатів повинен бути організований таким чином, щоб наприкінці кожного звітного періоду остаточні дані зі статистичного аналізу фінансових результатів можна було взяти та перенести до відповідного розділу фінансового звіту.

Звітний прибуток або збиток визначається шляхом оцінки фінансового стану кожної статті звіту.

Виходячи з вищезазначених вимог, підприємство має створити облік для аналізу фінансових результатів з урахуванням унікального змісту події, тобто видів діяльності (основної), інших видів діяльності та несподіванок, а також зміст звіту про фінансові результати (звіт про сукупний дохід). Компанії повинні організувати аналіз і розрахунок фінансових результатів у звіті та дотримуватися переліку статей у фінансовому звіті (звіт про загальний дохід) і фінансовій інформації. Враховуючи зміст кожної статті звіту, там визначається прибуток або збиток у звіті.

1.3. Сучасний стан порядку оподаткування фінансового результату податком на прибуток

Законом України від 28 грудня 2014 р. № 71-VIII з 01 січня 2015 р. внесено низку змін до Податкового кодексу України. Фактично з 1 січня 2015 р. взагалі ліквідується поняття «податковий облік» для податку на прибуток, а весь облік віднині будується виключно за правилами бухгалтерського обліку (згідно національних чи міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та звітності), що прямо визначено п.134.1.1 ПКУ [74].

Відповідно до п. 1.1 ст. 134 ПКУ, результати для цілей оподаткування для багатьох платників податків (податок на додану вартість не перевищує 40 мільйонів). Суб'єкти малого підприємництва сплачуватимуть податок на прибуток з бухгалтерського прибутку, а великі – на основі даних бухгалтерського обліку після коригування різниці.

Платник та неплатники податку на прибуток згідно ст. 133.1 ПКУ оформлено на рис. 1.5.

Відповідно до ст. 134 ПКУ об'єктом оподаткування є дохід із джерелом походження в Україні та за її межами, визначений шляхом зміни (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), встановленого у фінансовій інформації. Розбіжності, що є наслідком міжнародної фінансової звітності (стандартів) або міжнародних стандартів фінансової звітності.

При коригуванні за рахунок збільшення фінансових результатів до оподаткування в цьому випадку виникають такі ситуації:

- ✓ зменшити суму від'ємного фінансового результату до оподаткування (збитку);
- ✓ збільшити позитивне значення фінансового результату до оподаткування (прибутку).

При коригуванні шляхом зменшення фінансових результатів до оподаткування ситуація така:

✓ збільшити суму від'ємного фінансового результату до оподаткування (збитку);

✓ зменшується позитивне значення фінансових результатів до оподаткування (прибуток).



Рис. 1.5. Платники та неплатники податку на прибуток України

Податкова заявка може бути визначена без коригування фінансових результатів до податку для платників податків, чий річний дохід від будь-якої діяльності (за винятком непрямих податків) не перевищує двадцяти мільйонів крон протягом звітного (податкового) періоду попереднього року. Усі різниці (за винятком від'ємної суми оподатковуваних товарів у попередніх податкових роках (маркетинг)).

Річний дохід (за вирахуванням непрямих податків), визначений за правилами звітності за попередній звітний період (податок), має право прийняти рішення про незастосування коригувань фінансового результату до

сплати податків. Усі різниці (за винятком «Ємності статті податкового доходу за попередні роки (запис)»), цей стандарт виконується щодо кожного звіту про доходи за наступні роки. Платник податку запише рішення в податковій декларації в першому У наступні роки система коригування фінансових результатів більше не використовується (за винятком від'ємного значення податкових активів у попередньому податковому році (оголошення). діяльності, включаючи реалізацію продукції (товарів) , послуг, послуг), доходи від іншої діяльності, доходи та інші доходи.

Відповідно до ст. 136 ПК України встановлені ставки податку на прибуток, що схематично представлені на рис. 1.6.

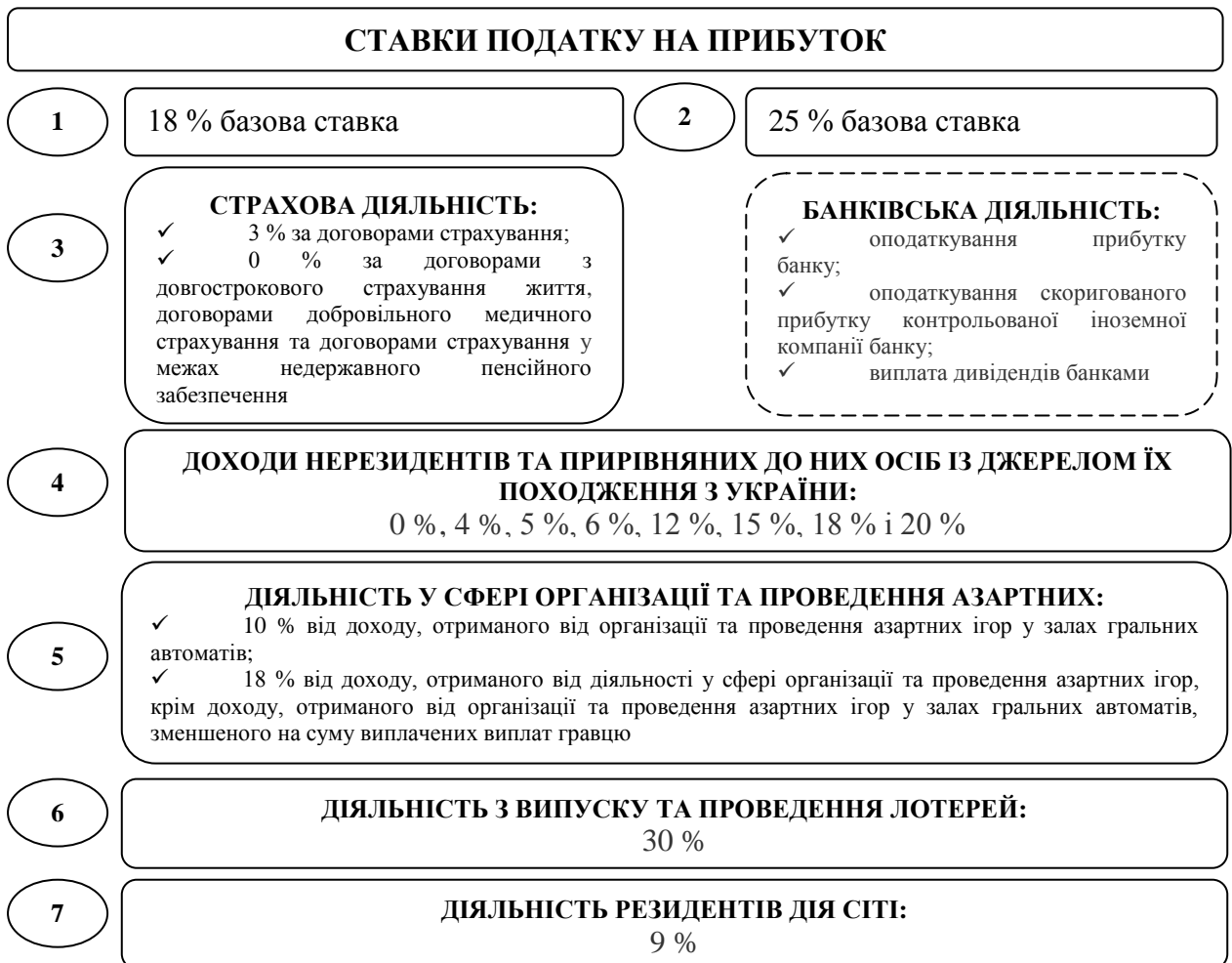


Рис. 1.6. Розмір ставок податку на прибуток за видами діяльності

[74]

Визначення об'єкту оподаткування податком на прибуток представлено на рис. 1.7.

Для сільськогосподарських товаровиробників - платників податку фінансові результати до оподаткування обчислюються шляхом зменшення фінансових результатів минулого року на фінансові результати першого півріччя поточного року та додавання результатів першого півріччя фінансової звітності року.

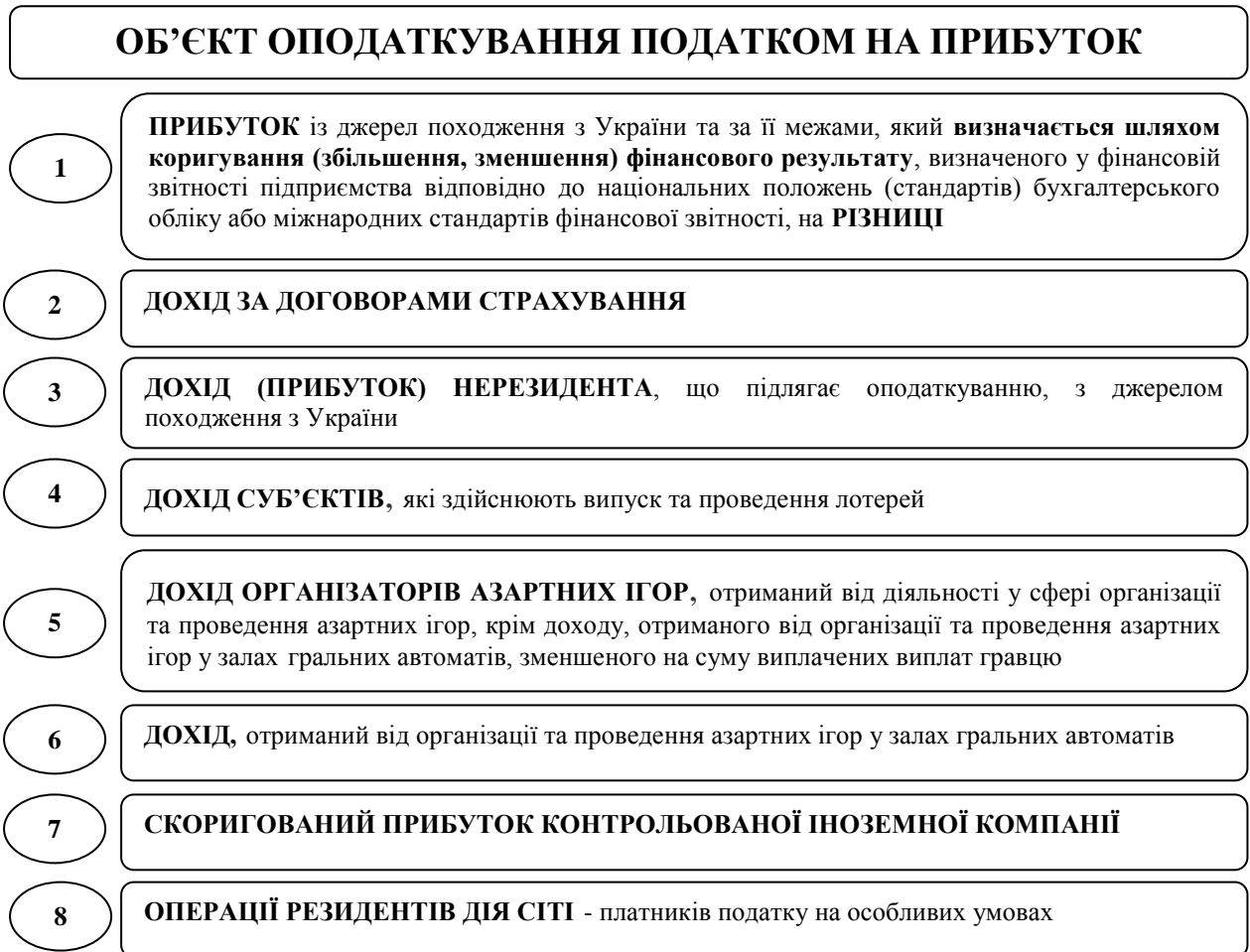


Рис. 1.7. Об'єкт оподаткування податком на прибуток [74]

Якщо платник податку вирішує не використовувати зміни фінансового результату до оподаткування для різного роду різниць (крім правильної суми податку за попередні податкові роки (звіт) для наступного річного доходу (без непрямого податку), вона визначається згідно з правилами відповідальності за звітний (податковий) період минулого року, минуло двадцять мільйонів гривень, таке податкове рішення буде прийнято на

початку поточного року шляхом коригування суми фінансового результату до оподаткування.

Різниці, які збільшують або знижують фінансові показники, поділяються на три основні групи, представлені на рис. 1.8.

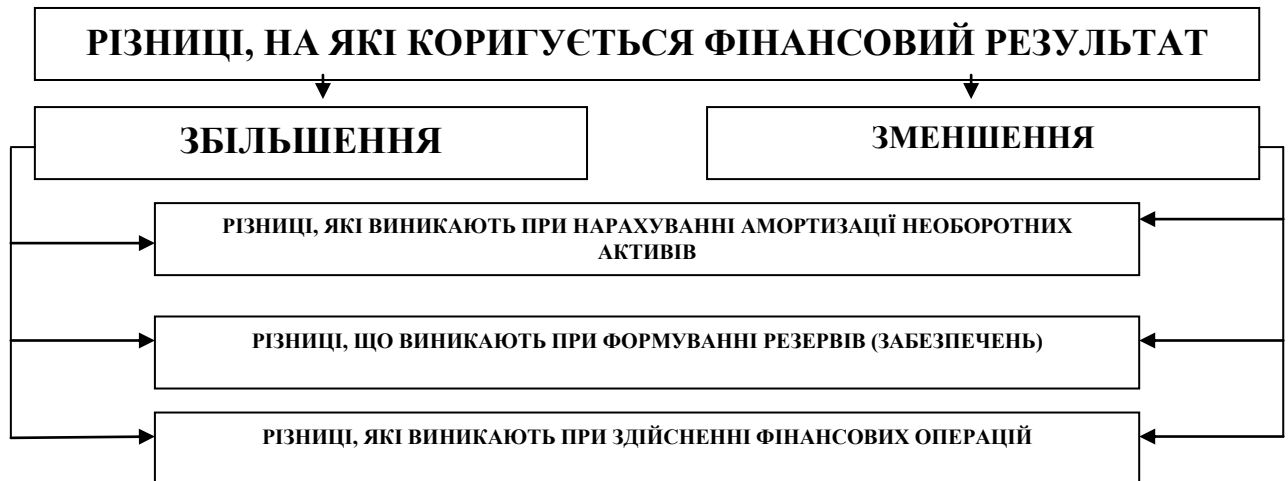


Рис. 1.8. Види різниць, на які коригується фінансовий результат платників податку на прибуток [67]

Відповідно до ст. 14.1.138 Основні засоби ПКУ – це матеріальні активи, у тому числі корисні копалини, що використовуються для використання земельних об’єктів (вартість землі, незавершені спецінвестиції, дороги загального користування, бібліотечні та складські фонди, за винятком матеріальних цінностей, вартість яких не перевищує 20000 гривень). Крім основних фондів та нематеріальних активів), обраних платником податку для використання в господарській діяльності платника податку, сума яких перевищує 20000, зменшених за рахунок фізичної та моральної шкоди та очікуваного корисного використання (зловживання). Більше одного року з дати експлуатації (або циклів, якщо більше одного року).

Відмінності, які виникають при нарахуванні амортизації оборотних активів, систематизовано наведено на рис. 1.9.

Розрахунок амортизації основних засобів або нематеріальних активів за міжнародними стандартами (вимірниками) фінансової звітності. При цьому вартість основних засобів і нематеріальних активів визначається без

урахування оцінки (амортизації, поліпшення), проведеної згідно з правилами бухгалтерського обліку. При цьому розрахунку, за винятком методу «пачка», використовуються методи розрахунку зменшення, передбачені законодавством країни (вимірювання).

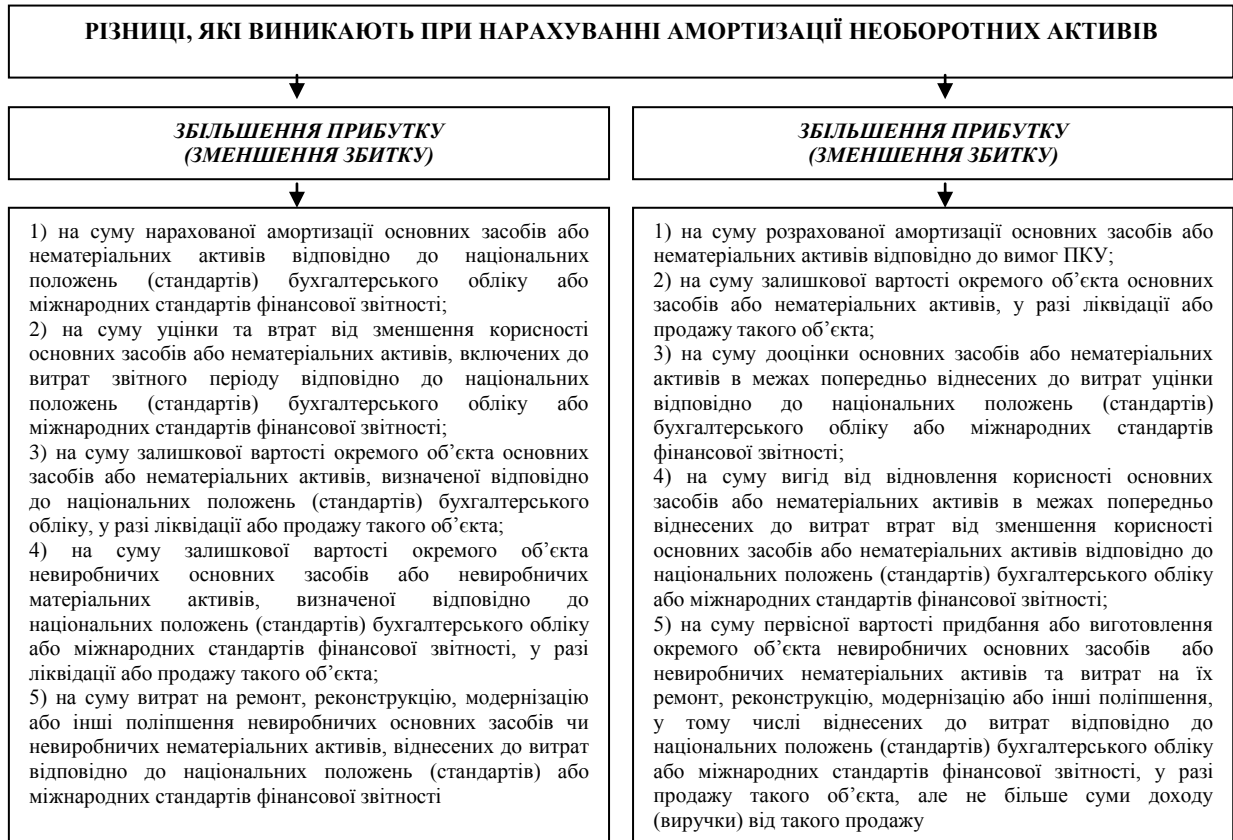


Рис. 1.9. Різниця, які виникають при нарахуванні амортизації необоротних активів [67]

«Не підлягають амортизації та проводяться за рахунок відповідних джерел фінансування:

- вартість гудвілу;
- витрати на придбання, самостійне виготовлення та ремонт, а також на реконструкцію, модернізацію або інші поліпшення невиробничих основних засобів;
- витрати на ремонт, реконструкцію, модернізацію або інші поліпшення невиробничих основних засобів, невиробничих нематеріальних активів» [74].

Різниця, що виникають при формуванні резервів (забезпечень),

схематично представлені на рис. 1.10.

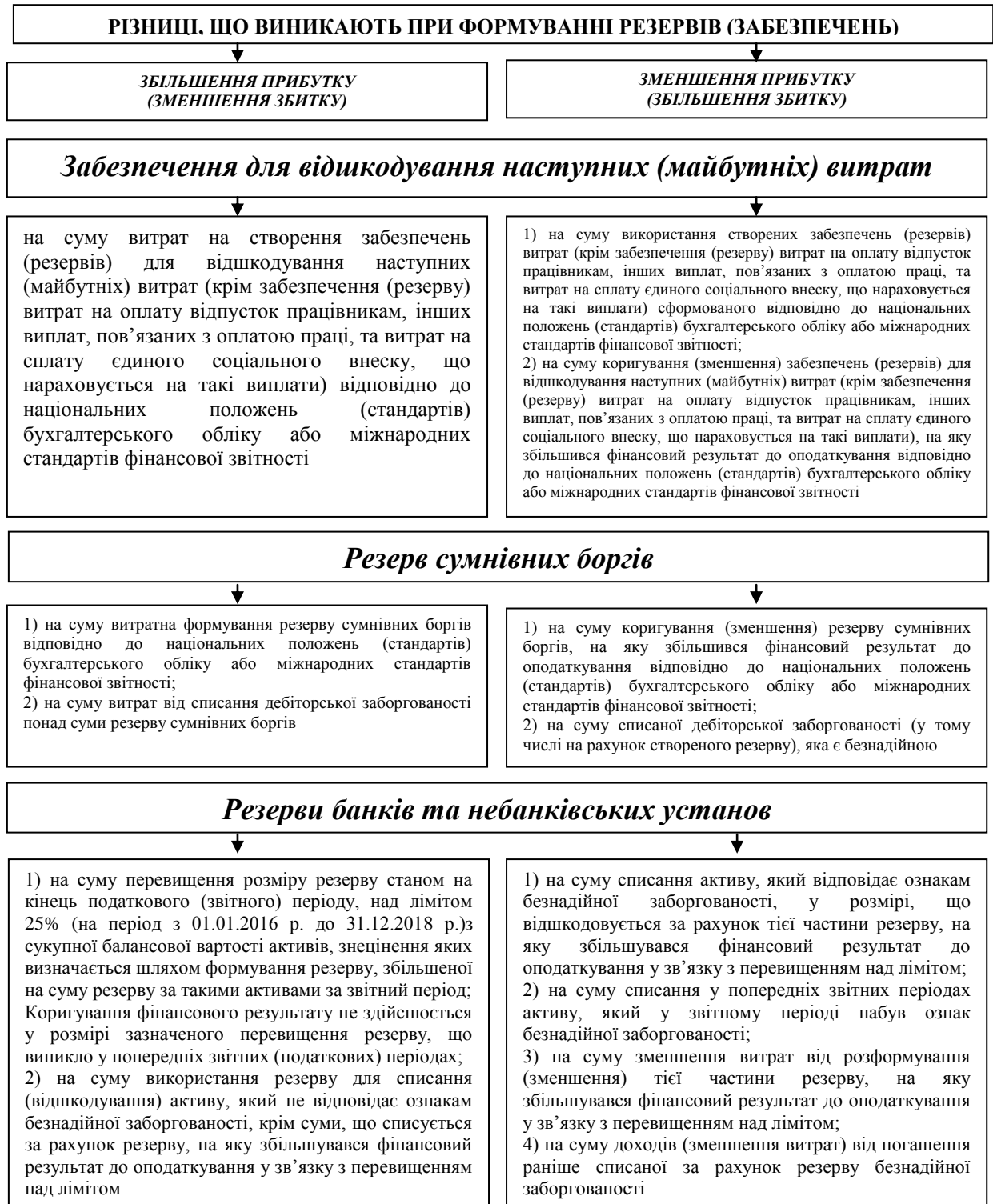


Рис. 1.10. Різниця, що виникають при формуванні резервів (забезпечень) [67]

«Безнадійна заборгованість визначається за наступними критеріями (ст. 14.1.11 ПКУ):

- ✓ заборгованість за зобов'язаннями, строк позовної давності щодо яких вже минув.
- ✓ прострочена заборгованість фізичної особи, яка померла, і не залишила спадкового майна, на яке можна було б звернутися для стягнення.
- ✓ прострочена заборгованість осіб, які були визнані безвісно відсутніми у судовому порядку або оголошені померлими.
- ✓ заборгованість фізичних осіб, яка була списана кредитором, за винятком заборгованості осіб, пов'язаних з цим кредитором, або осіб, які були (або є) йому в трудових відносинах.
- ✓ прострочена заборгованість, яка перевищує 180 днів, сума якої не перевищує законодавчо встановленого розміру безспірних вимог для ініціювання справи про банкрутство (або 25% мінімальної заробітної плати на рік для фізичних осіб).
- ✓ актив у вигляді корпоративних прав або не боргових цінних паперів, емітент яких визнано банкрутом або припинено як юридичну особу у зв'язку з ліквідацією.
- ✓ сума залишкового призового фонду лотереї на кінець кожного року.
- ✓ прострочена заборгованість фізичної або юридичної особи, яка не була погашена через недостатність майна, і спроби примусового стягнення боргника не призвели до повного погашення заборгованості.
- ✓ заборгованість, стягнення якої стало неможливим через непереборні обставини, такі як дії обставин непереборної сили, стихійне лихо (форс-мажорні обставини), підтвержені відповідно до законодавства.
- ✓ заборгованість суб'єктів господарювання, визнаних банкрутами чи припинених як юридичні особи у встановленому законом порядку» [74].

Банки та небанківські фінансові установи, крім страхових компаній, недержавних пенсійних фондів, інвестиційних фондів бізнесу та керуючих недержавними пенсійними фондами, визнаються для оподаткування та

здійснюються щодо зменшення (зменшення прибутку) майна в. відповідно до вимог міжнародних стандартів фінансової звітності.

Використання резервів щодо припинення визнання активів відповідно до вимог міжнародних стандартів фінансової звітності не змінює фінансовий результат до оподаткування, за винятком різниць, встановлених законодавством.

Зміни фінансових результатів до оподаткування щодо створення та використання фондів (гарантій) банками та небанківськими фінансовими установами, у тому числі кредитних договорів, гарантій, гарантій, акредитивів здійснюється як врегулювання різниць - домовленості. для відшкодування цих (майбутніх) витрат.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 1

У першому розділі представлено глибокий аналіз концепцій, які стосуються сутності та відображення фінансового результату в звітності. Цей аналіз є важливою передумовою для подальшого визначення бази оподаткування прибутку. В результаті дослідження виявлено кілька ключових моментів, які підтримують необхідність перегляду принципів обліку та подання фінансового результату, що, в свою чергу, може вплинути на оподаткування прибутку.

Під час аналізу було визначено, що концепція податку на прибуток безпосередньо пов'язана з кінцевим результатом господарської діяльності підприємства. Це стає ключовою точкою в розумінні того, яким чином податок на прибуток залежить від доходів та витрат. Основною метою є визначення об'єкта оподаткування – тобто різниці між доходами та витратами.

Досліджено економічну природу податку на прибуток та виявлено розбіжності між принципами фінансового та податкового обліку. Це

викликає виникнення відстрочених податків, що обумовлює необхідність адаптації облікових принципів до реалій податкового законодавства.

Додатково, розділ присвячено ретельному розгляду поточного порядку нарахування податку на прибуток. Визначено перелік суб'єктів, які зобов'язані сплачувати податок, та вказано на ставки податку на прибуток. Механізм визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток також проаналізовано з точки зору його взаємодії з усіма етапами господарської діяльності.

Окрему увагу приділено видам курсових різниць, що впливають на фінансовий результат. Розглянуті різниці, пов'язані з амортизацією необоротних активів, формуванням резервів та фінансовими операціями, спрямовані на інтегроване розуміння їх впливу на показники прибутковості підприємства та коректного їх відображення в обліковій звітності.

Цей розділ спрямований на розширене розуміння взаємозв'язку фінансового результату та податкового обліку, а також виявлення можливостей для вдосконалення цього процесу в контексті оподаткування прибутку.

РОЗДІЛ 2

ОБЛІКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ФОРМУВАННЯ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ЯК ОБ'ЄКТА ОПОДАТКУВАННЯ ПОДАТКОМ НА ПРИБУТОК ПІДПРИЄМСТВ (НА МАТЕРІАЛАХ ТОВАРИСТВА З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ «СПЕЦСТАЛЬ-ТРЕЙД»)

2.1. Організаційно-економічна характеристика ТОВ «СПЕЦСТАЛЬ-ТРЕЙД»

Товариство з обмеженою відповідальністю «СПЕЦСТАЛЬ-ТРЕЙД» здійснює свою господарську діяльність на підставі Статуту. Підприємство є юридичною особою згідно з законодавством України. Воно діє на основі діючого законодавства та чинного статуту. Місцезнаходження: Україна, 25009, Кіровоградська обл., місто Кропивницький, вул. Комарова, будинок 68.

Основними видами діяльності підприємства є:

- ✓ 46.72 Оптова торгівля металами та металевими рудами (основний);
- ✓ 46.90 Неспеціалізована оптова торгівля;
- ✓ 46.12 Діяльність посередників у торгівлі паливом, рудами, металами та промисловими хімічними речовинами

Метою діяльності товариства з обмеженою відповідальністю «СПЕЦСТАЛЬ-ТРЕЙД» є задоволення суспільних та особистих потреб Засновника, шляхом систематичного здійснення господарської діяльності в порядку передбаченому чинним законодавством України. Предметом діяльності даного підприємства є:

- оптова торгівля металами та металевими рудами за безготівковий розрахунок;
- оптова торгівля промисловим обладнанням;
- оптова торгівля хімічними продуктами;

- посередництво в торгівлі різними товарами;
- здійснення будь-яких видів торгово-закупівельних, торгово-посередницьких, експортно-імпортних і товарообмінних операцій необмеженої номенклатури товарів та послуг;
- інші види діяльності, які не забороняються законодавством України.

Для характеристики фінансового стану ТОВ «СПЕЦСТАЛЬ-ГРУП» використано показники платоспроможності, ліквідності, оборотності та фінансової стійкості. Проведений аналіз дозволяє реально оцінити співвідношення між заборгованістю підприємства і його активами, структуру активів і пасивів, встановити абсолютні та відносні відхилення в порівнянні з попереднім звітним періодом, визначити їх вплив на діяльність підприємства у майбутньому та ймовірність його безперервного функціонування.

При аналізі фінансового стану було застосовано такі загальноприйняті методи, як аналіз за допомогою коефіцієнтів та аналіз на підставі результатів попередніх років. Розрахунок коефіцієнтів фінансового стану ТОВ «СПЕЦСТАЛЬ-ТРЕЙД» наведено в табл. 2.1, який здійснено на підставі даних фінансової звітності суб'єктів малого підприємництва за 2021 р. та 2022 р. (додаток А).

Таблиця 2.1

Показники ліквідності й платоспроможності та фінансової стійкості ТОВ «СПЕЦСТАЛЬ-ТРЕЙД» за 2021 р. та 2022 р.

| Назва показників | Формула розрахунку | Показники 2021 рік | Показники 2022 рік |
|--|---|--------------------|--------------------|
| Коефіцієнт абсолютної ліквідності (платоспроможності) | $\frac{\text{Грошові кошти та їх еквіваленти}}{\text{Поточні зобов'язання}}$ | 0,053 | 0,042 |
| Коефіцієнт швидкої ліквідності | $\frac{\text{Оборотні активи} - \text{Запаси} - \text{Необоротні активи на продаж}}{\text{Поточні зобов'язання}}$ | 2,353 | 2,500 |
| Коефіцієнт загальної ліквідності (коефіцієнт покриття) | $\frac{\text{Оборотні активи}}{\text{Поточні зобов'язання}}$ | 2,955 | 2,566 |
| Власні оборотні кошти (власний оборотний | $\frac{\text{Оборотні активи} - \text{Поточні зобов'язання}}{\text{Поточні зобов'язання}}$ | 11127,1 | 11144,6 |

| Назва показників | Формула розрахунку | Показники 2021 рік | Показники 2022 рік |
|---|---|--------------------|--------------------|
| капітал, робочий капітал) | | | |
| Коефіцієнт автономії | $\frac{\text{Власний капітал}}{\text{Валюта балансу}}$ | 0,662 | 0,610 |
| Коефіцієнт фінансової залежності | $\frac{\text{Валюта балансу}}{\text{Власний капітал}}$ | 1,512 | 1,639 |
| Коефіцієнт концентрації позикового капіталу | $\frac{\text{Позиковий капітал}}{\text{Валюта балансу}}$ | 0 | 0 |
| Коефіцієнт фінансового ризику | $\frac{\text{Позиковий капітал}}{\text{Власний капітал}}$ | 0 | 0 |
| Коефіцієнт забезпечення власними оборотними коштами (власним оборотним капіталом) | $\frac{\text{Власні оборотні кошти}}{\text{Оборотні активи}}$ | 0,662 | 0,610 |
| Коефіцієнт маневреності власних оборотних коштів (власного капіталу) | $\frac{\text{Власні оборотні кошти}}{\text{Власний капітал}}$ | 1 | 1 |

Коефіцієнт абсолютної ліквідності характеризує ту частину короткотермінових фінансових зобов'язань підприємства, яка може бути сплачена за рахунок першокласних ліквідних активів (грошових коштів та їх еквівалентів), тобто демонструє спроможність підприємства негайно погасити свою короткотермінову кредиторську заборгованість.

ТОВ «СПЕЦСТАЛЬ-ТРЕЙД» може негайно погасити тільки 4,2 % своїх поточних зобов'язань

Коефіцієнт швидкої ліквідності - розраховується з використанням лише частини поточних активів - грошових коштів, легко реалізованих цінних паперів і дебіторської заборгованості, які зіставляються з поточними зобов'язаннями, і демонструє, наскільки можливо буде погасити поточні зобов'язання, якщо положення стане дійсно критичним, при цьому виходять із припущення, що товарно-матеріальні запаси взагалі не мають ніякої ліквідаційної вартості. Цей показник схожий на показник поточної ліквідності, адже показує рівень платоспроможності компанії. Проте показник швидкої ліквідності є більш консервативним і точним, адже дозволяє виключити менш ліквідні оборотні активи.

ТОВ «СПЕЦСТАЛЬ-ТРЕЙД» має швидко ліквідні активи для погашення 250 % своїх зобов'язань.

Коефіцієнт загальної ліквідності характеризує здатність підприємства забезпечити свої короткострокові зобов'язання з найбільше легко реалізованої частини активів – оборотних коштів. Цей коефіцієнт дає найбільш загальну оцінку ліквідності активів. Оскільки поточні зобов'язання підприємства погашаються в основному за рахунок поточних активів, для забезпечення нормального рівня ліквідності необхідно, щоб вартість поточних активів перевищувала суму поточних зобов'язань.

Поточні активи ТОВ «СПЕЦСТАЛЬ-ТРЕЙД» перевищують поточні зобов'язання на 256 %.

Власні оборотні кошти - показник фінансової стійкості та ліквідності компанії, який являє собою суму грошових коштів, що залишилася після виключення зобов'язань зі своїх оборотних активів. Іншими словами, це сума власних оборотних активів, яка доступна для щоденної операційної діяльності компанії.

ТОВ «СПЕЦСТАЛЬ-ТРЕЙД» має у щоденному доступі 11144,6 тис. грн.

Коефіцієнт автономії (фінансової незалежності) – показує, яку частину у загальних вкладеннях у підприємство складає власний капітал. Він характеризує фінансову незалежність підприємства від зовнішніх джерел фінансування його діяльності.

Власний капітал ТОВ «СПЕЦСТАЛЬ-ТРЕЙД» становить 61 % загальних вкладень у підприємство.

Коефіцієнт концентрації позикового капіталу вказує на рівень левереджа компанії. Левередж означає використання фінансових інструментів або позикового капіталу з метою підвищення потенційної рентабельності інвестицій. У компанії, в якій сума позикового капіталу є значно вищою власного, рівень левереджа високий. У свою чергу, таке явище свідчить про високий рівень фінансових ризиків.

Позиковий капітал ТОВ «СПЕЦСТАЛЬ-ТРЕЙД» дорівнюється 0.

Коефіцієнт фінансового ризику показує, скільки позикових коштів, залучених підприємством на 1 гривню вкладених в активи власних коштів. Чим вище його значення, тим вищий ризик вкладання капіталу в підприємство.

На 1 гривню вкладених в активи власних коштів ТОВ «СПЕЦСТАЛЬ-ТРЕЙД» залучила 0 грн. позикових коштів.

Коефіцієнт забезпеченості власними оборотними коштами - відноситься до групи показників фінансової стійкості та є індикатором здатності компанії фінансувати оборотний капітал за рахунок власних оборотних коштів. Значення показника демонструє частку власних оборотних коштів у сумі оборотних активів компанії. ТОВ «СПЕЦСТАЛЬ-ТРЕЙД» забезпечена власними оборотними коштами на 61 %.

ТОВ «СПЕЦСТАЛЬ-ТРЕЙД» веде облік результатів діяльності, оперативний та статистичний облік. Відповідальність за його стан, своєчасне подання звітності покладена на головного бухгалтера. Бухгалтерський облік на підприємстві ведеться безперервно з дня реєстрації підприємства до його ліквідації. Досліджуване підприємство є суб'єктом малого підприємництва з числом працюючих 5 осіб. Основним видом діяльності є надання оптова торгівля феросплавами та чавуном.

2.2. Облікове забезпечення формування фінансового результату на матеріалах ТОВ «СПЕЦСТАЛЬ-ТРЕЙД»

Фінансовий результат на досліджуваному підприємстві визначається як різниця між доходами та витрати підприємства за звітний період. У свою чергу, саме фінансовий результат є об'єктом оподаткування податком на прибуток відповідно до вимог Податкового кодексу України.

Формування та відображення доходів і витрат підприємства на досліджуваному підприємстві здійснюється відповідно до вимог Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, а саме П(С)БО 15 «Доходи» та П(С)БО

16 «Витрати». Основні методичні принципи формування доходів і витрат на досліджуваному підприємстві затверджено наказом про облікову політику.

Для обліку доходів на ТОВ «СПЕЦСТАЛЬ-ТРЕЙД» використовують рахунки Класу 7 «Доходи і результати діяльності». Вони відкриваються на початку звітного періоду і закриваються при його завершенні в кореспонденції з рахунками витрат на рахунок 79 «Фінансові результати». Залишок цього рахунку в кінці звітного періоду при його закритті відноситься на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)».

На досліджуваному підприємстві структура формування доходів представлена на рахунках обліку, що схематично на рис. 2.1.

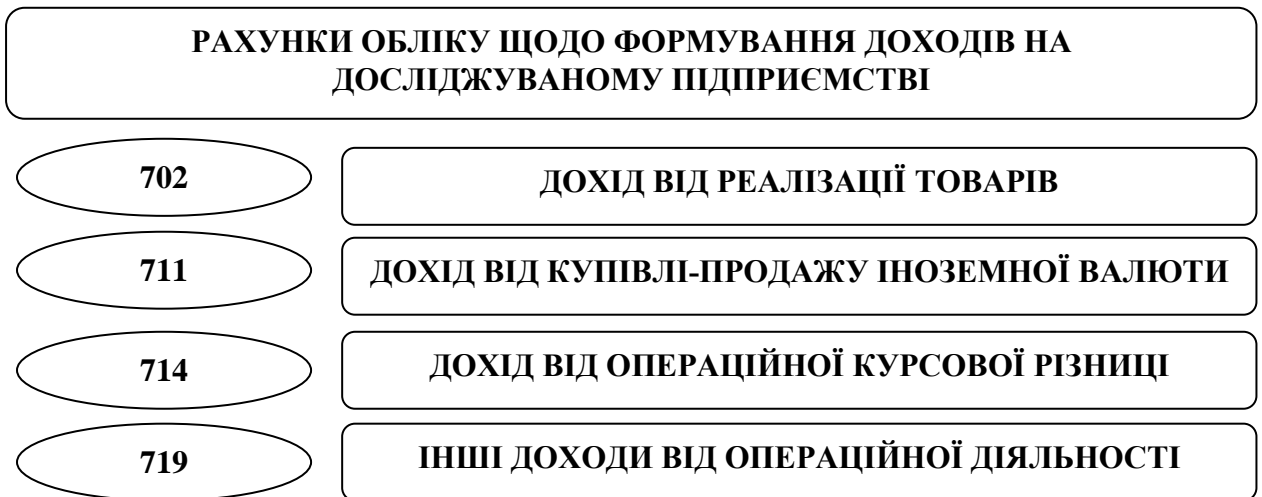


Рис. 2.1. Рахунки обліку щодо формування доходів на досліджуваному підприємстві

«Дохід (виручка) від товарів – загальний дохід (виручка) від реалізації товарів без вирахування наданих знижок, повернення раніше проданих товарів та податку на додану вартість» [52].

«Дохід (виручка) від реалізації товарів визнається в разі наявності всіх наведених нижче умов:

- ✓ покупцеві передані ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на товар;
- ✓ підприємство не здійснює надалі управління та контроль за реалізованими товарами;

✓ сума доходу (виручка) може бути достовірно визначена;
 ✓ є впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод підприємства, а витрати, пов'язані з цією операцією, можуть бути достовірно визначені» [52].

«Не визнаються доходами:

✓ суми податків і зборів, що підлягають перерахуванню в бюджет;
 ✓ суми надходжень по договорах комісії, агентським договорам, договорам доручення й іншим аналогічним договорам на користь комітента, принципала тощо;

✓ суми попередньої оплати за товари;
 ✓ суми авансу в рахунок оплати товари;
 ✓ надходження, що належать іншим особам» [52].

На досліджуваному підприємстві витрати підприємства узагальнюються за допомогою 9 «Витрати діяльності» класу рахунків без застосування рахунків класу 8 «Витрати по елементам».

На досліджуваному підприємстві структура формування витрат представлена на рахунках обліку, що схематично на рис. 2.2.

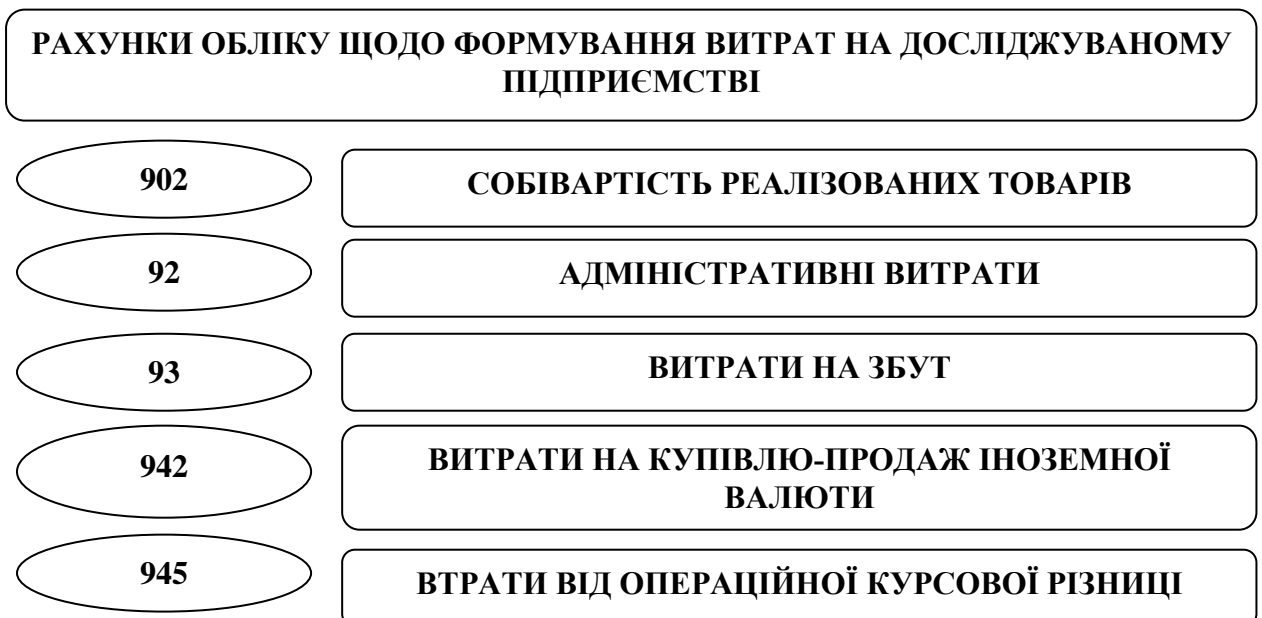


Рис. 2.2. Рахунки обліку щодо формування витрат на досліджуваному підприємстві

Основним видом діяльності досліджуваного підприємства є оптова торгівля феросплавами та чавуном, тому основним видом витрат є собівартість реалізованого товару». Визначення собівартості реалізованого товару відбувається на досліджуваному підприємстві виходячи із первісної вартості придбаного товару.

«Придбані товари зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю» [50].

«Первісною вартістю товарів, що придбані за плату, є собівартість запасів, яка складається з таких фактичних витрат:

- ✓ суми, що сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю) за вирахуванням непрямих податків та знижок, наданих постачальником (продавцем);
- ✓ суми ввізного мита;
- ✓ суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству;
- ✓ транспортно-заготівельні витрати (затрати на заготівлю запасів, оплата тарифів (фрахту) за вантажно-розвантажувальні роботи і транспортування запасів усіма видами транспорту до місця їх використання, включаючи витрати зі страхування ризиків транспортування запасів);
- ✓ інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях» [50].

При реалізації товару досліджуване підприємство визначає собівартість товарів за методом FIFO відповідно до вимог ПСБО 9 «Запаси» [50]. «Оцінка запасів за методом FIFO базується на припущенні, що запаси використовуються у тій послідовності, у якій вони надходили до підприємства (відображені у бухгалтерському обліку), тобто запаси, які першими відпускаються у виробництво (продаж та інше вибуття), оцінюються за собівартістю перших за часом надходження запасів» [50].

Витрати на ТОВ «СПЕЦСТАЛЬ-ТРЕЙД» визнаються одночасно з визнанням доходу, для одержання якого вони здійснені відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» [53].

«Адміністративні витрати, які спрямовані на обслуговування і керівництво підприємством не відображаються в собівартості реалізованої продукції, роботах, послугах» [53].

«Витрати на збут, які пов'язані з реалізацією (збутом), продукції (товарів, робіт, послуг) не відображаються в собівартості реалізованої продукції, роботах, послугах» [53].

«Інші операційні витрати – витрати пов'язані з операційною діяльністю, не включені у вищенаведені витрати. Вони також не відображаються в собівартості реалізованої продукції, роботах, послугах» [53].

На досліджуваному підприємстві не визнаються витратами:

- «платежі по договорах комісії, агентськими угодами та іншими аналогічними договорами на користь комітента, принципала тощо;
- попередня (авансова) оплата запасів, робіт і послуг;
- погашення отриманих позичок» [53].

Відповідно до вимог ПСБО 16 «Витрати» до складу адміністративних витрат відносяться такі загальногосподарські витрати, спрямовані на обслуговування та управління підприємством:

- ✓ «загальні корпоративні витрати (організаційні витрати, витрати на проведення річних зборів, представницькі витрати тощо);
- ✓ витрати на службові відрядження і утримання апарату управління підприємством та іншого загальногосподарського персоналу;
- ✓ витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського використання (операційна оренда, страхування майна, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення, охорона);

- ✓ винагороди за професійні послуги (юридичні, аудиторські, з оцінки майна тощо);
- ✓ витрати на зв'язок (поштові, телеграфні, телефонні, телекс, факс тощо);
- ✓ амортизація нематеріальних активів загальногосподарського використання;
- ✓ витрати на врегулювання спорів у судових органах;
- ✓ податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (крім податків, зборів та обов'язкових платежів, що включаються до виробничої собівартості продукції, робіт, послуг);
- ✓ плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків, а також витрати, пов'язані з купівлею-продажем валюти;
- ✓ інші витрати загальногосподарського призначення» [53].

Відповідно до вимог ПСБО 16 «Витрати» до складу «витрат на збут включають такі витрати, пов'язані з реалізацією (збутом) продукції (товарів, робіт, послуг)» [53]:

- ✓ «витрати пакувальних матеріалів для затарювання готової продукції на складах готової продукції;
- ✓ витрати на ремонт тари;
- ✓ оплата праці та комісійні винагороди продавцям, торговим агентам та працівникам підрозділів, що забезпечують збут;
- ✓ витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг);
- ✓ витрати на передпродажну підготовку товарів;
- ✓ витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом;
- ✓ витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, пов'язаних зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг (операційна оренда, страхування, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, охорона);
- ✓ витрати на транспортування, перевалку і страхування готової продукції (товарів), транспортно-експедиційні та інші послуги, пов'язані з

транспортуванням продукції (товарів) відповідно до умов договору (базису) поставки;

- ✓ витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування;
- ✓ витрати на страхування призначеної для подальшої реалізації готової продукції (товарів), що зберігається на складі підприємства;
- ✓ витрати на транспортування готової продукції (товарів) між складами підрозділів (філій, представництв) підприємства;
- ✓ інші витрати, пов'язані зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг» [53].

«До складу витрат на збут у торговельних організаціях включаються витрати обігу» [53].

«Їх за загальним правилом протягом звітного періоду відображають на дебеті рахунків 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності» і кредиті рахунків з обліку витрачених рахунків. В кінці місяця обліковані витрати відносять (списують) на фінансові результати. При цьому дебетують рахунок 79 «Фінансові результати» і кредитують рахунки 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності»» [41].

Для обліку й узагальнення інформації про фінансові результати досліджуване підприємство від звичайної діяльності використовує рахунок 79 «Фінансові результати». «За кредитом рахунка 79 «Фінансові результати» відображаються суми, списані в порядку закриття рахунків обліку доходів, за дебетом – суми, списані в порядку закриття рахунків обліку витрат, включаючи належну суму нарахованого податку на прибуток. Рахунок 79 «Фінансові результати» має субрахунки 791 «Фінансовий результат від основної діяльності»» [41].

«По закінченні звітного періоду сальдо рахунка 79 «Фінансові результати» при закритті списуються на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)»» [58].

При проведенні дослідження організації бухгалтерського обліку

фінансових результатів ТОВ «СПЕЦСТАЛЬ-ТРЕЙД» було встановлено, що фінансовий результат формується тільки від основної діяльності, тобто від оптової реалізації феросплавів та чавуна.

Порядок формування фінансового результату від основної діяльності, яка включає основну та іншу операційну, на ТОВ «СПЕЦСТАЛЬ-ТРЕЙД» за 2022 рік представлено схематично на рис. 2.3.



Рис. 2.3. Порядок формування фінансового результату від основної діяльності на досліджуваному підприємстві

Фінансовий результат на досліджуваному підприємстві розраховується як різниця між доходами та витрати за звітний період. Основними показниками, за якими формується фінансовий результат від основної діяльності, на досліджуваному підприємстві є дохід від реалізації товарів та собівартість реалізованих.

Досліджуване підприємство здійснює реалізацію наступних видів товарів, що схематично представлено на рис. 2.4.

| ОПТОВА ТОРГІВЛЯ ТОВАРАМИ НА ДОСЛІДЖУВАНОМУ ПІДПРИЄМСТВІ | | | |
|---|----------------------|-------|--------------------------|
| ФЕРОСПЛАВИ | | ЧАВУН | |
| 1 | ФЕРОМАРГАНЕЦЬ ФМН 88 | 5 | ЧАВУН ЛИВАРНИЙ ЛЗ-Л4 |
| 2 | ФЕРОМАРГАНЕЦЬ ФМН78 | 6 | ЧАЧАВУН ЛИВАРНИЙ Л5-Л6 |
| 3 | ФЕРОСИЛЦІЙ ФС-45 | 7 | ЧАВУН ПЕРЕРОБНИЙ ПЛ1-ПЛ2 |
| 4 | ФЕРОХРОМ ФХ-850 | 8 | ЧАВУН ПЕРЕРОБНИЙ ЧУШКА |

Рис. 2.4. Оптова торгівля товарами на досліджуваному підприємстві

Відвантаження товарів проводиться зі складу ТОВ «СПЕЦСТАЛЬ-ГРУП» на підставі оформлених видаткових накладних. У видаткових накладних вказуються повні реквізити продавця та реквізити покупця, найменування продукції, кількість товарів, одиниця виміру, ціна однієї одиниці, загальна сума без податку на додану вартість, окремою позицією зазначається податок на додану вартість і загальна сума до сплати. Відпуск товарів оформляється на основі доручення права на одержання цінностей. Крім того, ТОВ «СПЕЦСТАЛЬ-ТРЕЙД» оформлює при реалізації готової продукції розрахункові документи: договори поставки, специфікації до договорів поставок, рахунки на оплату.

На досліджуваному підприємстві договори поставок укладаються директором на предмет підтвердження виникаючих зобов'язань підприємства перед покупцем. Усі укладені договори поставок зберігаються у бухгалтерії підприємства. На підприємстві існує реєстр реєстрації договорів поставок товарів.

Для відображення доходу від реалізації товарів на досліджуваному підприємстві відкрито субрахунок 702 «Дохід від реалізації товарів» (додаток Б). За кредитом субрахунку 702 «Дохід від реалізації товарів» відображається збільшення доходу, тобто сума фактичної реалізації товарів

згідно з відвантажувальними документами зі сумою податку на додану вартість, включеного до ціни продажу.

Порядок відображення в обліку доходів від реалізації товарів представлено у табл. 2.2.

Таблиця 2.2

**Порядок відображення в обліку доходів від реалізації товарів
вітчизняним покупцям на досліджуваному підприємстві**

| Дата та номер договору | Господарські операції | Кореспонденція рахунків | | Суми, грн. |
|------------------------|---|-------------------------|--------|------------|
| | | Дебет | Кредит | |
| № 61 від 05.09.2023 р. | Відвантажено товар покупцю ПРИВАТНЕ ПІДПРИЄМСТВО «ПОЛТАВСЬКИЙ ЛИВАРНО-МЕХАНІЧНИЙ ЗАВОД» | 361 | 702 | 247000,00 |
| | Нараховані податкові зобов'язання з податку на додану вартість | 702 | 643 | 41166,67 |
| | Списано на фінансові результати дохід від реалізації товару | 702 | 791 | 205833,33 |
| | Отримано оплату на розрахунковий рахунок підприємства | 311 | 361 | 247000,00 |

При реалізації товарів на досліджуваному підприємстві до складу витрат включається первісна вартість придбаного товару за методом FIFO. Так, наприклад, при реалізації чавуна переробного чушка покупцю ПРИВАТНЕ ПІДПРИЄМСТВО «ПОЛТАВСЬКИЙ ЛИВАРНО-МЕХАНІЧНИЙ ЗАВОД» за накладною № 61 від 05 вересня 2023 р. (додаток В) у кількості 9,88 т, довіреністю № 264 від 04 вересня 2023 р. (додаток Д), товарно-транспортною накладною № 52 від 05 вересня 2023 р. (додаток Ж) було розраховано їх собівартість за даними оборотно-сальдової відомості по рахунку 281 «Товари» (додаток З) наступним чином, що представлено у таблиці 2.3.

Таблиця 2.3

**Розрахунок собівартості реалізованого чавуна переробного чушка
05 вересня 2023 р. на досліджуваному підприємстві**

| Первісна вартість придбаного товару станом на 05 вересня 2023 р. | | | | Собівартість реалізованого товару | | |
|--|----------------------------|-----------|--------------------|-----------------------------------|--------------------|-----------------------|
| Дата придбання | Найменування постачальника | кількість | Вартість т без ПДВ | Кількість | Вартість т без ПДВ | Загальна собівартість |
| 02.09.2023 | ТОВ МЕТІНВЕСТ-СМЦ | 2,6 | 16750,00 | 2,6 | 16750,00 | 43550,00 |
| 04.09.2023 | ТОВ МЕТІНВЕСТ-СМЦ | 21,68 | 16766,67 | 7,28 | 16766,67 | 122061,36 |

Порядок відображення у бухгалтерському обліку собівартості реалізованих товарів відповідно до даних по аналізу рахунку 902 «Собівартість реалізованих товарів» (додаток К) представлено у табл. 2.4.

Таблиця 2.4

**Порядок відображення в обліку собівартості реалізованих товарів
на досліджуваному підприємстві**

| Дата та номер договору | Господарські операції | Кореспонденція рахунків | | Суми, грн. |
|------------------------|--|-------------------------|--------|------------|
| | | Дебет | Кредит | |
| № 61 від 05.09.2023 р. | Собівартості реалізованих товарів покупцю ПРИВАТНЕ ПІДПРИЄМСТВО «ПОЛТАВСЬКИЙ ЛИВАРНО-МЕХАНІЧНИЙ ЗАВОД» | 902 | 281 | 165611,36 |
| | Списано на фінансові результати собівартість реалізованих товарів | 791 | 902 | 165611,36 |

Витрати, які пов'язані з управлінням підприємством на досліджуваному підприємстві формуються на рахунку 92 «Адміністративні витрати» (додаток Л).

Структура адміністративних витрат на досліджуваному підприємстві представлено на рис. 2.5.

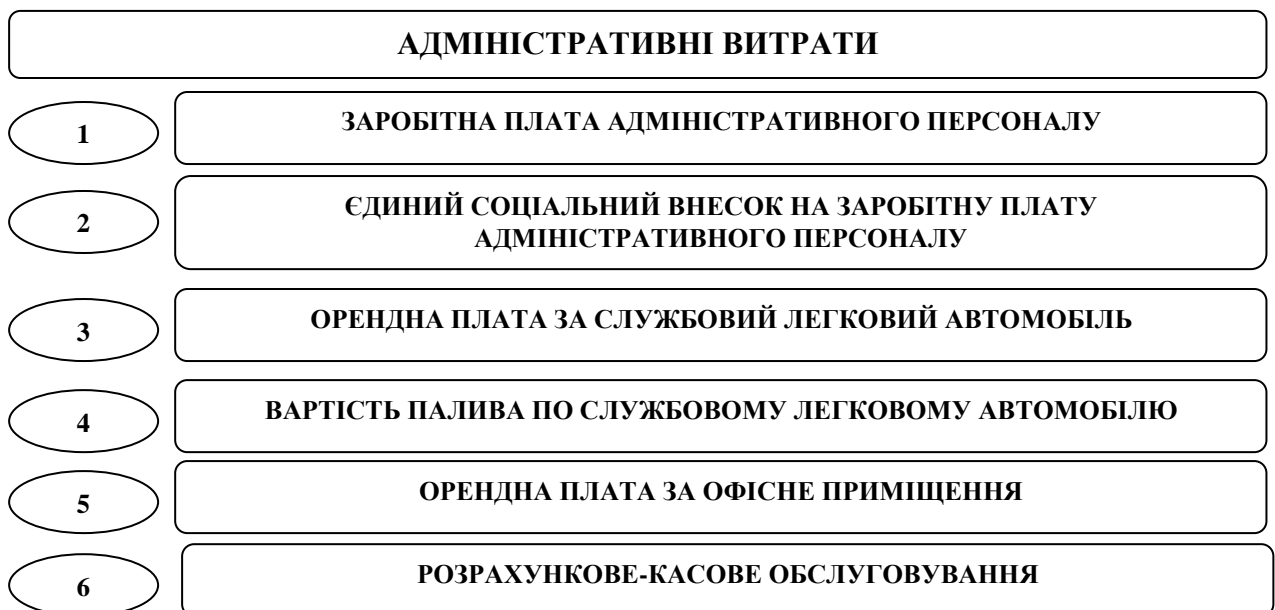


Рис. 2.5. Структуру адміністративних витрат на досліджуваному підприємстві

Порядок відображення в обліку адміністративних витрат на рахунку 92 «Адміністративні витрати» за 2022 р. на представлено у табл. 2.5.

Таблиця 2.5

Порядок відображення в обліку формування адміністративних витрат за 2022 р. на досліджуваному підприємстві

| № з/п | Господарські операції | Кореспонденція рахунків | | Суми, грн. |
|-------|--|-------------------------|--------|------------|
| | | Дебет | Кредит | |
| 1 | Списана вартість палива по службовому легковому автомобілю на адміністративні витрати | 92 | 203 | 89540,06 |
| 2 | Витрати за розрахунково-касове обслуговування по гривневому рахунку | 92 | 311 | 13067,95 |
| 3 | Витрати за розрахунково-касове обслуговування по валютному рахунку | 92 | 333 | 17361,86 |
| 4 | Витрати по орендній платі службового легковому автомобілю та офісного приміщення | 92 | 631 | 81188,68 |
| 5 | Витрати по нарахуванню єдиного соціального внеску на заробітну плату адміністративного персоналу | 92 | 651 | 73271,47 |
| 6 | Витрати по нарахуванню заробітної плати адміністративному персоналу | 92 | 661 | 333052,12 |
| 7 | Списано на фінансові результати адміністративні витрати | 791 | 92 | 611105,71 |

На досліджуваному підприємстві формуються витрати на збут на рахунку 93 «Витрати на збут» (додаток М). Структура витрат на збут на досліджуваному підприємстві представлено на рис. 2.6.

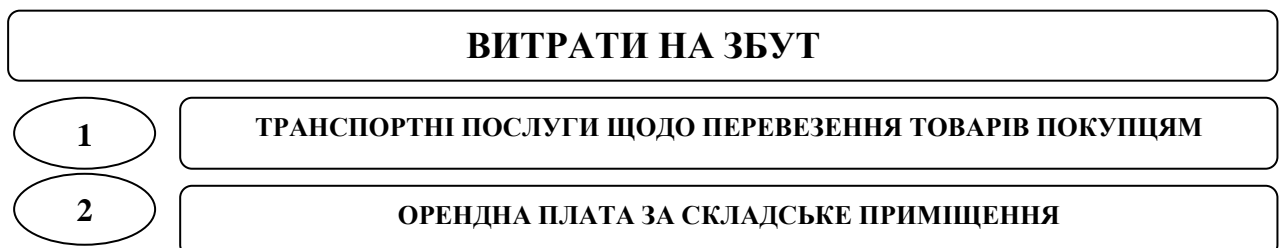


Рис. 2.6. Структура витрат на збут на досліджуваному підприємстві

Порядок відображення в обліку витрат на збут по рахунку 93 «Витрати на збут» за 2022 р. на представлено у табл. 2.6.

Таблиця 2.6

**Порядок відображення в обліку формування витрат на збут за 2022 р.
на досліджуваному підприємстві**

| № з/п | Господарські операції | Кореспонденція рахунків | | Суми, грн. |
|-------|--|-------------------------|--------|------------|
| | | Дебет | Кредит | |
| 1 | Витрати по орендній платі складського приміщення | 93 | 631 | 1200000,00 |
| 2 | Вартість транспортних послуг щодо перевезення товарів покупцям | 93 | 631 | 2698905,67 |
| 3 | Списано на фінансові результати витрати на збут | 791 | 93 | 3898905,67 |

На досліджуваному підприємстві здійснюються операції, що включаються до складу іншої операційної діяльності. Формування доходів і витрат від іншої операційної діяльності здійснюються на рахунках 71 «Інші операційні доходи» (додаток Н) та 94 «Інші операційні витрати» (додаток П). При дослідженні підприємства було встановлено, що до складу доходів та витрат від іншої операційної діяльності включаються доходи та витрати від купівлі-продажу іноземної валюти та операційних різниць.

При купівлі-продажу іноземної валюти формуються доходи та витрати у вигляді різниці між курсами (курсом НБУ та комерційним). Формування доходів та витрат відображаються в бухгалтерському обліку на субрахунках 711 «Дохід від купівлі-продажу іноземної валюти», 942 «Витрати на купівлю-продаж іноземної валюти».

На досліджуваному підприємстві 17 лютого 2023 р. відбувається продаж іноземної валюти 12346,20 євро за поданою заявкою до банку. Дана іноземна валюта була отримана від покупця-нерезидента 14 лютого 2023 р. за курсом Національного банку України 39,0973 грн. за 3 євро. Курс Національного банку України на 17 лютого 2023 р. дорівнював 39,1046 грн. за 1 євро. Банк продав іноземну валюту на міжнародному валютному

ринку по курсу 38,9126 грн. за 1 євро. За послуги щодо продажу іноземної валюти банк утримує 0,25 % від вартості іноземної валюти за курсом Національного банку України.

Порядок відображення в бухгалтерському обліку операцій при продажу іноземної валюти представлено у табл. 2.7.

Таблиця 2.7

**Порядок відображення в обліку операцій щодо продажу іноземної валюти
17 лютого 2023 р. на досліджуваному підприємстві**

| № з/п | Господарські операції | Дата | Курс НБУ | Кореспонденція рахунків | | Суми, грн. |
|-------|--|------------|-------------------------------|-------------------------|--------|------------|
| | | | | Дебет | Кредит | |
| 1 | Зарахована на поточний рахунок підприємства експортну виручку в іноземній валюті | 14.02.2023 | 39,0973 | 312 | 362 | 482703,09 |
| 2 | Списана валюту для продажу з розподільчого рахунку | 17.02.2023 | 39,1046 | 334 | 312 | 482793,21 |
| 3 | Відображено від'ємна курсова різниця у складі втрат від операційних курсових різниць | 17.02.2023 | | 945 | 312 | 90,12 |
| 4 | Відображено витрати від продажу валюти (від'ємна різниця між комерційним курсом продажу валюти (МВРУ) та курсом НБУ на дату продажу) | 17.02.2023 | Різниця між 38,9126 і 39,1046 | 942 | 334 | 2370,47 |
| 5 | Отримання на поточний рахунок у гривні виручку від продажу валюти (за вирахуванням комісійної винагороди банку) | 17.02.2023 | 38,9126 | 311 | 334 | 479215,76 |
| 6 | Відображено у складі витрат вартість послуг банку за продаж іноземної валюти | 17.02.2023 | | 92 | 334 | 1206,98 |

За результатами господарської діяльності за 2022 рік досліджуване підприємство сформувало прибуток у розмірі 21272,83 грн.

Узагальнення інформації про фінансові результати від діяльності на ТОВ «СПЕЦСТАЛЬ-ТРЕЙД» ведеться на субрахунку 791 «Результат від основної діяльності», за кредитом рахунку 791 «Результат від основної діяльності» (додаток Р) відображаються суми в порядку закриття рахунків 702, 711, 714 та 719, по дебету – суми в порядку закриття рахунків 902, 92, 93, 942, 945.

Порядок відображення в бухгалтерському обліку фінансових результатів за 2022 рік представлено у табл. 2.8.

Таблиця 2.8

Порядок відображення в бухгалтерському обліку фінансових результатів за 2022 рік на досліджуваному підприємстві

| № з/п | Зміст бухгалтерського запису | Кореспонденція рахунків | | Сума, грн. |
|-------|---|-------------------------|------------|-----------------|
| | | Дебет | Кредит | |
| 1 | Списання доходів від реалізації товарів на фінансовий результат | 702 | 791 | 30349435,86 |
| 2 | Списання доходів від купівлі-продажу іноземної валюти на фінансовий результат | 711 | 791 | 23340,82 |
| 3 | Списання позитивної операційної курсової різниці на фінансовий результат | 714 | 791 | 1224613,63 |
| 4 | Списання іншого операційного доходу на фінансовий результат | 719 | 791 | 40641,60 |
| 5 | Списання собівартості реалізованих товарів на фінансовий результат | 791 | 902 | 26396778,19 |
| 6 | Списано адміністративні витрати на фінансовий результат | 791 | 92 | 611105,71 |
| 7 | Списано збутові витрати на фінансовий результат | 791 | 93 | 3898905,67 |
| 8 | Списання витрат від купівлі-продажу іноземної валюти на фінансовий результат | 791 | 942 | 130980,00 |
| 9 | Списання втрат від операційної курсової різниці на фінансовий результат | 791 | 945 | 578989,51 |
| 10 | Чистий прибуток | 791 | 441 | 21272,83 |

Всі доходні і витратні рахунки закриваються за підсумками кожного календарного місяця на фінансові результати і відображається чистий прибуток (збиток).

На рахунку 441 «Прибуток нерозподілений звітного року» на досліджуваному підприємстві обліковується нерозподілений прибуток та на рахунку 442 «Непокриті збитки» обліковується непокритий збиток.

Досліджуване підприємства є суб'єктом малого підприємництва, тому підприємство заповнює і подає до контролюючих органів Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва підприємство. Показники Фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва щодо фінансового результату за результатами 2022 року на досліджуваному підприємстві формуються на підставі даних обліку за оборотно-сальдовою відомістю (додаток С), що представлено у табл. 2.9.

Таблиця 2.9

Порядок формування показників Фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва щодо фінансового результату за результатами 2022 року на досліджуваному підприємстві

| № з/п | Стаття звіту про фінансовий результат | Дані обліку підприємства | | Дані звіту про фінансові результати, тис. грн. |
|-------|--|---|---|--|
| | | Кореспонденція рахунків | Сума, грн. | |
| 1 | Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) | Дт 702 Кт 791 | 30349435,86 | 30349,4 |
| 2 | Інші операційні доходи | Дт 711 Кт 791, Дт 714 Кт 791, Дт 719 Кт 791 | 23340,82 1224613,63 40641,60 | 1288,6 |
| 3 | Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) | Дт 791 Кт 902 | 26396778,19 | (26396,8) |
| 4 | Інші операційні витрати | Дт 791 Кт 92, Дт 791 Кт 93, Дт 791 Кт 942, Дт 791 Кт 945 | 611105,71 3898905,67 130980,00 578989,51 | (5220,0) |
| 5 | Фінансовий результат до оподаткування | Дт 791 Кт 441 | 21272,83 | 21,2 |

На досліджуваному підприємстві формування статей звіту про фінансові результати формуються відповідно до вимог відповідно до вимог

Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємства», затверджене Наказом Міністерства фінансів України № 39 від 25 лютого 2000 р. [56].

«У статті «Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)» відображало дохід від реалізації продукції, товарів, робіт і послуг без непрямих податків і зборів та інших вирахувань з доходу» [56].

«У статті «Інші доходи» відображало суми інших доходів від операційної діяльності підприємства, крім доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг): дохід від операційної оренди активів; дохід від операційних курсових різниць; відшкодування раніше списаних активів; дохід від реалізації оборотних активів, відсотки, доходи від участі в капіталі та інші доходи, отримані від фінансових інвестицій; дохід від реалізації фінансових інвестицій, необоротних активів; дохід від неопераційних курсових різниць; інші доходи» [56].

«У статті «Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)» наводило виробничу собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) та/або собівартість реалізованих товарів» [56].

«У статті «Інші витрати» наводило інші витрати операційної діяльності та інші витрати діяльності: адміністративні витрати, витрати на збут, собівартість реалізованих оборотних активів (крім готової продукції, товарів); сума списаних безнадійних боргів; втрати від знецінення виробничих запасів; втрати від операційних курсових різниць; визнані економічні санкції; інші витрати, що пов'язані з операційною діяльністю підприємства, витрати на сплату процентів та інші витрати підприємства, пов'язані із запозиченнями; втрати від участі в капіталі; собівартість реалізації фінансових інвестицій, необоротних активів; втрати від операційних курсових різниць; інші витрати підприємства. У цій статті також відображається належна до сплати за звітний період відповідно до законодавства сума податків і зборів» [56].

«У статті «Податок на прибуток» відображало сума податку на прибуток, яка визначається в розмірі податку на прибуток за звітний період.

У статті «Чистий прибуток (збиток)» відображало чистий прибуток або чистий збиток - різниця між сумою фінансового результату до оподаткування, сумою витрат з податку на прибуток та сумою, яка зменшує (збільшує) фінансовий результат після оподаткування» [56].

2.3. Порядок нарахування та сплати податку на прибуток підприємств на матеріалах ТОВ «СПЕЦСТАЛЬ-ТРЕЙД»

Досліджуване підприємство є платником податку на прибуток. Об'єктом оподаткування податком на прибуток є фінансовий результат за звітний період. Так як досліджуване підприємство має за попередній звітний рік мало дохід більше 40 млн. грн., тому фінансовий результат підприємства коригується на податкові різниці та звітний період є календарний рік.

Форма Податкової декларації з податку на прибуток підприємств, затверджена Наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження форми Податкової декларації з податку на прибуток підприємств» від 20 жовтня 2015 р. № 897, є універсальною [59]. Вона призначена для всіх категорій платників податку на прибуток.

Основні вимоги щодо заповнення декларації про прибуток полягають у наступному:

- ✓ податкова декларація заповнюється у гривнях без копійок, тобто фінансовий результат не береться за даними фінансової звітності, а береться за даними бухгалтерського обліку по рахунку 79 «Фінансові результати»;
- ✓ податкова декларація з податку на прибуток подається в електронній формі;
- ✓ якщо у декларації заповнюється рядок у декларації, у якому вказано значення додатку до декларації, до цієї додаток до декларації подається обов'язково;

- ✓ у податковій декларації обов'язково заповнюються всі обов'язкові реквізити, перелік яких представлено на рис. 2.7;
- ✓ декларацію заповнюють тільки українською мовою. Це пряма вимога;
- ✓ разом з податковою декларацією з податку на прибуток обов'язково подається фінансова звітність залежно від категорії платника податку на прибуток.

| ОБОВ'ЯЗКОВІ РЕКВІЗИТИ ПОДАТКОВОЇ ДЕКЛАРАЦІЇ З ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК | |
|--|---|
| 1 | тип документа (звітний, уточнюючий, звітний новий) |
| 2 | звітний (податковий) період, за який подається податкова декларація |
| 3 | звітний (податковий) період, що уточнюється (для уточнюючого розрахунку) |
| 4 | повне найменування платника податків згідно з реєстраційними документами |
| 5 | код платника податків згідно з Єдиним державним реєстром підприємств |
| 6 | місцезнаходження (місце проживання) платника податків |
| 7 | найменування контролюючого органу, до якого подається звітність |
| 8 | дата подання звіту |
| 9 | інформація про додатки, що додаються до податкової декларації та є її невід'ємною частиною |
| 10 | ініціали, прізвища та реєстраційні номери облікових карток, посадових осіб платника податків |
| 11 | підписи платника податку - посадових осіб платника податку, засвідчені печаткою платника податку (за наявності) |

Рис. 2.7. Перелік обов'язкових реквізитів при заповненні податкової декларації з податку на прибуток

Відповідно до вимог Наказу Міністерства фінансів України «Про затвердження форми Податкової декларації з податку на прибуток підприємств» від 20 жовтня 2015 р. № 897 [59] види податкових декларацій з

податку на прибуток за кваліфікаційними ознаками, що схематично представлено на рис. 2.8.

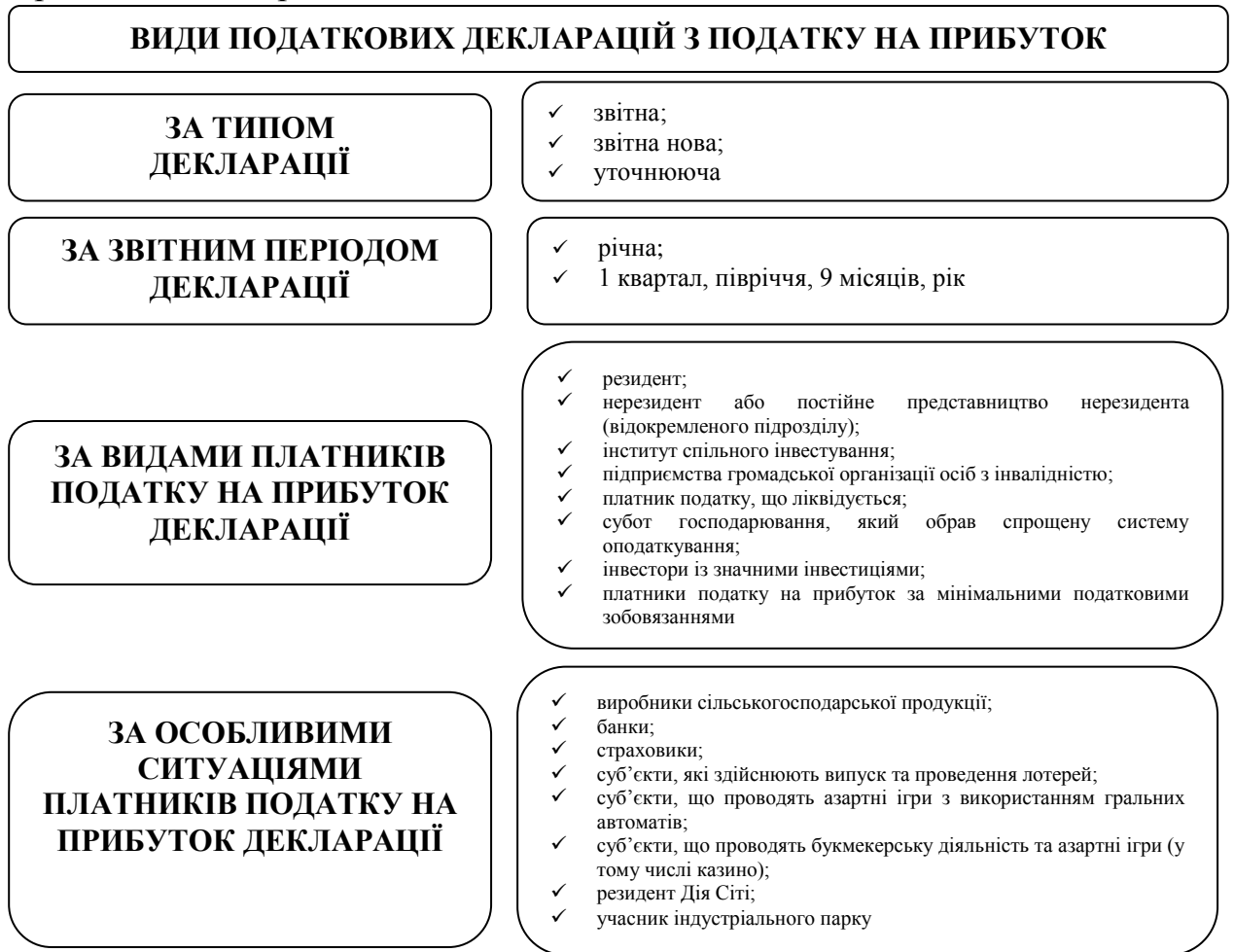


Рис. 2.8. Види податкових декларацій з податку на прибуток за класифікаційними ознаками

«За типом декларації розділяються на: «звітна» – для звичайної декларації, яка подається вперше за звітний період; «звітна нова» – для декларації, яка подається через виявлену помилку, якщо строки подачі звітної декларації ще не закінчилися; «уточнююча» – це вже виправлення помилки, коли уже всі строк подачі декларації пройшов і треба виправити помилку вже минулого звітного періоду (кварталу, року)» [59];

За періодом звітування податкові декларації поділяються на базовий звітний період або рік або квартал.

Існують рядки податкової декларації, що заповнюються тільки нерезидентами, рядок 7.

У деклараціях за особливими ситуаціями обов'язково зазначається позначка, наприклад, декларування платника єдиного податку, який нарахував та утримав податок з доходів нерезидентів. Або сільськогосподарські товаровиробники, які обрали особливий податковий період «з 01 липня по 30 червня», або учасник індустріального парку.

Алгоритм заповнення основних рядків податкової декларації з податку на прибуток відповідно до вимог Наказу Міністерства фінансів України «Про затвердження форми Податкової декларації з податку на прибуток підприємств» від 20 жовтня 2015 р. № 897 [59] представлено у табл. 2.10.

Таблиця 2.10

Алгоритм заповнення основних рядків податкової декларації з податку на прибуток [59]

| Код рядка | Показник | Алгоритм заповнення |
|-----------|--|---|
| 01 | Дохід від будь-якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків), визначений за правилами бухгалтерського обліку | «Для заповнення даного показника за основу беремо Звіт про фінансові результати (форма № 2 або спрощені форми № 2-м, № 2-мс, які використовуються суб'єктами малого підприємництва). Не забуваємо тільки, що декларація заповнюється у гривнях без копійок, а Звіт про фінансові результати – у тис. грн. Додаємо усі доходи, які одержувало підприємство за період: ✓ чистий дохід (виручка) від реалізації (ряд. 2000 форми № 2); ✓ інші операційні доходи (ряд. 2120 форми № 2); ✓ дохід від участі в капіталі (ряд. 2120 форми № 2); ✓ фінансові доходи (ряд. 2220 форми № 2); ✓ інші доходи (ряд. 2240 форми № 2). Показник ряд. 01 Податкової декларації важливий тим, що по ньому визначається, чи застосовує підприємство при розрахунку об'єкта оподаткування податкові різниці чи ні (дохід більше чи менше 40 млн. грн)» [59] |
| 02 | Фінансовий результат до оподаткування (прибуток чи збиток), визначений у фінансовій звітності згідно з національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності (+, -) | «Використовуємо дані таких рядків Звіту про фінансові результати (до заокруглень): ✓ фінрезультат до оподаткування (звичайний звіт) – з ряд. 2290 форми № 2 (за наявності прибутку), з ряд. 2295 (за наявності збитку); ✓ фінрезультат до оподаткування (для малих підприємств) – з ряд. 2290 форм № 2-м, 2-мс. Якщо фінрезультат – прибуток, то дані записуємо з додатним значенням, якщо ж збиток – зліва ставимо знак мінус («-»)[59] |
| 03P1 | Різниця, що виникають згідно з Податковим кодексом України (+, -) | «Цифру беремо з останнього рядка Додатка P1 (вона може бути як зі знаком «+», так і зі знаком «-»). Даний рядок заповнюється лише тими підприємствами, які: ✓ коригують фінрезультат на податкові різниці за розділом III ПКУ (тобто це високодохідники з доходом більше 40 млн грн чи добровольці); ✓ переносять збитки минулих звітних періодів (пп. 140.4.2 розділу III ПКУ, ряд. 3.2.4 Додатка P1). У такому разі ще й подаємо Додаток PPP, так як перенесення минулорічних збитків розглядається як податкова пільга (код «11020301»). Якщо немає податкових різниць, то ставимо прочерк (Додаток P1 у такому разі заповнювати не треба)» [59] |
| 04 | Об'єкт оподаткування | Розрахунок (рядок 02 + рядок 03) (+, -) |
| 05ПЗ | Прибуток, звільнений від оподаткування, або збиток від діяльності, прибуток від якої звільнено від оподаткування (+, -) | «У більшості випадків залишається порожнім, так як даний рядок стосується небагатьох підприємств, а саме: ✓ підприємств/організацій ГО осіб з інвалідністю, якщо є їхньою повною власністю (п. 142.1 ПКУ); ✓ Чорнобильської АЕС (п. 142.2 ПКУ); |

| Код рядка | Показник | Алгоритм заповнення |
|-----------|---|--|
| | | <p>✓ підприємств літакобудування (п. 41 підрозд. 4 Перехідних положень ПКУ);</p> <p>✓ учасників проекту «Укриття» (п. 142.3 ПКУ);</p> <p>✓ зайнятих у реалізації проекту модернізації Бортницької станції очищення стічних вод (пп. «а» – «в» п. 9 підрозд. 1 Перехідних положень ПКУ).</p> <p>Для цих підприємств заповнюємо також Додаток ПЗ з розрахунком та вказанням підстави щодо застосування пільги. Також подаємо й «пільговий» Додаток ПП» [59]</p> |
| 06 | Податок на прибуток (позитивне значення) (рядок 04 — рядок 05) x ____ / 100) | <p>«Розраховуємо податок на прибуток. У загальному випадку це: (ряд. 04 – ряд. 05 ПЗ) × 0,18. У більшості випадків співпадає зі значенням ряд. 04</p> <p>06.1 КІК Даний рядок заповнюють ті платники податку, які мають контрольовані іноземні компанії (КІК);</p> <p>06.2 МПЗ Зазначаємо податок на прибуток, який порахований у вигляді мінімального податкового зобов'язання з додатку МПЗ. Стосується власників, орендарів та інших користувачів земельних ділянок сільськогосподарського призначення (див. пп. 14.1.1142 ПКУ та п. 141.9 ПКУ);</p> <p>06.3 ДІА Вказуємо податок на прибуток за операціями резидента Дія Сіті (+, –);</p> <p>06.4 Зазначаємо суму податку на прибуток з об'єктів оподаткування, які виникають у контрольованих операціях учасників індустріальних парків та інвесторів зі значними інвестиціями (п. 142.4 ПКУ, п. 55 підрозд. 4 Перехідних положень ПКУ). Рахуємо так: (ряд. 06.4.1 + ряд. 06.4.2) × 0,18</p> <p>06.4.1 Вказуємо суму перевищення ціни «витягнутої руки» над договірною (контрактною) вартістю реалізованих товарів (робіт, послуг) при здійсненні контрольованих операцій підприємства-інвестора зі значними інвестиціями (п. 55 підрозд. 4 Перехідних положень ПКУ) або учасника індустріального парку (п. 142.4 ПКУ);</p> <p>06.4.2 Зазначаємо суму перевищення договірної (контрактної) вартості придбаних товарів (робіт, послуг) над ціною «витягнутої руки» при здійсненні контрольованих операцій підприємства-інвестора зі значними інвестиціями (п. 55 підрозд. 4 Перехідних положень ПКУ) або учасника індустріального парку (п. 142.4 ПКУ)» [59]</p> |
| 07 | Дохід за договорами страхування і перестрахування, визначений згідно з підпунктом 141.1.2 пункту 141.1 статті 141 розділу III Податкового кодексу України. | «07.1 Заповнюють лише страховики. Вони визначають податок на прибуток них на основі доходу, а не прибутку. При чому за особливими ставками 3% та 0% (п. 141.1 ПКУ, пп. 136.2.1 ПКУ)» [59] |
| 08 | Податок на дохід за договорами страхування | |
| 09 | Сума доходу, отриманого від діяльності з випуску та проведення лотерей | «09 та 10 заповнюють лише платники податку на прибуток, які займаються діяльністю з випуску та проведення лотерей. Вони сплачують податок з доходу 30% (п. 48 підрозд. 4 Перехідних положень ПКУ)» [59] |
| 10 | Податок на дохід, отриманий від діяльності з випуску та проведення лотерей за звітний (податковий) період | |
| 11 | Сума доходу, отриманого від діяльності з проведення азартних ігор з використанням гральних автоматів | «Заповнюють лише платники податків, які займаються азартними іграми. Вони сплачують податок з доходу 10% (пп. 136.4.1 ПКУ). З 13.08.2020 р. діє Закон «Про державне регулювання діяльності щодо 12 організації та проведення азартних ігор» від 14.07.2020 № 768» [59] |
| 12 | Податок на прибуток від діяльності з проведення азартних ігор з використанням гральних автоматів за звітний (податковий) період (рядок 11 x ____ / 100) | |
| 13 | Сума доходу від букмекерської діяльності, азартних ігор (у тому числі казино), крім прибутку, отриманого від азартних ігор з використанням гральних автоматів | «Заповнюють підприємства, які займаються букмекерською діяльністю. Податок розраховується не з прибутку, а з доходу. Ставка – 18% з доходу (пп. 136.4.2 ПКУ)» [59] |
| 14 | Сума виплачених виплат гравцеві | |
| 15 | Податок на дохід від букмекерської діяльності, азартних ігор (у тому числі казино), крім прибутку, | «Заповнюють лише підприємства, які займаються азартними іграми або букмекерською діяльністю» [59] |

| Код рядка | Показник | Алгоритм заповнення |
|-----------|--|--|
| | отриманого від азартних ігор з використанням гральних автоматів, за звітний (податковий) період (позитивне значення (рядок 13 — рядок 14) x _____ / 100) | |
| 163П | Зменшення нарахованої суми податку | «Заповнюємо, якщо сплачували авансові внески з податку на прибуток по дивідендах у минулих звітних періодах або сплачували податок на прибуток закордоном у країнах, з якими підписані угоди про уникнення подвійного оподаткування. В основі розрахунку – Додаток ЗП, з якого й беремо відповідну суму. Вона зменшує нарахований податку на прибуток. Якщо ж сплачували дивіденди у звітному періоді, то складаємо ще й Додаток АВ. Також з декларації за I півріччя 2023 року Додаток ЗП заповнюють ті платники ПП, які мають пункти обміну іноземних валют – щодо авансових внесків ПП з таких пунктів (ряд. 16.5 Додатка ЗП)» [59] |
| 17 | Податок на прибуток за звітний (податковий) період (рядок 06 + рядок 06.1 + рядок 06.2 + рядок 06.3 + рядок 06.4 + рядок 08 + рядок 10 + рядок 12 + рядок 15 – рядок 16) | «Заповнюємо за формулою, яка наведена до цього рядка. У більшості підприємств тут буде різниця: ряд. 06 – ряд. 16 ЗП. Страховики, банки, букмекери, організатори азартних ігор використовують формулу» [59] |
| 18 | Податок на прибуток за результатами попереднього звітного (податкового) періоду поточного року з урахуванням уточнень | «Заповнюємо, якщо базовим звітним періодом маємо квартал. Для підприємств з базовим річним звітним періодом не заповнюємо. Також у цей рядок включаємо уточнені показники при виявленні помилок попередніх звітних періодів (самоуточнення), а також суми донараховані податківцями внаслідок перевірок звітних періодів» [59] |
| 19 | Податок на прибуток, нарахований за результатами останнього (звітного) податкового періоду | «Вносимо кінцева сума податку на прибуток. Вона декларується та підлягає сплаті, заноситься податківцями до інтегрованої картки платника, тому саме цю суму слід нарахувати й у бухгалтерському обліку (у цілих, без копійок). Якщо базовим звітним періодом є квартал, то заповнення здійснюємо як різницю двох верхніх рядків: ряд. 17 – ряд. 18. Якщо підприємство з річним базовим звітним, то переносимо суму з графи 17» [59] |
| 20AB | Сума авансового внеску при виплаті дивідендів, що має бути сплачена у звітному (податковому) періоді | «Даний рядок довідковий. Заповнюємо, якщо сплачували авансовий внесок з податку на прибуток. Також складаємо Додаток АВ. Дані Додатка АВ використовуємо також для заповнення Додатка ЗП, який через ряд. 16 ЗП зменшує прибуток до оподаткування. Сам же ряд. 20 АВ та пов'язані з ним рядки 21-22 уже на податок не впливають» [59] |
| 21 | Сума авансового внеску при виплаті дивідендів, що має бути сплачена за результатами попереднього звітного (податкового) періоду поточного року, з урахуванням уточнень | «Заповнюємо, якщо базовим звітним періодом є квартал, а у минулому звітному періоді є сума авансового внеску по дивідендам (ряд. 20 АВ декларації за минулий звітний період, для річної – це 3 квартали)» [59] |
| 22 | Сума авансового внеску при виплаті дивідендів, нарахована за результатами останнього (звітного) податкового періоду | «Даний рядок є також довідковим. Знаходимо різницю: ряд. 20 АВ – ряд. 21. Заповнюють усі» [59] |
| 23ПН | Сума податків, які утримуються при виплаті доходів (прибутків) нерезидентам, нарахованих за звітний (податковий) період | «Містить розраховану суму податку на репатріацію (загальна ставка 15%), тобто податку на доходи сплачені нерезидентам-юрособам. Не тільки у грошовій, але й у негрошовій формі (формула є у пп. 141.4.2 ПКУ). Заповнюємо, якщо у звітному періоді була виплата доходу нерезидентам. Джерело даних для заповнення – Додаток ПН» 59] |
| 24 | Сума податків, які утримуються при виплаті доходів (прибутків) нерезидентам за результатами попереднього звітного (податкового) періоду поточного року, з урахуванням уточнень | «Заповнюємо, якщо базовим звітним періодом є квартал. Заносимо значення по ряд. 23 ПН з декларації за минулий звітний період» [59] |
| 25 | Сума податків, які утримуються при виплаті доходів (прибутків) нерезидентам, нарахованих за результатами останнього (звітного) податкового періоду | «Це сума податку на доходи нерезидентів (податку на репатріацію), яка підлягає сплаті. Визначаємо розрахунково. Якщо базовий звітний період: ✓ квартал – ряд. 23 ПН – ряд. 24; ✓ рік – ряд. 25 = ряд. 23 ПН. Цей показник також вноситься податківцями в інтегровану картку |

| Код рядка | Показник | Алгоритм заповнення |
|-----------|--|---|
| | | платника» [59] |
| 26ОВ | Сума авансових внесків з пунктів обміну іноземних валют, що має бути сплачена у звітному (податковому) періоді | «Відображаємо суму авансових внесків з пунктів обміну іноземних валют, що має бути сплачена у звітному (податковому) періоді, яка попередньо має бути порашована помісячно у Додатку ОВ (п. 141.13 ПКУ). Однак значення суми авансових внесків з графи 4 Додатка ОВ у 2023 році враховуються з понижуючим коефіцієнтом, а саме (п. 641 підрозд. 10 Перехідних положень ПКУ): ✓ 0,33 – у січні-червні 2023; ✓ 0,66 – у липні-грудні 2023» [59] |
| 27 | Сума авансових внесків з пунктів обміну іноземних валют, що має бути сплачена у попередньому звітному (податковому) періоді поточного року | «У великодоходників (каральників) показуємо суму авансових внесків з пунктів обміну іноземних валют, що має бути сплачена у попередньому звітному (податковому) періоді поточного року (кварталі, півріччі, 3-х кварталах). Даний рядок можливо заповнити лише у великодоходників, а малоодоходники його не заповнюють» [59] |
| 28 | Сума авансових внесків з пунктів обміну іноземних валют, нарахована за результатами останнього звітного (податкового) періоду | «Рахуємо суму авансових внесків з пунктів обміну іноземних валют, яка нарахована за результатами останнього звітного (податкового) періоду: ряд. 26 ОВ – ряд. 27. У малоодоходників ряд. 28 = ряд. 26 ОВ» [59] |

Разом з податковою декларацією з податку на прибуток подаються додатки до неї. Перелік додатків до податкової декларації з податку на прибуток представлена на рис. 2.9.

Податкова декларація з податку на прибуток складається з:

- ✓ вступної частини;
- ✓ основної частини;
- ✓ розрахунок авансового внеску;
- ✓ трьох блоків для виправлення самостійно виявлених помилок: за податковим зобов'язанням з податку на прибуток; за податком на прибуток з доходів нерезидентів; за авансовими внесками;
- ✓ заключної частини.

Декларацію заповнюють наростаючим підсумком з початку року у гривнях без копійок з округленням за загальновстановленими правилами (це передбачає сама форма звітності).

«Згідно з ст. 49 ПКУ податкові декларації з податку на прибуток подаються за базовий звітний (податковий) період, що дорівнює:

- ✓ календарному кварталу або календарному півріччю – протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу (півріччя);

✓ календарному року – протягом 60 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) року» [74].

| ПОДАТКОВА ДЕКЛАРАЦІЯ З ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК | |
|---|--|
| ДОДАТОК АВ | Складається даний розрахунок за наявності авансового внеску з податку на прибуток підприємств при виплаті дивідендів. Здійснюємо це навіть у випадку виплати дивідендів фізособам, коли авансовий внесок не сплачується (там є відповідний рядок для дивідендів фізособам) |
| ДОДАТОК ЗП | Заповнюється для зменшення нарахованої суми податку за наявності авансового внеску з податку на прибуток у Додатку АВ чи невикористаного з минулих періодів. Також складаємо, якщо є сплата податку на прибуток закордоном у країнах, з якими державою укладено угоди про уникнення подвійного оподаткування |
| ДОДАТОК ПН | Складається, якщо є сплата податку на виплати нерезидентам (окремо по кожному нерезиденту) |
| ДОДАТОК ТЦ | Складають ті підприємства, які мають контрольовані господарські операції з нерезидентами та застосовують правила трансфертного ціноутворення |
| ДОДАТОК ВП | Складається у разі виправлення помилок. Включаємо до нього розрахунок податкових зобов'язань за період, у якому виявлено помилки. Додаток повторює форму декларації, тому заповнюємо аналогічно. Разом з Додатком ВП подаємо й виправлену фінансову звітність, якщо помилка мала місце й там |
| ДОДАТОК РІ | Складається, якщо здійснюємо коригування прибутку на податкові різниці, зменшуємо податок на прибуток на збитки минулих періодів, а також при ТЦУ (ст. 39 ПКУ), порушенні вимог до договорів довгострокового страхування життя (ст. 123-1 ПКУ). Додаток РІ обов'язковий, якщо є додатки АМ, ЦП і ТЦ, так як вони розшифровують його дані. Малоодоходники також подають його, якщо є перенесення збитків минулих років. Якщо для певних податкових різниць, які уже є у ПКУ, немає спеціально відведеного рядка у Додатку РІ, то використовуємо будь-який вільний рядок на збільшення (зменшення) в |
| ДОДАТОК ПЗ | Складається якщо є прибуток, звільнений від оподаткування |
| ДОДАТОК АМ | Складаються високоодоходниками, які коригують фінрезультат на податкові різниці. Він містить суми нарахованої амортизації. Інформація з Додатку АМ заносимо до ряд. 1.2.1 АМ |
| ДОДАТОК ЦП | Складаються високоодоходниками. До нього включаємо розрахунок фінансового результату від операцій із цінними паперами. Значення рядків 4.1.3 та 4.1.4 переносимо до відповідних рядків Додатка РІ |
| ДОДАТОК ПП | Наводиться інформація про суми податкових пільг, якщо такі були протягом звітного періоду. Наводиться тут інформацію про код пільги та її найменування згідно останнього довідника пільг. Розраховуємо суму податку, яка була несплачена (недоплачена) у бюджет через користування такою пільгою. Вказуємо строк користування та використання пільги за цільовим призначенням. Зменшення ПП на збитки минулих періодів – це теж податкова пільга |
| ДОДАТОК КІК | Подаються тільки контрольованими іноземними компаніями (КІК). Додаток призначений для розрахунку прибутку КІК через коригування фінрезультату |
| ДОДАТОК МІВТАМІВ-3 | Призначені для заповнення інформації про земельні ділянки та розрахунку мінімального податкового зобов'язання (МПЗ). Стосується лише тих, хто має у власності, оренді, емфітевзисі тощо сільськогосподарські угіддя |
| ДОДАТОК ДІА | Призначений для розрахунку податку на операції резидента Дія Сіті – платника ПП на особливих умовах |
| ДОДАТОК ОВ | Подаються лише платниками ПП, які здійснюють валютно-обмінні операції у пунктах обміну іноземних валют (торгівлю валютними цінностями у готівковій формі, <i>див.</i> п. 141.13 ПКУ). Даний Додаток містить помісячний розрахунок сум авансових внесків за звітний податковий період за кожний пункт обміну іноземної валюти (ряд. 26 ОВ) |

Рис. 2.9. Структура податкової декларації з податку на прибуток

Досліджуване підприємство подає за кварталним періодом податкові декларації з податку на прибуток (додаток Т). Протягом 2022 рік досліджуване підприємство не мало податкові різниці, тому об'єктом оподаткування був фінансовий результат. За результатами 2022 року досліджуване підприємство задекларувало наступні показники:

- ✓ дохід від реалізації товарів у розмірі 31638032 грн.;
- ✓ фінансовий результат – прибуток у розмірі 21273 грн.;
- ✓ податок на прибуток у розмірі 18 % на суму 3829 грн.;
- ✓ податок на прибуток за результатами попереднього звітного періоду, тобто за 9 місяців 2022 р., у розмірі -12692 грн.;
- ✓ податок на прибуток за результатами звітного 2022 року дорівнювався від'ємного значення 8863 грн.

Разом з податковими деклараціями з податку на прибуток досліджуване підприємство обов'язково подавало Фінансову звітність суб'єктів малого підприємництва. Фінансова звітність є невід'ємною частиною податкової декларації з податку на прибуток.

З 1 січня 2018 року ст. 2 Закону від 16.07.1999 № 996-XIV «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» з'явилися критерії класифікації підприємств за категоріями для цілей бухгалтерського обліку (табл. 2.11) [27].

Таблиця 2.11

Категорії підприємств для цілей бухгалтерського обліку [27]

| № | Найменування показника | Категорія підприємств | | | |
|---|-------------------------------------|-----------------------|--------------|---------------|-------------------|
| | | Мікро | Мале | Середнє | Велике |
| 1 | Балансова вартість активів, євро | 350 000 | До 4000 000 | До 20 000 000 | Більше 20 000 000 |
| 2 | Чистий дохід від реалізації, євро | До 700 000 | До 8 000 000 | До 40 000 000 | Більше 40 000 000 |
| 3 | Середня кількість працівників, чол. | До 10 | До 50 | До 250 | Більше 250 |

«Згідно із цією класифікацією підприємства (за винятком бюджетних установ) поділяються на чотири категорії: мікропідприємства, малі, середні

та великі. При цьому важливо знати, до якої саме категорії належить ваше підприємство. Це потрібно для того, щоб визначити, у якому складі та за якою формою подавати фінансову звітність, чи зобов'язане ваше підприємство створювати резерви в обліку та проводити переоцінку необоротних активів, оприлюднювати свою фінансову звітність і застосовувати міжнародні стандарти» [27].

«Категорія підприємства визначається за показниками на дату складання річної фінансової звітності за рік, що передує звітному, і повинні відповідати щонайменше двом із вищенаведених критеріїв. Для визначення відповідності критеріям, встановленим у євро, застосовується офіційний курс гривні до іноземних валют (середній за період), розрахований на підставі офіційних валютних курсів Національного банку України, що встановлювалися для євро протягом відповідного року» [27]. Досліджуване підприємство відноситься до суб'єкта малого підприємництва, тому подавало разом з податковими деклараціями з податку на прибуток подавало саме Фінансові звіти суб'єкта малого підприємства відповідно до встановлених критеріїв чинним законодавством.

При подачі декларації в електронній формі фінансова звітність подається першою – до декларації. Декларація подається після надходження електронної квитанції про прийняття фінансової звітності. Фінансова звітність подається через «Єдине вікно», тобто одночасно до органу Державної статистики та до Державної податкової служби.

«Податок на прибуток, що підлягає сплаті до бюджету, зменшується на суму нарахованого за звітний період податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, щодо об'єктів нежитлової нерухомості. У випадку, коли податок на прибуток за звітний (податковий) період менше податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, то різниця не враховується у зменшення податку на прибуток наступних податкових (звітних) періодів» [74].

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 2

Об'єктом дослідження було обрано товариство з обмеженою відповідальністю «СПЕЦСТАЛЬ-ТРЕЙД». Основним напрямком діяльності підприємства є оптова торгівля феросплавами та чавуном. Підприємство реалізує товар як вітчизняним покупцям, так і покупцям-нерезидентам. Досліджуване підприємство є платником податку на прибуток у розмірі 18 %. Так як за попередній звітний рік обсяг продажу був більше 40 млн. грн., то на досліджуваному підприємстві об'єктом оподаткування податком на прибуток є фінансовий результат, що скориговано на податкові різниці, та подає податкову декларацію з податку на прибуток щокварталу.

Фінансовий результат за звітний період визначається як різниця між доходами і витратами підприємства. Досліджено порядок формування і обліку доходів від реалізації товарів та собівартості реалізованих товарів. Встановлено, що для визначення собівартості реалізованого товару досліджуване підприємство застосовує метод FIFO. Розглянуто порядок формування первісної вартості придбаного товару, який відповідає вимогам ПСБО 9 «Запаси».

Встановлено, що до складу доходів і витрат від іншої операційної діяльності досліджуване підприємство включало операції щодо продажу іноземної валюти та операційні курсові різниці. Зазначено порядок їх відображення і обліку підприємства.

На досліджуваному підприємстві формувалися витрати звітного періоду, які не залежать від отриманого доходу. До таких витрат включаються адміністративні витрати і витрати на збут. Встановлено види витрат, що включаються до складу адміністративних витрат та витрат на збут на досліджуваному підприємстві, а також порядок їх відображення в обліку підприємства.

Розглянуто порядок формування фінансового результату на досліджуваному підприємстві як об'єкту оподаткування податком на

прибуток. Зазначено, що протягом періоду, що досліджувався, на підприємстві не відбувалися операції, за якими виникали податкові різниці, що впливали на порядок коригування фінансового результату з метою нарахування податку на прибуток.

Окремо досліджено види податкових декларацій з податку на прибуток за кваліфікаційними ознаками, зазначено алгоритм їх заповнення та встановлена структура податкових декларацій з податку на прибуток відповідно до вимог діючого законодавства. Крім того, встановлено, що досліджуване підприємство за критеріями відноситься до суб'єктів малого підприємництва, тому разом з податковою декларацією з податку на прибуток подавало Фінансові звіти суб'єктів малого підприємництва. Окремо, досліджено порядок формування показників Звіту про фінансові результати на підприємстві на підставі даних обліку.

РОЗДІЛ 3

НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ФОРМУВАННЯ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА ЯК ОБ'ЄКТА ОПОДАТКУВАННЯ ПОДАТКОМ НА ПРИБУТОК ПІДПРИЄМСТВ

3.1. Досвід застосування міжнародних стандартів обліку та оподаткування прибутку підприємств

Одним із найважливіших аспектів координації податкової політики, спрямованої на посилення національної політики, є методика визначення та оподаткування фінансових результатів господарських організацій. Слід зазначити, що прибуток, відображений у звіті про фінансові результати підприємства, та оподатковуваний прибуток відрізняються залежно від методу розрахунку. Різниця між цими мітками полягає в цілі.

Незважаючи на те, що вони стосуються однієї господарської діяльності та є результатом однієї діяльності на основі одного базового документа, вони розраховуються за різними принципами.

Подібне «дублювання» призводить до неефективного використання ресурсів і часу корпоративних підприємств, але неможливо повноцінно вести податковий та бухгалтерський облік, оскільки норми податкового законодавства встановлюють особливі умови або обмеження на прийняття окремих операцій.

Незабезпеченість повного узгодження податкового та бухгалтерського обліку пояснюється тим, що уряду з точки зору мети не вигідно дозволяти використання даних фінансової звітності платників податків для цілей оподаткування без належного коригування. Бюджет, однак, як показує досвід країн, представлених у цій моделі, спрощення розрахунку податків із високим рівнем вимірювання та податку на прибуток є легким завданням.

У рамках європейської моделі дані загального річного звіту є основою для визначення суми податку на прибуток підприємств. Спільні підприємства повинні надавати детальні звіти про доходи та витрати та звіти про прибутки та збитки, а податкові органи можуть оскаржувати зміст бухгалтерської звітності для визначення податкової бази.

На відміну від європейської, англосаксонська виникла в Англії. Частиною вищезгаданої моделі є свобода вибору в бухгалтерському обліку чи оподаткуванні, водночас встановлюючи межі, до яких фірмам надається свобода вибору. Однак слід зазначити, що хоча цілі фінансової системи неоднакові, у цьому прикладі існує стабільність і контроль між бухгалтерською та податковою звітністю.

Тому англосаксонська система характеризується простотою та гнучкістю системи бухгалтерського обліку, а компанії мають свободу вибору стандарту запису, пов'язаного з підготовкою фінансової інформації. . , і така свобода характеризується дискрецією, оскільки на національному рівні вона становить чітко визначену межу її існування. Хоча цей варіант передбачає визначення податку на прибуток шляхом зміни фінансового результату до оподаткування, але визначається за правилами відповідальності, ми вважаємо це перспективним напрямком розвитку України.

Отже, загалом податкові різниці пов'язані з бухгалтерськими різницями та визначенням податкових пільг. Простіше кажучи, можна сказати, що різниця зумовлена двома причинами:

- ✓ Дохід (витрати) визнається тільки в бухгалтерському обліку або в податковому обліку (належна різниця)
- ✓ Час визнання доходів (витрат) (тимчасових різниць) є непослідовним.

Зазначені причини зумовлюють необхідність внесення змін до ст. 3 Закону про податки України відповідно до узгодження бухгалтерського обліку та податків.

Податкові різниці виникають через різні значення доходів і витрат, які використовуються для диференціації двох типів фінансових результатів. Такий конфлікт є навмисним процесом, і його можна спостерігати в багатьох країнах світу. Це пов'язано з вартістю податків і проектом та наявністю обмежень в отриманні доходів і витрат в отриманні фінансових результатів.

Ці значення є загальними обмеженнями, спрямованими на збільшення доходів бюджету будь-якої країни.

Відповідно до законодавства США, регулятивна ставка значно вища, ніж ставка податку на прибуток підприємств в Україні, але різниця між ефективними та регульованими ставками все ще є значною в США. Це свідчить про велику різницю між бухгалтерським і податковим обліком у Сполучених Штатах.

В Україні ситуація інша, але дуже змінна. Різниця між ефективними та регульованими податковими ставками змінюється. Отже, витрати на обчислення та обчислення податків не тільки скорочують час на управління цими податками, а й сприяють фактичній сумі податків у бізнесі.

Важливість впровадження Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) на три основні системи національної економіки: оподаткування, фінанси та бухгалтерський облік визнають експерти та експерти, а дослідницький досвід у країнах називають іншим. У червні 2013 року Комітет з МСФЗ переглянув міжнародне впровадження МСФЗ у 66 країнах світу. Водночас довідки про ціни інструментів МСФЗ не включають питання, пов'язані з податками. Для України важливо з самого початку узагальнити різний досвід цих країн щодо впливу впровадження МСФЗ на податок на прибуток.

Сучасна система фінансової звітності в Німеччині базується на застосуванні стандартів бухгалтерського обліку МСФЗ та Загальних принципів бухгалтерського обліку Німеччини (GAAP). Історію розвитку державного обліку та звітності в Німеччині можна простежити з того факту, що, як того вимагає федеральний податковий закон, фінансова звітність

призначена не лише для задоволення інформаційних потреб інвесторів та користувачів рахунків. По-перше, фінансова звітність використовується для цілей бухгалтерського обліку та оподаткування. По-друге, оцінка прибутку, призначеного для розподілу для захисту інтересів кредиторів. У МСФЗ дуже важливий принцип справедливості, тому що кредиторів цікавить, які гроші залишилися в компанії і чи вистачить їх, щоб зберегти або збільшити залишок, необхідний для погашення боргів вчасно.

Обґрунтовані оцінки робляться на основі інформації в індивідуальних фінансових звітах, таких як звіти незалежних фінансових установ (на відміну від консолідованих фінансових звітів). Відповідно, акцент робиться на цінності індивідуальних фінансових звітів німецьких компаній. Одним із принципів надання інформації в індивідуальних звітах є принцип послідовності. За його словами, особиста фінансова звітність може бути використана для цілей оподаткування, якщо певні податкові закони не вимагають відступу від німецького кодексу [61, с. 8-9]. Метою складання фінансової звітності відповідно до вимог федерального податкового законодавства та стандартів податкового обліку є спрощення розрахунків. Крім того, якщо є інші способи написання та звітності, ставка податку буде визначена. Таким чином, податкове адміністрування в Німеччині має значний вплив на підготовку особистої фінансової звітності.

Загальний підсумок італійського досвіду може привести до такого висновку. По-перше, компаніям необхідно чітко визначити вплив використання міжнародних стандартів на їх операційні результати, тобто прибутковість і капітал. Досвід показав, що в середньому загальні чисті вигоди, основні засоби та запаси від використання МСФЗ на ранній стадії є найбільшими. З іншого боку, відмінності у звітності з податку на прибуток, що впливають на доходи [8; 33].

Починаючи з 1 січня 2005 р., всі підприємства Словаччини, чий цінні папери торгуються на ринках ЄС, на підставі Закону про бухгалтерський облік, розпочали складати фінансову звітність відповідно до МСБО або

МСФЗ. З 2006 року до цього обов'язку приєдналися компанії, які відповідали двом із трьох критеріїв розмірів (обіг більше 5 мільярдів крон, вартість активів понад 5 мільярдів крон, кількість працівників понад 2 000) протягом двох послідовних періодів обліку. Серед обов'язкових звітуючих також були банки, торговці цінними паперами, страхові компанії, Словацьке бюро страховиків, управляючі пенсійними фондами, Фондова біржа, Національний банк Словаччини та інші підприємства. У введенні МСФЗ загальна кількість подібних звітів складала 150. На наступних етапах ці міжнародні стандарти стали обов'язковими для всіх видів підприємств. Важливою особливістю застосування міжнародних стандартів у Словаччині є те, що вони визначають порядок складання фінансової звітності, не регулюючи при цьому методи бухгалтерського обліку [19, с. 12].

Результати, отримані від впровадження міжнародних стандартів у СР: Оскільки цей стандарт є еквівалентом майна та капіталу відповідно до досвіду інших країн, ми вважаємо, що цей стандарт впливає на майно, капітал та прибуток (збиток) компанії. Міжнародні стандарти вищі за національні

Це робиться в основному шляхом оцінки справедливої вартості всіх активів (за винятком запасів і відстрочених податків). Перед складанням фінансової звітності словацьким компаніям рекомендується проаналізувати відмінності між справедливою вартістю активів і словацьким законодавством, щоб зрозуміти наслідки змін до міжнародних стандартів. Позитивні результати введення МСФЗ у СР включають, перш за все, незалежність фінансової звітності від податкового законодавства та порівнянність фінансової звітності словацьких компаній у всьому світі, полегшення спілкування з діловими партнерами, полегшення потоку іноземних коштів до Словаччини, чіткість, надійність та обґрунтованість фінансової звітності, використання єдиної бази даних для зовнішньої та внутрішньої звітності. Негативні наслідки впровадження МСФЗ: обмежена порівнянність фінансових показників, розрахованих за звітними даними,

оскільки міжнародні стандарти визначають обмежену кількість позицій у звітній таблиці, проблема використання правильної вартості активів і пасивів, відсутність достатньої бухгалтерської кваліфікації, необхідно змінити традиційне мислення бухгалтерів.

Впровадження МСФЗ вимагає створення національної законодавчої бази Азербайджану, яка визначає кількість компаній, які мають перейти на МСФЗ відповідно до відведеного часу. Наприклад, відповідно до Закону про бухгалтерський облік Азербайджану, Державна нафтова компанія Азербайджану повинна застосувати МСФЗ з 1 січня 2008 р. Відповідні зміни були внесені в інші законодавчі акти, такі як корпоративні кредитори, вони зацікавлені в інформації про бізнес прибутковість, розрахунок прибутку до оподаткування та процентних платежів, а також спеціальну ставку банківських процентних платежів [88, с. 11].

Необхідно визначити вплив впровадження МСФЗ на оподаткування суб'єктів малого бізнесу. Хороший та багатий досвід впровадження МСФЗ у Нідерландах показав, що наявність багатьох компаній, які експортують продукцію чи послуги, є важливим економічним фактором для впровадження МСФЗ та можливих змін у податку на прибуток. Таким чином, для малих і середніх підприємств, які працюють за кордоном, порогом для розрахунку рівня податкових змін може бути використаний спеціальний індекс ваги іноземних підприємств, який становить не менше 14 %.

Починаючи з 1 січня 2001 року, бухгалтерський облік угорських компаній повністю відповідав Міжнародним стандартам фінансової звітності (МСФЗ або IAS). Зазначимо, що, оскільки МСФЗ спрямовані на компанії, чії акції котируються, а в Угорщині 90% компаній є малими і середніми підприємствами, значущим є особливо вплив МСФЗ на малі та середні підприємства в цій країні. Досвід Угорщини вказує на те, що узгодження фінансової та податкової інформації може бути досягнуте шляхом внесення змін у національні стандарти відповідно до вимог податкового законодавства. На початкових етапах впровадження МСФЗ, за досвідом

Угорщини, виявлено, що МСФЗ не суттєво впливають на практику податкових, правових та контролюючих органів.

З досвіду застосування МСФЗ для МСП у Словаччині можна зробити висновок, що структура та зміст фінансової звітності МСП повинні визначати інформаційні потреби кількох людей (власників), які використовують фінансову інформацію, управління та фінансові установи, які кредитують підприємства).

Нещодавно прийняті в Україні закони в основному відображають політику уряду щодо посилення впливу послідовного податку на прибуток на фінансову звітність українських компаній [47; 57]. По-друге, це спроба ефективно вирішити одну з найважливіших проблем, пов'язану з рентабельністю чистого прибутку, валовим доходом та іншими коефіцієнтами доходу.

Одночасне використання показників чистого доходу та валового доходу в деяких країнах сприяло ідеї заміни показників чистого доходу та валового доходу в програмах МСФЗ.

Виступ Ханса Хугерворста на Азіатсько-Тихоокеанській конференції 5 червня 2013 р. Відповідно до МСФЗ чистий прибуток (і збитки) залишатиметься ключовим показником ефективності. Використання кумулятивного доходу як показника продуктивності потребує подальших досліджень [105].

Тому, розглядаючи значний вплив податків на інформацію фінансового обліку, організації, які створили системи бухгалтерського обліку та звітності відповідно до вимог МСФЗ, повинні скористатися досвідом. Країни, де ця модель існує вже багато років (наприклад, Німеччина, Італія).

«Основні закони, що регулюють порядок оподаткування прибутку підприємств у Латвії:

- 1) Закон Латвії «Про прибутковий податок підприємств» (ПНП) від 01.03.1995 р.
- 2) Закон Латвії «Про податки і мита» від 18.02.1995 р.

3) Закон Латвії «Про консолідовані річні звіти» від 22.11.2006 р.» [73].

Крім того, в Латвії діє суворий закон, який регламентує принципи і методи підготовки фінансових і фінансових справ, який передбачає суворі покарання за порушення.

Ставка податку на бізнес у Латвії становить 25%, а податковий період становить 12 місяців. В ідеалі цей період дорівнює календарному року, але це не обов'язково.

Компанії повинні сплачувати перший податок кожного місяця до 15 числа кожного місяця. З січня по квітень - 1/12 податку, сплаченого за перші 2 роки року, скоригованого на індекс споживчих цін. З травня по грудень компанії сплачують 1/8 суми податку попереднього податкового року.

Основна відмінність між бухгалтерським обліком і оподаткуванням у Латвії полягає в наступному: у бухгалтерському обліку деталі всіх видів рахунку здійснюється за правилами ПНП.

Податковий звіт можна скласти одночасно з фінансовим, оскільки основа інформації така ж, як і два типи рахунків, перші документи, необхідні для відображення фінансових операцій.

Власне, для моніторингу податкової та бухгалтерської звітності одночасно, а також для покращення роботи бухгалтерських служб в бухгалтерську таблицю вносяться додаткові доходи чи витрати, які в підсумку стають корекційними даними при розрахунку ПНП.

Підтверджуємо положення податкового законодавства у визначених законом сферах. Так, до бази оподаткування не включаються:

- 1) «витрати, не пов'язані безпосередньо з економічною діяльністю компанії;
- 2) штрафи і пеня;
- 3) 40% представницьких витрат;
- 4) 25% витрат на автотранспорт (крім спеціального)» [73].

Вартість майна для цілей оподаткування є меншою з двох величин: собівартості виробництва або ринкової вартості на кінець податкового року. Організація може використовувати метод зважених витрат або метод FIFO.

Вартість ліцензій амортизується лінійним методом протягом 10 років, а авторських прав, ліцензій, торгових марок - протягом 5 років.

Збитки можуть бути перенесені до 5 років, якщо керівництво компанії не зміниться.

Але для фінансового та податкового обліку потрібно розрізнити багато речей. Наприклад, відповідно до законодавства Республіки Білорусь встановлена дуже приблизна методика нарахування амортизації основних засобів для цілей оподаткування.

Іншим прикладом є встановлення способу оплати для клієнтів, що становить 40% від загальних витрат бізнесу на ці цілі.

В даному випадку в обліку є 2 звіти «індикативні витрати» - в звіті 1 40% витрат будуть включені в групу витрат в сумі утриманого податку, в звіті 2 ви можете завантажити. Зауваживши, що є можливість враховувати інші 60% втрачених витрат при розрахунку податку на майно чи ремонтні дані.

Латвійське законодавство не регулює конкретні податкові зобов'язання для всіх статей, зазначених у податковій декларації, тому податкова звітність подається лише в межах внутрішнього бюджету латвійських підприємств.

3.2. Порівняння облікового забезпечення справляння податку на прибуток підприємств та податку на вилучений капітал

Діюча система облікової моделі податку на прибуток в Україні, починаючи з 2015 р., загалом відповідає європейській практиці і включає три етапи (відповідно до розділу III Податкового кодексу України [74]):

Визначення фінансового результату до оподаткування відповідно до правил бухгалтерського обліку. Джерелом інформації є Звіт про фінансові

результати, складений згідно з національними стандартами бухгалтерського обліку або Міжнародними стандартами фінансової звітності.

Підприємства, які не враховують так звані податкові різниці, множать вказаний фінансовий результат (прибуток) на ставку податку на прибуток (18%). При цьому, при розрахунку податку, вони можуть враховувати фінансовий результат за попередні роки, що включає збитки.

Підприємства, які зобов'язані враховувати податкові різниці, проводять попередні корекції фінансового результату до оподаткування на основі цих податкових різниць. До цієї категорії входять компанії з обігом вище 40 млн. грн. Податкові різниці відносно податку на прибуток включають виключення з фінансового результату тих доходів та витрат, які заборонені Податковим кодексом України. Наприклад, це може стосуватися доходів від обліку фінансових інвестицій методом участі в капіталі, результатів дооцінки основних засобів, списання дебіторської заборгованості за «неподатковими» правилами, різної бази нарахування амортизації (за стандартами бухгалтерського обліку та правилами Податкового кодексу України) тощо.

«Враховуючи вищенаведене, сам процес визначення доходів і витрат та загального фінансового результату представимо як «базовою обліковою моделлю» податку на прибуток. Механізм же застосування податкових різниць назвемо «супутнім податковим механізмом», але це не єдиний супутній механізм коригування» (табл. 3.1) [63].

Таблиця 3.1

Облікова модель податку на прибуток [63]

| Базова облікова модель податку на прибуток | | |
|---|---|--|
| Ключеві елементи | Модель | Хто застосовує |
| Доходи – за правилами П(С)БО або МСФЗ Витрати – за правилами П(С)БО або МСФЗ | (Доходи – Витрати-Збитки минулих років) * 0,18 | Підприємства, які мають виручку ≤ 40 млн. грн. |
| Супутні податкові механізми | | |
| Податковий механізм коригування фінансового результату на податкові різниці | | |

| Базова облікова модель податку на прибуток | | |
|---|---|--|
| Ключеві елементи | Модель | Хто застосовує |
| Податкові різниці – «заборонені» правилами ПКУ доходи або витрати | (доходи – витрати – збитки минулих років ± податкові різниці) * 0,18 | Підприємства, які мають виручку > 40 млн. грн.. |
| Коригування трансферного ціноутворення (ТЦУ) | | |
| Здійснюється коригування цін по операціях, які визнані контрольованими (наближення їх до ринкових за «принципом витягнутої руки») | (доходи ± коригування виручки за методом ТЦУ – витрати – збитки минулих років ± податкові різниці) * 0,18 | Операції з нерезидентами. Вартісним критерієм є підприємства, що мають операції з нерезидентами, обсяг виручки більше 150 млн грн і дохід по операції з одним контрагентом більше 10 млн грн. Також має виконуватися ще хоча б один критерій «по-суті» |
| Податок на доходи нерезидентів («на репатріацію») | | |
| Обкладається виплата доходів нерезидентам | Платіж нерезиденту у валюті × курс НБУ на дату виплати × 0,15 | Усі платники податку на прибуток, а також платники єдиного податку при виплаті доходів нерезидентам |

Відповідно до табл. 3.1 можна зробити наступні висновки:

✓ Відкоригувати фінансові результати на основі застосування правил трансфертного ціноутворення, що застосовуються лише до операцій з резидентами. Принцип «витягнутої руки» стосується ціни, що використовується в такій торгівлі, яка є нижчою за курс, який склався б за ринкових умов без впливу на торгівлю. Якщо податкове зобов'язання після перерахунку є високим, підприємство має доплатити податок і подати звіт про контрольовану діяльність. До «основних» критеріїв відноситься, зокрема, в'їзд резидента в країну з низьким рівнем оподаткування або, за відсутності відносин між платником податків і резидентом, наявність такої юридичної особи, звільненої від податків [64];

✓ Оподаткування нерезидентів за податком «повернення». Це стара назва, і громадяни все ще оподатковуються. Цей податок включається до податкової звітності та розглядається як її частина (більш детальний розрахунок та сплата цього податку шляхом заповнення відповідного додатку до податкової звітності розкрито автором у [65]). Основна ставка податку становить 15%, але існують інші ставки, наприклад, 20% для рекламних комісій, 5% для відсотків за кредитами та фінансовими зобов'язаннями, 0%, 4% і 12% для договорів страхування від нещасного випадку. Також міжнародні угоди передбачають усунення подвійного оподаткування. Це може означати, наприклад, що в Польщі дивіденди оподатковуються за ставкою 5%.

Знову підсумовуючи, наведемо поточну систему виплати дивідендів як засіб максимального прибутку (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

Сучасна модель оподаткування дивідендів у платників податку на прибуток [63]

| Податок/обов'язковий платіж | Виплата дивідендів: | | | |
|--|---------------------|-----------|--------------|-----------|
| | резидентам | | нерезидентам | |
| | юрособам | фізособам | юрособам | фізособам |
| Авансовий внесок з податку на прибуток | 18 % | | 18 % | |
| Податок на доходи фізичних осіб (ПДФО) | | 5 % | | 5 % |
| Військовий збір | | 1,5 % | | 1,5 % |
| Податок на репатріацію | | | 15 % | |

Як бачимо, системи, які відповідають системі податкової звітності, мають потенціал для стимулювання такої економічної діяльності, яка часто пов'язана зі створенням офшорних компаній для дотримання податків: дефіцити, методи різні. Страхові контракти, використання збитків за минулими контрактами, використання спеціальних ставок для розподілу прибутку між компаніями в країнах з низьким рівнем оподаткування (офшорних), використання кредитних програм нерезидентами.

Супутні податкові механізми щодо боротьби з офшорами наведено в табл. 3.3.

Таблиця 3.3

Боротьба з офшорами шляхом використання супутніх податкових механізмів податку на прибуток [63]

| Податковий механізм | Боротьба з офшорами |
|---|--|
| «Податкові різниці» [63] | «Можливість не визнати певні витрати та збільшити фінрезультат до оподаткування. Наприклад, щодо тих же відсотків по фінансовим кредитам від нерезидентів по завищеним ставкам. Хоча щодо нерезидентів також можуть бути застосовані методи трансфертного ціноутворення» [63] |
| «Трансфертне ціноутворення щодо контрольованих операцій» [63] | «Шляхом зменшення вартісних критеріїв щодо визнання операцій контрольованими можна охопити більшу кількість суб'єктів, які мають застосовувати принцип «витягнутої руки» щодо цін по операціях з нерезидентами» [63] |
| «Податок на доходи нерезидентів» [63] | «Знову ж можна змінювати ставки цього податку по окремих операціях з нерезидентами, наприклад, щодо роялті чи тих же дивідендів. Можна оподаткувати внески до статутних капіталів до суб'єктів нерезидентів. Можна підняти ставку по тим країнам, куди спостерігається великий відтік капіталу за даними ДПС» [63] |
| «Оподаткування дивідендів» [63] | «Також можна змінювати ставки, наприклад, збільшити податок на репатріацію, ввести даний податок щодо дивідендів фізособам □ нерезидентам. Можна також змінити ставку ПДФО щодо виплат певним особам» [63] |

Щодо табл. 3.3, важливо відзначити, що вона не пропонує конкретних заходів чи пропозицій; замість цього, вона лише вказує на наявність механізмів у поточній обліковій моделі податку на прибуток для протидії використанню офшорних схем. Детальну інформацію про податкові схеми та стратегії боротьби, безперечно, можна отримати у Державної податкової служби (ДПС). Вона може розробити та запропонувати заходи з оподаткування ключових операцій, які призводять до відтоку капіталу, і це може бути реалізовано в межах існуючої системи оподаткування прибутку. Однією з пропозицій є заміна податку на прибуток податком на виведений капітал) [77]. Введення податку на виведений капітал (ПВК) передбачає оподаткування операцій між платниками та неплатниками податку на виведений капітал, як це визначено у табл. 3.4.

Таблиця 3.4

Облікова модель податку на виведений капітал [77]

| Група операцій | Господарські операції, щодо виведення ресурсів, які оподатковуються | Податок на виведений капітал |
|---|--|------------------------------|
| «Операції з виведення капіталу» [77] | «Дивіденди, які сплачуються неплатнику ПВК (при сплаті фізособам ПДФО і військового збору не буде)» [77] | ×0,15 |
| | «Повернення вкладів власнику (неплатнику ПВК) у різниці між вартістю повернення та вартістю вкладу» [77] | |
| «Операції, які прирівняні до виведення капіталу» [77] | «Виплата процентів, штрафів нерезидентам з держав з низькими ставками податку на прибуток або нерезидентам, що є пов'язаними особами» [77] | ×0,20 |
| | «Виплати за договорами страхування закордон страховикам □ нерезидентам» [77] | |
| | «Сплата роялті, здійснення фінансових інвестицій закордон, перекази на рахунки в іноземних банках з рахунку в українському банку» [77] | |
| | «Надання безповоротної фінансової допомоги, безоплатна передача майна та інші прирівняні операції» [77] | |
| | «Внески до статутного капіталу, які здійснюються неплатникам ПВК» [77] | |
| | «Придбання товарів, робіт, послуг у платників єдиного податку, які є пов'язаними особами» [77] | |
| «Операції з пов'язаними особами □ нерезидентами» [77] | «Погашення боргових зобов'язань, крім тих, що оподатковуються по ставці 20%» [77] | ×0,05 |
| «Операції з іншими платниками ПВК» [77] | «Виплата дивідендів, повернення внесків до статутного капіталу» [77] | |
| | «Сплата роялті, використання трансфертних цін» [77] | |
| | «Фінансова допомога, відсотки та інші прирівняні платежі» [77] | |
| «Прибуток підприємства» [77] | «Фінансовий результат – прибуток» [77] | |

З табл. 3.4 видно, що виплати нерезидентам оподатковуються вищим податком, ніж ПВК. У випадку з ФОП, наприклад, ви не повинні платити ПДВ, але ви не повинні платити податок. Також немає податку на прибуток. Неплатники податку на капітал – фізичні особи, фізичні особи-підприємці на загальній системі оподаткування, платники єдиного податку.. Більш детально

приклад укладення глави III ПКУ та метод ПВК наведено в монгольській публікації [66].

Звідси у податку на вилучений капітал виникають наступні конфлікти:

- ✓ З іншого боку, підприємства, які не мають податку на прибуток, зазвичай не сплачують податок на прибуток. Це пояснюється зростанням населення;

- ✓ З іншого боку, ті самі операції, наведені в табл. 3.4, оподатковуються по-різному, використовуючи методи оподаткування з табл. 3.3 (збільшення кількості пунктів оподаткування, ціни продажу, запровадження збільшення/повернення податку). Це створює перешкоди для народження дитини.

Основні принципи оподаткування акцій:

- ✓ якщо податок, який сплачує держава, і податок становлять 18%, а податок на повернення становить 15%, ПВК повертається 15% безкоштовно. Виходить, що тягар популярності зменшується в дефіциті (втраті популярності) через брак популярності;

- ✓ підвищення податку на доходи фізичних осіб (15% ПДВ проти нинішніх 5% + 1,5%, табл. 3.2) можна досягти за рахунок підвищення ПДФО з 5% до 13,5%.

Щодо переваг економічного зростання В.Шеремет, наприклад, «країни, які запровадили податок на прибуток, економічна нестабільність, негативний ефект спроби - достатньо, щоб коштів з'явилося більше» [107, с. 9]. Він зазначив, що не погоджується з кількома обмеженнями податку, які відрізняються від ПВК [107, с.5; с. 9], МВФ і Світовий банк не підтримують це, але проблеми України не в податковій системі. Зменшення ПДВ – це одночасно скорочення вступу компенсації, а також побудова нової системи адміністрування податків.

3.3. Основні напрями удосконалення облікового забезпечення фінансових результатів як об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств

У більшості країн світу важливе місце в системі оподаткування доходів юридичних осіб посідає податок на прибуток підприємств. Податок на прибуток – це прямий податок, розмір якого залежить від кінцевої господарської діяльності підприємства певного виду діяльності, тобто цей податок прямо залежить від прибутку підприємства, отриманого за податковий період. Прибуток підприємства (оподатковуваний) – це різниця між його доходами та витратами з певними коригуваннями згідно із законодавством. Основна економіка податку на прибуток підприємств, що діє в Україні, близька до концепції податку на прибуток підприємств, яку тією чи іншою мірою використовують усі розвинені країни світу [82]. Після запровадження курсу на зниження ставки податку на прибуток з 30% до 18% та скорочення закону вплив цього податку на бюджет України значно зменшився.

У більшості розвинених країн світу податок на прибуток підприємств дорівнює нулю, а частка податку на доходи фізичних осіб у загальних податкових надходженнях є дуже високою. Крім частки податку на прибуток підприємств, слід зазначити, що Україна рухається в цьому напрямку. .

У наведеній табл. 3.5 показано єдині принципи податку на прибуток у європейських суверенних країнах [103]. Порівнюючи дані з табл. 3.5, можна визначити, що в більшості європейських країн застосовується схожий принцип розрахунку бази оподаткування податком на прибуток, як у діючій системі України. Варто зауважити, що лише Естонія використовує інший підхід, оподатковуючи прибуток лише при розподілі дивідендів та подібних платежів. Такий метод виявився неефективним через широке використання оптимізаційних механізмів у базі оподаткування, що використовують маніпуляції фінансовими показниками.

Таблиця 3.5

Зведені принципи оподаткування податком на прибуток у провідних країнах Європи [67]

| Країна | Ставка (національний рівень) | Принцип оподаткування для резидентів | Метод розрахунку бази оподаткування | Оподаткування дивідендів від іноземних компаній |
|----------------|------------------------------------|--|--|--|
| Австрія | 25% | Принцип всесвітнього доходу | Дохід мінус витрати | Звільнення при виконанні критеріїв |
| Великобританія | 21% | Принцип всесвітнього доходу з ознаками територіального принципу (доходи та збитки іноземних представництв можуть бути виключені з оподаткованого доходу за вибором платника податків). «Debt cap» для компаній, що здійснюють внутрішньогрупове фінансування та інші обмеження щодо витрат для цілей оподаткування | Дохід мінус витрати | Звільнення при виконанні критеріїв |
| Грузія | 15% | Принцип всесвітнього доходу | Дохід мінус витрати | Оподатковуються |
| Данія | 23% | Принцип всесвітнього доходу з ознаками територіального принципу (доходи іноземних представництв/філіалів не включаються в оподатковуваний дохід платника податку) | Дохід мінус витрати | Звільнення при виконанні критеріїв |
| Естонія | 20% | Принцип всесвітнього доходу (тільки розподілований прибуток). Розподілений прибуток, який виплачується за рахунок отриманих компанією дивідендів, не оподатковується податком на розподілений прибуток | Оподатковується тільки розподілований прибуток | Звільнення при виконанні критеріїв |
| Іспанія | 28% | Принцип всесвітнього доходу | Дохід мінус витрати | |
| Латвія | 15% | Принцип всесвітнього доходу | Дохід мінус витрати | Звільнення при виконанні критеріїв |
| Литва | 15% | Принцип всесвітнього доходу з ознаками територіального принципу (доходи іноземних представництв/філіалів не включаються в оподатковуваний дохід платника податку). До оподаткованого доходу не включаються доходи резидентів Литви від постійних представництв у країнах Європейської економічної зони або у країнах, з якими Литвою підписана податкова конвенція, за умови, що цей дохід оподатковується в іншій державі | Дохід мінус витрати | Звільнення при виконанні критеріїв |
| Німеччина | 15% | Принцип всесвітнього доходу. База оподаткування для федерального та регіонального податків відрізняються (на декілька статей витрат). Крім того є ще податок солідарності (5.5%), для якого теж окрема податкова база. Цей податок був введений після об'єднання Німеччини для цілей фінансування розвитку та відбудови приєднаних територій | Дохід мінус витрати | 95% отриманих дивідендів звільнені від оподаткування |
| Норвегія | 27% | Принцип всесвітнього доходу | Дохід мінус витрати | 97% отриманих дивідендів звільнені від оподаткування |
| Польща | 19% | Принцип всесвітнього доходу | Дохід мінус витрати | Звільнення при виконанні критеріїв |
| Словаччина | 22% | Принцип всесвітнього доходу | Дохід мінус витрати | Звільнення при виконанні критеріїв |
| Фінляндія | 20% | Принцип всесвітнього доходу | Дохід мінус витрати | Звільнення при виконанні критеріїв |
| Франція | 33.3% | Територіальний принцип. В оподатковуваний дохід не включаються не 100% іноземного доходу, а 90-95% залежно від виду | Дохід мінус витрати | 95% отриманих дивідендів звільнені від оподаткування |
| Швейцарія | 8.5% | Принцип всесвітнього доходу з ознаками територіального принципу (доходи іноземних представництв/філіалів та нерухомості за кордоном не включаються в оподатковуваний дохід платника податку) | Дохід мінус витрати | Звільнення при виконанні критеріїв |
| Швеція | 22% | Принцип всесвітнього доходу | Дохід мінус витрати | Звільнення при виконанні критеріїв |

Після набуття незалежності в 1991 році, Україна стала стикатися з необхідністю реформування ключових елементів своєї економіки, зокрема системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності підприємств. Результати довгострокових зусиль провідних вітчизняних фахівців у сфері бухгалтерського обліку, спрямованих на формування ключових принципів, були узагальнені в Програмі реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів, затвердженої Кабінетом Міністрів України в 1998 році [76]. Ця програма передбачала поетапне впровадження Положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

У 1999 році був прийнятий Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [27], яким закріплено основні положення нових підходів до бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Протягом наступних років, в контексті євроінтеграційних процесів, відбувалося зближення бухгалтерського обліку України з міжнародними стандартами. Частина підприємств зобов'язали подавати фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність відповідно до міжнародних стандартів, інші ж мали право робити це на власний розсуд.

Згідно із міжнародними та національними стандартами бухгалтерського обліку, податок на прибуток є складовою частиною таких складових фінансової звітності (табл. 3.6).

Таблиця 3.6

Податок на прибуток як складова фінансової звітності [47]

| № | Форма фінансової звітності | Інформація про податок на прибуток |
|----|---|--|
| 1. | Баланс (звіт про фінансовий стан) на звітну дату | <ul style="list-style-type: none"> ✓ «відстрочені податкові активи ✓ відстрочені податкові зобов'язання ✓ дебіторська та кредиторська заборгованість з бюджетом з податку на прибуток» [47] |
| 2. | Звіт про фінансовий результат (звіт про сукупний дохід) за звітний період | <ul style="list-style-type: none"> ✓ «витрати (дохід) з податку на прибуток» [47] |
| 3. | Примітки до фінансової звітності | <ul style="list-style-type: none"> ✓ «складові елементи витрат (доходу) з податку на прибуток (поточний податок на прибуток та всі коригування цієї суми, включаючи відстрочені податкові активи, відстрочені податкові зобов'язання, виправлення помилок тощо); ✓ сума поточного та відстроченого податку на прибуток відображена у |

| | |
|--|--|
| | <p>складі власного капіталу;</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ пояснення різниці між витратами (доходом) із податку на прибуток та добутком облікового прибутку (збитку) на застосовану ставку податку на прибуток; ✓ ставка податку на прибуток, якщо вона змінюється порівняно зі звітним періодом; ✓ сума та період дії тимчасових різниць, що підлягають вирахуванню, сума податкових збитків і невикористаних податкових пільг, пов'язаних з невизнанням відстроченого податкового активу; ✓ сума тимчасових різниць, пов'язаних з фінансовими інвестиціями у дочірні, асоційовані та спільні підприємства, щодо яких відстрочені податкові зобов'язання не були визнані; ✓ сума визнаних відстрочених податкових активів (за кожним видом) і визнаних відстрочених податкових зобов'язань (за кожним видом); ✓ сума відстроченого податку на прибуток, включена до Звіту про фінансові результати; ✓ сума витрат (доходу) з податку на прибуток, пов'язаних з прибутком (збитком) від діяльності, що припинена» [47] |
|--|--|

Важливо відзначити, що інформація, пов'язана із податком на прибуток, є ключовою для користувачів фінансової звітності і вимагає адекватного висвітлення у фінансових звітах. Однак науково-методологічні дослідження цього питання поки не отримали великої уваги, залишаючи простір для подальшого, більш глибокого аналізу цієї теми з наукового погляду.

У світовій практиці розвиток систем бухгалтерського обліку та оподаткування часто відбувався незалежно один від одного, під впливом різних економічних реалій. Бухгалтерський облік, який є основою інформаційної системи підприємства, пов'язаний з необхідністю оцінки економічної діяльності підприємств. Розвиток конкретного підприємства впливає на економіку в цілому, і обчислення прибутку виступає інструментом контролю ефективності управління. Загалом, бухгалтерський облік дозволяє приймати рішення на рівні підприємства, тобто на мікрорівні. Більшість країн визначили власні національні податкові системи, принципи та інструменти податкової політики, але їхня загальна мета залишається однаковою – забезпечення функціонування державного механізму та надходження доходів у державний бюджет. Оподаткування також слугує інструментом державної бюджетної політики. Таким чином, для обліку оподаткування має макроекономічну спрямованість.

Для надійного відображення податку на прибуток у фінансовій звітності необхідно правильно його відобразити в бухгалтерському обліку. Оскільки вимоги податкового законодавства часто відрізняються від вимог визнання та оцінки, встановлених стандартами фінансової звітності, виникає розбіжність між податковою базою активів і зобов'язань та їхніми сумами, відображеними у фінансовій звітності, а також між прибутком для цілей оподаткування та обліковим прибутком. За думкою багатьох експертів, відхилення, що виникають між бухгалтерськими та податковими показниками, слід розподіляти між звітними періодами. Це призводить до введення рахунку «Відстрочені податки» та відображення відповідної інформації у фінансовій звітності.

Для вивчення сутності відстроченого податку на прибуток необхідно розглянути передумови, що призвели до його виникнення та викликали потребу в його відображенні у фінансовій звітності. Відстрочений податок на прибуток представляє собою зобов'язання сплати податку на прибуток або активи, пов'язані з податком на прибуток, які виникнуть у майбутньому з урахуванням оподатковуваних різниць чи різниць, врахованих при оцінці активів, зобов'язань, доходів або витрат для фінансової (бухгалтерської) звітності і розрахунку податку на прибуток. Причинами виникнення відстрочених податків є розбіжності між правилами бухгалтерського обліку та обліку для оподаткування податком на прибуток, які враховуються в більшості країн світу в різних формах.

Існують дві концепції взаємозв'язку між системами бухгалтерського обліку та оподаткування: континентальна (європейська) і британо-американська. Різні країни обирають одну з них в залежності від економічних, політичних та соціальних умов. У країнах, де використовується континентальна модель (Німеччина, Франція, Італія, Японія та ін.), система бухгалтерського обліку формується під сильним впливом оподаткування, і фінансова звітність спрямована на задоволення фіскальних потреб держави. У Японії податкове законодавство суттєво впливає на бухгалтерський облік,

що призвело до того, що практика обліку відстрочених податків тут практично відсутня. Бухгалтерське законодавство не передбачає визнання відстрочених податкових активів, хоча відстрочені податкові зобов'язання можуть бути визнані. Таким чином, лише обмежена кількість японських компаній відображає відстрочені податки у фінансовій звітності [106].

У країнах, де діє британо-американська модель (Великобританія, США, Австралія та інші), визначення та порядок обчислення балансового прибутку суттєво відрізняються від прибутку для оподаткування. Це обумовлено орієнтацією фінансової звітності на широке коло інвесторів і відсутністю жорсткого регулювання правил бухгалтерського обліку. В даній моделі бухгалтерський облік та облік для оподаткування є абсолютно автономними: зміни в бухгалтерських правилах не впливають на обсяг оподатковуваного прибутку, тоді як зміни податкового законодавства стосуються лише розміру витрат з податків, які відображаються у фінансовій звітності. Саме в країнах з британо-американською моделлю виникло поняття відстрочених податків.

Правила обліку відстрочених податків використовуються у зарубіжних системах обліку в різних формах протягом тривалого часу. Наприклад, у стандартах обліку США (US GAAP) необхідність відображення відстрочених податкових активів та зобов'язань була визнана з 1967 року, у стандартах обліку Великобританії (SSAP, FRS) – з 1978 року, а у системі міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ, IAS, IFRS) – з 1979 року ці питання врегульовані у МСБО 12 «Податки на прибуток» [46]. Таким чином, розбіжності у визначенні величини фінансового результату для цілей бухгалтерського обліку та обліку для оподаткування стали причиною виникнення поняття відстроченого податку на прибуток.

Довгий час українські фахівці не вдавалися до вивчення цієї теми через специфіку та законодавчу віддаленість податкового обліку від бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Тільки з набуттям чинності у 2011 році Податкового Кодексу України [74] це питання стало актуальним як для науковців, так і для практиків, через необхідність формування інформації

в обліку щодо різниць при обліку доходів і видатків, як відповідно до вимог податкового законодавства, так і згідно облікових норм і стандартів.

Виникнення ідеї «відстроченого податку на прибуток» пов'язане із розходженням підходів до бухгалтерського обліку та обліку для оподаткування. Це розходження призводить до того, що окремі події та їх податкові наслідки відображаються у різних періодах. Ще однією передумовою виникнення відстрочених податків є необхідність дотримання принципів бухгалтерського обліку та вимог щодо обов'язкового відображення суттєвої інформації у фінансовій звітності. З метою прийняття управлінських рішень користувачам фінансової звітності необхідно мати повну і достовірну інформацію про фінансовий стан підприємства, включаючи поточні та майбутні зобов'язання перед бюджетом.

Так як податкові наслідки господарських операцій можуть відрізнятися в бухгалтерському обліку та обліку для цілей оподаткування, вони, згідно з визначенням, стають майбутніми зобов'язаннями або активами. Відтак, обов'язково необхідно відобразити їх у фінансовій звітності. Відображення відстрочених активів і зобов'язань вимагає дотримання принципів складання фінансової звітності та якісних характеристик інформації.

По-перше, принцип нарахування, який полягає в тому, що операції визнаються в момент і період їх здійснення, а не в момент отримання або сплати грошей, дозволяє отримати об'єктивну інформацію про майбутні зобов'язання та майбутні потоки грошових коштів. Цей принцип допомагає спрогнозувати майбутні результати діяльності підприємства [27].

Згідно з вищевказаним, всі наслідки оподаткування господарських операцій повинні бути відображені у тому самому звітному періоді, що й самі операції. Це реалізується за допомогою методу нарахування, який визначає облік податку на прибуток. Оскільки різні методи визнання доходу (нарахування та касовий метод) можуть призводити до різниці у періодах визнання податкового зобов'язання та виручки від реалізації, важливо відображати наслідки операції у вигляді відстроченого податку на прибуток у

звітності у періоді їх здійснення. Потрібно зауважити, що визнання відстрочених податків не впливає на дату сплати податку, але є результатом додержання принципу нарахування. Інший важливий принцип, який вимагає обов'язкового врахування, - це принцип безперервності діяльності. Цей принцип ґрунтується на припущенні, що підприємство буде продовжувати свою діяльність у найближчому майбутньому, тобто немає наміру скорочувати обсяги діяльності. Оцінка активів і зобов'язань проводиться, враховуючи, що діяльність підприємства буде тривати.

Необхідність відшкодування відстрочених податків пов'язана з умовою продовження діяльності підприємства у майбутніх періодах, коли очікується таке відшкодування. Ще однією важливою умовою для визнання відстрочених податків є відповідність критеріям їх визнання як зобов'язань чи активів. Згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання» [51], зобов'язання виникає як результат минулих подій і спричиняє відтік ресурсів чи економічних вигід у майбутньому.

Відстрочені податкові зобов'язання повністю відповідають визначенню зобов'язань: момент відображення у фінансовій звітності операції, що підлягає оподаткуванню, породжує податкове зобов'язання. Це зобов'язання у майбутньому, під час визнання операції для податкових цілей, призведе до відтоку ресурсів у формі податкових платежів. Аналогічна логіка може бути застосована до податкових активів: відстрочені податкові активи виникають внаслідок оподатковуваних операцій у минулому і ведуть до майбутніх економічних вигід у вигляді зниження податкових зобов'язань. З цього погляду відстрочені податкові зобов'язання (активи) відповідають критеріям визнання зобов'язань (активів) і повинні знаходитися у фінансовій звітності. Ще одним принципом складання фінансової звітності є принцип обережності (консерватизму).

Підприємство повинно утримувати реальну оцінку своїх активів і доходів, уникаючи завищення, а також утримувати витрати та зобов'язання на адекватному рівні. З точки зору відстрочених податків, принцип

консерватизму може бути застосований до відстроченого податкового активу. Суму його слід відобразити тільки в разі реальної можливості використання податкового кредиту або компенсації збитків. Якщо підприємство має сумніви стосовно цього, воно повинно утриматися від його відображення як активу і віднести цю суму до витрат поточного періоду. Відстрочені податкові зобов'язання, дотримуючись принципу консерватизму, відображаються у фінансовій звітності завжди. Підприємство повинно відображати зобов'язання на основі найвищих можливих оцінок, а активи – на основі найнижчих.

Щоб подати достовірну інформацію, необхідно уникати суттєвих помилок та викривлень, а також забезпечити повноту та нейтральність відображення фінансового стану підприємства. Фінансова звітність, яка не враховує відстрочені податки, може значно спотворити фінансовий стан підприємства і призвести до прийняття користувачами необґрунтованих рішень. Відсутність відображення відстроченого податкового зобов'язання призведе до недооцінки загальної суми зобов'язань, що спричинить сприятливе представлення фінансового стану. В той час як не відображений відстрочений податковий актив призведе до недооцінки фінансових результатів діяльності підприємства.

Доречність інформації є ключовою характеристикою, оскільки вона визначає здатність впливати на прийняття рішень. Однією з важливих складових доречності є суттєвість. Інформація є суттєвою, коли її відсутність або невірне представлення може вплинути на рішення користувачів, що базуються на фінансовій інформації про певний об'єкт господарювання. Суттєвість визначається характером чи обсягом статей, до яких відноситься інформація у фінансовому звіті конкретного суб'єкта господарювання. Це критерій відбору інформації, а не якісна характеристика. Неврахування інформації про суму відстрочених податків у фінансовій звітності може призвести до неправильних рішень з боку користувачів даної звітності.

Включення інформації про відстрочені податки у фінансову звітність є обов'язковим, оскільки забезпечує суттєву якісну характеристику звітної інформації. Зіставність, яка є важливою складовою, передбачає можливість порівняння інформації між різними періодами та підприємствами. Включення даних за попередні періоди у звітність за кожен конкретний період є важливим, оскільки відсутність цієї інформації може ускладнити аналіз діяльності підприємства. Зазначення змін у сумах відстрочених податків між періодами дозволяє керівництву зробити висновки щодо ефективності податкової політики.

Відсутність інформації про відстрочені податки може призвести до неправильних висновків щодо фінансового стану підприємства. Наприклад, підприємство з великою сумою відстрочених податкових зобов'язань, але невеликою сумою поточного податку, може виглядати більш вигідно порівняно з іншими, що може вплинути на рішення інвесторів.

Деякі вчені сумніваються у визнанні концепції відстрочених податків як складової фінансової звітності через їхню відсутність повною мірою характеристик активів чи зобов'язань. Зокрема, відстрочений податковий актив не гарантує майбутнього податкового заліку і, отже, не може вважатися повністю контрольованим ресурсом підприємства. Однак у сприятливих обставинах (стабільність і прибутковість) відстрочений податковий актив може мати характеристики активу і визнається у фінансовій звітності. Аналогічно, під визначені умови зобов'язання з відстроченого податку можуть мати ознаки зобов'язань і також визнаються у звітності. При розгляді цього питання слід акцентувати увагу на причині виникнення відстрочених податків, а не лише на їхній можливості відшкодування у майбутньому, оскільки саме тимчасові різниці, а не відстрочені податки, становлять зобов'язання та вимоги. З урахуванням принципу безперервності можна стверджувати, що ймовірність отримання підприємством прибутку у майбутньому рівна ймовірності відтоку (притоку) економічних вигід від інших активів та зобов'язань, і в першу чергу залежить від його успішності.

Очевидно, що відстрочені податки виникають внаслідок розбіжностей між бухгалтерською та податковою базою обчислення податку на прибуток. Ці розбіжності можуть призводити до того, що податкові наслідки операцій відображаються в бухгалтерському обліку та для цілей оподаткування у різні періоди. Відповідно до принципів складання фінансової звітності, податкові наслідки операцій стають активами або зобов'язаннями підприємства в момент їх здійснення та відображення у бухгалтерському обліку, а це також повинно відбуватися у період їх виникнення.

Це є необхідним перш за все для дотримання принципу нарахування. Крім того, відображення відстрочених податків важливе відповідно до інших принципів і вимог до звітності, таких як надійність, суттєвість, безперервність, зіставність інформації і інші. Основний нормативний документ щодо бухгалтерського обліку податку на прибуток - це П(С)БО 17 [54], який розроблено на основі МСБО 12 [46]. Крім того, бухгалтерський облік податку на прибуток регулюється Інструкцією № 291 [58] та П(С)БО «Податкові різниці». Навіть попри те, що останній документ втратив чинність з 12 травня 2015 року, окремі посилання на нього залишаються актуальними з точки зору даного дослідження. Розрахунок суми податку на прибуток неопосередковано регламентується ПКУ, і його достовірність характеризується рядом чинників (рис. 3.1).

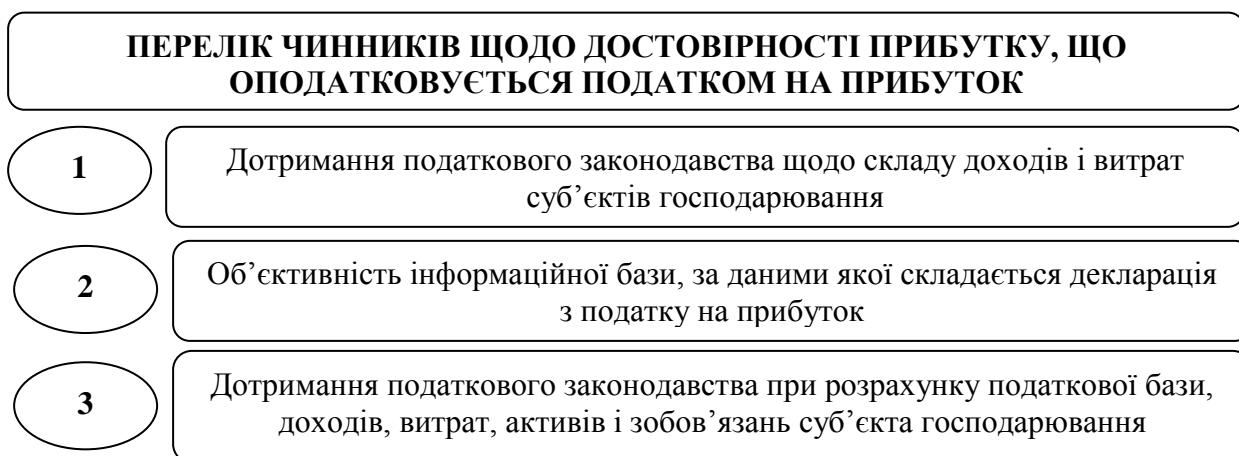


Рис. 3.1. Перелік чинників щодо достовірності прибутку, що оподатковується податком на прибуток

Доходи і витрати, визнані в бухгалтерському обліку, не завжди визнаються такими ж у обліку для цілей оподаткування. Різниці можуть виникати через різні підходи до визнання доходів і витрат за окремими операціями та різних підходів до часу визнання окремих доходів і витрат згідно зі стандартами бухгалтерського обліку та податкового законодавства. Цей факт призводить до наявності податкових різниць (постійних і тимчасових), які зумовлюють відмінність податкового прибутку від бухгалтерського прибутку. Згідно з П(С)БО, бухгалтерський прибуток (збиток) - це сума прибутку (збитку) до оподаткування, визначена в бухгалтерському обліку і відображена у звіті про фінансові результати за звітний період [54].

Податковий прибуток (збиток) представляє собою об'єднану суму прибутку (збитку), яка визначається згідно з податковим законодавством для об'єкта оподаткування протягом звітного періоду. У контексті загальної теми даного наукового дослідження важливо розглянути зазначені вище поняття та проаналізувати, як вони відображаються в бухгалтерському обліку та який вплив вони мають на фінансову звітність. Податкова різниця визначається як розбіжність між оцінкою та критеріями визнання доходів, витрат, активів та зобов'язань, встановленими (стандартами) бухгалтерського обліку, і доходами та витратами, передбаченими податковим законодавством. Постійна податкова різниця виникає протягом звітного періоду та не зникає протягом наступних податкових періодів. З іншого боку, тимчасова податкова різниця виникає протягом звітного періоду та усувається протягом наступних податкових періодів. Різні типи тимчасових різниць перераховані на рис. 3.2.

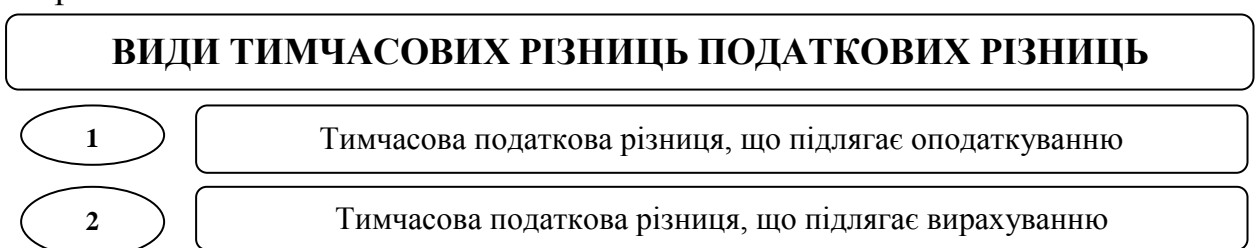


Рис. 3.2. Види тимчасових різниць податкових різниць

Отже, відстрочений податковий актив представляє собою обсяг податку на прибуток, який підлягає компенсації протягом наступних періодів через:

- ✓ тимчасові податкові різниці, що підлягають врахуванню;
- ✓ передачу податкового збитку, який не враховується при розрахунку скорочення податку на прибуток протягом звітного періоду;
- ✓ передачу на майбутні періоди податкових пільг, які не можна використовувати протягом звітного періоду.

Відстрочене податкове зобов'язання – це обов'язок сплати суми податку на прибуток у подальших періодах, який виникає з тимчасових податкових різниць, підлягаючих оподаткуванню. Розрахунок відстроченого податкового активу та відстроченого податкового зобов'язання здійснюється за встановленими ставками оподаткування, які будуть діяти протягом періоду, у якому планується реалізація або використання активу та погашення зобов'язання. Іншими словами, якщо на момент складання фінансової звітності існує відомість, що через об'єктивні обставини підприємство має намір сплатити або не сплатити податок на прибуток у розмірі, визначеному як добуток ставки податку на прибуток на тимчасову податкову різницю, ця інформація повинна бути викладена в фінансовій звітності.

Податковий кодекс передбачає нововведення у визнанні та класифікації доходів. Доходи, які враховуються при обчисленні сукупного об'єкта оподаткування, включають доходи звітного періоду за визначеною датою згідно зі ст. 135 Податкового кодексу. Ці доходи складаються з: доходів від операційної діяльності в розрізі видів, визначених кодексом, та інших доходів, до яких також надається детальний опис.

Доходи, призначені для оподаткування, визначаються на основі первинних документів, які підтверджують отримання платником податку на прибуток доходів. Обов'язковість ведення та зберігання таких документів регулюється правилами бухгалтерського обліку, що охоплюють період у 1

096 днів. Інформація про виручку і дохід повинна бути точною, повною і релевантною, а також має відображатися у фінансовому обліку з розкриттям у фінансовій звітності.

Сутність правильного визначення доходу в розрізі видів діяльності визначається не лише внутрішньовиробничим відшкодуванням витрат і генерацією прибутку, але також вчасністю та повнотою проведення податкових платежів та погашення банківських кредитів. Це впливає на рівень та суми виплачених відсотків і, в кінцевому підсумку, відображається на нерозподіленому прибутку чи непокритому збитку.

Важливим досягненням Податкового кодексу в напрямку мінімізації податкових різниць є скасування правила «першої події» у визнанні доходів і витрат для розрахунку оподаткування прибутку. Введення в новому Податковому кодексі норм щодо визнання доходів і витрат відповідно до бухгалтерського обліку сприяло спрощенню процедури складання звітної декларації.

На сьогоднішній день термін «валовий дохід» в ПКУ взагалі не використовується. Замість цього використовується поняття «доходи» (зазначаючи доходи для цілей оподаткування). Окремо виділяються доходи, які включаються до розрахунку об'єкта оподаткування, та ті, які залишаються поза загальним розрахунком.

Суми податку на додану вартість, отримані чи нараховані платником ПДВ при продажу товарів (виконанні робіт, наданні послуг), не збільшуватимуть податкового доходу підприємства. Факт того, що отримана передоплата (аванс), прямо закріплений у п. 136.1.1 ПКУ. Оскільки раніше існувало правило "першої події", було необхідно визначити момент часу, коли доходи повинні були визнаватися. Окремі види доходів та дата виникнення доходу наведені в табл. 3.7.

У Податковому кодексі України, так само як і у Законі про оподаткування прибутку раніше, існують спеціальні правила визнання доходу, які охоплюють різні аспекти. Серед них можна вказати доходи від:

- ✓ виробництва товарів (виконання робіт, надання послуг) із тривалим циклом виробництва, що перевищує один рік, без поетапної їх здачі;
- ✓ продажу товарів за договором комісії;
- ✓ продажу товарів із використанням кредитних і дебетових карток, дорожніх, комерційних або інших чеків;
- ✓ торгівлі через торговельні автомати або подібне обладнання.

Таблиця 3.7

**Порядок визнання доходів згідно з Податковим кодексом України
за датою [75]**

| Вид доходу | Дата виникнення доходу |
|---|---|
| Реалізація товарів | Дата переходу покупцеві права власності на товар |
| Надання послуг та виконання робіт | Дата складання акта або іншого документа, який підтверджує виконання робіт або надання послуг |
| Проведення кредитно-депозитних операцій | Дата визнання процентів згідно з правилами бухгалтерського обліку |
| Суми безповоротної фінансової допомоги та безоплатно отримані товари (роботи і послуги) | Дата фактичного отримання товарів (робіт та послуг) або дата надходження коштів |
| Орендні (лізингові) платежі за майно; ліцензійні платежі (у т. ч. роялті) за користування об'єктами інтелектуальної власності | Дата нарахування таких доходів, яка встановлена відповідно до умов укладених договорів |
| Суми штрафів, неустойок, пені, отримані за рішенням сторін договору або відповідних державних органів, суду | Дата фактичного надходження |
| Продаж іноземної валюти | Дата переходу права власності на іноземну валюту |
| Дохід від страхової діяльності | Дата виникнення відповідальності страховика перед страхувальником за укладеним договором |
| Доход від передачі майна у фінансовий лізинг | Дата передачі такого майна |
| Інші доходи | Дата їх виникнення згідно з П(С)БО |

Реалізація норм податкового законодавства, що стосуються фінансових результатів, відбувається шляхом визнання та реагування на податкові різниці. В даний час існують різниці у нарахуванні амортизації необоротних активів, у формуванні резервів і забезпечень, у операціях з продажу або

відчуження цінних паперів, а також у фінансових операціях. Це означає, що визначаються суми, які збільшують або зменшують фінансовий результат до оподаткування. Наприклад, вплив різниць в нарахуванні резервів та забезпечень можна відобразити графічно (рис. 3.3).

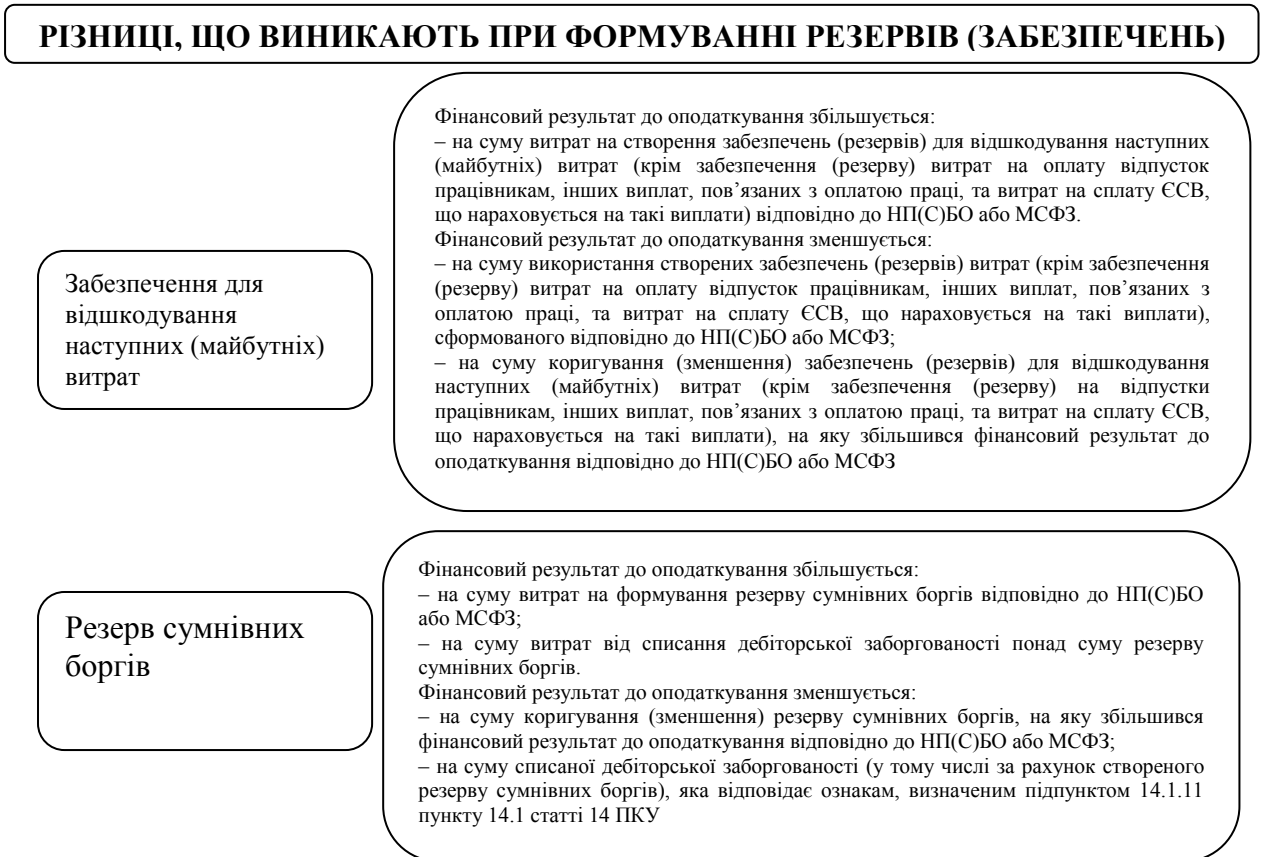


Рис. 3.3. Податкові різниці впливу на фінансовий результат резервів та забезпечень [75]

Податкові різниці, пов'язані з «амортизаційними» аспектами, передбачають коригування фінансового результату шляхом:

✓ збільшення фінансового результату на суму (п. 138.1 ПКУ) нарахованої амортизації основних засобів або нематеріальних активів відповідно до нормативних вимог П(С)БО чи МСФЗ («бухгалтерська амортизація»);

✓ зменшення фінансового результату на суму (п. 138.2 ПКУ) розрахованої амортизації основних засобів або нематеріальних активів відповідно до нормативних вимог п. 138.3 ПКУ («податкова амортизація»).

До недавнього часу головним джерелом утворення «амортизаційних» податкових різниць було обмеження використання виробничого методу амортизації для оподаткування та встановлення мінімально допустимих строків використання об'єктів основних засобів в Податковому кодексі [74].

Відчуження об'єктів основних засобів породжує податкові різниці, які впливають на фінансовий результат, оскільки:

- ✓ фінансовий результат збільшується на суму (п. 138.1 ПКУ) залишкової вартості об'єкта, визначеної відповідно до норм П(С)БО (іншими словами, додається бухгалтерська залишкова вартість об'єкта);

- ✓ фінансовий результат зменшується на суму (п. 138.2 ПКУ) залишкової вартості об'єкта, визначеної відповідно до правил податкового обліку (іншими словами, віднімається податкова залишкова вартість об'єкта).

«Ремонтно-поліпшувальні» різниці в обліку податку на прибуток для великих платників податку описані в абзацах 6 п. 138.1 і абзацах 6 п. 138.2 ПКУ. Зазначені розрахунки не мають сенсу, якщо проводяться поліпшення або ремонт основних засобів, які використовуються у господарській діяльності. Податкові різниці виникають лише при поліпшеннях і ремонтах невиробничих основних засобів. Таким чином, при проведенні ремонтів або поліпшень невиробничих основних засобів фінансовий результат до оподаткування необхідно:

- ✓ збільшити на суму витрат на ремонт, реконструкцію, модернізацію або інші поліпшення таких об'єктів, які віднесені до витрат згідно з П(С)БО або МСФЗ;

- ✓ зменшити на суму витрат на ремонт, реконструкцію, модернізацію або інші поліпшення таких об'єктів (включених до витрат згідно з П(С)БО або МСФЗ) під час їхнього продажу, але не більше суми доходу (виручки), отриманого від такого продажу.

Необхідно наголосити на важливому аспекті, щодо визначення напряму впливу на фінансовий результат: суму підсумку до оподаткування слід

збільшувати лише за обставин, коли йдеться про «ремонтні» витрати, які не піддаються капіталізації.

Зменшуюче коригування, передбачене абзацем 6 пункту 138.1 Податкового кодексу України, може бути застосоване у такий спосіб: фінансовий результат зменшується на витрати, пов'язані з проведенням ремонтів та поліпшень невиробничого основного засобу, за умови дотримання двох умов:

- ✓ підприємство реалізує такий основний засіб;
- ✓ сума вказаних витрат не перевищує суму доходу від реалізації цього об'єкта основних засобів.

При цьому порівнюють суму доходу із сумою наступних значень: первісної вартості невиробничого основного засобу; поліпшень, що підлягали капіталізації і збільшували первісну вартість об'єкта (відповідно до п. 14 П(С)БО 7); витрат на ремонт, включаючи ті, що були включені до бухгалтерських витрат (відповідно до п. 15 П(С)БО 7) і знівельовані збільшувальною різницею.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 3

Проаналізовано зарубіжний досвід щодо організації обліку розрахунків з бюджетом податку на прибуток та встановлено, що на вітчизняному рівні здійснюється рух до континентальної моделі розрахунку податку на прибуток на підставі розміру фінансового результату, що визначається за даними бухгалтерського обліку підприємства – платника податку на прибуток. Досліджено європейські моделі формування фінансової звітності, що є базою оподаткування податком на прибуток. Суб'єкти господарювання європейського союзу подають до податкових органів фінансову звітність і деталізований звіт про прибутки та збитки, за результатами аналізу яких, податкові органи мають право скоригувати значення об'єкта оподаткування податку на прибуток.

Встановлено, що англо-американська (англосаксонська) концептуальна модель формування об'єкту оподаткування податком на прибуток, полягає у вільному виборі застосування бухгалтерського або податкового обліку за власним вибором кожного підприємства – платника податку на прибуток. Але незважаючи на існування двох обліків, у даній моделі існує дуже стійкий контрольований зв'язок. Обґрунтовано висновок, що англо-американська (англосаксонська) система характеризується свободою вибору застосування норм для введення обліку з метою визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток.

Досліджено використання різних облікових моделей щодо розрахунку податку на прибуток, які включають різні підходи щодо визначення податкових різниць, механізмів трансферного ціноутворення, нарахування податку на репатріацію, порядку оподаткування дивідендів навіть з використанням діючих супутніх механізмів до облікової моделі з податку на прибуток. Всі ці механізми є інструментами боротьби з офшорами.

Зазначено, що податок на прибуток є основним податком, який застосовується у більшості розвинутих країн світу. Встановлено, що заміна податку на прибуток податком на виведений капітал не може вирішити проблеми формування бюджетів країн і є не буде впливати на зростання бюджетних надходжень. Однак перевід на податок на виведений капітал призведе до підвищення рівня витрат на адміністрування цього податку податковими органами. Зроблено моделювання основних переваг та недоліків податку на прибуток та податку виведений капітал, яке призвело до надання висновку, що податок на виведений капітал має більш недоліків у порівнянні з податком на прибуток на рівень формування бюджетних надходжень держави.

Досліджено порядок облікового забезпечення податку на прибуток, а саме окремо обліку поточного податку на прибуток та відстроченого податку на прибуток. Надано пропозиції щодо посилення вимог до формування облікової інформації про фінансові результати з метою визначення об'єкта

оподаткування, які збільшать рівень інформаційного забезпечення користувачів фінансової звітності та більш чіткого відображення облікової інформації щодо податку на прибуток у фінансовій звітності підприємств – платників податку на прибуток.

ВИСНОВКИ

Проведене у кваліфікаційній роботі комплексне дослідження системи формування фінансових результатів як об'єкту оподаткування податком на прибуток підприємств суб'єктів підприємницької діяльності дозволило сформулювати висновки теоретичного, організаційного і методичного характеру, які розв'язують основні завдання відповідно до поставленої мети, а саме:

1. Проведено глибокий аналіз концепцій, які стосуються сутності та відображення фінансового результату в звітності. Цей аналіз є важливою передумовою для подальшого визначення бази оподаткування прибутку. В результаті дослідження виявлено кілька ключових моментів, які підтримують необхідність перегляду принципів обліку та подання фінансового результату, що, в свою чергу, може вплинути на оподаткування прибутку. Під час аналізу було визначено, що концепція податку на прибуток безпосередньо пов'язана з кінцевим результатом господарської діяльності підприємства. Це стає ключовою точкою в розумінні того, яким чином податок на прибуток залежить від доходів та витрат. Основною метою є визначення об'єкта оподаткування – тобто різниці між доходами та витратами.

2. Досліджено економічну природу податку на прибуток та виявлено розбіжності між принципами фінансового та податкового обліку. Це викликає виникнення відстрочених податків, що обумовлює необхідність адаптації облікових принципів до реалій податкового законодавства. Додатково, розділ присвячено ретельному розгляду поточного порядку нарахування податку на прибуток. Визначено перелік суб'єктів, які зобов'язані сплачувати податок, та вказано на ставки податку на прибуток. Механізм визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток також проаналізовано з точки зору його взаємодії з усіма етапами господарської діяльності.

3. Охарактеризовано об'єкт дослідження товариство з обмеженою відповідальністю «СПЕЦСТАЛЬ-ТРЕЙД». Зазначено, що основним

напрямок діяльності підприємства є оптова торгівля феросплавами та чавуном. Підприємство реалізує товар як вітчизняним покупцям, так і покупцям-нерезидентам. Досліджуване підприємство є платником податку на прибуток у розмірі 18 %. Так як за попередній звітний рік обсяг продажу був більше 40 млн. грн., то на досліджуваному підприємстві об'єктом оподаткування податком на прибуток є фінансовий результат, що скориговано на податкові різниці, та подає податкову декларацію з податку на прибуток щокварталу.

4. Розкрито порядок визначення фінансового результату за звітний період як різницю між доходами і витратами підприємства. Досліджено порядок формування і обліку доходів від реалізації товарів та собівартості реалізованих товарів. Встановлено, що для визначення собівартості реалізованого товару досліджуване підприємство застосовує метод FIFO. Розглянуто порядок формування первісної вартості придбаного товару, який відповідає вимогам ПСБО 9 «Запаси». Встановлено, що до складу доходів і витрат від іншої операційної діяльності досліджуване підприємство включало операції щодо продажу іноземної валюти та операційні курсові різниці. Зазначено порядок їх відображення і обліку підприємства. На досліджуваному підприємстві формувалися витрати звітного періоду, які не залежать від отриманого доходу. До таких витрат включаються адміністративні витрати і витрати на збут. Встановлено види витрат, що включаються до складу адміністративних витрат та витрат на збут на досліджуваному підприємстві, а також порядок їх відображення в обліку підприємства.

5. Розглянуто порядок формування фінансового результату на досліджуваному підприємстві як об'єкту оподаткування податком на прибуток. Зазначено, що протягом періоду, що досліджувався, на підприємстві не відбувалися операції, за якими виникали податкові різниці, що впливали на порядок коригування фінансового результату з метою нарахування податку на прибуток.

6. Досліджено види податкових декларацій з податку на прибуток за кваліфікаційними ознаками, зазначено алгоритм їх заповнення та встановлена структура податкових декларацій з податку на прибуток відповідно до вимог діючого законодавства. Крім того, встановлено, що досліджуване підприємство за критеріями відноситься до суб'єктів малого підприємництва, тому разом з податковою декларацією з податку на прибуток подавало Фінансові звіти суб'єктів малого підприємництва. Окремо, досліджено порядок формування показників Звіту про фінансові результати на підприємстві на підставі даних обліку.

7. Проаналізовано зарубіжний досвід щодо організації обліку розрахунків з бюджетом податку на прибуток та встановлено, що на вітчизняному рівні здійснюється рух до континентальної моделі розрахунку податку на прибуток на підставі розміру фінансового результату, що визначається за даними бухгалтерського обліку підприємства – платника податку на прибуток. Досліджено європейські моделі формування фінансової звітності, що є базою оподаткування податком на прибуток. Суб'єкти господарювання європейського союзу подають до податкових органів фінансову звітність і деталізований звіт про прибутки та збитки, за результатами аналізу яких, податкові органи мають право зкоригувати значення об'єкта оподаткування податку на прибуток.

8. Встановлено, що англо-американська (англосаксонська) концептуальна модель формування об'єкту оподаткування податком на прибуток, полягає у вільному виборі застосування бухгалтерського або податкового обліку за власним вибором кожного підприємства – платника податку на прибуток. Але незважаючи на існування двох обліків, у даній моделі існує дуже стійкий контрольований зв'язок. Обґрунтовано висновок, що англо-американська (англосаксонська) система характеризується свободою вибору застосування норм для введення обліку з метою визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток.

9. Досліджено використання різних облікових моделей щодо розрахунку податку на прибуток, які включають різні підходи щодо визначення податкових різниць, механізмів трансферного ціноутворення, нарахування податку на репатріацію, порядку оподаткування дивідендів навіть з використанням діючих супутніх механізмів до облікової моделі з податку на прибуток. Всі ці механізми є інструментами боротьби з офшорами.

10. Зазначено, що податок на прибуток є основним податком, який застосовується у більшості розвинутих країн світу. Встановлено, що заміна податку на прибуток податком на виведений капітал не може вирішити проблеми формування бюджетів країн і є не буде впливати на зростання бюджетних надходжень. Однак перевід на податок на виведений капітал призведе до підвищення рівня витрат на адміністрування цього податку податковими органами. Зроблено моделювання основних переваг та недоліків податку на прибуток та податку виведений капітал, яке призвело до надання висновку, що податок на виведений капітал має більш недоліків у порівнянні з податком на прибуток на рівень формування бюджетних надходжень держави.

11. Досліджено порядок облікового забезпечення податку на прибуток, а саме окремо обліку поточного податку на прибуток та відстроченого податку на прибуток. Надано пропозиції щодо посилення вимог до формування облікової інформації про фінансові результати з метою визначення об'єкта оподаткування, які збільшать рівень інформаційного забезпечення користувачів фінансової звітності та більш чіткого відображення облікової інформації щодо податку на прибуток у фінансовій звітності підприємств – платників податку на прибуток.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Акімова Н.С., Асває Азадєн. Методичні підходи до трансформації фінансової звітності відповідно до вимог МСФЗ. *Проблеми економіки*. 2018. № 4(38). С. 286–293. URL: <https://doi.org/10.32983/2222-0712-2018-4-286-293>.
2. Андрійчук В.Г. Ефективність діяльності аграрних підприємств: теорія, методика, аналіз: *Монографія*. К.:КНЕУ. 2005. 292 с.
3. Андросова О.Ф., Губарь А.О. Особливості методики і організації обліку фінансових результатів. *Ефективна економіка*. 2016. № 4. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=515>.
4. Арич М. І. Концептуальні підходи до визначення фінансово-економічних результатів підприємства. URL: <https://dspace.nuft.edu.ua/server/api/core/bitstreams/405dff81-6853-4332-af99-65aed62ca374/content>.
5. Байстриюченко Н.О. Агентський конфлікт в системі управління ринковою вартістю підприємства URL: <http://me.fem.sumda.edu.ua/docs/d007.pdf>.
6. Баширова Г. Податок на прибуток: генезис трактування поняття та об'єкт бухгалтерського обліку. *Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту*. 2020. № 3. С. 38–46. URL: <https://doi.org/10.31767/nasoa.3-2020.04>.
7. Білик М.Д., Бабич В.В. Обліково-аналітичне забезпечення управління фінансовими результатами діяльності підприємств. *Бізнес Інформ*. 2015. № 4. С. 205–213.
8. Білязе Л.П. Методичні підходи до визначення та вирішення проблем гармонізації бухгалтерського та податкового обліку. URL: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/V_DITB/2012_16/Biliaze.pdf.
9. Бойчук А.А., Бойчук В.О., Гриндій В.М. Особливості обліку податкових різниць в сучасних умовах оподаткування. *Наука й економіка*. 2014. № 2 (34). С. 39–44.

10. Болдовська К.П., Костенко Ю.О., Хорошилова І.О. Теоретичні аспекти податку на прибуток підприємств як облікової категорії. *Економіка та суспільство*. Вип. 33. 2021. URL: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/882/845>.
11. Волошенюк І.Є. Удосконалення бухгалтерського обліку розрахунків з податку на прибуток. *Ефективна економіка*. 2017. № 7. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5701>.
12. Гавриленко Н.В., Грищенко О.В. Податкові витрати та контроль їх стану в системі обліково-податкового інформаційного простору. Глобальні та національні проблеми економіки. 2016. Вип. 14. С. 922–927.
13. Гладій І., Чернікова І. Облікова стратегія у складі програмованого (системного) менеджменту – шлях до успіху на ринку. *Імплементція інновацій обліково-аналітичного забезпечення сталого розвитку сучасного бізнесу : матеріали I Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції*, 22 березня 2018 р. редкол.: О. Черевко та ін. Харків : ХДУХТ, 2018. С. 413–415.
14. Гордієнко К.Д. Понятійна база законодавства України у сфері економіки: *Економічний тлумачний словник*. (вид. 2-е, перепоб. і доп.). К.: КНТУ. 2007. 360 с.
15. Господарський кодекс України № 436-IV від 16 січня 2003 р. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/436-15>.
16. Гудзь Н.В. Облікова модель формування фінансових результатів діяльності підприємств в умовах євроінтеграційних процесів в Україні. *Економіка і суспільство*. Вип. 13. 2017. URL: https://economyandsociety.in.ua/journals/13_ukr/223.pdf.
17. Гудзь Н. Гармонізація бухгалтерського обліку в Україні на основі МСФЗ. *II Міжнародна науково-практична конференція (м. Чернігів, 30 листопада 2016 року) : тези доповідей*. Чернігів : Черніг. нац. технол. ун-т, 2016. С. 14–16.

18. Дежухарова Х.Т. Економічна сутність категорії «прибуток» (критичний аналіз творів засновників економічної теорії) URL: http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/sre/2011_2/209/pdf.
19. Джозеф Скултеті. Імплементация МСБО / МСФЗ у Словацькій Республіці. *Школа професійного бухгалтера*. 2005. № 11. С. 12.
20. Дзюба О.М., Майстер Л.А. Облікове забезпечення формування фінансових результатів підприємства. *Приазовський економічний вісник*. Вип. 5(28). 2021. С. 156-161. URL: http://rev.kpu.zp.ua/journals/2021/5_28_ukr/27.pdf.
21. Дікань Л.В., Вороніна О.О. Фінансовий результат підприємств: теоретичні узагальнення та практичний аналіз: *Монографія*. Харків: СПД ФОП Лібуркіна Л.М. 2008. 92 с.
22. Дорош Н.І., Кізенко Є.С. Особливості бухгалтерського обліку та оподаткування прибутку підприємств. *Проблеми системного підходу в економіці*. 2020. № 2. С. 117–125. URL: <https://doi.org/10.32782/2520-2200/2020-2-18>.
23. Дрозд І.К., Назарова Г.Б. Концепції обліку та контролю фінансових результатів (на підприємствах залізничного транспорту) : *Монографія*. 2009. 229 с.
24. Есманова Л.І. Фінансові результати як економічний інструмент розвитку сільськогосподарських підприємств. *Монографія*. Суми: ВАТ «СОТ», видавництво «Козацький вал», 2007. 156 с.
25. Загородній А.Г., Вознюк Г.Л. Фінансово-економічний словник. (3-тє вид., доп. та перероб.). Львів: Видавництво Львівської політехніки. 2011. 844 с.
26. Задорожній З. Управлінський облік фінансових результатів у будівництві. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2006. № 12. С. 26–31.
27. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996-XIV від 16 липня 1999 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>.

28. Іванчук Н.В. Звітність підприємств : *навчальний посібник*. Острог : Видавництво Національного університету «Острозька академія», 2021. 208 с. URL: [https://eprints.oa.edu.ua/id/eprint/8418/1/Посібник_Звітність % 20 підприємств _Іванчук_НВ.pdf](https://eprints.oa.edu.ua/id/eprint/8418/1/Посібник_Звітність_%20підприємств_Іванчук_НВ.pdf).
29. Іванечко Ю., Маркевич О. Інноваційні підходи до механізму оподаткування прибутку підприємств в Україні. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2014. № 1. С. 31–40.
30. Ковач С., Безверхий К. Облік і звітність розрахунків за податком на прибуток підприємства в умовах законодавчих змін. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2015. № 4. С. 34–43.
31. Козак В.С., Христин Г.О. Економічні результати як елементи оцінки діяльності підприємства. *Вісник Хмельницького національного університету*. 2009. № 6. Т. 2. С. 7-11. URL: http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Vchnu_ekon/2009_6_2/007-011.pdf.
32. Концептуальна основа фінансової звітності URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_009.
33. Кордаццо Мішела. Вплив МСФЗ на бухгалтерську практику: приклади італійських компаній, що не котируються. URL: <http://www.eaa2008.org/>.
34. Костишин Н.С. Економічна сутність прибутку, як результату діяльності підприємств цукрової галузі URL: http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/inek/2012_4/132.pdf.
35. Косянчук Т.Ф. Результативність діяльності підприємства та її діагностика. *Вісник Хмельницького національного університету*. 2009. № 3. Т. 1. С. 121-124. URL: http://journals.khnu.km.ua/vestnik/pdf/ekon/2009_3_1/pdf/121-124.pdf.
36. Крупка Я. Облік інвестицій : *монографія*. Тернопіль : Економічна думка. 2001. 302 с.

37. Купріна Н., Апостолов К., Шаталова А., Бачинська О. Аналіз фінансових результатів діяльності підприємства: теоретичний та практичний аспект. *Економіка харчової промисловості*. 2018. Т. 10. Вип. 4. С. 48–57.
38. Кургіна Л.Г. Інформаційне забезпечення податкових різниць у фінансовому обліку та звітності. *Формування ринкових відносин в Україні*. 2012. № 3. С. 139–142.
39. Лега О.В. Облік розрахунків за податками та платежами: систематизація поглядів. *Бухгалтерський облік, аналіз та аудит*. 2021. Вип. 54. С. 259–266. URL: <https://doi.org/10.32843/infrastruct54-41>.
40. Лігоненко Л.О. Дискусійні питання щодо трактування сутності та співвідношення понять «ефективність» і «результативність» управління підприємством. *Економічний вісник*. 2009. № 2 (16). URL: <http://economicscience.net/archive2008/print,page,1.75-1088.html>.
41. Лучко М. Р., Бенько І. Д. Облік і фінансова звітність за міжнародними стандартам. Тернопіль : Екон. думка ТНЕУ. 2016. 360 с. URL: <http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/316497/16819/1/Книга%20МС.pdf>.
42. Мазур В.П. Економічний зміст поняття фінансових результатів сільськогосподарської діяльності. URL: http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Oif_apk/2011_3/9_Mazur.pdf.
43. Малюга Н.М., Пархоменко В.М. Об'єкти бухгалтерського обліку за Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. Або що обліковується на рахунках? : навч. посіб. Київ : Консультант, 2017. 92 с.
44. Мелень О.В., Майструк О.Д. Дослідження та аналіз проблемних питань організації обліку фінансових результатів. *Економіка і суспільство*. 2017. Вип. 13. С. 1385–1390.
45. Малярчук І.І., Стеців Л.П. Податкові різниці: механізм обчислення та відображення у звітності. *Наукові записки Української академії друкарства*. 2016. № 2. С. 181–188.

46. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 12 «Податки на прибуток» (МСБО 12). URL: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_012.

47. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Національного положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» № 73 від 07 лютого 2013 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#n17>.

48. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Національного положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Консолідована фінансова звітність» № 628 від 27 червня 2013 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1223-13#Text>.

49. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Національного положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» № 137 від 28 травня 1999 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0392-99#Text>.

50. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Національного положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» № 246 від 20 жовтня 1999 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99#Text>.

51. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання» № 20 від 31 січня 2000 року № 20. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00>.

52. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід»» № 290 від 29 листопада 1999 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0392-99#Text>.

53. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»» № 318 від 31 грудня 1999 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text>.

54. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Національного положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 «Податок на

прибуток» № 353 від 28 грудня 2000 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0047-01>.

55. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів» № 193 від 10 серпня 2000 р. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0515-00>.

56. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Національного положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 «Спрощена фінансова звітність» № 39 від 25 лютого 2000 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0161-00>.

57. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо заповнення фінансової звітності» № 433 від 28 березня 2013 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0433201-13/conv#Text>.

58. Наказ Міністерства фінансів України «Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій» № 291 від 30 листопада 1999 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text>.

59. Наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження форми Податкової декларації з податку на прибуток підприємств» № 897 від 20 жовтня 2015 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1415-15#n116>.

60. Нусінов В.Я., Лобов С.П., Жовна О.М., Нусінова Я.В. Оцінка економічних результатів діяльності підприємств корпоративного типу: *Монографія*. Кривий Ріг: Книжкове видавництво Кіреєвського. 2012. 270 с.

61. Огляд питань практичного використання Міжнародних стандартів фінансової звітності. *Школа професійного бухгалтера*. 2007. № 1. С. 8–9.

62. Олексюк О.І. Економіка результативності діяльності підприємства: *Монографія*. К. КНЕУ. 2008. 362 с.

63. Онищенко В.П. Порівняння облікових моделей податку на прибуток та податку на вилучений капітал: залишити чи змінити? *Інвестиції: практика та досвід*. № 24. 2018. URL: http://www.investplan.com.ua/pdf/24_2018/6.pdf.

64. Онищенко В. Трансфертне ціноутворення 2018. URL: <https://www.golovbukh.ua/article/7095-transfertnetsnoutvorennya2018>.

65. Онищенко В. Додаток ПН: податок на доходи нерезидентів. URL: <https://www.golovbukh.ua/article/7192-dodatokpnpodatoknadohodinerezidentv>.

66. Онищенко В. Податок на виведений капітал замість податку на прибуток 2019. URL: <https://www.golovbukh.ua/article/7344-podatokna-vivedeniy-kapitalzamstpodatkunapributokprotseszapushcheno>.

67. Оподаткування юридичних осіб та аудит в сфері оподаткування: *навчальний посібник*. І.К. Дрозд, В.М. Іванков, О.А. Магопець, Г. Б. Назарова, В. В. Шалімов, Н. С. Шалімова. за редакцією Н.С. Шалімової. К. : ТОВ Видавництво «Сова». 2017. 523 с. URL: <http://dspace.kntu.kr.ua/jspui/handle/123456789/7433/>.

68. Осовська Г.В., Юшкевич О.О., Завадський Й.С. Економічний словник. К: Кондор. 2007. 358 с. URL: https://library.nlu.edu.ua/POLN_TEXT/KNIGI/KONDOR/EKONOMIC_SL_2006.pdf.

69. Откаленко О. Аналіз управління діяльністю неприбуткових організацій. *Вісник ЖНАЕУ*. 2017. № 2(62). Т. 2. С. 98–104.

70. Патарідзе-Вишинська М. Визначення та облік фінансового результату: вітчизняний і зарубіжний досвід. *Київський інститут бізнесу і технологій*. 2010. № 10. URL: http://www.nbu.gov.ua/e-journals/eui/2010_2/10pmvvzd.pdf.

71. Плахтій Т.Ф. Об'єкти обліку розрахунків за податками відповідно до бухгалтерського та податкового законодавства. *Облік і фінанси АПК*. 2012. № 1. С. 46–51. URL: <http://magazine.faaf.org.ua/ob-ekti-obliku->

80. Про щорічну фінансову звітність, консолідовану фінансову звітність та пов'язані з ними звіти певних типів компаній : Директива 2013/34/ЄС Європейського парламенту та Ради Європейського Союзу від 26 червня 2013 року URL: old.minjust.gov.ua/file/48858.docx.

81. Ратушна О. Обліково-аналітичне забезпечення аналізу результатів діяльності. *Облік і фінанси АПК*. 2012. № 1. С. 72–76.

82. Сідельникова Л.І., Чижова Т.В., Якуша Я.В. Оподаткування суб'єктів підприємництва: навч. посібник. К. 2013. 424 с. URL: http://pidruchniki.com/ekonomika/opodatkuvannya_sub_yektiv_pidpriyemnitstva_-_sidelni/.

83. Скалюк Р. Концепції фінансового результату діяльності промислового підприємства: міжнародна практика та вітчизняні реалії. *Галицький економічний вісник*. 2010. № 3 (28). С. 18–25.

84. Сич Є.М., Хотько Т.В. Діагностика ефективності діяльності підприємства. *Проблеми підвищення ефективності інфраструктури*. 2012. № 34. URL: <https://jml.nau.edu.ua/index.php/PPEI/article/view/2531>.

85. Соловійов О.В. Особливості формування витрат (доходів) з податку на прибуток. *Облік і фінанси АПК: освітній портал : веб-сайт*. URL: <http://magazine.faaaf.org.ua/osoblivosti-formuvannya-vitrat-dohodiv-z-podatku-na-pributok.htm>.

86. Сук Л., Сук П. Фінансовий облік : навчальний посібник. Київ : Знання, 2015. 647 с.

87. Сук П. Методи визначення фінансових результатів. *Вісник ЖДТУ*. 2006. № 4 (38). С. 204–208.

88. Сулейман Гасімов. Роль використання МСФЗ Державною нафтовою компанією Азербайджанської Республіки на міжнародному фінансовому ринку. *Школа професійного бухгалтера*. 2008. № 6. С. 11.

89. Тесленко Т. Облік фінансових результатів: проблеми та шляхи вдосконалення. *Бізнес-Інформ*. 2013. № 4. С. 356–359.

90. Турило А.М. Оцінка результативності ефективності продуктивності і збитковості підприємства. *Монографія*. Кривий Ріг: Етюд-Сервіс. 2010. 196 с.

91. Турило А.М., Зінченко О.А. Фінансово-економічні аспекти оцінки результатів і ефективності діяльності підприємства. *Фінанси України*. 2008. № 8. С. 35–44.

92. Удосконалення оподаткування прибутку підприємств в Україні. Монографія. Т.І. Єфименко, Л.Г. Ловінська, Є.В. Калюга та ін. ; за заг. ред. Т.І. Єфименко, Л.Г. Ловінської. К. : ДННУ «Академія фінансового управління». 2013. 526 с. URL: https://afu.kiev.ua/getfile.php?page_id=450&num=14.

93. Флорова Л.В., Семерунь Л.В. Ефективність управління фінансовими результатами торговельних підприємств: *Монографія*. Д.: Вид-во «Ноулідж». 2011. 187 с.

94. Харченко Н.В., Гаркуша Ю.І. Податок на прибуток: його розвиток та сучасний стан. *Економічний вісник Запорізької державної інженерної академії*. 2016. Вип. 5(2). С. 124–127.

95. Цебень Р.Л. Особливості облікової політики основних засобів за міжнародними стандартами фінансової звітності. *Бізнес-навігатор*. 2020. № 61. С. 34–36. URL: <https://doi.org/10.32847/business-navigator.61-34>.

96. Чалий І. Бухоблік податку на прибуток. *Все про бухгалтерський облік*. 2015. № 11. С. 11–16.

97. Чернецька О. Облікове забезпечення системи управління фінансовими результатами в аграрних підприємствах. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2017. № 12. Ч. 2. С. 154–157.

98. Шеремета В.П. Бухгалтерський облік податку на прибуток та відображення його у фінансовій звітності : *автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук* : 08.00.09. Київ, 2018. 24 с. 14.

99. Шигун М., Проскура К. Методичні засади розрахунку та розкриття у фінансовій звітності податкових різниць та відстрочених

податків у контексті вимог МСФЗ. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2014. № 3. С. 12–20.

100. Ширягіна О. Є. Прибуток підприємства: історичний аспект. *Формування ринкових відносин в Україні*. 2007. № 12. С. 156 – 159.

101. Шкуліпа Л. Методика визначення податкового прибутку згідно норм національного законодавства та МСБО 12 «Податки на прибуток». *Економічний аналіз*. 2020. Том 30. № 4. С. 182–194. URL: <https://doi.org/10.35774/econa2020.04.182>.

102. Якимчук Т.В. Соціально-економічна ефективність підприємства та її значення в сучасних умовах. *Вісник ЖДТУ*. 2011. № 2 (56). URL: http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Vzhdtu_ekon/2011_2_2/41.pdf.

103. Deloitte. Tax guides and highlights. URL : <https://dits.deloitte.com/#TaxGuides>.

104. Edgar O. Edwards, Philip W. Bell. *The Theory and Measurement of business Income/ University of California Press*. 1964. URL: <https://books.google.gm/books?id=mgeUKnLy5ooC&printsec=copyright#v=onepage&q&f=false>.

105. Hans Hoogervorst. Chairman of the IASB. Are we there yet? Charting the world's progress towards global accounting standards. 5 June 2013. URL : <http://www.ifrs.org>.

106. Nobes C.W. and Parker R. «Comparative Intern Accounting». 6th Edit. London: Financial Times/Prentice-Hall. 2000. URL : <http://econommm.anu.edu.ua>.

107. Sheremeta V. Exit Capital Tax as Alternative of Corporate Income Tax. *Innovative Solutions in Modern Science*. 2017. № 7 (16). С. 1-13.

ДОДАТКИ