

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

«Допущено до захисту»
зав. кафедрою аудиту, обліку та
оподаткування
к.е.н., доцент
Олена МАГОПЕЦЬ
«14» листопада 2022 р.

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА
за другим (магістерським) рівнем вищої освіти
на тему:
«Сучасний стан та вдосконалення організації і методики обліку
та контролю розрахунків з бюджетом з податку на прибуток»

Виконав здобувач вищої освіти
II курсу, групи ООУД-21 МЗ (1,4)
ОПП «Облік і оподаткування в
управлінні підприємницькою
діяльністю та державним
сектором економіки»
спеціальності 071 «Облік і
оподаткування»
Бабінець О.Ю.
«14» листопада 2022 р.

Керівник проекту
к.е.н., доцент
Ірина АНДРОЩУК
«14» листопада 2022 р.
Рецензент
к.е.н., доцент, доцент кафедри
фінансів, банківської справи та
страхування
Наталія ГАВРИЛОВА

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., доцент
Олена МАГОПЕЦЬ
« 14 » листопада 2022 року

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

Бабінець Олег Юрійович

(прізвище, ім'я, по батькові)

1. Тема роботи (проекту)

Сучасний стан та вдосконалення організації і методики обліку та контролю розрахунків з бюджетом з податку на прибуток

2. Керівник роботи (проекту)

Андрощук Ірина Іванівна, кандидат економічних наук, доцент

(прізвище, ім'я, по батькові, науковий ступінь, вчене звання)

3. Строк подання роботи до захисту 14 листопада 2022 р.

4. Мета та завдання випускної кваліфікаційної роботи

(проекту)

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	29.10.2022 р. – 02.11.2022 р.	Виконано
2.	Огляд літературних джерел, узагальнення нормативних та законодавчих документів	02.11.2022 р. – 05.11.2022 р.	Виконано
3.	Написання основного змісту випускної кваліфікаційної роботи	05.11.2022 р. – 12.11.2022 р.	Виконано
4.	Оформлення випускної кваліфікаційної роботи	12.11.2022 р. – 13.11.2022 р.	Виконано
5.	Отримання відгуку наукового керівника	13.11.2022 р. – 14.11.2022 р.	Виконано
6.	Представлення випускної кваліфікаційної роботи на засіданні кафедри аудиту, обліку та оподаткування	14.11.2022 р.	Виконано

Дата видачі завдання

« 30 » вересня 2022 р.

Підпис керівника

(прізвище та ініціали)

Завдання прийнято до виконання

« 03 » жовтня 2022 р.

Підпис здобувача

(прізвище та ініціали)

АНОТАЦІЯ

Бабінець Олег Юрійович. Сучасний стан та вдосконалення організації і методики обліку та контролю розрахунків з бюджетом з податку на прибуток – 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, 2022.

Випускна кваліфікаційна робота присвячена дослідженню обліку і контролю податкових платежів, як невід’ємної частини системи управління діяльністю підприємства. Робота спрямована на узагальнення напрацювань науковців, нормативно – методологічної літератури, оцінку практичного досвіду, визначення напрямів та розробку рекомендацій щодо вдосконалення оподаткування прибутку підприємств для забезпечення наповненості бюджету і розвитку інвестиційної привабливості країни та активізації бізнесу.

Здійснено аналіз показників діяльності та фінансового стану ПП «Альянс-Маркет» та проаналізовано стан організації та методики його обліку. Оцінено діючу обліково - контрольну практику установи в частині розрахунків з бюджетом з податку на прибуток.

Обґрунтовано доцільність поширення на малі підприємства, що є платниками податку на прибуток на загальних засадах, обов’язковості дотримання норм ПСБО 17 «Податок на прибуток» та застосування при нарахування податку на прибуток рахунків 17 «Відстрочені податкові активи» та 54 «Відстрочені податкові зобов’язання»

Запропоновано закриття рахунку 79 «Фінансові результати» проводити один раз на рік при формуванні заключного балансу, з огляду на накопичувальний характер формування фінансової і податкової звітності в частині формування фінансових результатів та їх оподаткування.

Ключові слова: податок на прибуток, фінансова звітність, податкова звітність, облік, контроль, розрахунки з бюджетом

ANNOTATION

Babinets Oleg Yuriyovych. The current state and improvement of the organization and methodic of accounting and control of calculations with the budget on income tax. - Graduation qualification work on the second (master's) level of higher education in the specialty 071 "Accounting and Taxation" of the educational-professional program "Accounting and Taxation in Business Management and the Public Sector of Economy". - Central Ukrainian National Technical University of the Ministry of Education and Science of Ukraine. - Kropyvnytskyi, 2022.

The final qualifying work is devoted to the study of accounting and control of tax payments, as an integral part of the management system of the enterprise. The work is aimed at generalizing the work of scientists, normative - methodological literature, evaluation of practical experience, identification of directions and development of recommendations for improving corporate income taxation to ensure budget and develop investment attractiveness of the country and business intensification.

The analysis of indicators of activity and financial condition of PE «Alliance-Market» is carried out and the condition of the organization and methods of its accounting is analyzed. The current accounting and control practice of the institution in terms of calculations with the budget for income tax is assessed.

The expediency of extension to small enterprises that are payers of income tax on a general basis, the obligation to comply with PSBO 17 "Income Tax" and the use of income tax in the calculation of accounts 17 «Deferred tax assets» and 54 «Deferred tax liabilities knitting»

It is proposed to close account 79 «Financial results» once a year when forming the final balance sheet, given the cumulative nature of the formation of financial and tax reporting in terms of the formation of financial results and their taxation.

Keywords: income tax, financial statements, tax reporting, accounting, control, calculations with the budget

ЗМІСТ	стор
ВСТУП	7
РОЗДІЛ I. ТЕОРЕТИКО – МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ ОПОДАТКУВАННЯ ПРИБУТКУ ПІДПРИЄМСТВ В УКРАЇНІ	11
1.1 Податок на прибуток в системі оподаткування в Україні та за кордоном та його нормативно-законодавче регламентування	11
1.2 Процедура формування прибутку до оподаткування та її нормативно - методичне забезпечення	26
1.3. Сутність та методичне забезпечення коригування фінансового результату на податкові різниці	33
ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ I	43
РОЗДІЛ II. ОРГАНІЗАЦІЙНІ ОСОБЛИВОСТІ ДІЯЛЬНОСТІ ПП «АЛЬЯНС-МАРКЕТ» ТА ЙОГО АНАЛІЗ ЯК СУБ'ЄКТА ОПОДАТКУВАННЯ	45
2.1 Організаційно- економічна характеристика господарської діяльності ПП «Альянс-Маркет»	45
2.2 Аналіз інформаційного забезпечення податкового менеджменту та аналіз податкового навантаження ПП «Альянс-Маркет»	61
ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ II	69
РОЗДІЛ III. СУЧАСНИЙ СТАН ТА НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ РОЗРАХУНКІВ З БЮДЖЕТОМ З ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК ПП «АЛЬЯНС-МАРКЕТ»	70
3.1 Сучасний стан та напрями удосконалення облікової політики, як передумови оптимізації обліку та контролю розрахунків з бюджетом з податку на прибуток	70
3.2 Сучасний стан та напрями удосконалення організації і методики формування прибутку з метою оподаткування та його декларування	75
3.3 Сучасний стан та напрями удосконалення обліку і контролю розрахунку з бюджетом з податку на прибуток	85
ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ III	89
ВИСНОВКИ	91
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	95
ДОДАТКИ	101

ВСТУП

Податки, які сплачують суб'єкти господарської діяльності, прямо або опосередковано впливають на фінансові результати підприємств, установ, на яких, згідно з діючими нормативними документами, покладено обов'язок сплачувати загальнодержавні та місцеві податки і збори. Тому неповне нарахування і сплата податків, несвоєчасне складання податкової звітності, помилки при організації обліку податкових платежів передбачають застосування фінансових санкцій, стягнення штрафів, нарахування і сплату пені з боку платників податків. У сучасних умовах ринкових відносин особливо актуальною є роль обліку і контролю податкових платежів, як невід'ємної частини системи управління діяльністю підприємства.

Податки займають найбільшу частку у структурі доходів державного бюджету, що характеризує їх як фіскальний інструмент фінансової політики держави. Серед податкових надходжень державного бюджету України значну питому вагу займає податок на прибуток.

Важливим чинником сталого економічного розвитку та інвестиційної активності є оподаткування прибутку підприємств. У більшості зарубіжних країн податок на прибуток підприємств виступає ефективним фіскальним важелем розвитку та стимулювання економіки. Враховуючи сучасний кризовий стан економіки України та національний курс на гармонізацію вітчизняного податкового законодавства з європейським, постає питання щодо вдосконалення оподаткування прибутку підприємств з метою забезпечення виконання бюджету та розвитку інвестиційної привабливості країни та активізації бізнесу. Вище наведене визначає актуальність дослідження проблематики пов'язаної з обліком розрахунків з бюджетом з податку на прибуток конкретного суб'єкта господарювання.

Незважаючи на достатньо високий рівень відображення зазначеної проблематики у наукових працях вітчизняних і зарубіжних вчених, зокрема стосовно фінансових аспектів таких, як І.О. Бланк, Ю.Б. Іванов, А.М.

Поддєрьогін, Ю.В., Жеревчук, Н.В. Ярова, дослідження питань бухгалтерського обліку і контролю формування у обліку фінансового результату з метою оподаткування у наукових працях М.Т. Білухи, Ф.Ф. Бутинця, В.П. Вишневського, М.Я. Дем'яненка, О. Задорожного, О. Канцурова, О. Кисельової, Г.Г. Кірейцева, М.М. Коцупатрого, В.Б. Моссаковського, І. Назарбаєвої, П.Я. Хомина, М.Г. Чумаченка, та інших є необхідними подальші дослідження за цим напрямом. Так, зокрема, проблемні питання теорії та практики стосовно необхідності адаптації облікової політики підприємств України до вимог Податкового кодексу в частині податку на прибуток потребують проведення подальших досліджень. Саме ці напрями і визначили цільову спрямованість написання магістерської роботи.

За мету поставлено вивчення сучасного стану та розробка напрямів оптимізації обліку і контролю розрахунків з бюджетом з податку на прибуток ПП «Альянс – Маркет», що обране за базове при написання роботи.

Значущість проблемних питань та цільова спрямованість обумовили завдання і зміст роботи. Так поставлено та вирішено наступні завдання:

- розглянуто та узагальнено історичний аспект становлення та розвитку податкового регулювання прибутку підприємств та його облікового супроводження формування до оподаткування;
- визначено нормативне регламентування формування прибутку до оподаткування та обліку і контролю розрахунків з бюджетом з податку на прибуток підприємств;
- досліджено організаційні особливості діяльності ПП «Альянс-Маркет» та здійснено його аналіз як суб'єкта оподаткування;
- визначено сучасний стан та обґрунтовані напрями удосконалення обліку і контролю розрахунків з бюджетом з податку на прибуток ПП «Альянс-Маркет»

Об'єктом дослідження є процеси формування доходів і витрат та прибутку з метою оподаткування.

Предметом -організація та методика обліку і контролю розрахунків з

бюджетом з податку на прибуток.

Теоретично-методологічними основами дослідження були положення загальних наукових методів пізнання та конкретні методи, а саме: теоретичне узагальнення, загальні філософські, абстрактно-логічні, конкретно-наукові методи - індукції; дедукції, аналізу і синтезу, а також методи економічних досліджень - деталізація, узагальнення, спостереження, монографічний метод, графічний тощо.

При проведенні конкретних економічних досліджень використані економіко-статистичні методи, до яких відносяться: порівняння і групування (здійснено оцінку стану діяльності підприємства та оцінку податкового навантаження); редактор електронних таблиць Microsoft Excel.

Інформаційною базою дослідження стали сучасні положення економічної теорії, наукових праць вітчизняних і зарубіжних вчених; Закони України, Постанови Верховної Ради України, Кабінету Міністрів України, нормативні, інструктивні акти, положення, що стосуються питань обліку і контролю розрахунків з бюджетом та формування податкової звітності з податку на прибуток, статистичні матеріали, документи первинного, аналітичного та синтетичного обліку, внутрішні регламенти, фінансова і податкова звітність ПП «Альянс – Маркет», що обране за базове при написанні роботи.

У процесі дослідження отримано наступні результати, що мають елементи наукової новизни:

- обґрунтовано доцільність поширення на малі підприємства що є платниками податку на прибуток на загальних засадах обов'язковості дотримання норм НПСБО 17 «Податок на прибуток» та застосування при нарахування податку на прибуток рахунків 17 «Відстрочені податкові активи» та 54 «Відстрочені податкові зобов'язання»

- для спрощення процедури формування фінансової звітності та здійснення оперативного контролю запропоновано закриття рахунку 79 «Фінансові результати» проводити один раз на рік при формуванні заключного балансу, з огляду на накопичувальний характер формування фінансової і

податкової звітності в частині формування фінансових результатів та їх оподаткування.

Практична значимість одержаних результатів полягає у прийнятті керівництвом ПП «Альянс-Маркет» до впровадження пропозицій з оптимізації внутрішнього регламенту з облікової політики, зокрема в частині методики формування фінансових результатів та податкового аспекту облікової політики. Деякі рекомендації можуть бути використані і іншими малими підприємствами.

Випускна кваліфікаційна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел, додатків.

В першому розділі «Теоретико – методологічні засади оподаткування прибутку підприємств в Україні» розглянуто сутність податку на прибуток в системі оподаткування в Україні та за кордоном та його нормативно-законодавче регламентування, розкрито процедуру формування прибутку до оподаткування та її нормативно - методичне забезпечення.

У другому розділі «Організаційні особливості діяльності ПП «АЛЬЯНС-МАРКЕТ» та його аналіз як суб'єкта оподаткування» досліджено сучасний стан та обґрунтовано напрями удосконалення інформаційного забезпечення податкового менеджменту та аналіз податкового навантаження ПП «Альянс-Маркет».

У третьому розділі «Сучасний стан та напрями удосконалення обліку і контролю розрахунків з бюджетом з податку на прибуток ПП «АЛЬЯНС-МАРКЕТ» досліджено сучасний стан та напрями удосконалення облікової політики, як передумови оптимізації обліку та контролю розрахунків з бюджетом з податку на прибуток досліджуваного підприємства.

Обсяг роботи. Робота викладена на 106 сторінках, вона містить 10 рисунків, 18 таблиці, додатки, список використаних джерел налічує 58 найменувань та викладений на 6 сторінках.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО – МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ ОПОДАТКУВАННЯ ПРИБУТКУ ПІДПРИЄМСТВ В УКРАЇНІ

1.1 Податок на прибуток в системі оподаткування в Україні та за кордоном та його нормативно-законодавче регламентування

Основним джерелом результатів діяльності суб'єкта господарювання в сучасних ринкових умовах є отримання прибутку, який підлягає оподаткуванню. Податок на прибуток підприємств – загальнодержавний податок в Україні і відповідно до Податкового кодексу України платниками податку на прибуток є юридичні особи, що можуть бути резидентами та нерезидентами. Саме об'єктом їхнього оподаткування є прибуток, що визначається шляхом зменшення суми доходу на суму витрат діяльності, що підтверджено бухгалтерськими документами. Податок на прибуток підприємства є одним із найпотужніших податкових важелів, що суттєво акумулює кошти до бюджету. Даний податок має дуже важливе фіскальне значення, чим відрізняється від аналогічних податків в економічно розвинених країнах.

Податок на прибуток постійно перебуває в центрі уваги вчених. В економічному словнику, під редакцією Завадського Й.С., наведено визначення прибутку як «... перевищення доходів від продажу товарів та послуг над витратами на виробництво і продаж цих товарів; один із найважливіших показників фінансових результатів господарської діяльності підприємства, підприємця. Прибуток обчислюється як різниця між виручкою від реалізації продукту господарської діяльності та сумою витрат факторів виробництва на цю діяльність у грошовому вираженні.

У словнику основних термінів державної фіскальної служби наведено наступне визначення податку на прибуток «...форма прибуткового оподаткування підприємств, за якою об'єктом оподаткування виступає чистий дохід підприємства» [13].

Оподаткування прибутку підприємств є одним з головних джерел

наповнення державного бюджету, а обсяг податкових надходжень з податку на прибуток підприємств є загальним індикатором стану національної економіки. Надходження від податку на прибуток підприємств є нерозривно пов'язаними із фінансовими результатами господарювання економічної системи, тому такі параметри, як галузева структура національної економіки, структура доходів та рівні рентабельності окремих галузей визначають структуру, обсяг та якість податкових надходжень. У своїй праці Ю. Б. Іванов підкреслює: «Традиційно вважається, що найбільший потенціал податкового регулювання містить у собі податок на прибуток підприємств, що є різновидом одного з основних систем утворюючих податків у сучасних системах оподаткування – корпоративного прибуткового податку» [32]. Науковець В. М. Мельник зауважує, що «...податковий вплив на економіку вимагає чіткої спланованості, системності та прогнозованості рішень. Перш за все, держава повинна визначитися з доктриною податкового стимулювання (обмеження) господарського та соціального розвитку країни, окремих галузей виробництва, регіонів. Тут важливо задати вектор стимулюючої політики, обравши основний напрямок прикладання зусиль» [13].

Податок на прибуток підприємств відіграє велику роль у фінансовому регулюванні економіки. З 2011 року головним документом, що регулює податок на прибуток, є Податковий кодекс, у якому оподаткуванню прибутку підприємств присвячено окремий розділ III (ст. 133 — 142), а особливості перехідного періоду також зумовлюються при цьому підрозділом 4 розділу XX «Перехідні положення».

У Податковому кодексі (ст. 133) перелічено критерій визначення платників податку на прибуток, що представлено рис. 1.1.

Відповідно до статті 28 Податкового кодексу для податку на прибуток встановлюється відносна (адвалерна) ставка податку (розмір податкових нарахувань встановлюється у відсотковому відношенні до одиниці вартісного виміру бази оподаткування). Згідно пп. 136.1 Податкового кодексу «базова (основна) ставка податку становить 18 відсотків», у табл. 1.1 наведено ставки

податку на прибуток для різних суб'єктів господарювання.

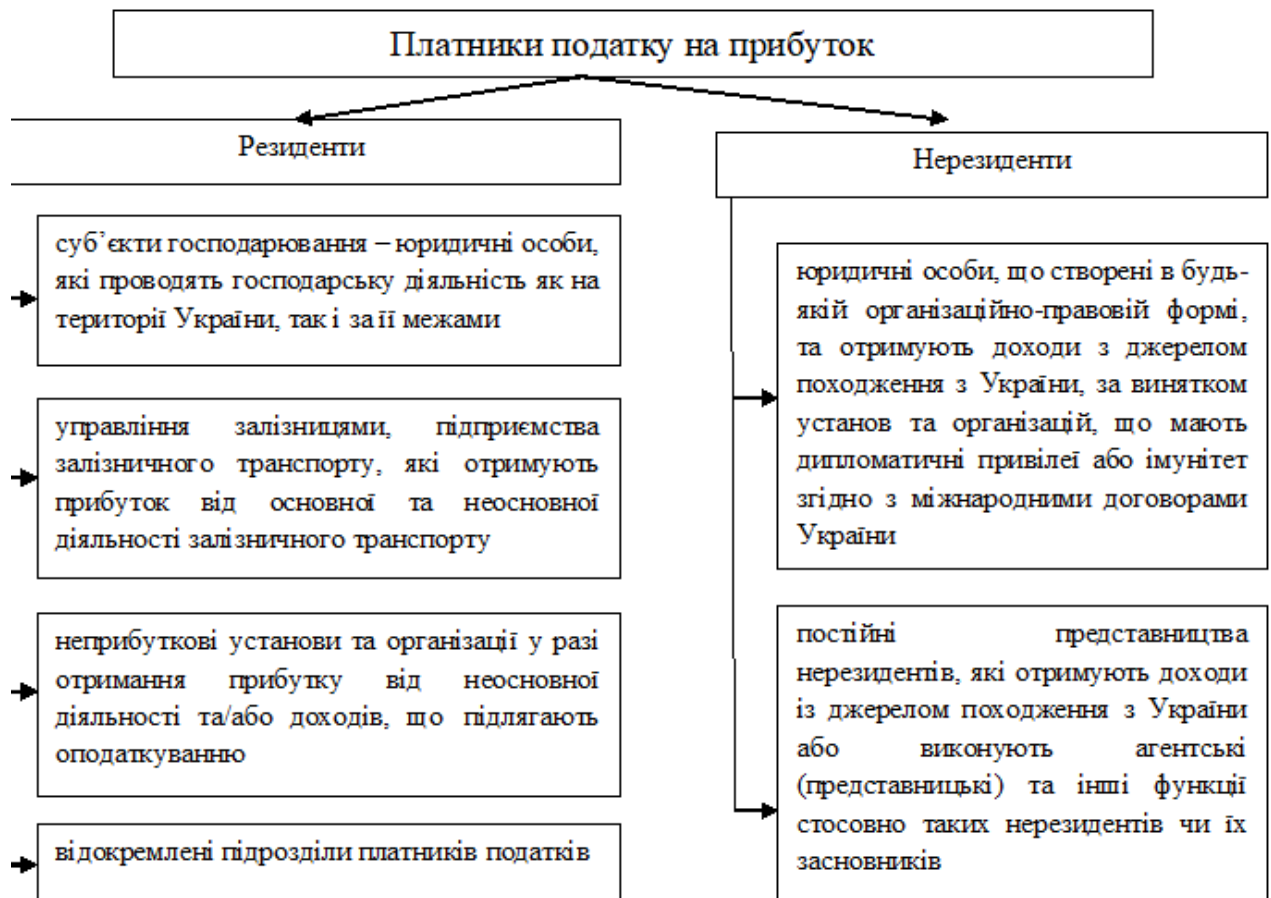


Рисунок 1.1 – Платник податку на прибуток

Звітним періодом для платників податку на прибуток згідно ст. 137 Податкового кодексу є «календарні: квартал, півріччя, три квартали, рік. При цьому податкова декларація розраховується нарастаючим підсумком. Податковий (звітний) період починається з першого календарного дня податкового (звітного) періоду і закінчується останнім календарним днем податкового (звітного) періоду» [44].

Річний податковий (звітний) період, згідно ст. 137 Податкового кодексу, «встановлюється для таких платників податку: платників податку, які зареєстровані протягом звітного (податкового) року (новостворені), що сплачують податок на прибуток на підставі річної податкової декларації за період діяльності у звітному (податковому) році; виробників

сільськогосподарської продукції; платників податку, у яких річний дохід від будь-якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків), визначений за показниками Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), за попередній річний звітний (податковий) період, не перевищує 20 мільйонів гривень» [44].

Підприємства, що не увійшли до даної категорії платників податку подають щоквартальну звітність та сплачують авансові внески у розмірі 2/9 податку на прибуток, нарахованого у податковій звітності за три квартали. У податковій декларації з податку на прибуток підприємств (форма якої затверджена наказом Міністерством фінансів України від 20.10.2015 р. № 897 з урахуванням змін внесених наказом № 585 від 08.07.2016 р.), авансовий внесок з податку на прибуток зазначається у окремому рядку декларації.

З 01 січня 2015 року розділ III «Податок на прибуток» Податкового кодексу викладено у новій редакції, для переважної більшості платників податку на прибуток дані законодавчі зміни спростили порядок обчислення об'єкта оподаткування. Згідно ст. 134.1 «Об'єкт оподаткування» Податкового кодексу «прибуток із джерелом походження з України та за її межами, 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 цього розділу» [44]. Таким чином, суб'єкти господарювання, платники податку на прибуток, визначають суму даного податку за даними бухгалтерського обліку, фінансової звітності про доходи та витрати (п. 44.2 ст. 44 гол 1 розд II Податкового кодексу).

Податковим кодексом України, передбачено окремі пільгові категорії підприємств, які сплачують податок на прибуток на інших умовах. Згідно п. 142.1 Податкового кодексу «звільняються від оподаткування підприємства та організації, засновані громадськими організаціями інвалідів та на яких протягом попереднього звітного (податкового) періоду на основному місці

роботи працювало інвалідів не менш як 50% середньооблікової чисельності штатних працівників облікового складу, а фонд оплати праці для таких інвалідів становить протягом звітного періоду не менш як 25% суми загальних витрат на оплату праці» [44]. Пільгові умови в оподаткуванні з податку на прибуток мають підприємства з річним чистим доходом від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), що не перевищує 3 млн. грн., при дотриманні умов нарахування зарплата працівників. Заробітна плата працівників підприємств де річний чистий дохід не перевищує 3 млн. грн. має перевищувати мінімальну зарплату не менш ніж у два рази. Також потрібно дотриматися хоча б одного з критеріїв, які стосуються, зокрема, кількості працевлаштованих працівників та розміру доходу підприємства, а саме:

а) створені відповідно законодавства після 1 квітня 2011 року;

б) «діючі, у яких протягом трьох послідовних попередніх років (або протягом усіх попередніх періодів, якщо з моменту їх утворення пройшло менше трьох років), щорічний обсяг доходів задекларовано в сумі, що не перевищує 3 мільйонів гривень, та у яких середньооблікова кількість працівників протягом цього періоду не перевищувала 20 осіб» [44];

в) «які були зареєстровані платниками єдиного податку в установленому законодавством порядку в період до набрання чинності цим Кодексом та у яких за останній календарний рік обсяг виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) становив до 1 мільйона гривень та середньооблікова кількість працівників становила до 50 осіб.» [44].

Перша редакція податкового кодексу регулювала застосування окремих пільг для вітчизняних та іноземних інвесторів у частині застосування податкових канікул, які полягали у відстроченні сплати податку на прибуток на певний строк для здійснення інвестиційних дій та дотримання певних умови діяльності. Поки що податковий кодекс не регламентує використання такого інструменту регулювання інвестиційної діяльності. Повернення вигод, пов'язаних з інвестиційним процесом, стимулюватиме інноваційну діяльність та створить сприятливі економічні умови для науково-технічного розвитку.

Прагнення побудувати в Україні ефективну систему оподаткування з точки зору розрахунку податку на прибуток змушує вивчати зарубіжний досвід щодо методології визначення цього податку з метою пошуку найбільш раціональних підходів і методів його розрахунку.

У системі оподаткування більшості країн світу податок на прибуток посідає основну роль. У Швеції при сплаті національного прибуткового податку всі платники податків поділяються на резидентів і нерезидентів. Резиденти сплачують податок з усієї суми доходу, а нерезиденти сплачують податок з доходу, отриманого тільки на території Швеції. Ставка податку на прибуток становить 28%. Немає місцевих податків для корпорацій і немає відмінностей між різницею між розподіленим і нерозподіленим прибутком. При розрахунку прибутку акції компанії оцінюються за нижчою ринковою ціною їх вартості. База оподаткування зменшується на витрати, пов'язані з підприємницькою діяльністю, включаючи відсотки за кредитами, інвестиції у філії або придбання нового обладнання, прибуток від продажу довгострокових матеріальних і нематеріальних активів та інших активів. Збитки від продажу основних засобів також відносяться на сукупний дохід.

У Франції податком на прибуток підприємств стягуються юридичні особи, діяльність яких полягає у використанні різноманітних ресурсів або носить характер операцій, пов'язаних з отриманням прибутку. Таке формулювання французького закону поширюється на багатьох суб'єктів господарювання: не тільки на приватні акціонерні товариства та асоціації, а й на державні підприємства, установи, муніципальні організації, які мають фінансову автономію, виробляють товари чи надають послуги на підприємницькій основі.

Податок на прибуток підприємств і організацій у Китаї складається з двох самостійних частин. Загальнонаціональний податок на прибуток стягують за ставкою 30 %, а місцевий податок на прибуток – за ставкою 3 %. У спеціальних економічних зонах використовують знижену ставку в розмірі 15 %. Пільгове оподаткування застосовують до підприємницької діяльності в області

енергетики, транспорту, розвитку портів.

У Великобританії податок на прибуток є одним з фіскально й соціально важливих податків. Він передбачає низку пільг. Величина знижок щорічно індексується в залежності від рівня інфляції. До того ж у Великобританії існує принцип побудови та нарахування податку на прибуток, який розподіляє дохід на певні групи (шедули) в залежності від джерела отриманого доходу.

З країн СНГ показовим є досвід Естонії, яка у 2000 року провела податкову реформу, відмовившись від класичної моделі оподаткування нарахованого бухгалтерського прибутку на користь моделі оподаткування прибутку, що розподіляється (виплачується) підприємством.

Метою цієї податкової реформи була підтримка розвитку бізнесу, додаткових інвестицій та створення нових робочих місць. Податок на прибуток підприємств в Естонії є так званим податком на грошовий потік і стягується лише тоді, коли компанія виплачує (розподіляє) прибуток своїм акціонерам (власникам), що значно спрощує розрахунок оподатковуваного прибутку та надає додаткові переваги щодо повного покриття витрат на інвестиційні цілі. Оскільки прибуток визначається як гроші, розподілені між акціонерами (учасниками), немає поняття амортизації для визначення бази оподаткування, і підприємства не повинні відкладати покриття інвестиційних витрат на багато років або десятиліть. Це здешевлює інвестиції, підвищуючи рівень інвестицій бізнесу. Загалом система корпоративного оподаткування в Естонії дуже сприятлива для економічного зростання.

Практика світового досвіду показує, що податок на прибуток можна використовувати як потужний механізм інвестиційної діяльності та прискорення економічного розвитку. Фіскальна функція цього виду податків вже давно замінена регулятивною та стимулюючою функціями. В сучасних умовах розвитку України доцільно використовувати набутий світовий досвід.

Податок на прибуток підприємств в Україні виконує функції:

- забезпечення фінансування державних витрат (фіскальна функція);
- ефективність соціальної рівноваги шляхом змінення

співвідношення між доходами окремих соціальних груп із метою урівноваження нерівності між ними (соціальна функція);

- державне регулювання економіки (регулююча функція).

З вищевикладеного можна зробити такі висновки, що прибуток, який є економічною категорією, має важливе значення в господарському процесі. Податок на прибуток підприємств є однією з поширених форм оподаткування, яка має багатовікову історію. Сплачуючи податок на прибуток, суб'єкт господарювання отримує від держави гарантію сприятливих умов господарювання. За своєю економічною сутністю прибутковий податок є прямим податком, його розмір залежить від розміру отриманого прибутку. Оподаткування доходів здійснюється за допомогою відповідного механізму, який характеризується як система спеціально розроблених і встановлених законом форм і методів оподаткування фізичних і юридичних осіб.

Сьогодні податкова система є одним із найважливіших економічних регуляторів, основою фінансово-кредитного механізму державного регулювання економіки. Одним із важливих важелів регулювання розподілу всіх форм власності між державою та бізнесом є прибуток як основний показник підприємницької діяльності. Саме розмір отриманого прибутку впливає на розмір податку на прибуток підприємства, що забезпечує надходження значної частини доходів зведеного бюджету України.

Аналіз світового досвіду свідчить про те, що податок на прибуток є вагомим механізмом інвестиційної діяльності направленої на розвиток економіки.

Сьогодні система оподаткування прибутку підприємств в Україні не має стимулюючих важелів, які б підтримували власників і зацікавлювали їх у спрямуванні оборотних коштів на підвищення прибутковості підприємств. Існуюча податкова система змушує бізнес штучно збільшувати власні витрати. Підприємство будь-яким способом намагається мінімізувати власний прибуток, приховати доходи та уникнути оподаткування.

Інвестиційний клімат в Україні є несприятливим, оскільки сьогоденна

система обтяжує процеси економічного відтворення. Надмірне рівень оподаткування призводить до зниження ділової активності суб'єктів господарювання, «тінізація» економіки, відтік національних капіталів за кордон. Надмірний податкове навантаження є однією з причин виникнення таких кризових явищ у суспільстві, як соціальна напруженість та загальне зубожіння населення.

Трансформація податкової системи передбачає визначення оптимального співвідношення між прямими і непрямими податками, використанням пільг, сферами виробництва і споживання, доходами юридичних і фізичних осіб.

Для реалізації функцій оподаткування необхідно забезпечити формування правової основи оподаткування на засадах систематичності, встановити базові основи цієї системи. Вимога систематичності полягає в тому, щоб податки були взаємопов'язані, органічно доповнювали один одного, не вступали в протиріччя з системою в цілому та іншими її елементами. Беззаперечним є те, що існуюча податкова система впливає на діяльність суб'єктів господарювання. Компанії платять багато податків. Деякі з них включаються в ціну товарів або продукції, застосовуються до їх собівартості, деякі зменшують суму прибутку до сплати податку на прибуток. Для більшості суб'єктів господарювання, основною метою яких в ринкових умовах є отримання прибутку, необхідність сплати великої суми податків суттєво його зменшує і часто має негативні наслідки.

Побудова чіткої та стабільної податкової системи є однією з головних умов ефективного функціонування економіки та фінансів, оскільки податки є найтіснішою ланкою між державою та суб'єктами господарювання. В умовах економіки з ринковими відносинами податки необхідно використовувати як невід'ємний і безпосередній структурний елемент фінансового регулювання економіки, а не лише як джерело надходжень до державного бюджету. Специфічними формами вираження категорії податку є всі встановлені законодавством види податкових платежів. Одним із найважливіших видів податків є податок на прибуток.

Податкове середовище включає і такі складові, як правила регулювання

взаємних зобов'язань держави і платників податку, дієвий контроль за їх дотриманням, інноваційно-інвестиційну преференцію, податкове адміністрування, гармонізацію податкового, валютного, митно-тарифного, зовнішньоекономічного та цивільного законодавства.

Прийняття державою Податкового кодексу, де зібрані і систематизовані всі податкові закони, зробило законодавчу базу більш доступною і зрозумілою для користувачів. За умов ефективного державного і податкового регулювання очікується удосконалення податкових відносин між державою і платниками податків. Процес удосконалення системи оподаткування продовжується одночасно з поступовим розвитком соціально-економічних відносин в економіці і суспільстві в цілому.

Вирішуючи завдання виконання бюджету, держава обирає податки, які забезпечують стабільний дохід, тобто такі, що мають широку базу оподаткування і відносно прості в адмініструванні. Відповідно до цих критеріїв у багатьох країнах світу податку на прибуток, який включає прибутковий податок, надають перевагу над податком на доходи фізичних осіб.

Значний фіскальний потенціал податку на прибуток пов'язаний насамперед із його широкою базою оподаткування, прямим зв'язком між доходом платника податку та його внесками до державного бюджету та можливістю маніпулювання податковими ставками з метою виконання бюджету. Проте цей податок також має низку недоліків, які створюють ризики зниження його фіскального потенціалу. Перш за все, це вимагає достатньо високого економічного розвитку країни, що сприяє формуванню доходів, з яких сплачуються податки. На фоні тенденції до збільшення кількості збиткових підприємств це проблематично.

Проблемою адміністрування податку на прибуток є потенційна можливість приховування доходів та ухилення від оподаткування, усунення якої потребує досягнення належного рівня податкової свідомості та культури платників, а також розвитку податкового контролю.

Незважаючи на відносну самостійність фіскальної та регулюючої

функцій податку на прибуток та їх різноспрямованість дії, вони є взаємозалежними з точки зору розподілу новоствореної вартості. Фіскальна функція податку на прибуток, який бере участь у створенні фінансових ресурсів держави, створює умови для втручання держави в економіку і тим самим об'єктивно зумовлює використання регулюючої функції податку.

Податок на прибуток підприємств і організацій - один з найбільш складних у податковій системі України. Формування бази оподатковування безпосередньо пов'язано з більшістю аспектів господарської діяльності підприємства.

Податок на прибуток має важливе значення як для суб'єктів господарювання, так і для держави, що визначає виконання фіскальної функції оподаткування при його справлянні. Цей податок є прямим і відрізняється в Україні від аналогічних податків в економічно розвинутих країнах. Так, дослідники зазначають, що значна частка доходів, яка відволікається від суб'єктів господарювання для формування дохідної частини бюджету України, ускладнює реалізацію ефективного державного регулювання, спрямованого на активізацію діяльності підприємств, оскільки навіть якщо доцільно зменшити податковий тягар, це може призвести до зменшення податкових надходжень і втрат бюджету. Відтак висока частка податку на прибуток підприємств у структурі податкового навантаження також позбавляє їх стимулів для розвитку виробництва. Цей автор констатує, що за кордоном спостерігається тенденція до зменшення ролі податку на прибуток у доходах бюджету та посилення ролі прибутку як основного джерела формування власних ресурсів підприємств для забезпечення їх поточної та інвестиційної діяльності. На підставі узагальнення світового досвіду Жеревчук Ю. В. зазначає, «що в розвинених країнах основне фіскальне призначення в системі прибуткових податків покладено на податок на доходи фізичних осіб. При цьому, податок на прибуток в основному використовується як інструмент у конкурентній боротьбі за ресурси на світовому ринку. Це пояснюється ширшою базою оподаткування особистого прибуткового податку, а також небажанням оподатковувати капітал за вищими

ставками. Також цим науковцем виявлена тенденція до зниження податкового навантаження на доходи як фізичних, так і юридичних осіб» [37].

Адміністрування податку на прибуток включає в себе комплекс дій з боку держави щодо управління надходженнями податку. Цей податок включає в себе контроль, забезпечення декларування та сплати податку, організацію його перевірки та нарахування штрафних санкцій. За Бюджетним кодексом України надходження з податку на прибуток підприємств розподіляються між бюджетами різних рівнів наступним чином:

Таблиця 1.2

Розподіл податку на прибуток України між бюджетами різних рівнів.

РОЗПОДІЛ ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК:	
ЗАГАЛЬНОДЕРЖАВНИЙ БЮДЖЕТ	МІСЦЕВІ БЮДЖЕТИ
90% податку на прибуток підприємств	10% податку на прибуток підприємств
100% податку на прибуток підприємств державної форми власності	100% податку на прибуток підприємств комунальної форми власності
Надходження податку на прибуток до держбюджету у 2019 р.:	
95,5 млрд грн (11,28% усіх податкових надходжень)	9,9 млрд грн (3,74% усіх податкових надходжень)
Зведений бюджет (загальнодержавний + місцеві): 105,4 млрд грн (9,48% усіх податкових надходжень)	

В цілому податок на прибуток посідає «4-те місце за надходженнями, пропускаючи в уперед податок на додану вартість, податок на доходи фізичних осіб та акцизний податок. Враховуючи той факт, що ПДВ по факту сплачує кінцевий споживач – фізособа, то в нашій державі саме фізичні особи є основним наповнювачем держави, а не корпоративний сектор. Податок на прибуток підприємств також називають загальною системою оподаткування. Противага їй – спрощена система (єдиний податок). Базова ставка податку на прибуток – 18% від прибутку» [37].

Податкова декларація з податку на прибуток – це «та форма звітності, яка подається: щокварталу – протягом 40 календарних днів, які настають за останнім календарним днем звітного кварталу. Декларація подається наростаючим підсумком (I квартал; I+II квартали; I+II+III квартали; I+II+III+IV

квартали). Остання декларація за 4 квартали подається протягом 60 календарних днів, що настають після кінця року; щороку – протягом 60 календарних днів, що настають за кінцем року, якщо платник податку має річний звітний період. Таким чином, для платників податку на прибуток існує квартальний або річний звітний періоди» [37]

Податок на прибуток сплачується протягом 10 календарних днів після останнього дня строку подачі декларації передбаченого ПКУ. Зараз такими датами є:

Таблиця 1.3

Періоди звітування Декларації з податку на прибуток

ЗВІТНИЙ ПЕРІОД	КРАЙНІЙ ДЕНЬ СПЛАТИ
I квартал 2022	19.05.2022
II квартал 2022	19.08.2022
III квартал 2022	19.11.2022
IV квартал 2022	11.03.2023

Насьогодні основними типами податкових перевірок з податку на прибуток є:

- «камеральна перевірка – кабінетна перевірка, що включає перевірку своєчасності подачі декларацій та сплати податків, правильності заповнення та розрахунків у деклараціях» [37];
- «документальна планова перевірка – перевірка платника податків, включаючи його первинні документи, план-графік таких перевірок 2020 викладається на сайті органу ДПС до 25 грудня поточного року» [37];
- «документальна позапланова перевірка – перевірка, яка не входить в оприлюднений план-графік ДПС. Підстави таких перевірок описані в ст. 78 ПКУ» [37].

Ми вважаємо суперечливою позицію науковців стосовно напрямів удосконалення оподаткування в Україні стосовно зменшення фіскальної спрямованості податку на прибуток підприємств та розширення фіскального потенціалу податку на доходи фізичних осіб.

Науковцями, що досліджують проблематику формування податкової

системи та забезпечення реалізації функцій встановлено диференціацію у податковому навантаженні по окремих галузях національної економіки. За їх розрахунками зокрема, у фінансовій сфері показник податкового навантаження становив 0,9%, а у промисловості – 68,2%.

У світовій практиці добре відомі ефективні методи стимулювання економічного розвитку за допомогою податків і державних витрат. І саме вони формують фіскальну політику.

У зв'язку з прискоренням світової глобалізації та науково-технічного прогресу в Україні необхідно розширити низку податкових пільг, особливо щодо інвестиційних витрат. Ще однією перевагою, яка має бути в економічній системі України, є визначення нижчої ставки податку на прибуток для малого бізнесу.

Ця перевага відносно широко поширена у світовій практиці, особливо в більшості європейських країн. Тому це необхідно враховувати при подальшому розвитку податкової системи України; ця вигода більше соціальна, ніж економічна, оскільки за відсутності макроекономічної рівноваги функції держави зводяться до стимулювання економіки та подолання безробіття. Проте до визначення механізму надання такої пільги необхідно підходити ретельно.

Податкова діяльність підприємства вважається частиною його фінансово-господарської діяльності у зв'язку з тим, що сплата податків є однією з фінансових операцій організації по виконанню своїх зобов'язань перед державою.

Необхідність податкового планування закладена в самому податковому законодавстві, яке встановлює певні податкові режими для різних випадків, визначає різні способи формування податкової бази та пропонує платникам податків різні податкові переваги, якщо вони рухаються в певних напрямках.

Податкове планування – це «інструмент побудови оптимальних параметрів бізнесу, заснований на законодавчо встановлених способах оподаткування, що сприяє підвищенню інвестиційної привабливості підприємства. Податкове планування передбачає законне зменшення податків.

Наприклад, мале підприємство, що відповідає законодавчо встановленим критеріям, може обирати між спрощеною системою та звичайною системою оподаткування» [55].

Податкові надходження від малого бізнесу – основа місцевих і регіональних бюджетів.

Процедура визначення оптимального режиму оподаткування суб'єкта господарювання є відносно складним і відповідальним етапом податкової політики, результати якого залежать від структури та динаміки інших фінансових потоків, пов'язаних із здійсненням податкових платежів. Оптимізація податкового навантаження суб'єкта господарювання потребує врахування кількох факторів, серед яких: ступінь впливу ПДВ на відносини підприємства з основними контрагентами, показник рентабельності продажів, співвідношення витрат і доходів бізнесу сутність. компаній, частка фонду оплати праці в доходах, частка зборів у прибутку. Кожен із зазначених факторів може по-різному впливати на результуючий вектор, який формує оптимальний вибір режиму оподаткування підприємства.

Крім того, податкове планування обумовлене зацікавленістю держави в наданні податкових пільг з метою стимулювання будь-якої галузі виробництва, категорій платників податків, регулювання соціально-економічного розвитку.

У працях науковців, які досліджують проблеми теорії та практики створення податкової системи, зустрічаються різні підходи до розмежування функцій податків. Деякі економісти виділяють сім окремих функцій податків (регулююча, контрольна, стимулююча, соціальна, розподільна, економічна, стримуюча). Проте суть податків залишається незмінною і держава використовує їх насамперед для забезпечення стабільних надходжень до бюджету, а також для економічного регулювання, метою якого є досягнення ефективності стимулювання економічного зростання, вирішення завдань послаблення соціальної напруги та покращення якості життя жителів країни. У цьому контексті вважаємо, що залежно від цілей економічної політики держави кінцевий результат впливу податків на суб'єктів господарювання завжди буде

різним, хоча податок за своєю природою реалізовуватиметься через дві характерні функції. з нього - фіскальні та регулятивні. Інші функції податків є наслідком цих двох функцій.

Податкова політика держави безпосередньо впливає на діяльність окремих компаній, їх ліквідність і платоспроможність у процесі виконання фіскальних і регулюючих функцій податків. Саме функціонування цих двох функцій сприяє визначенню розміру належних державі податків і фінансових ресурсів, які залишаються в розпорядженні суб'єктів господарювання. Тому необхідно забезпечити збалансовану взаємодію фіскальної та регулюючої функцій податків залежно від стратегічних завдань і пріоритетів розвитку економіки та соціальної сфери.

1.2. Процедура формування прибутку до оподаткування та її нормативно - методичне забезпечення

Система отримання прибутку до оподаткування на сучасних підприємствах не може повноцінно існувати без її належного правового та методичного забезпечення. Така безпека формувалася протягом останніх двох десятиліть і перебуває в процесі постійних змін, що супроводжуються політичними, економічними, інтеграційними, соціальними та іншими факторами.

Результатом господарювання є показник отриманого прибутку. Згідно з п. 44.2 ст. 44 Податкового кодексу «для обрахунку об'єкта оподаткування платника податку на прибуток використовує дані бухгалтерського обліку та фінансової звітності щодо доходів, витрат та фінансового результату до оподаткування» зкоригувані на суму відповідних різниць» [44] . На рис. 1.2 представлено механізм обчислення податку на прибуток.

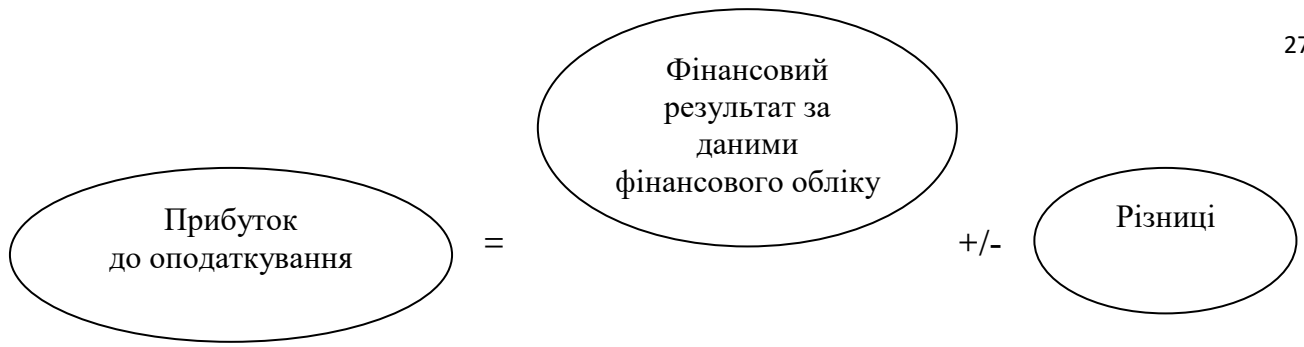


Рисунок 1.2 – Механізм розрахунку прибутку до оподаткування

Нормативно-методичне забезпечення формування доходів до оподаткування включає сукупність нормативно-правових актів вищих гілок державного управління (законодавчої, виконавчої та представницької), а також кожного підприємства, яке створено з метою отримання прибутку від господарської діяльності. До основних видів нормативно-правового забезпечення при формуванні прибутку до оподаткування підприємств варто віднести «Господарський кодекс, Податковий кодекс, Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Національні Положення (стандартами) бухгалтерського обліку, методичні рекомендації Міністерства фінансів України, а також облікова політика підприємства» [44, 45, 46, 47].

Господарський кодекс регулює порядок формування та розподілу прибутку, одержаного суб'єктами господарювання від різних видів діяльності. Цей законодавчий акт регулює господарську діяльність, господарські відносини, визначає порядок формування прибутку підприємства та визначає, що прибуток суб'єкта господарювання формується з доходів від його діяльності після оплати понесених витрат.

Згідно з Податковим кодексом України «...об'єктом оподаткування є прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначається шляхом коригування (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, на

різниці, які виникають відповідно до положень цього розділу» [44]. Таким чином від повноти відображення у бухгалтерському обліку та звітності інформації про доходи, витрати і результат діяльності залежить якість представлених у фінансовій звітності відомостей які в свою чергу впливають на визначення прибутку до оподаткування.

Наразі об'єкт оподаткування прибутку розраховується на підставі даних фінансової звітності, складеної відповідно до вимог П(С)БО або МСФЗ. Етапи формування прибутку до оподаткування (збитку) звітного періоду включають: порівняння доходів і витрат, визначення економічного результату за даними бухгалтерського обліку та його коригування на суму різниць, визначених ПКУ. Вони регламентуються відповідними нормативно - правовими актами що представлено у таб. 1.5

Таблиця 1.5

Етапи формування прибутку до оподаткування та їх законодавче
регламентування

№ п/п	Етапи визначення	Нормативно- правове джерело	
		НП(С)БО [47]	МСФЗ та МСБО [35]
1	2	3	4
1	Визначення доходів	НПСБО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» НП(С)БО 15«Доходи»	МСБО 18 «Дохід»
2	Визначення витрат, що були здійсненні для отримання цих доходів	НП(С)БО 7 «Основні засоби» НП(С)БО 8 «Нематеріальні активи» НП(С)БО 9 «Запаси» НПСБО 11 «Зобов'язання» НП(С)БО 16 «Витрати» НП(С)БО 26 «Виплати працівникам» НП(С)БО 27 «Необоротні активи утриманні для продажу та припинення діяльності»	МСФЗ 5 «Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» МСБО 16 «Основні засоби» МСБО 17 «Оренда» МСБО 19 «Виплати працівникам» МСБО 23 «Витрати на позики» МСБО 38 «Нематеріальні активи»
3	Коригування на суму різниць	Податковий кодекс розділ 3 «Податок на прибуток» ст. 138, ст. 139, ст. 140 НП(С)БО 17 «Податок на прибуток»	МСБО 12 «Податок на прибуток»

		НП(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість»	
--	--	---	--

Використовуючи дані табл. 1.5 далі в роботі проведено аналіз нормативних документів, що регламентують основні поняття та положення формування прибутку до оподаткування.

При формуванні інформації стосовно розрахунків з бюджетом з податку на прибуток використовується ряд документів, що регламентують загальні засади та принципи формування фінансової звітності. Згідно з «Наказом Міністерства фінансів України Про затвердження Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності від 28.03.2013 № 433, ...метою складання звіту про фінансові результати є надання користувачам повної, правдивої та неупередженої інформації про доходи, витрати, прибутки й збитки та сукупний дохід підприємства за звітний період. У звіті про фінансові результати наводяться доходи й витрати, які відповідають критеріям, визначеним у національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку» [46].

НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності визначає мету, склад і принципи підготовки фінансової звітності та вимоги до визнання і розкриття її елементів, зокрема формування фінансових результатів що є базою для прибутку з метою оподаткування» [47]. Норми цього положення (стандарту) застосовуються до фінансової звітності й «консолідованої фінансової звітності юридичних осіб усіх форм власності (крім банків та бюджетних установ), які зобов'язані подавати фінансову звітність відповідно до законодавства» [47]. Відповідно до вимог НП(С)БО 1 підприємства самі можуть визначати склад статей, за якими розкривається інформація про діяльність суб'єкта господарювання, тобто підприємства можуть не наводити статті, передбачені у формах фінансової звітності, якщо в них відсутня інформація для розкриття. Разом з тим, вони мають право включати до фінансових звітів додаткові статті за переліком, визначеним НП(С)БО 1, за умови, що така стаття відповідає двом критеріям: інформація є суттєвою та оцінка статті може бути достовірно

визначена, саме в наказі про облікову політику підприємств необхідно зазначити поріг суттєвості. НП(С)БО 1 [59] визначено десять принципів, на основі яких повинна формуватися фінансова звітність. Деякі принципи (періодичності, послідовності, безперервності діяльності) є ідентичними, окремі – схожими за своєю суттю (принцип достовірного подання може поєднуватися з принципами повного висвітлення, обачності й нарахування та відповідності доходів і витрат).

Друга група нормативно-законодавчих документів це документи які забезпечують реалізацію першого етапу формування прибутку до оподаткування, а саме процесу визнання доходу.

При розрахунку прибутку до оподаткування у декларації з податку на прибуток зазначається величина отриманого доходу. Згідно НП(С)БО 1 «доходи – це збільшення економічних вигід підприємства за рахунок надходження активів або зменшення зобов'язань, яке приводить до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства)» [47]. Інформація про доходи підприємства розкрито в НП(С)БО 15 «Дохід», даний нормативний документ регламентує визнання та класифікацію доходів. Визначення доходу, наведене в п. 5 НП(С)БО 15, майже ідентичне визначенню із НП(С)БО 1, але все одно містить деяке доповнення: дохід визнається тільки за умови, що сума може бути достовірна визначена.

Згідно зі ст. 10 П(С)БО 15 «Доходи», в обліку доходи класифікуються за групами:

- «дохід (виторг) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);
- інші операційні доходи;
- фінансові доходи;
- інші доходи» [47].

Оцінка доходів регламентується статтями 21–24 П(С)БО 15 «... дохід вноситься в бухгалтерський облік в сумі справедливої вартості активів, що отримані або підлягають отриманню. У разі відстрочення платежу, внаслідок чого виникає різниця між справедливою вартістю та номінальною сумою

коштів або їх еквівалентів, які підлягають отриманню за продукцію (товари, роботи, послуги та інші активи), така різниця визнається доходом у вигляді відсотків» [47]. Згідно з пп. 134.1.1 Податкового кодексу «до річного доходу від будь-якої діяльності, визначеного за правилами бухгалтерського обліку, включається дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), інші операційні доходи, фінансові доходи та інші доходи» [44]. Такі доходи відображаються у фінансовій звітності суб'єкта господарювання у формі N 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)».

Фінансові доходи, що відображаються у статті «Дохід від участі в капіталі», включають «дохід, отриманий від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, облік яких ведеться методом участі в капіталі плюс показник статті Інші фінансові доходи, де відображаються дивіденди, відсотки та інші доходи, отримані від фінансових інвестицій (крім доходів, які обліковуються за методом участі в капіталі)» [44].

Доходи від реалізації фінансових інвестицій, «доходи від не операційних курсових різниць та інші доходи, які виникають у процесі господарської діяльності, але не пов'язані з операційною діяльністю підприємства відображаються у статті Інші доходи» [44].

Таким чином, підставою для визначення величини доходу з метою розрахунку податку на прибуток є показники фінансової звітності підприємства (форма № 2 «Звіт про фінансові результати»).

«Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття у фінансовій звітності визначено НП(С)БО 16, таквитрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені. Витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені» [47]. До складу витрат, що враховуються при обчисленні об'єкту оподаткування включаються витрати операційної діяльності та інші витрати.

З метою правильного ведення обліку, складання фінансової звітності, а

також визначення об'єкта оподаткування, у нормативно законодавчих актах (НП(С)БО 9 «Запаси», 16 «Витрати» і МСБО 2 «Запаси») виділяють виробничу собівартість і собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг). Відповідно до п. 11 НП(С)БО 16 «...собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається з виробничої собівартості, яка була реалізована протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат» [47]. Згідно з НП(С)БО 16 виробнича собівартість продукції (робіт, послуг) складається з наступних елементів:

- «прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;
- інші прямі витрати;
- змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати» [47].

НП(С)БО 16 «Витрати» встановлено, що суб'єкт господарювання може самостійно класифікувати собівартість відповідно за калькуляційними статтями витрат. У міжнародній практиці методи визначення собівартості і формули собівартості подано у МСБО 2 «Запаси».

З прийняттям Закону України про податкову реформу від 28 грудня 2014 р. скасовано поняття витрат, що не мають відношення до господарської діяльності платника податків та обмеження попередньої редакції Податкового кодексу, щодо деяких типів витрат подвійного призначення. Починаючи з 01 січня 2015 року, будь-які витрати можуть враховуватись для цілей оподаткування, якщо інше прямо не передбачено податковим законодавством.

Заключний етап розрахунку об'єкту до оподаткування включає коригування фінансового результату на суму різниць. На законодавчому рівні даний процес коригування зазначено в Податковому кодексі у розділі III «Податок на прибуток підприємства».

Позитивним моментом після прийняття Закону про податкову реформу є узгодження бухгалтерського та податкового обліку в частині обліку доходів, витрат та створення економічного результату діяльності суб'єкта

господарювання. Максимальна звуженість показників фінансової звітності з даними декларації з податку на прибуток подає право податковим органам прискіпливо робити перевірку правильності ведення бухгалтерського обліку і заповнення звітності, а також зіставлення доходів і витрат для визначення об'єкта оподаткування згідно НП(С)БО і МСФЗ.

В бухгалтерському обліку типовим планом рахунків відображення нарахованого податку на прибуток передбачено за рахунком 641 «Розрахунки за податками» за відповідним аналітичним рахунком. Зобов'язання за нарахованим податком мають бути відображені в обліку відповідно до вимог НПСБО 11 «Зобов'язання» та НПСБО 17 «Податок на прибуток»

Аналіз Податкового кодексу та національних стандартів в частині розрахунку податку на прибуток показав, що при визначенні об'єкту оподаткування використовуються показники фінансової звітності складені на підставі даних бухгалтерського обліку з подальшим їх коригуванням на суму відповідних різниць, алгоритм розрахунку яких розглянуто у наступному пункті випускної роботи.

1.3. Сутність та методичне забезпечення коригування фінансового результату на податкові різниці

Розрахунок податкового зобов'язання здійснюється на підставі даних бухгалтерського обліку. Предмет оподаткування визначається на підставі результату господарювання підприємства та його коригування на суму різниць, визначених податковим кодексом. Коригування економічного результату до оподаткування здійснюється як у бік збільшення, так і в бік зменшення. Податковим кодексом передбачає два види коригувань:

- «коригування від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових (звітних) років;
- коригування фінансового результату на суму різниць» [47].

Перший вид коригування показників фінансової звітності при визначенні

об'єкту оподаткування є обов'язковим для всіх підприємств. У табл. 1.6 представлено перелік податкових різниць, що обчислюється усіма платниками податку на прибуток, незалежно від рівня отриманого доходу за минулий період, відповідно до вимог п. 4 «Особливості справлення податку на прибуток підприємства» розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу.

Таблиця 1.6

Податкові різниці згідно вимог розділу XX Податкового кодексу

№ п/п	Податкові різниці	Норма Податкового кодексу	Ознака різниць («+» /«-»)
1	2	3	4
1	Сума від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових (звітних) років	п.п. 140.4.2 розд. III	-
2	Сума нарахованих доходів від участі в капіталі інших платників податку на прибуток підприємств	п.п. 140.4.1 розд. III ПКУ	-
3	Сума дивідендів, яка підлягає виплаті на користь платника від інших платників податку на прибуток		-
4	Сума заборгованості (її частини), попередньо віднесеної платником до зменшення доходу	пп. 159.1.1 розд. III	+
5	Сума собівартості (її частини, визначеної пропорційно сумі заборгованості, включеної до доходу) товарів, робіт, послуг, за якими виникла така заборгованість, попередньо віднесена платником до зменшення витрат	п. 17 підрозд. 4 розд. XX	-
6	Сума коштів, що надійшла на банківський рахунок або в касу платника податку після 01 січня 2015 року (абзац перший пункту 18 підрозділу 4 розділу XX Податкового кодексу України)	п.18 підрозд. 4 розд. XX	+
7	Сума коштів, що була перерахована на банківський рахунок або в касу контрагента платника податку після 01 січня 2015 року		-
8	Витрати на оплату відпусток працівникам та інші виплати, пов'язані з оплатою праці, які відшкодовані після 01 січня 2015 року за рахунок резервів та забезпечень, сформованих до 01 січня 2015 року відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, у випадку, якщо такі витрати не були враховані при визначенні об'єкта оподаткування до 01 січня 2015 року	п. 24 підрозд. 4 розд. XX	-

Податкові різниці зазначені в табл. 1.6 обчислюються усіма платниками податку на прибуток які були створені до 01 січня 2015 року.

Друга група коригувань фінансового результату при обчисленні об'єкту оподаткування включає різниці зазначені в ст. 138-140 Податкового кодексу, а саме: «різниці які виникають при нарахуванні амортизації необоротних активів; різниці, що виникають при формуванні резервів (забезпечень); різниці, які виникають при здійсненні фінансових операцій» [44]

Залежно від рівня отриманого доходу за даними бухгалтерського обліку за останній звітний рік платник податку має вибір щодо коригування фінансового результату при визначенні об'єкта оподаткування, що наведено рис. 1.3



Рисунок 1.3 – Алгоритм реалізації етапу коригування фінансового результату

Підприємства, які перебувають на загальній системі оподаткування та мають за останній звітний рік дохід понад 20 млн грн. зобов'язані провести коригування економічного результату до оподаткування на суму різниць, а суб'єкти господарювання, у яких річний дохід за вирахуванням непрямих податків, визначений за правилами бухгалтерського обліку, за останній звітний рік не перевищує 20 млн. суму об'єкта оподаткування без коригування економічного результату на різницю, крім від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих років. Рішення про некоригування господарського

результату до оподаткування на суму всіх різниць оформляється для підприємства наказом і фіксується в декларації з податку на прибуток.

При визначенні об'єкту оподаткування фінансовий результат підлягає коригуванню на суму різниць що виникають з об'єктами основних засобів, а саме:

- різниці при амортизації основних засобів;
- різниці, що виникають при вибутті об'єкта;
- різниці, що виникають при проведенні уцінок/дооцінок необоротних активів.

Розрахунок амортизаційних різниць проводиться при обчисленні податку на прибуток, шляхом збільшення фінансового результату на суму бухгалтерської та зменшення на суму податкової амортизації, незалежно від того, включено амортизацію до складу витрат за правилами бухгалтерського обліку чи ні. Різниці, що виникають при нарахуванні амортизації необоротних активів, представлено на рис. 1.4

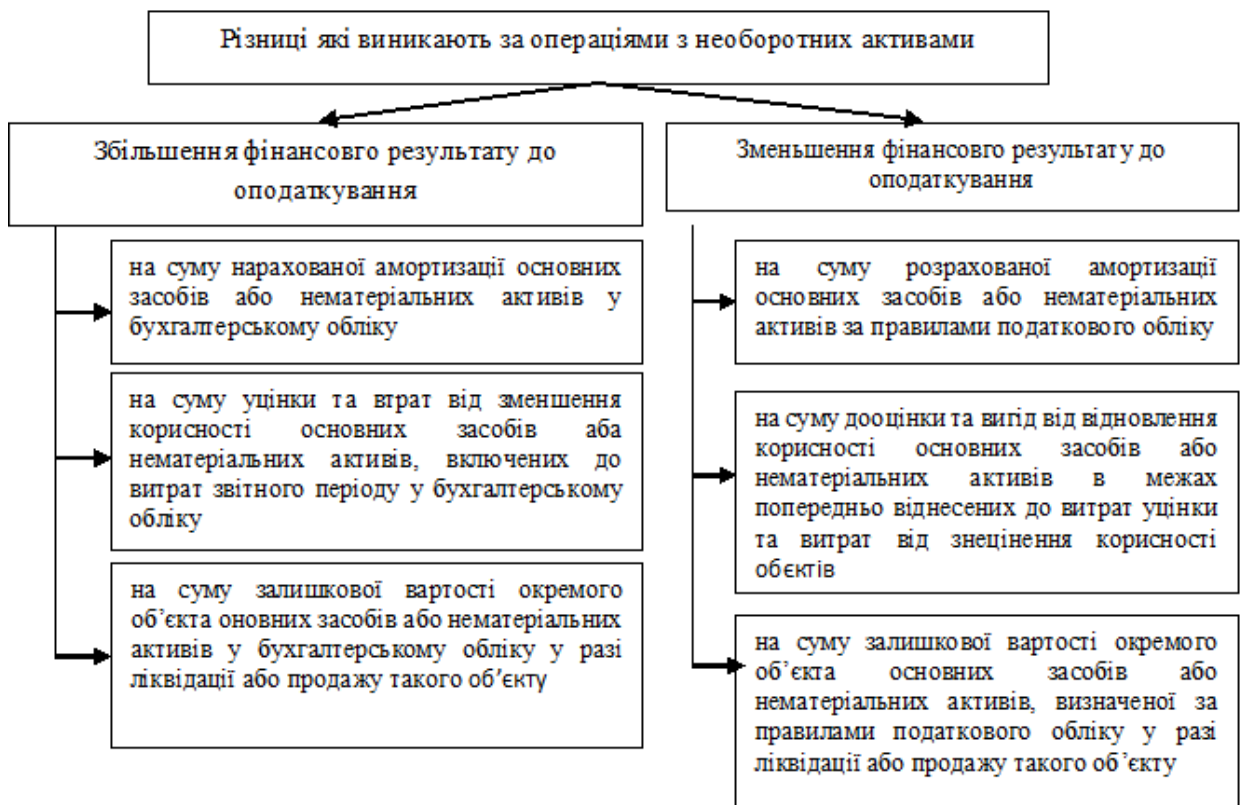


Рисунок 1.4 – Різниці, що виникають за операціями з необоротними

активами

На сьогодні є декілька відмінностей в правилах розрахунку амортизації для цілей бухгалтерського обліку та за вимогами Податкового кодексу, так за вимогами податкового законодавства критерієм для віднесення активу до складу основних засобів є строк експлуатації - більше року і вартістю понад 6000 грн. (пп. 14.1.138 Податкового кодексу), стандарти бухгалтерського обліку такого вартісного критерію не містять.

За вимогами пп. 14.1.138, 138.3.2 Податкового кодексу амортизація на невиробничі об'єкти не нараховується, у бухгалтерському обліку амортизація за такими основними засобами нараховується в загальному порядку і включається до інших витрат операційної діяльності (рахунок 949).

Починаючи з січня 2015 року Податковим кодексом не передбачено застосування виробничого методу нарахування. Основні засоби, по яких у бухгалтерському обліку амортизація нараховується з використанням виробничого методу, з метою формування податку на прибуток повинні амортизуватися будь-яким іншим методом крім виробничого. Також існують розбіжності при визначенні строку корисного використання основних засобів, так пп. 138.3.3 Податкового кодексу встановлено мінімальний строк експлуатації основних засобів, який необхідно враховувати при розрахунку податку на прибуток, у бухгалтерському обліку строк експлуатації необоротних активів встановлюється підприємством при визначанні об'єкта активом. У випадку коли строк експлуатації об'єкта у бухгалтерському обліку:

- менший, ніж передбачено пп. 138.3.3 Податковим кодексом, то для розрахунку податкової амортизації використовується строк, установлений кодексом;

- такий самий або більший, ніж передбачено в пп. 138.3.3 Податковим кодексом, тоді в податковому обліку застосовується такий самий строк експлуатації, як у бухгалтерському обліку.

Податкові різниці виникають у зв'язку з проведені переоцінки необоротних активів у бухгалтерському облік, результати якої не впливають на

вартість основних засобів при розрахунку податку на прибуток (п. 6 підрозд. 4 розд. XX Податкового кодексу).

Податковим кодексом (п. 139.10) передбачено коригування фінансового результату при формуванні і використанні резервів і забезпечено майбутніх витрат. Коригування фінансового результату в частині резервів та забезпечень, для цілей розрахунку податку на прибуток, проводиться за наступними різницями:

- резерв сумнівних боргів;
- резерв відпусток та інших виплат;
- інші резерви (гарантії, майбутні витрати).

Табл. 1.7 представлено механізм проведення коригування показників бухгалтерського обліку, в частині резервів та забезпечень, при розрахунку податку на прибуток.

Податковим кодексом передбачено проведення коригування даних фінансової звітності, при визначенні податку на прибуток, на суму різниць, які виникають при здійсненні фінансових операцій (ст. 140). Усього розділом передбачено 9 різниць, на які збільшується фінансовий результат, та 5 різниць, на які фінансовий результат зменшується. Спектр фінансових операцій включає наступні господарські операції:

- різниці за витратами на відсотки за кредитами та іншими борговими зобов'язаннями за операціями з пов'язаними особами-нерезидентами різниці за доходами та витратами від участі в капіталі та дивідендах;
- різниці за збитками минулих звітних періодів;
- різниці за доходами і витратами від операцій з інструментами власного капіталу;
- різниці між звичайною ціною і ціною продажу або купівлі при здійсненні контрольованих операцій;
- різниці за покупками у нерезидентів з держав, визначених у переліку Кабінету Міністрів України (розпорядження КМУ №977-р від 16.09.2015);

- різниці за витратами в частині роялті;
- різниці за операціями з неприбутковими організаціями.

Таблиця 1.7

Податкові різниці, що виникають при обчисленні прибутку до оподаткування в частині формування резервів (забезпечень)

Збільшення прибутку (зменшення збитку) 1	Зменшення прибутку (збільшення збитку) 2
Забезпечення для відшкодування наступних (майбутніх) витрат (п. 139.1 ст. 139 Податкового кодексу)	
- на суму витрат на формування резервів та забезпечень для відшкодування наступних (майбутніх) витрат (крім забезпечень на відпустки працівникам та інші виплати, пов'язані з оплатою праці, резервів сумнівних боргів та резервів банків та небанківських фінансових установ) відповідно до П(С)БО або МСФЗ	- на суму витрат (крім оплати відпусток працівникам та інші виплати, пов'язані з оплатою праці, та резервів сумнівних боргів та резервів банків та небанківських фінансових установ), які відшкодовані за рахунок резервів та забезпечень сформованих відповідно до П(С)БО або МСФЗ; - на суму коригування (зменшення) резервів та забезпечень для відшкодування наступних (майбутніх) витрат (крім забезпечень на відпустки працівникам та інші виплати, пов'язані з оплатою праці, резервів сумнівних боргів та резервів банків та небанківських фінансових установ), на яку збільшився фінансовий результат до оподаткування відповідно до П(С)БО або МСФЗ
Резерв сумнівних боргів (п. 139.2 ст. 139 Податкового кодексу)	
- на суму витрат на формування резерву сумнівних боргів відповідно до П(С)БО або МСФЗ; - на суму витрат від списання дебіторської заборгованості, яка не відповідає ознакам, визначеним пп. 14.1.11 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу, понад суму резерву сумнівних боргів	- на суму коригування (зменшення) резерву сумнівних боргів, на яку збільшився фінансовий результат до оподаткування відповідно до НП(С)БО або МСФЗ

Обмеження та додаткові умови, які необхідно враховувати при визначення суми того чи іншого корегування фінансового результату до оподаткування при здійсненні фінансових операцій представлено на рис. 1.5

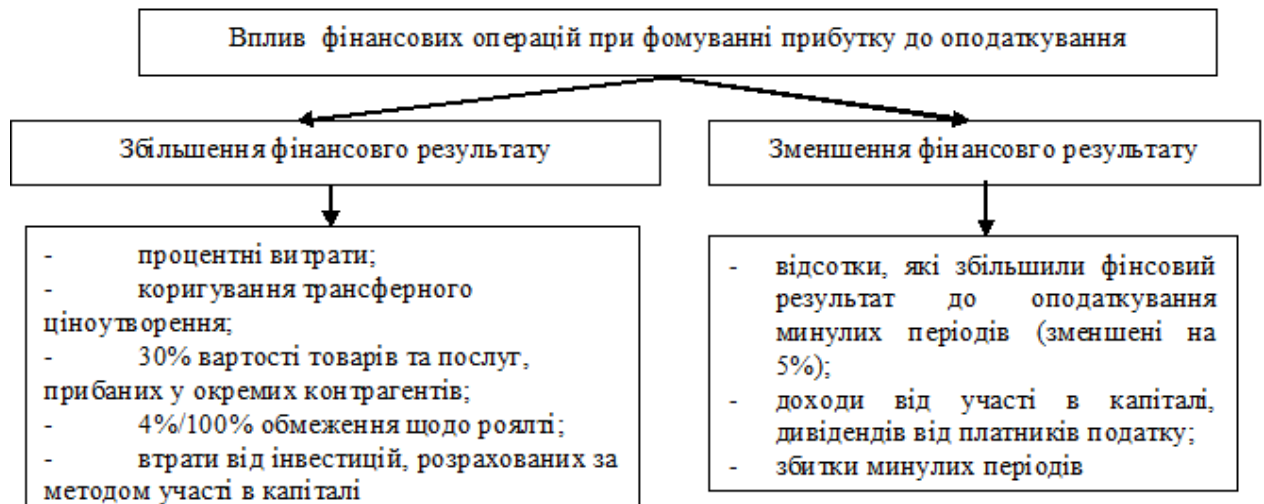


Рисунок 1.5 – Механізм коригування об’єкта оподаткування при здійсненні фінансових операцій

При розрахунку прибутку до оподаткування фінансовий результат визначений за правилами бухгалтерського обліку підлягає коригуванню на суму податкових різниць по операціям з цінними паперами, інвестиційною нерухомістю та біологічних активів, які оцінюються за справедливою вартістю. На рис. 2.4 представлено коригування фінансового результату на суму податкових різниць по операціям з цінними паперами, інвестиційною нерухомістю при обчисленні об’єкту оподаткування.

На відміну від бухгалтерського обліку при обчисленні об’єкту оподаткування не враховуються до складу витрат «сума втрат від інвестицій в асоційовані, дочірні та спільні підприємства, розрахованих за методом участі в капіталі або методом пропорційної консолідації». На сьогоднішній день система оподаткування є недосконалою та потребує подальшого реформування у частині надання більшої інвестиційної спрямованості, цього можна досягти шляхом зниження ставки податку на прибуток для суб’єктів інвестиційної діяльності.

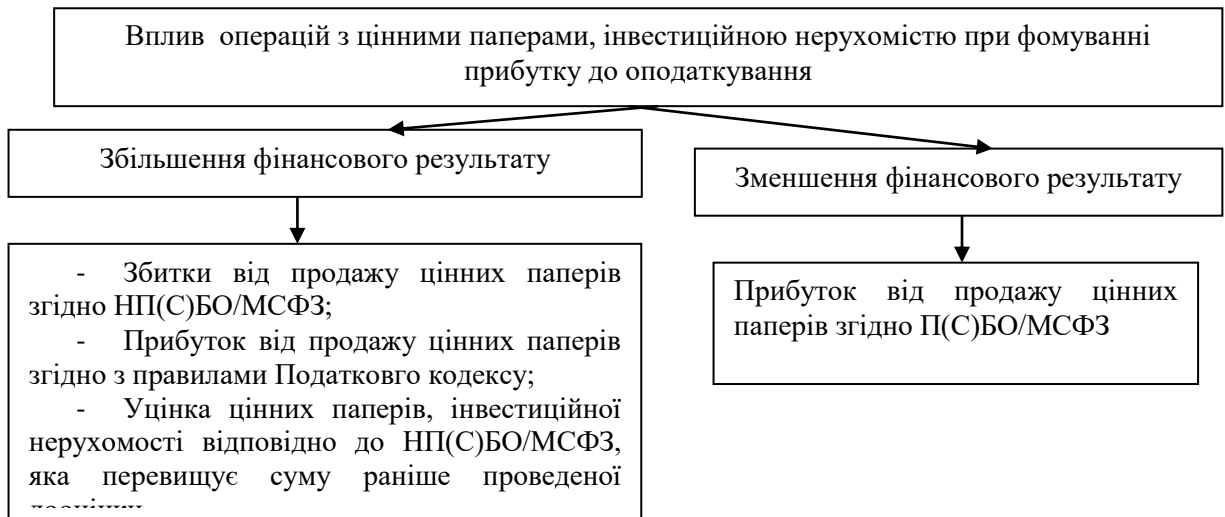


Рисунок 2.4 – Механізм коригування об’єкта оподаткування при здійсненні операцій з цінними паперами, інвестиційною нерухомістю

Під час визначення об’єкту оподаткування, згідно вимог Податкового кодексу (п. 140.5.4) підлягає коригуванню фінансовий результат на суму різниць, що виникли в результаті ведення діяльності:

- страховими компаніями;
- нерезидентами;
- букмекерської діяльності, діяльності з випуску та проведення лотерей, азартних ігор (у тому числі казино)
- інститутів спільного інвестування та суб’єктів недержавного пенсійного забезпечення.

Наведений вище аналіз різниць на суму яких проводиться коригування фінансового результату з метою розрахунку об’єкту оподаткування узагальнено на рис. 2.5.

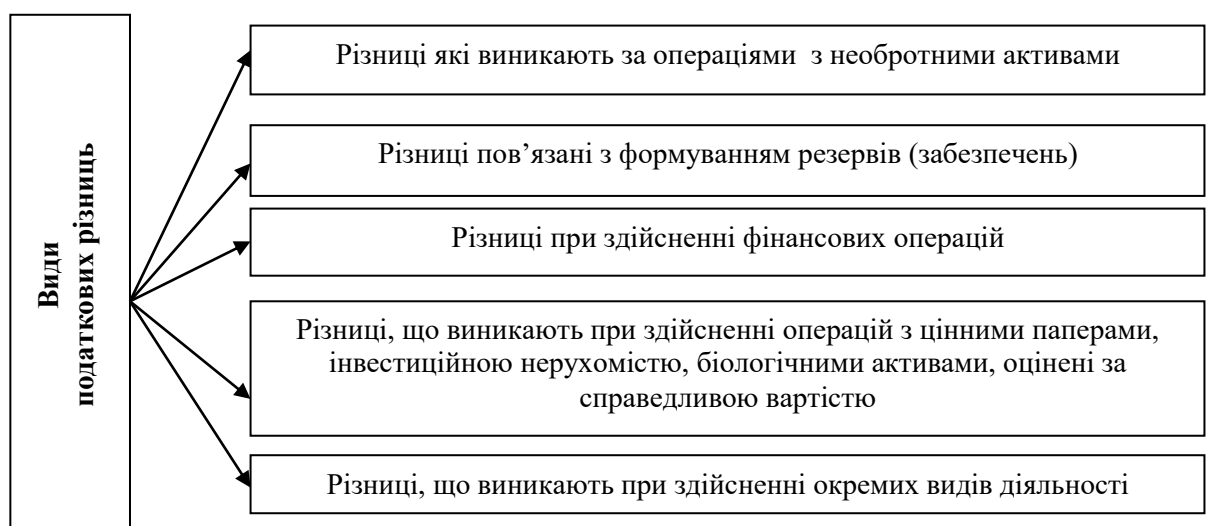


Рисунок 2.5 – Види обов’язкових різниць (запропонований варіант)

У Податковому кодексу наведено склад різниць, що збільшують або зменшують фінансовий результат до оподаткування за операціями пов’язаними з нарахуванням амортизації на необоротні активи так і при проведенні їх переоцінки, вибутті. З метою більш чіткого вираження сутності даної статті Податкового кодексу доцільно її сформулювати як «Різниці, які виникають за операціями з необоротними активами». Проаналізувавши питання, щодо застосування різниць, що виникають за фінансовими операціями вважаємо за доцільне інші різниці (придбання активів у неприбуткових організацій, у нерезидентів (в тому числі нерезидентів - пов'язаних осіб), що зареєстровані у державах (на територіях), з нижчою податковою юрисдикцією, різниці при здійсненні контрольованих операцій) включені до складу різниць за фінансовими операціями відокремити в окрему категорію «Різниці, що виникають при здійсненні окремих видів діяльності».

Практика застосування податкових різниць при визначенні об’єкту до оподаткування повинна вдосконалюватись як у напрямку підвищення обґрунтованості їх рівня, так і в напрямку обмеження їх кількості шляхом подальшої гармонізації податкового та бухгалтерського обліку.

Незважаючи на те, що фінансовий облік є основою для визначення об’єкта обкладення податком на прибуток, платник податків, який повинен проводити коригування даних фінансової звітності на суму податкових різниць не може розраховувати податок на прибуток шляхом простого перенесення показників із фінансової звітності до декларації. Дані платники податку повинні вести розрахунок податкових різниць, шляхом порівняння аналітичних даних бухгалтерського обліку та вимог Податкового кодексу.

Кожне підприємство прагне максимізувати свій прибуток, що можливо лише за умови існування оптимальної системи оподаткування прибутку. Саме для того, щоб стимулювати підприємницьку діяльність, забезпечувати

зростаючий її розвиток, необхідно створити оптимальну податкову систему, яка б надмірно не обтяжувала підприємців та забезпечувала стабільний дохід до державного бюджету.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ I

Податок на прибуток є прямим податком яким оподатковують фінансовий результат юридичних осіб, що обрали загальну систему оподаткування.

З 2015 року до Податкового кодексу стосовно податку на прибуток внесено суттєві зміни. Так скасовано розходження методології формування прибутку як показника фінансової звітності та прибутку з метою оподаткування.

Так для податкового прибутку основною метою формування є реалізація фіскальної політики держави і його формування орієнтується на максимізацію, на протигагу прибуток в системі фінансової звітності формується відповідно до принципу обачності, або консерватизму, що орієнтує його розмір на мінімізацію. Така різноспрямованість об'єктивно обумовлює виникнення такого нового для податкового регулювання прибутку поняття як податкові різниці. Податкова система нашої держави повинна з одного боку виступати головним знаряддям реалізації її економічної доктрини, а з іншого – забезпечувати фінансову базу формування доходів держави.

На сьогодні система оподаткування прибутку підприємств в Україні не має стимулюючих важелів, які б підтримували власників та зацікавлювали їх направляти обігові кошти на зростання прибутковості підприємств. Існуюча система оподаткування змушує підприємства до штучного нарощування власної витратної частини. Підприємство будь-яким шляхом намагається мінімізувати власний прибуток, приховати свої доходи та ухилитися від оподаткування, що є негативним.

Податок на прибуток є важливим як для підприємств, так і для держави, що обумовлює реалізацію фіскальної функції оподаткування при його

стягненні. Цей податок є прямим та має відмінність в Україні порівняно з аналогічними податками економічно розвинутих країнах.

При формуванні інформації стосовно розрахунків з бюджетом з податку на прибуток використовується ряд документів, що регламентують загальні засади та принципи формування фінансової звітності.

НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» визначає мету, склад і принципи підготовки фінансової звітності та вимоги до визнання і розкриття її елементів, зокрема формування фінансових результатів що є базою для прибутку з метою оподаткування.

В бухгалтерському обліку типовим планом рахунків відображення нарахованого податку на прибуток передбачено за рахунком 641 «Розрахунки за податками» за відповідним аналітичним рахунком. Зобов'язання за нарахованим податком мають бути відображені в обліку відповідно до вимог НПСБО 11 «Зобов'язання» та НПСБО 17 «Податок на прибуток»

Об'єкт оподаткування визначається на основі фінансового результату підприємства та проведення його коригування на суму різниць визначених Податковим кодексом.

РОЗДІЛ II. ОРГАНІЗАЦІЙНІ ОСОБЛИВОСТІ ДІЯЛЬНОСТІ ПП «АЛЬЯНС-МАРКЕТ» ТА ЙОГО АНАЛІЗ ЯК СУБ'ЄКТА ОПОДАТКУВАННЯ

2.1. Організаційно- економічна характеристика господарської діяльності ПП «Альянс-Маркет»

Досліджуване підприємство ПП «Альянс-Маркет» зареєстровано в органах статистики та отримало Довідку стосовно правового статусу та видів економічної діяльності, що здійснює. Підприємство отримало свідоцтво про державну реєстрацію юридичної особи та ідентифікаційний код 31562637 як юридична особа. За організаційно – правовою формою код за КОПФГ – 120. ПП «Альянс-Маркет» визначені і зареєстровані такі види економічної діяльності за КВЕД як:

46,72 Оптова торгівля металами та металевими рудами

Підприємство здійснює як оптову, так і роздрібну торгівлю металевими виробами широкого асортименту. Для роздрібного продажу на підприємстві торговельні майданчики облаштовані як необхідними касовими апаратами для оприбуткування готівки, так і терміналами для розразугків клієнтів безготівковими формами.

Досліджуване підприємство створене засновником, фізичною особою, громадянкою України Кареліною Ганною Миколаївною у 2009 році, одночасно із створенням отримано свідоцтво про державну реєстрацію. Підприємство функціонує у відповідності зі Статутом, зміни редакцій якого датовані 2018 роком(Додаток А).

Згідно із Статутом взаємовідносини між Засновником, трудовим колективом і іншими учасниками господарської діяльності підприємства, у тому числі і в процесі забезпечення ресурсами керується Статутом, Законодавством України та Локальними актами, які розроблено у відповідності до Законодавства. Підприємство є самостійним статутним суб'єктом

господарювання, наділене правами юридичної особи, має відокремлене майно, самостійний та зведений баланс, поточний, вкладний та інші рахунки в українських та іноземних банках, торгівельну марку (знак товарів та послуг) штампи, печатки та фірмові бланки зі своїм найменуванням.

ПП «Альянс-Маркет» для досягнення встановлених цілей своєї діяльності вчиняє від свого ім'я правочини, набувати майнові й особисті немайнові права, виконувати обов'язки, бути позивачем і відповідачем у суді, господарському і третейському суді. Підприємство укладає угоди купівлі продажу, трудові, кредитні угоди тощо. Підприємство створено на невизначений термін і може користуватися всіма правами, наданими юридичній особі Законодавством.

ПП «Альянс-Маркет» засноване з правом найму робочої сили. Як зазначалось, відповідно до чисельності та обсягів реалізації підприємство має статус малого.

Підприємство відповідає за своїми зобов'язаннями тільки в межах належного йому майна, на яке може бути звернено стягнення згідно з Законодавством. Підприємство не відповідає по зобов'язаннях Засновників. До підприємства та всіх його підрозділів не можуть застосовуватися різні санкції, що обмежують їх права у разі вчинення Засновниками протиправних дій. Засновники не відповідають по зобов'язаннях підприємства і несуть ризик збитків, пов'язаних з діяльністю Підприємства у межах вартості своїх вкладів.

Згідно із Статутом метою діяльності підприємства є задоволення суспільних та економічних потреб юридичних і фізичних осіб у продукції, роботах та послугах, а також здійснення виробничої, комерційної, посередницької діяльності та надання послуг, у відповідності та на умовах, визначених Законодавством та Статутом з метою одержання прибутку.

Майно підприємства становлять основні і оборотні засоби, вартість яких відображається у самостійному балансі підприємства. Станом на 01.01.2019 року валюта балансу підприємства становить 30709,0 тис. грн., а на 01.01.2020 р - 32 897,00 що свідчить про розгортання діяльності.

Вищим органом управління підприємства є засновник, що відповідає

одноосібній власності. Дирекція складається з директора та його заступників. Вони репрезентують підприємство згідно з договором про створення підприємства, Статутом і своїми договорами з найму.

Директор призначається на посаду засновником Приватного Підприємства «Альянс - Маркет». З ухвали засновника можуть бути призначені і інші директори.

Термін дії діяльності директора є необмеженим. До компетенції дирекції входять усі питання, пов'язані з повсякденною діяльністю підприємства, які можуть бути розв'язані у рамках і на основі принципових напрямів у політиці підприємства. Директор ПП «Альянс-Маркет» користується правом прийому на роботу і звільнення з роботи працівників ПП «Альянс-Маркет», застосовує до них заходи заохочення і накладає стягнення, визначає форму та систему оплати праці. На кінець III кварталу 2021 року на підприємстві працює 21 штатний робітник (Додаток Б), з якими укладено трудові угоди, а на 01.01.2022 року вже 27 осіб, що і пов'язано із збільшенням обсягів продажу. У структурі фонду оплати праці за 3-ій квартал 2021 року переважає фонд основної заробітної плати і становить 258,2 тис.грн, або 92,0%. Другою складовою фонду оплати праці є плата за невідпрацьований робочий час – лікарняні. На підприємстві дотримуються вимог чинного законодавства стосовно мінімальної заробітної плати. Негативним є те, що більшість працівників мають заробітну плату у розмірі мінімальної, решта працівників мають оплату праці, яка незначно перевищує мінімальну. Негативним є те, що у структурі фонду оплати праці не має премій. Вище наведено свідчить про те, що на підприємстві не реалізовано розподільчої та стимулюючої функції оплати праці.

Статутний капітал підприємства становить 4 000 000 грн. 100% у Статутному капіталі належить Засновнику – Кареліній Ганні Миколаївні. Підприємство має право змінювати розмір Статутного капіталу згідно чинного Законодавства, проте з огляду на одноосібний характер власності це не здійснюється. У структурі активів значна питома вага припадає на дебіторську заборгованість, що свідчить про відволікання оборотних коштів та з огляду на

відсутність резерву сумнівних боргів свідчить про низький рівень аналітичності звітності. Так, у структурі активів на 01.01.2022 року частка товарної дебіторської заборгованості сягає 44,4%, а у складі оборотних активів – 51,3%. Встановлено, що ця дебіторська заборгованість виникла у результаті надання товарного кредиту підприємствам, що здійснюють капітальні інвестиції та є пов'язаними особами для досліджуваного підприємства. Заборгованість не є простроченою та розрахунок здійснюється відповідно до укладених угод, проте по тих угодах, що передбачають довгостроковий характер розрахунків є доцільним перекваліфікувати таку заборгованість на довгострокову.

Основні засоби мали достатньо високий рівень зношеності, а саме у 2018 рік 66%, у 2019 році 63,2 %, проте у 2020 році суттєво оновились і рівень зносу становить вже 24 %, що свідчить про необхідність їх оновлення, а на 01.01.2022 року 34,2 %. Така динаміка обумовлена тим, що у 2020 -2021 роках було здійснено капітальні інвестиції та по новим основних засобах встановлено термін корисної експлуатації мінімально дозволений чинним законодавством. (Додаток В).

Відповідно до звітності - Звіти про капітальні інвестиції за 2021 рік підприємство здійснило капітальні інвестиції у розмірі 802 тис. грн. у I кварталі та 32 тис. грн.. у II кварталі 2021 року, що є позитивним явищем (Додаток Д).

Статутом підприємства зазначено, що порядок розподілу прибутку визначається рішенням засновника. Прибуток підприємства створюється з надходжень від основної діяльності після погашення матеріальних та прирівняних до них витрат та витрат на оплату праці. Статутом зазначено, що з балансового прибутку сплачуються відсотки по кредитах банків, а також вносяться передбачені законодавством податки та інші платежі до бюджету, що не відповідає вимогам чинного законодавства. Статут було розроблено на момент, коли Господарським кодексом надавалось саме таке трактування, що визначає необхідність перегляду цих позицій Статуту та приведення їх у відповідність до вимог чинного законодавства. Чистий прибуток, який залишається, надходить у повне розпорядження підприємства. За період, що

досліджувався дивідендів не нараховувалось. Статутом передбачено, що за рахунок чистого прибутку ПП «Альянс-Маркет» формується резервний фонд, розмір щорічних відрахувань до якого визначається рішенням засновника, але не менше 5% суми чистого прибутку підприємства (ця норма є обов'язковою для товариств проте у Статуті досліджуваного підприємства вона також наведена). Відповідно до звітності та облікових регістрів резервний капітал на підприємстві не утворен, також не створено інших елементів власного капіталу крім нерозподіленого прибутку. Стосовно додаткового капіталу це свідчить про відсутність процедур переоцінки активів. За 2021 рік відбулось значне збільшення зареєстрованого капіталу, за рішенням засновника внесено додатково 1000000 грн, і статутний капітал становить на 01.01.2022 року 5 000 000 грн.

На ПП «Альянс-Маркет» функціонує бухгалтерська служба, керівником якої є головний бухгалтер. На Підприємстві застосовується автоматизована обробка документів з використанням комп'ютерної програми бухгалтерського обліку: «1-С Бухгалтерія» 8.3.

Фінансова звітність ПП «Альянс-Маркет» складається на підставі використання загального плану рахунків у відповідності з нормами НП(С)БО 25 «Спрощена фінансова звітність», проте підприємство не використовує спрощений план рахунків.

В сучасних умовах ринкової економіки прибуток на мікрорівні підприємства виступає як основна мета виробництва, що обумовлено притаманною капіталу тенденцією до самозбільшення.

Підприємство у відповідності з чинним законодавством та положень статуту для досягнення встановлених цілей своєї діяльності вчиняє від свого ім'я правочини, набуває майнові й особисті немайнові права, виконує обов'язки, є позивачем і відповідачем у суді, господарському і третейському суді. ПП «Альянс-Маркет» укладає угоди купівлі продажу, трудові, кредитні угоди тощо.

Таблицею 2.1. представлено динаміку і структуру активів ПП «Альянс-

Маркет» за останні три роки

Таблиця 2.1

Динаміка та структура активів ПП «Альянс-Маркет» строком на
01.01.2020 – 01.01.2022 р.р.

Активи	на 31.12 2019, тис. грн.	на 31.12. 2020, тис. грн.	на 31.12. 2021, тис. грн.	Структура у %		
				на 31.12 2019	на 31.12. 2020	на 31.12. 2021
1	2	3	4	5	6	7
Необоротні активи	1142,5	1256,4	4802,1	7,33	5,93	15,64
Основні засоби:	1142,5	1256,4	4802,1	7,33	5,93	15,64
первісна вартість	3370,1	3412,0	6317,1	x	x	x
знос	2227,6	2155,6	1515,0	x	x	x
Оборотні активи	14453,8	22035,9	25906,9	92,67	94,61	84,36
Запаси:	11742,1	9123,9	10040,7	75,29	39,17	32,70
у тому числі готова продукція	11742,1	9123,9	10040,7	75,29	39,17	32,70
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги	1504,1	8795,2	14118,3	9,64	37,76	45,97
Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	-	29,2	-	-	0,13	-
Інша поточна дебіторська заборгованість	1073,4	3630,6	1221,4	6,88	15,59	3,98
Гроші та їх еквіваленти	1,7	19,5	9,4	0,01	0,08	0,03
Витрати майбутніх періодів	9,3	9,2	13,3	0,06	0,04	0,04
Інші оборотні активи	123,2	428,1	503,8	0,79	1,84	1,64
Всього	15596,3	23292,3	30709	100,00	100,00	100,00

У структурі активів досліджуваного підприємства спостерігається зростання частки необоротних активів – з 7,33% станом на 01.01.2020 року до 15,64% станом на 01.01.2022 року, тоді як частка оборотних активів зменшилась з 92,15% станом на 01.01.2020 року до 84,36% станом на 01.01.2022 року

Абсолютна величина основних засобів характеризується постійним зростанням (з 01.01.2020 по 01.01.2022 р.р. на 3403,3 тис. грн.. (4802,1 – 1398,8),

проте їх питома вага хоча і зросла за цей період, але станом на 01.01.2020 р. Їх частинка зменшилась відносно до 01.01.2019 р.

Лева частка необоротних активів припадає на основні засоби.

Таблиця 2.2

– Динаміка основних засобів у структурі активів ПП «Альянс-Маркет»
станом на 01.01.2020 – 01.01.2022 р.р.

Активи	Необоротні активи		У тому числі основні засоби	
	тис. грн.	%	тис. грн.	%
1	2	3	4	5
на 01.01.2022 р.	4802,1	100,00	4802,1	100,00
на 01.01.2021 р.	1256,4	100,00	1256,4	100,00
на 01.01.2020 р.	1142,5	100,00	1142,5	100,00
на 01.01.2019р.	1398,8	100,00	1398,8	100,00

За період, що аналізується питома вага товарних запасів характеризується тенденцією для зменшення (з 69,71% станом на 01.01.2019 р. до 32,70% станом на 01.01.2021 р.). На 01.01.2022 року товарні запаси становили 36,4% від загальної вартості активів.

Структура капіталу і зобов'язань представлена у таблиці 2.3.

Таблиця 2.3

Динаміка та структура власного капіталу та зобов'язань ПП «Альянс-Маркет» з 01.01.2016 по 01.01.2019 р.р.

Пасиви	на 01.01. 2020, тис. грн.	на 01.01. 2021, тис. грн.	на 01.01. 2022, тис. грн.	Структура у %		
				на 01.01. 2020	на 01.01. 2021	на 01.01. 2022
1	2	3	4	5	6	7
Власний капітал	9064,8	12714,0	16433,0	58,12	54,58	53,51
Зареєстрований (пайовий) капітал	4000,0	4000,0	4000,0	25,65	17,17	13,03
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	5064,8	8714,0	12433,0	32,47	37,41	40,49
Неоплачений капітал	-	-	-	-	-	-
Довгострокові зобов'язання, цільове фінансування та забезпечення	1900	3376,1	5288,7	12,18	14,49	17,22

Поточні зобов'язання	4631,5	7202,2	8987,3	29,70	30,92	29,27
Короткострокові кредити банків	-	-	-	-	-	-
Поточна кредиторська заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями	499,8	231,0	400,1	3,20	0,99	1,30
Поточна кредиторська заборгованість за товари, роботи та послуги	3028,2	2443,9	3834,6	19,42	10,49	12,49
Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	162,4	195,1	688,8	1,04	0,84	2,24
у тому числі з податку на прибуток	77,7	191,6	226,5	0,50	0,82	0,74
Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками зі страхування	4,7	3,3	4,6	0,03	0,01	0,15
Поточні зобов'язання за розрахунками з оплати праці	21,0	15,2	17,1	0,13	0,07	0,06
Інші поточні зобов'язання	915,4	4313,7	4042,1	5,87	18,52	13,16
Всього	15596,3	23292,3	30709,0	100,00	100,00	100,00

В 2019 році сума нерозподіленого прибутку становила 5064.8 тис. грн. В 2020 році показник збільшується на 72 % порівняно з попереднім роком. Позитивне значення показника є хорошим явищем, яке свідчить, що зростання власного капіталу суб'єкта господарювання відбувається за рахунок ефективної роботи менеджменту, тенденція є стійкою і на кінець 2021 року сума нерозподіленого прибутку становила 12433,0 тис.грн, а на початок 2022 р. вже 15497,5 тис.грн.

На початку 2019 року сума власного капіталу підприємства становила 7965,9 тис.грн., а на кінець року 9064,8 тис.грн. В 2020 році цей показник збільшився на 40,26 % порівняно з попереднім. Після цього сума власного капіталу продовжує зростати – на 29,25 % порівняно з роком раніше, що є однозначно позитивною тенденцією. На кінець 2021 року сума власного капіталу підприємства становила 16433,0 тис.грн.

Специфікою фінансування досліджуваного підприємства є наявність

довгострокових зобов'язань. Підприємство своєчасно сплачує як саму заборгованість так і відсотки, проте з огляду на високий рівень дебіторської заборгованості та її довгостроковий характер неоднозначним є рішення щодо такого кредитування. Так, наприклад, за 2021 рік сума відсотків, тобто фінансових витрат, становила більше 1 млн.грн.

Джерелом інформації для аналізу фінансового стану слугують бухгалтерський баланс і додатки до нього, статистична й оперативна звітність. Фінансовий аналіз являє собою методику оцінки поточного і перспективного фінансового стану підприємства на підставі вивчення залежності і динаміки показників фінансової інформації. Основною метою фінансового аналізу є забезпечення певної кількості основних параметрів, що дають об'єктивну і реальну картину фінансового стану підприємства, його збитків і прибутку, змін у структурі активів і пасивів, у розрахунках с дебіторами і кредиторами.

На підставі даних фінансової звітності за три роки 2019 – 2021 проведено аналіз фінансового стану ПП «Альянс-Маркет» за наступними показниками:

I. Показники ліквідності підприємства:

Коефіцієнт покриття запасів - індикатор фінансової стійкості, який демонструє достатність джерел фінансування для створення виробничих і інших запасів. Показник розраховується як співвідношення нормативних джерел фінансування до суми запасів. Значення коефіцієнта вказує на частку запасів, які забезпечені нормальними джерелами фінансування (власного капіталу, довгострокових і короткострокових зобов'язань).

Коефіцієнт покриття запасів (2019 г.) = $((9064,8 - 1142,5) + 4631,5) / 11742,1 = 1,07$;

Коефіцієнт покриття запасів (2020 г.) = $((12714,0 - 1256,4) + 7202,2) / 9123,9 = 2,05$;

Коефіцієнт покриття запасів (2021 г.) = $((16433,0 - 4802,1) + 8987,3) / 10040,7 = 2,05$.

Коефіцієнт швидкої ліквідності (англомовний аналог Quick Ratio, Acid Test Ratio) – «індикатор короткострокової ліквідності компанії, який вимірює

здатність компанії вчасно погасити свої короткострокові зобов'язання з допомогою високоліквідних активів. До високоліквідних активів можна віднести грошові кошти та їх еквіваленти, поточні фінансові інвестиції, дебіторську заборгованість і т.д. 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» [58].

$$\text{Коефіцієнт швидкої ліквідності (2019)} = (14453,8 - 11742,1) / 4631,5 = 0,59$$

$$\text{Коефіцієнт швидкої ліквідності (2020)} = (22035,9 - 9123,9) / 7202,2 = 1,79$$

$$\text{Коефіцієнт швидкої ліквідності (2021)} = (25906,9 - 10040,7) / 8987,3 = 1,77$$

Коефіцієнт абсолютної ліквідності (англомовний аналог Cash Ratio) – «співвідношення найбільш ліквідної частини активів і поточних (короткострокових) зобов'язань. До найбільш ліквідної частини активів належать грошові кошти та їх еквіваленти. Показник демонструє частку поточних зобов'язань компанії, яка може бути погашена негайно. Він відноситься до групи показників ліквідності» [58].

$$\text{Коефіцієнт абсолютної ліквідності (2019)} = 1,7 / 4631,5 = 0,001;$$

$$\text{Коефіцієнт абсолютної ліквідності (2020)} = 19,5 / 7202,2 = 0,003;$$

$$\text{Коефіцієнт абсолютної ліквідності (2021)} = 9,4 / 8987,3 = 0,001.$$

Чистий оборотний капітал = оборотні активи — поточні зобов'язання:

$$\text{Чистий оборотний капітал (2019)} = 14453,8 - 4631,5 = 9822,3;$$

$$\text{Чистий оборотний капітал (2020)} = 22035,9 - 7202,2 = 14833,7;$$

$$\text{Чистий оборотний капітал (2021)} = 25906,9 - 8987,3 = 16919,6.$$

II. Показники платоспроможності (фінансової стійкості) підприємства

Коефіцієнт платоспроможності (автономії) = Власний капітал / Сума пасивів.

$$\text{Коефіцієнт платоспроможності (2019)} = 9064,8 / 15596,3 = 0,58;$$

$$\text{Коефіцієнт платоспроможності (2020)} = 12714,0 / 23292,3 = 0,55;$$

$$\text{Коефіцієнт платоспроможності (2021)} = 16433,0 / 30709,0 = 0,54.$$

Коефіцієнт фінансування – «індикатор фінансової стійкості, який говорить

про здатність компанії відповідати за своїми зобов'язаннями в середньо- і довгостроковій перспективі» [58].

$$\text{Коефіцієнт фінансування (2019)} = 9064,8 / (1900 + 4631,5) = 1,39;$$

$$\text{Коефіцієнт фінансування (2020)} = 12714,0 / (3376,1 + 7202,2) = 1,2;$$

$$\text{Коефіцієнт фінансування (2021)} = 16433,0 / (5288,7 + 8987,3) = 1,15.$$

Коефіцієнт забезпеченості власними оборотними засобами = Власні оборотні кошти / Оборотні активи.

$$\text{Коефіцієнт забезпеченості власними оборотними засобами (2019)} = (9064,8 - 1142,5) / 14453,8 = 0,55;$$

$$\text{Коефіцієнт забезпеченості власними оборотними засобами (2020)} = (12714,0 - 1256,4) / 22035,9 = 0,52;$$

$$\text{Коефіцієнт забезпеченості власними оборотними засобами (2021)} = (16433,0 - 4802,1) / 25906,9 = 0,45.$$

Коефіцієнт маневреності власного капіталу = Власні оборотні (обігові) кошти / Власний капітал.

$$\text{Коефіцієнт маневреності власного капіталу (2019)} = (9064,8 + 1900 - 1142,5) / 9064,8 = 1,08;$$

$$\text{Коефіцієнт маневреності власного капіталу (2020)} = (12714 + 3376,1 - 1256,4) / 12714 = 1,17;$$

$$\text{Коефіцієнт маневреності власного капіталу (2021)} = (16433,0 + 5288,7 - 4802,1) / 16433,0 = 1,03.$$

III. Показники ділової активності підприємства

Коефіцієнт оборотності активів = Виручка (Чистий дохід) / Середньо річний обсяг активів

$$\text{Коефіцієнт оборотності активів (2019)} = 104293,2 / (17814,8/2 + 15596,3/2) = 6,24;$$

$$\text{Коефіцієнт оборотності активів (2020)} = 123294,1 / (15596,3/2 + 23292,3/2) = 6,34;$$

$$\text{Коефіцієнт оборотності активів (2021)} = 95362,3 / (23292,3/2 + 30709/2) = 3,53.$$

Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості = Собівартість (сума покупок) за період / Середньорічна сума кредиторської заборгованості

Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості (2019) = $98650,6 / (6839,7/2 + 3793,8/2) = 98650,6 / (10632,9/2) = 98650,6/5316,45=18,56$;

Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості(2020) = $113229,7 / (3793,8/2 + 3080,1/2) = 113229,7 / (6873,9/2) = 113229,7 / 3436,95=32,94$;

Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості(2021) = $83915,6/(3080,1/2+5171,7/2) = 83915,6/(8251,8/2) = 83915,6/4125,9=20,34$.

Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості = Виручка / Середньорічна сума дебіторської заборгованості.

Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості(2019) = $104293,2 / (3890,7/2 + 2577,5/2) = 32,25$;

Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості(2020) = $123294,1 / (2577,5/2+12455,2/2)=16,4$;

Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості(2021) = $95362,3 / (12455,2/2+15339,7/2)=6,86$.

Строк погашення дебіторської заборгованості, днів = 360 / Показник оборотності дебіторської заборгованості.

Строк погашення дебіторської заборгованості, днів(2019) = $360/32,25=11,16$;

Строк погашення дебіторської заборгованості, днів(2020) = $360/16,4=21,95$;

Строк погашення дебіторської заборгованості, днів(2021) = $360/6,86=52,47$.

Строк погашення кредиторської заборгованості, днів = 360 / Показник оборотності кредиторської заборгованості

Строк погашення кредиторської заборгованості, днів (2019) = $360/18,56=19,40$;

Строк погашення кредиторської заборгованості, днів(2020) = $360 / 32,94=10,93$;

Строк погашення кредиторської заборгованості, днів(2021) = $360 / 20,34 = 17,70$.

Коефіцієнт оборотності основних засобів (фондовіддача) = Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції / Середньорічна залишкова сума основних засобів

Коефіцієнт оборотності основних засобів (фондовіддача) (2019) = $104293,2 / (1142,5/2 + 1398,8/2) = 104293,2/1270,65 = 82,07$;

Коефіцієнт оборотності основних засобів (фондовіддача) (2020) = $123294,1 / (1142,5/2 + 1256,4/2) = 123294,1/1199,45 = 102,79$;

Коефіцієнт оборотності основних засобів (фондовіддача) (2021) = $95362,3 / (1256,4/2 + 4802,1/2) = 95362,3/3029,25 = 31,48$.

Коефіцієнт оборотності власного капіталу = Виручка (Чистий дохід) / Середньорічну суму власного капіталу.

Коефіцієнт оборотності власного капіталу (2019) = $104293,2 / (7965,9/2 + 9064,8/2) = 104293,2/8515,35 = 12,25$;

Коефіцієнт оборотності власного капіталу(2020) = $123294,1 / (9064,8/2 + 12714,0/2) = 123294,1/10889,4 = 11,32$;

Коефіцієнт оборотності власного капіталу(2021) = $95362,3 / (12714,0/2 + 16433/2) = 95362,3/14573,5 = 6,54$.

IV. Показники рентабельності підприємства

Коефіцієнт рентабельності активів = «Чистий прибуток (Чистий збиток) / Середньорічна сума активів * 100%.» [58]

Коефіцієнт рентабельності активів (2019) = $1278,6 / (17814,8/2 + 15596,3/2) * 100\% = 1278,6/16705,55 * 100\% = 0,77 * 100\% = 7,7\%$;

Коефіцієнт рентабельності активів (2020) = $3655,8 / (15596,3/2 + 23292,3/2) * 100\% = 3655,8/19444,3 * 100\% = 0,188 * 100\% = 18,8\%$;

Коефіцієнт рентабельності активів (2021) = $3719 / (23292,3/2 + 30709/2) * 100\% = 3719 / 27000,65 * 100\% = 0,138 * 100\% = 13,8\%$.

Коефіцієнт рентабельності власного капіталу = Чистий прибуток (Чистий збиток) / Середньорічна сума власного капіталу * 100%.

Коефіцієнт рентабельності власного капіталу(2019) = $1278,6 / (9064,8 / 2 + 7965,9 / 2) * 100 \% = 1278,6 / 8515,35 * 100\% = 0,15 * 100\% = 15\%$;

Коефіцієнт рентабельності власного капіталу(2020) = $3655,8 / (9064,8 / 2 + 12714 / 2) * 100 \% = 3655,8 / 10889,4 * 100\% = 0,336 * 100\% = 33,6\%$;

Коефіцієнт рентабельності власного капіталу(2021) == $3719 / (12714 / 2 + 16433 / 2) * 100\% = 3719 / 14573,5 * 100\% = 0,255 * 100\% = 25,5\%$.

Коефіцієнт рентабельності діяльності «розраховується як відношення чистого прибутку підприємства до чистої виручки від реалізації продукції (робіт, послуг)» [58]. Збільшення цього показника свідчить про зростання ефективності господарської діяльності підприємства, а зменшення навпаки.

Коефіцієнт рентабельності діяльності(2019) = $1278,6 / 104293,2 = 0,012$;

Коефіцієнт рентабельності діяльності(2020) = $3655,8 / 123294,1 = 0,03$;

Коефіцієнт рентабельності діяльності(2021) = $3719 / 95362,3 = 0,039$.

Всі розраховані фінансові показники представлено таблицею 2.4.

Таблиця 2.4

Фінансові показники ПП «Альянс-Маркет» за 2019 - 2021 рр.

Показник	Нормативне значення	2019 р.	2020 р.	2021 р.
1	2	3	4	5
Показники ліквідності підприємства				
Коефіцієнт покриття	> 1	1,07	2,05	2,05
Коефіцієнт швидкої ліквідності	0,6 - 0,8	0,59	1,79	1,77
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	0,1 – 0,2	0,001	0,003	0,001
Чистий оборотний капітал, тис. грн.	> 0 збільшення	9822,30	14833,70	16919,60
Показники платоспроможності (фінансової стійкості) підприємства				
Коефіцієнт платоспроможності (автономії)	> 0,4	0,58	0,55	0,54
Коефіцієнт фінансування	> 0,43 зменшення	1,39	1,2	1,15
Коефіцієнт забезпеченості власними оборотними засобами	> 0,1	0,55	0,52	0,45
Коефіцієнт маневреності власного капіталу	> 0 збільшення зменшення	1,08	1,17	1,03
Показники ділової активності підприємства				
1	2	3	4	5
Коефіцієнт оборотності активів	збільшення	6,24	6,34	3,53

Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості	збільшення	18,56	32,94	20,94
Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості	зменшення	32,25	16,40	6,86
Строк погашення дебіторської заборгованості, днів	збільшення	11,6	21,95	52,47
Строк погашення кредиторської заборгованості, днів	зменшення збільшення	19,40	10,93	17,70
Коефіцієнт оборотності основних засобів (фондовіддача)	збільшення зменшення	82,08	102,79	31,48
Коефіцієнт оборотності власного капіталу	зменшення	12,25	11,32	6,54
Показники рентабельності підприємства				
Коефіцієнт рентабельності активів	> 0 збільшення	0,08	0,19	0,14
Коефіцієнт рентабельності власного капіталу	> 0 збільшення	0,15	0,34	0,26
Коефіцієнт рентабельності діяльності	> 0 збільшення	0,01	0,03	0,04

Підвищення значення коефіцієнту покриття, свідчить про підвищення фінансової стійкості. Норматив коефіцієнту швидкої ліквідності знаходиться в межах 0,5-1 і вище. Таке значення вказує на те, що в «компанії досить ліквідних оборотних коштів для своєчасного розрахунку за зобов'язаннями. Нормативом коефіцієнту абсолютної ліквідності вважається значення від 0,1 до 0,2. Більш низький показник вказує на те, що компанія не зможе вчасно погасити борги у випадку, якщо термін платежів настане незабаром. Чистий оборотний капітал підприємства поступово зростає. Отже показники першої групи в більшості відповідають нормі» [58].

Щодо показників абсолютної ліквідності, то його значення не відповідає критеріальним значенням.

Критеріальним значенням показників платоспроможності (фінансової стійкості) підприємства відповідають коефіцієнти фінансування, забезпеченості власними оборотними засобами, маневреності власного капіталу та коефіцієнт платоспроможності (автономії), але ці коефіцієнти мають негативну тенденцію.

Показники ділової активності підприємства не мають стабільної тенденції, тобто у 2021 році вони в більшості зростають, а в 2022 році, навпаки, спадають, але знаходяться в межах нормативних значень.

Показники рентабельності ПП «Альянс-Маркет» за період, що аналізується відповідають критеріальним значенням і характеризуються позитивною динамікою коефіцієнту рентабельності діяльності. Коефіцієнт рентабельності активів та власного капіталу мають негативну динаміку в 2021 році.

Z розрахунок Альтмана розраховується за формулою:

$$Z \text{ розрахунок} = 1,2 \cdot K_1 + 1,4 \cdot K_2 + 3,3 \cdot K_3 + 0,6 \cdot K_4 + 1 \cdot K_5 \quad (2.1)$$

де K_1 – оборотний капітал / всі активи (частка оборотного капіталу в активах підприємства); K_2 – нерозподілений прибуток / всі активи (частка нерозподіленого прибутку в активах підприємства); K_3 – дохід від основної діяльності / всі активи (відношення прибутку від реалізації до активів підприємства); K_4 – ринкова вартість акцій / всі активи (частка ринкової вартості акцій в активах підприємства); K_5 – обсяги продажу / всі активи (відношення обсягів продажу до активів).

В залежності від значення Z – розрахунку надається оцінка ймовірності банкрутства підприємства за визначеною шкалою, яка подана в таблиці 2.5.

Таблиця 2.5

Визначення ймовірності настання банкрутства підприємства за Z – розрахунком Альтмана (за один рік)

Значення Z	Ймовірність настання банкрутства
$Z \leq 1,8$	Дуже висока
$1,8 < Z \leq 2,7$	Висока
$2,7 < Z \leq 2,9$	Ймовірна
$Z > 2,9$	Дуже низька

Визначимо ймовірність банкрутства досліджуваного підприємства за моделю Альтмана:

у 2019 році $Z = 1,2 \cdot 0,93 + 1,4 \cdot 0,32 + 3,3 \cdot 0,082 + 0,6 \cdot 0 + 1 \cdot 6,69 = 8,12$;

у 2020 році $Z = 1,2 \cdot 0,94 + 1,4 \cdot 0,37 + 3,3 \cdot 0,23 + 0,6 \cdot 0 + 1 \cdot 5,29 = 7,7$;

у 2021 році $Z = 1,2 \cdot 0,84 + 1,4 \cdot 0,4 + 3,3 \cdot 0,12 + 0,6 \cdot 0 + 1 \cdot 3,11 = 5,08$.

Результати розрахунків надамо у таблиці 2.6.

Таблиця 2.6

Значення Z – розрахунку ПП «Альянс-Маркет» в період 2019-2021 р.

Рік	Значення Z
2019	8,12
2020	7,7
2021	5,08

Протягом періоду 2019-2021 років у ПП «Альянс-Маркет» ймовірність настання банкрутства є дуже низькою, хоча Z - розрахунок Альтмана має тенденцію до зниження.

2.2. Аналіз інформаційного забезпечення податкового менеджменту та аналіз податкового навантаження ПП «Альянс-Маркет»

Інформаційна система, або система інформаційного забезпечення управління фінансами – це процес постійного цілеспрямованого відбору конкретних інформаційних показників, необхідних для аналізу, планування та підготовки ефективних оперативних управлінських рішень з усіх аспектів фінансової діяльності підприємства. Ефективність будь-якої системи управління багато в чому залежить від її інформаційного забезпечення. Під системою інформаційної безпеки розуміється процес постійного цілеспрямованого отримання інформації, різноманітних показників, без яких неможливий аналіз податкової системи та формування планів сплати податків. Інформаційне забезпечення податкового менеджменту складається з різноманітних джерел отримання інформації, показників та елементів. Достатня інформація про процес планування податкових надходжень на підприємстві є основою для якісної оцінки податкового навантаження, дослідження причин відхилень фактичних обсягів податкових надходжень від планових показників та розробки основа оптимізації тактики та стратегії податкового планування.

З метою зменшення податкового навантаження на підприємстві та підвищення його доходів доцільно оптимізувати його податкове навантаження.

Впровадження на підприємстві методів податкового планування потребує аналізу податкового навантаження. Отже ПП «Альянс-Маркет» є суб'єктом малого підприємництва з річним доходом менше 20 млн. грн.

На основі вивчення та узагальнення можливих варіантів оподаткування досліджуваного підприємства зі статусом малого підприємства встановлено, що воно має право обрати один із наступних варіантів оподаткування:

Перший варіант – загальна система оподаткування прибутку з коригуванням бухгалтерського результату господарювання на податкові різниці, статус платника ПДВ;

Другий варіант – загальна система оподаткування прибутку з коригуванням бухгалтерського результату господарства на податкові різниці, а не платника ПДВ;

Третій варіант – загальна система оподаткування з оподаткуванням прибутку без коригування бухгалтерського результату господарства на податкові різниці та статус платника ПДВ;

Четвертий варіант – загальна система оподаткування з оподаткуванням прибутку без коригування економічного результату в обліку на податкові різниці, платник ПДВ не

П'ятий варіант – застосування спрощених підходів до оподаткування як платника єдиного податку третьої групи за можливості: статус платника ПДВ + збір 3% від доходу;

Шостий варіант – застосування спрощених підходів до оподаткування як платника єдиного податку третьої групи за можливості: статус неплатника ПДВ + збір 5% від доходу.

ПП «Альянс-Маркет» за досліджуваний період застосовувало перший варіант. ПП «Альянс-Маркет» є платником податку на прибуток з коригуванням бухгалтерського фінансового результату на податкові різниці, та має статус платника ПДВ. Не зважаючи на статус малого підприємства, досліджуване підприємство не має право сплачувати податок на прибуток без коригування податкових різниць з огляду на суттєве перевищення чистого

доходу від реалізації над визначеним законодавством лімітом 20 000 000 грн. так за 2021 рік чистий дохід від реалізації становить 116 278,6 тис.грн. Також ПП «Альянс-Маркет» є платником ЄСВ.

Доцільно обрахувати показники податкового навантаження для оцінки його рівня.

За інформаційне забезпечення даного аналізу податкового навантаження ПП «Альянс-Маркет» взято оборотно-сальдові відомості за відповідні періоди (Додаток Ж)

Таблиця 2.7

Показники податкового навантаження на прибуток ПП «Альянс-Маркет»

Показник	2019 р.	2020 р.	2021 р.	Середнє значення
Податкове навантаження на прибуток підприємства (ПНпрп)	0,18	0,18	0,18	0,18
Відношення податку на прибуток до сукупного доходу підприємства	0,0027	0,0065	0,0085	0,0059
Податкове навантаження на сукупний дохід підприємства (ПНсдп)	0,20	0,27	0,37	0,28

Розраховані показники свідчать, що загальне податкове навантаження з впровадженням Податкового кодексу України не має значних коливань за роками. Показник 28% податкового навантаження на сукупний дохід підприємства (ПНсдп) свідчить про те, що на гривню доходу припадає 28 коп. податкових платежів, що, сприяє розширеному відтворенню. Податкове навантаження на прибуток є достатньо високим, що обумовлює недостатність власних джерел фінансування та обумовлює необхідність використання кредитних ресурсів, проте на досліджуваному підприємстві запас грошових коштів є ще достатнім.

Опосередковане податкове навантаження характеризують показники, що розраховані за даними фінансової та податкової звітності та облікових регістрів і представлені табл. 2.8.

Таблиця 2.8

Показники впливу адміністрування податків на ліквідність і фінансову
стійкість підприємства ПП «Альянс-Маркет»

Показник	2019 р.	2020 р.	2021 р.	Середнє значення
Коефіцієнт впливу адміністрування податків на поточні зобов'язання підприємства (КВпзп)	0,035	0,027	0,077	0,046
Коефіцієнт впливу адміністрування податків на величину оборотних коштів підприємства (КВокп)	0,01	0,26	0,03	0,1

Наведені показники свідчать про задовільний рівень адміністрування та можливість підприємства своєчасно сплачувати заборгованість до бюджету. Стосовно постійного значного перевищення кредиторської заборгованості за податками і платежами до бюджету свідчить про відсутність імобілізації власних коштів підприємства у розрахунки з бюджетом.

Однозначно не можна сказати, «які податки найістотніше зменшують фінансові ресурси підприємства, неможливо, оскільки результат слід оцінювати в кожному окремому випадку. Можна сказати, що значні фінансові ресурси підприємства забирає саме податок на прибуток, оскільки він не компенсується ніякими надходженнями, не впливає на зменшення інших податків, а сплачується саме з прибутку» [39].

Як зазначалось вище, ПП «Альянс-Маркет» є платником податку на прибуток. Базою оподаткування є бухгалтерський прибуток. Досліджуване підприємство є малим, проте обрало варіант оподаткування з коригуванням фінансового результату на податкові різниці. Підприємство не створює резерву сумнівних боргів і не має відмінностей в методах нарахування амортизації., проте з огляду на високий рівень дебіторської заборгованості створення резерву сумнівних боргів є обов'язковою. Незначні податкові різниці обумовлені різницею оцінки необоротних активів у фінансовому обліку та в обліку за податковим аспектом. Формування прибутку та прибуток до оподаткування представлено у таблиці 2.9.

Таблиця 2.9

Дохід та витрати ПП «Альянс-Маркет» за період 2019-2021 роки

Показник	2019 рік	2020 рік	2021 рік
1	2	3	4
Дохід	104293,2	123322,1	95382,3
Витрати	102733,8	118863,7	90846,9
Фінансовий результат до оподаткування	1559,4	4458,4	4535,4
Податок на прибуток	280,8	802,6	816,4
Відношення податку на прибуток до доходу підприємства	0,0027	0,0065	0,0086

ПП «Альянс-Маркет» є платником податку на додану вартість. Податок на додану вартість є одним з основних джерел наповнення бюджету та одним з основним податків, що складають податкове навантаження на підприємство(Додаток М). Тому податкова оптимізація в частині ПДВ є дуже важливою при податковому плануванні на підприємстві.

Усю сукупність оптимізаційних схем при податковому плануванні ПДВ можна групувати наступним чином: здійснення операцій, що не підлягають оподаткуванню ПДВ, зменшення бази оподаткування ПДВ. Тому ПП «Альянс-Маркет» проблему мінімізації ПДВ треба розглядати в контексті мінімізації податкового зобов'язання та максимізації податкового кредиту.

Мінімізація податкового зобов'язання з ПДВ можлива за таких умов:

1) користування податковими пільгами, тобто операції, від яких звільняються ПДВ, не підлягають оподаткуванню ПДВ або оподатковуються за нульовою ставкою, для досліджуваної компанії цей напрямок стосується тільки експорту;

2) оптимізація реєстрації та створення електронних податкових накладних в ЄДРП, що пов'язано з розподілом та кооперацією робіт та запровадженням порядку виписки зведених податкових накладних, а підприємство має декілька постійних поставок від партнерів, які відповідають вимогам пункту 201.4 ПК. Підприємству доцільно скористатися правом складання зведеної ПН. Зведена податкова накладна складається на кожного покупця - платника ПДВ не пізніше останнього числа місяця, в якому здійснено поставку товару.

Формування податкового кредиту має ряд особливостей і допустиме

лише за виконання таких умов: вартість придбаних товарів (робіт, послуг) повинна відноситися до витрат платника податку або підлягати амортизації; обов'язкова реєстрація податкової накладної у ЄДРПН.

Тому з метою податкової оптимізації ПДВ необхідно уникати таких операцій, що не надають можливості збільшити податковий кредит з ПДВ, зокрема прописати у договорах з постачальниками відповідальність за несвоєчасність реєстрації ними податкових накладних.

Одноразове значне збільшення податкового кредиту можливе при придбанні основних засобів, що можна використати при застосуванні такого методу як відстрочення податкових платежів.

Співвідношення податкових зобов'язань та податкового кредиту ПП «Альянс-Маркет» за період 2019-2021 роки розглянемо в таблиці 2.10.

Таблиця 2.10

Податкові зобов'язання та податковий кредит ПП «Альянс-Маркет» за період 2019-2021 роки

Показник	2019 рік	2020 рік	2021 рік
1	2	3	4
Податкові зобов'язання	21164325,94	32755625,33	35585777,69
Податковий кредит	21106664,34	32749970,61	35063901,47
Різниця	57661,6	5654,72	521876,22

З таблиці видно, що податкові зобов'язання перевищували податковий кредит всі три роки.

ПП «Альянс-Маркет» має штатних працівників, отже є платником єдиного соціального внеску. Проблема регулювання бази оподаткування соціальних внесків зводиться до контролю за формуванням єдиного активного фактору впливу – фонду оплати праці та при цьому є необхідним контролювати формування бази оподаткування в частині доходу працівників додаткового блага. Відповідно з вимогами чинного законодавства як додаткове благо розглядається перевищення норм добових встановлених підприємством над лімітом зазначеним податковим законодавством.

Для здійснення оподаткування виплат працівникам на підприємстві застосовується прожитковий мінімум для працездатних осіб.

Таблиці 2.11

Нарахування ЄСВ ПП «Альянс-Маркет» за період 2019-2021 роки

Показник	2019 рік	2020 рік	2021 рік
1	2	3	4
Кількість штатних працівників	26	24	23
Фонд заробітної плати	774800	1257513	1311659
ЄСВ	170227,15	276653,94	288565,54

Можна запропонувати наступні шляхи регулювання бази оподаткування соціальних внесків:

- контроль за розміром оплати праці працівників підприємства у бік його зменшення. Проте це не самий ефективний спосіб, оскільки може спричинити поточність кадрів, низьку продуктивність праці тощо;

- зменшення чисельності працівників без зниження оплати праці для кожного з них. При цьому на кожного з працівників покладається більше функцій, тобто продуктивність праці кожного з них повинна зрости;

- оформлення працівників як таких, що не перебувають у штаті підприємства. Наприклад, оплата праці працівникам за договорами цивільно-правового характеру.

Таким чином податковий менеджмент на підприємстві можливо розглядати як стратегічний: що стосується вибору варіанту оподаткування і розробки регламенту з облікової політики за податковим аспектом та оперативний, що стосується організації процедури формування і реєстрації податкових накладних, контролю формування прибутку до оподаткування, забезпечення документального супроводження господарських операцій для фіксації додаткового блага як бази оподаткування ПДФО та ЄСВ.

Базове підприємство як суб'єкт оподаткування не застосовує спрощених підходів до оподаткування та є платником податків на загальних засадах.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ II

Досліджуване підприємство ПП «Альянс-Маркет» зареєстровано в органах статистики та отримало Довідку стосовно правового статусу та видів економічної діяльності, що здійснює.

Підприємство здійснює як оптову, так і роздрібну торгівлю металевими виробами широкого асортименту. Для роздрібного продажу на підприємстві торгівельні майданчики облаштовані як необхідними касовими апаратами для оприбуткування готівки, так і терміналами для розрахунків клієнтів безготівковими формами.

У структурі активів значна питома вага припадає на дебіторську заборгованість, що свідчить про відволікання оборотних коштів та з огляду на відсутність резерву сумнівних боргів свідчить про низький рівень аналітичності звітності. Так, у структурі активів на 01.01.2022 року частка товарної дебіторської заборгованості сягає 44,4%, а у складі оборотних активів – 51,3%. Встановлено, що ця дебіторська заборгованість виникла у результаті надання товарного кредиту підприємствам, що здійснюють капітальні інвестиції та є пов'язаними особами для досліджуваного підприємства. Заборгованість не є простроченою та розрахунок здійснюється відповідно до укладених угод, проте по тих угодах, що передбачають довгостроковий характер розрахунків є доцільним перекваліфікувати таку заборгованість на довгострокову.

Статутом передбачено, що за рахунок чистого прибутку ПП «Альянс-Маркет» формується резервний фонд, розмір щорічних відрахувань до якого визначається рішенням засновника, але не менше 5% суми чистого прибутку підприємства (ця норма є обов'язковою для товариств проте у Статуті досліджуваного підприємства вона також наведена).

На ПП «Альянс-Маркет» функціонує бухгалтерська служба, керівником якої є головний бухгалтер. На Підприємстві застосовується автоматизована обробка документів з використанням комп'ютерної програми бухгалтерського

обліку: “ 1-С Бухгалтерія” 8.3.

Фінансова звітність ПП «Альянс-Маркет» складається на підставі використання загального плану рахунків у відповідності з нормами НП(С)БО 25 «Спрощена фінансова звітність», проте підприємство не використовує спрощений план рахунків.

Протягом періоду 2019-2021 років у ПП «Альянс-Маркет» ймовірність настання банкрутства є дуже низькою, хоча Z - розрахунок Альтмана має тенденцію до зниження.

РОЗДІЛ III. СУЧАСНИЙ СТАН ТА НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ РОЗРАХУНКІВ З БЮДЖЕТОМ З ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК ПП «АЛЬЯНС- МАРКЕТ»

3.1. Сучасний стан та напрями удосконалення облікової політики, як передумови оптимізації обліку та контролю розрахунків з бюджетом з податку на прибуток

Згідно із Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» - «всі підприємства повинні вести бухгалтерський облік. За даними цього обліку складається вся звітність: фінансова, податкова та інші види звітності, що використовують грошовий вимірник. Так, формування оборотів до оподаткування та показники податкової звітності ґрунтуються виключно на даних фінансового обліку» [46].

Керівництво підприємства відповідно до законодавства несе відповідальність за:

- організацію облікового процесу та забезпечення фактів здійснення всіх операцій осподарської діяльності у відповідних первинних документах;
- збереження перевірених документів, реєстрів та звітності на протязі встановленого терміну, але не менше трьох років.

Визначаючи організацію бухгалтерського обліку, керівництво ПП «Альянс-Маркет» самостійно:

- «обирає форму бухгалтерського обліку як певну систему реєстрів обліку, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації в них з дотриманням єдиних засад, та з урахуванням особливостей діяльності й технології обробки облікових даних;
- визначає методи організації бухгалтерського обліку;
- розробляє систему і форму управлінського контролю господарських операцій, визначає права працівників на підписання бухгалтерських документів;

- затверджує правила документообігу і технологію обробки облікової інформації, додаткову систему рахунків і реєстрів аналітичного обліку» [46].

На досліджуваному підприємстві прийнято Наказом №1 від 03.01.2017 р. Наказ «Про організацію бухгалтерського обліку та облікову політику підприємства», який у подальшому не оновлювали (Додаток 3). Вивчення змісту цього регламенту дає підстави критично поставитись до більшості позицій. Наказ має формальний характер, не висвітлює а ні організаційних а ні методичних особливостей інформаційного забезпечення управління та формування фінансової і податкової звітності. Наказ структуровано та виокремлено 2 розділу.

1 розділ містить назву «Організація бухгалтерського обліку» у якому зазначено делегування обов'язків та повноважень, щодо забезпечення бухгалтерського обліку на підприємстві бухгалтерській службі на чолі якого є головний бухгалтер. Також зазначено використання комп'ютерної програми «1-С бухгалтерія версія 8.3» (п.2). П. 3-6 наводять лише процедурні моменти які носять безперечний характер крім позицій, що зазначає необхідність закриття для формування фінансових результатів рахунку 79 щомісяця. На нашу думку ця позиція є суперечлива з огляду на накопичувальний характер формування звітності форми 2 «Звіт про фінансові результати». Суперечить чинному законодавству позиції №7 наказу в частині першого розділу щодо організації інвентаризаційного процесу у відповідності з нормативним документом, що вживен не діє – Наказ МФУ від 11.02.1994 р №69, відповідно є похибки і в наступних позиціях. Також окремі моменти наказу свідчать про його запозичення без необхідного аналізу і прив'язки до особливостей діяльності підприємства, зокрема є позиції щодо обліку обліку виробничої діяльності, натомість підприємство здійснює виключно торгівельну.

2-ий розділ регламенту з бухгалтерського обліку присвячений саме обліковій політиці. Розділ містить 13 позицій, з яких 4 носять імперативний характер і лише декларують обов'язковість дотримання окремих облікових стандартів та визнавати певні облікові об'єкти згідно з вимогами чинного

законодавства. Безпосередньо обрані елементи облікової політики стосується лише:

- метод амортизації основних засобів (прямолінійний). При цьому викликає сумнів рішення щодо встановлення 0 ліквідаційної вартості абсолютно по всім об'єктам основних засобів;
- обрання методу оцінки запасів при списанні Фіфо;
- методу створення резерву сумнівних боргів на підставі класифікації товарної дебіторської заборгованості за термінами її не погашення (що не здійснюється на практиці навіть за наявності значного рівня дебіторської заборгованості та її прострочення)

На нашу думку такий регламент не є основою організації і ведення обліку і потребує суттєвого і термінового доопрацювання.

Підприємство здійснює оперативний та бухгалтерський облік результатів своєї діяльності, складає статистичну звітність силами структурного підрозділу – бухгалтерії. До штату обліково- економічної служби входять 4 особи: головний бухгалтер, бухгалтер, касир та економіст. На підприємстві в бухгалтерії працюють працівники, що відповідають кваліфікаційним вимогам, щодо досвіду роботи за фахом, та мають відповідну освіту.

Розподіл обов'язків представників облікової служби проілюстровано таблицею 3.1.

Таблиця 3.1

Поділ та кооперація праці облікової служби ПП «Альянс-Маркет»

№	Посада	Обов'язки
1	2	3
1	Головний бухгалтер	1. Забезпечення організації ведення бухгалтерського обліку на підприємстві, контроль за раціональним, ощадливим використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів; 2. Складання достовірної бухгалтерської звітності на основі первинних документів і бухгалтерських записів, представлення її у встановлений термін відповідним органам;
		3. Облік розрахунків з оплати праці та ЄСВ 4. Забезпечує складання балансу й оперативних зведених звітів про доходи і витрати коштів, про використання бюджету, іншої бухгалтерської і статистичної звітності, подання їх у встановленому порядку у відповідні органи. 5. Бере участь у проведенні економічного аналізу господарсько-фінансової діяльності підприємства за даними бухгалтерського обліку і звітності з метою виявлення внутрішньогосподарських резервів, усунення втрат і непродуктивних витрат.
2	Бухгалтер	1. Відображенням на рахунках бухгалтерського обліку всіх господарських операцій, дотримання порядку оформлення та подання до обліку первинних документів; 2. Введення в експлуатацію, облік та списання ОЗ, МНА та МШП; 3. Нарахування амортизації; 4. Проведення та документальне оформлення інвентаризації ОЗ;
3	Касир	1. Здійснює контроль за веденням касових операцій 2. Здійснює безготівкові розрахунки в установленому порядку з організаціями та фізичними особами при оплаті робіт і послуг підприємства.
4	Економіст	1. Здійснює економічний аналіз господарської діяльності підприємства та його підрозділів, виявляє резерви виробництва, розробляє заходи щодо забезпечення режиму конкурентоспроможності, продуктивності праці, зменшення витрат, усунення втрат та непродуктивних витрат, а також виявлення додаткових можливостей; 2. Виконує роботу щодо здійснення економічної діяльності підприємства, спрямованої на підвищення ефективності та рентабельності виробництва, досягнення високих кінцевих результатів за оптимального використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів; 4. Виконує розрахунки з необхідних матеріальних, трудових і фінансових витрат. 3. Розраховує розцінки на послуги економії, підвищення рентабельності,

ПП «Альянс-Маркет» відноситься до суб'єкта малого підприємництва,

подає фінансову звітність, передбачену Національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку №1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» та № 25 «Спрощена фінансова звітність» в складі Балансу (форма № 1-м) і Звіту про фінансові результати (форма № 2-м).

Також суттєвим недоліком внутрішніх регламентів облікової служби підприємства є відсутність посадових інструкцій, незважаючи на чіткий розподіл обов'язків та їх відповідність потребам підприємства.

Головний бухгалтер ПП «Альянс-Маркет» керується у своїй роботі законодавчими і нормативними документами, несе відповідальність за дотримання методологічних принципів і стандартів бухгалтерського обліку; забезпечувати облік і контроль господарських операцій, руху активів, власності та зобов'язань, складання і подання установлених форм звітності; підписує грошові та розрахункові документи, кредитні і фінансові зобов'язання; веде Головну книгу, відомість із нарахування заробітної плати.

Як зазначалося ПП «Альянс-Маркет» в своїй діяльності застосовує журнально - ордерну форму бухгалтерського обліку з елементами автоматизації, із застосуванням платформи 1С «Бухгалтерія» 8.3 версія. «Журнально-ордерна форма бухгалтерського обліку ґрунтується на широкому застосуванні системи накопичувальних і групувальних облікових регістрів - журналів-ордерів і допоміжних відомостей до них» [68].

Програмне забезпечення на підприємстві щодо автоматизації обліку використовується за двома напрямками:

- програми електронних таблиць або електронні бази даних (Excel, Access корпорації Microsoft) та безпосередньо бухгалтерські програми, а саме 1С «Бухгалтерія» 8.3 версія та програми для подання податкової звітності.

«1С Бухгалтерія» (українська локалізація), що використовується на підприємстві налаштована відповідно до вимог досліджуваного підприємства.

Бухгалтерія підприємства не використовує Спрощений план рахунків, затвердженого Мінфіном від 19.04.2001 № 186 з змінами Мінфіна України «Про затвердження Змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства

фінансів України з бухгалтерського обліку від 08.02.2014 № 48» [35], та не узгодило робочий план рахунків з потребами формування фінансової звітності малих підприємств (Додаток І). Здебільшого це стосується рахунків, що безпосередньо впливають на формування фінансового результату. Так, на підприємстві не розмежовано розрахунки з дебіторами та кредиторами, застосовують некоректну кореспонденцію рахунків Дт 70 Кт 63. Для обліку витрат використовують рахунок 90-для відображення собівартості реалізованої продукції, рахунок 23 – для накопичення витрат пов'язаних з виготовленням продукції (цвяхі), рахунок 92 – для обліку адміністративних витрат та рахунок 93 – для обліку витрат збутової діяльності.

Таким чином методичний аспект облікової політики має визначати конкретні способи відображення в обліку інформації про факти господарської діяльності, виходячи з допустимих альтернативних прийомів і способів відображення господарських операцій. Вважаємо, що на підприємстві потребує удосконалення та оновлення регламент з облікової політики.

Щодо організаційно-технічного аспекту облікової політики, то він визначає форми первинних документів, побудову системи внутрішнього контролю та управлінського обліку. Відділ управлінського обліку на підприємстві відсутній, а система внутрішнього контролю безпосередньо представлена бухгалтерським контролем. Є необхідним більш докладно розглянути проблематику облікової політики та внутрішньо – господарського контролю в частині розрахунків.

3.2. Сучасний стан та напрями удосконалення організації і методики формування прибутку з метою оподаткування та його декларування

Ми приєднуємось до тих науковців які вважають необхідним прописати та затвердити податковий аспект облікової політики у регламенті з облікової політики.

Облікова політика для цілей оподаткування розроблена як з метою оптимізації витрат на формування податкової звітності, так і з метою балансування ризиків отримання штрафних санкцій та інформаційної підтримки для зниження податкового навантаження в межах чинного законодавства.

З впровадженням ПКУ для більшості підприємств, особливо після запровадження електронного режиму управління ПДВ та бухгалтерського оподаткування прибутку, необхідно пов'язати процеси податкового менеджменту з процесом формування податкової сторони податкової політики.

Система обліку податків організовується платником податків самостійно на основі принципу послідовного застосування стандартів і правил бухгалтерського обліку при формуванні обороту до оподаткування і застосовується послідовно від одного податкового періоду до іншого.

Податковий аспект облікової політики підприємства досліджується сучасними науковцями як України так і зарубіжними, зокрема країн пострадянського простору. Після впровадження Податкового кодексу, зокрема стосовно податку на прибуток, не можливо розмежувати облікову політику в частині фінансового обліку та облікову політику в частині забезпечення формування прибутку з метою оподаткування. У цьому зв'язку, зважаючи на гармонізацію методології фінансового обліку та податкового обліку та наявність певних розбіжностей, обумовлених різною цільовою спрямованістю, що призводить до появи такого специфічного об'єкту податкової звітності, як податкові різниці, а також необхідності забезпечення вимог податкового обліку з ПДВ та акцизного податку, є необхідним адаптувати облікову політику підприємств до потреб управління податками.

Можливість вибору альтернативних елементів облікової політики дозволяє суб'єкту господарювання зменшити результати фінансово-господарської діяльності та оптимізувати податкові платежі, особливо тих, основою оподаткування яких є прибуток.

Від правильно складеної облікової політики залежать кінцеві результати діяльності підприємства та стратегія його розвитку в майбутньому. Облікова політика істотно впливає на розмір доходів і витрат, активів і зобов'язань, що в свою чергу істотно визначає фінансові результати діяльності підприємства. Вплив облікової політики на фінансово-економічні показники підприємства та на розмір податків, сплачених підприємством, базою оподаткування якого є прибуток, зображено на рис. 3.1

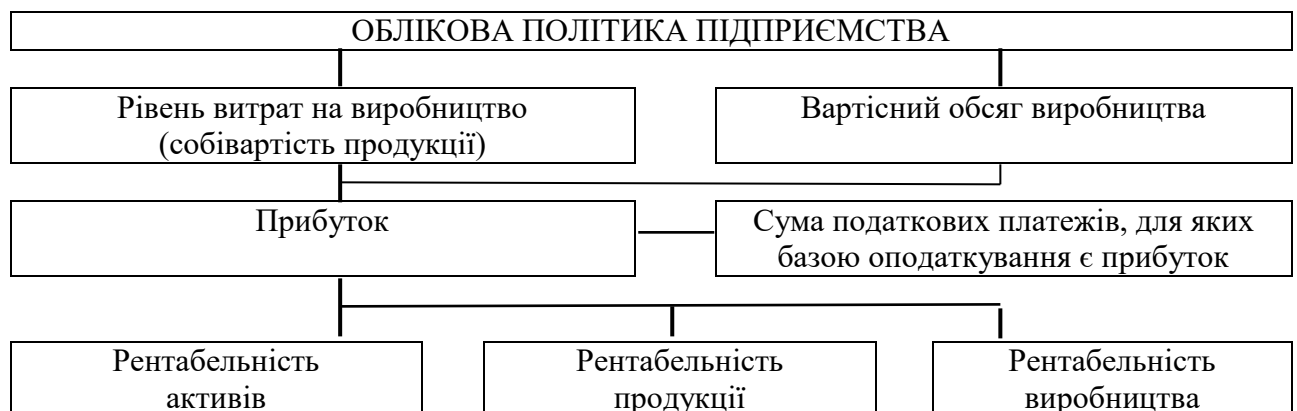


Рисунок 3.1 – Вплив облікової політики на фінансово-економічні показники діяльності підприємства

Відповідно до п. 44 ПКУ «Вимоги до підтвердження даних, визначених у податковій звітності», для цілей оподаткування платники податків зобов'язані вести облік доходів, витрат та інших показників, пов'язаних з визначенням об'єктів оподаткування чи податкових зобов'язань, на підставі первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів, пов'язаних з обчисленням та сплатою податків і зборів, ведення яких передбачено законодавством» [44].

Суть податкового аспекту розробки та впровадження облікової політики підприємства полягає в тому, що із визначених законодавством варіантів обліку вибирається той, який має переваги перед іншими з точки зору оптимізації податкових платежів або перенесення податкової бази на майбутні періоди.

При виборі одного з альтернативних варіантів є необхідним визначити мотивацію:

- зменшення податкового навантаження;
- спрощення облікової процедури;
- профілактика штрафних санкцій;
- привабливість режиму оподаткування для контрагентів та потенційних інвесторів.

Вибір системи оподаткування та перелічені податки що сплачує підприємство має бути зафіксовано у Наказі з організації бухгалтерського обліку та облікової політики у результаті розробки податкових аспектів облікової політики у розділі 1 «Організація обліку». За умови використання пільгового режиму є необхідним посилення на позицію законодавства, а також обґрунтування прав користування пільгою.

Також у першому розділі Наказу має бути прописано структуру Робочого плану в частині розрахунків з бюджетом, поділ посадових обов'язків стосовно виписки податкових накладних, ведення реєстру податкових накладних, складання податкової звітності. Вважаємо за доцільне розробляти окремий графік документообороту з метою формалізації кооперації праці в умовах її поділу в частині формування оборотів до оподаткування. Цією частиною Наказу також необхідно передбачити режим подання податкової звітності (автоматизований, паперовий варіанти, кур'єрська доставка, поштові відправлення, особисте представлення). За умови автоматизації необхідно зазначити програмний продукт що застосовується. У Наказі з облікової політики в частині методичної складової по об'єктах, що безпосередньо пов'язані з формуванням оборотів до оподаткування та мають альтернативний характер необхідно висвітлити обраний варіант. Податкові аспекти, на нашу думку, доцільно узагальнити в окремому підрозділі.

При створенні облікової політики з податкової точки зору необхідно забезпечити можливість проведення контрольних процедур, які можуть бути зазначені або в положенні про внутрішній контроль (аудит), або у відповідному розділі про облікову політику. Так, наприклад, процедуру експрес-контролю нарахування податкових зобов'язань з авансом можна оформити шляхом звірки

залишків на відповідних рахунках із зазначенням посадових осіб та умовами процедури.

При формуванні податкових аспектів облікової політики є необхідним враховувати як наведені вище чинники впливу так і організаційні і галузеві особливості діяльності.

Суб'єктом створення облікової політики може бути як керівництво компанії, так і виконавець - аудиторська, консалтингова структура або науково-дослідна установа. Приймаючи рішення про вибір предмета, доцільно порівняти потенційні витрати та отримані вигоди.

На підприємстві є необхідним відпрацювати систему заходів спрямованих на оптимізацію управління податками.

Втілення на практиці спланованих податкових схем потребує досконалої техніки виконання і відображення в обліку, оскільки саме облікові дані є базою для складання податкової звітності. У зв'язку з цим необхідно наголосити на таких технічних особливостях облікового супроводження та податкового менеджменту, що є характерною рисою ПП «Альянс-Маркет»:

- підприємство як платник податку на прибуток зобов'язано забезпечити облік доходів та витрат відповідно з вимогами НПСБО. Дуже важливим у цьому зв'язку є документальне підтвердження витрат та їх безпосередній зв'язок з господарською діяльністю підприємства. У разі трактування таких витрат як надання «додаткового блага» працівникам підприємства виникають податкові наслідки з ПДФО та ЄСВ а також виникає необхідність застосування коефіцієнта для вирахування бази оподаткування;

- правильна інтерпретація господарських операцій. До витрат підприємства відносяться лише ті затрати, які прямо пов'язані із господарською діяльністю підприємства. Податковий кредит формують лише суми

ПДВ стосовно товарів (робіт, послуг), вартість яких відносять на витрати операційної діяльності. Проблемним є зміна цільового характеру використання придбаного товару і відповідно необхідність донарахування податкових зобов'язань що має бути враховано при оперативному податковому

менеджменті;

- вважаємо що у додатках до розділу «Організація обліку розрахунків за податками і платежами» Наказу про облікову політику необхідно навести:

1) витяги положень законодавства, якими керується підприємство при веденні обліку розрахунків за податками згідно з бухгалтерським та податковим законодавством;

2) перелік та форми затверджених документів, в яких накопичуються дані для розрахунку того чи іншого податку.

3) форми податкової звітності та законодавчі акти, щодо порядку їх заповнення.

4) точне відображення податкового зобов'язання у податковій звітності та вчасне її подання, сплата податкового зобов'язання у бюджет. Точне формування і вчасне подання податкової звітності до органів ДФС дозволяє не лише уникнути штрафних санкцій, але й сформувати позитивний імідж підприємства.

Отже, в регламенті облікової політики необхідно закріпити всі елементи облікової політики, які на нашу думку, є прийнятними для діяльності підприємства.

У цілому побудова обліку та облікової політики підприємства відповідає вимогам чинного законодавства та особливостям господарювання, проте є необхідним формалізувати регламент з врахуванням статусу підприємства як малого.

Підприємству як платнику податку на прибуток віднести витрати на мобільний зв'язок на створення економічних результатів проблематично. З метою швидкого вирішення завдань, пов'язаних із здійсненням підприємницької діяльності, зручності та надійності використання на підприємстві використовується мобільний зв'язок. Директор та головний бухгалтер користуються послугами мобільного зв'язку на підставі укладеного договору з оператором мобільного зв'язку та мають окрему SIM-картку.

Користування мобільним зв'язком має бути зафіксовано в наказі в наказі

з обліку із зазначенням посади працівників, які потребують мобільного зв'язку, та правил його використання у господарській діяльності.

Розробити відповідні нормативно-правові акти, спрямовані на впорядкування використання мобільного зв'язку та стимулювання працівників використовувати мобільний зв'язок виключно для потреб, пов'язаних з господарською діяльністю підприємства.

Витрати на розмови з мобільних телефонів за умови їх зв'язку з господарською діяльністю включаються до складу валових витрат як такі, що пов'язані з підготовкою, організацією, веденням діяльності, продажем продукції.

На нашу думку, підприємство повинне мати прописані правила користування мобільним зв'язком, які будуть затверджені керівником підприємства. Ці правила повинні містити перелік номерів телефонів, дзвінки на які безпосередньо пов'язані з господарською діяльністю, необхідно також зазначити про застереження щодо використання мобільного зв'язку виключно для виробничих цілей, також слід обумовити порядок відшкодування вартості особистих та інших невиробничих розмов. Наявність деталізованих рахунків оператора є доказом економічної обґрунтованості витрат.

Для розподілу витрат мобільного зв'язку доцільно мати дві сім карти: одна для використання в господарській діяльності, інша для особистого користування.

Так, як на підприємстві використовують легковий автомобіль, орендований на підставі договору оренди, завіреного нотаріально, тому здійснюється придбання пального. Тому в наказі про облікову політику необхідно внести пункт про те, що списання пального здійснювати на підставі подорожніх листів за фактичною витратою, але не більш встановлених норм витрат, які передбачені для автомобілів.

На підприємстві встановлено норму добових в розмірі 200,00 грн. із розрахунку на кожен день відрядження, що і має бути прописано в наказі про облікову політику.

Встановлення меншого розміру добових витрат не є порушенням чинного законодавства.

3.3. Сучасний стан та напрями удосконалення обліку і контролю розрахунку з бюджетом з податку на прибуток

Для узагальнення інформації та облікового відображення про фінансові результати використовують рахунок 79 «Фінансові результати». На цьому рахунку формується чистий дохід та всі витрати, доходи підприємства, які акумулюються в аналітичному обліку за характером прибутків і збитків.

За кредитом 79 рахунку «Фінансові результати» показуються суми в порядку закриття доходів на рахунках обліку, за дебетом - суми в порядку закриття рахунків обліку витрат, і відповідно сума нарахованого податку на прибуток. Залишок по кредиту цього рахунку обраховується прибуток або на дебеті - збиток.

Сальдо рахунку 79 при його закритті списується на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)».

Рахунок 79 «Фінансові результати» має субрахунки, які проілюстровано на рисунку 3.2.



Рисунок 3.2 – Субрахунки рахунку 79«Фінансові результати»

Результат фінансових операцій визначається як «прибуток (збиток) від фінансових операцій підприємства, який є різницею між сумою доходів від участі в капіталі та інших фінансових доходів та сумою фінансових витрат» [68].

Результат від іншої діяльності – «це прибуток (збиток) від іншої звичайної діяльності підприємства, який дорівнює різниці між сумою доходів від інвестиційної та іншої звичайної діяльності підприємства та сумою інших витрат» [68].

На підприємстві, як було зазначено у попередньому розділі 79 рахунок закривають щомісяця з виокремленням фінансового результату від основної діяльності та інших фінансових результатів. На нашу думку, для спрощення процедури формування фінансової звітності та здійснення оперативного контролю доцільно закриття рахунку 79 проводити один раз на рік при формуванні заключного балансу, з огляду на накопичувальний характер формування фінансової і податкової звітності в частині формування фінансових результатів та їх оподаткування

Особливістю господарської діяльності та відповідно формування фінансових результатів обумовлено тим, що фінансовий результат від основної операційної діяльності складається:

- фінансового результату від реалізації товарів;
- фінансового результату від реалізації готової продукції;
- фінансового результату від надання послуг з реалізації товарів на умовах комісії.

Стосовно першого напрямку у Наказі з облікової політики мало б було наведено систему аналітичних рахунків за групою товарів та методику обліку та розподілу. На підприємстві робочим планом рахунків передбачено для накопичення ТЗВ рахунок 28.01 з виокремленням аналітики другого порядку відповідно до видів транспортних витрат. На підприємстві використовують метод накопичення ТЗВ та їх розподіл пропорційно вартості придбання товарів за цінами постачальників.

Стосовно другого напрямку, на нашу думку, є необхідним виокремити загальновиробничі витрати та здійснювати їх розподіл як між видами готової продукції так і між собівартістю нереалізованої продукції та собівартістю реалізованої продукції в частині постійних витрат, що не відповідають

нормальній потужності. Відповідно є необхідним зазначити у Наказі з облікової політики підхід до виокремлення загальновиробничих витрат, їх поділу на постійні і змінні, показник нормальної потужності та юазу розподілу загальновиробничих витрат.

За третім напрямом, на нашу думку, на підприємстві припускаються суттєвої методичної помилки. Так, облік з комітентами ведуть на рахунку 63, що не відповідає економічній сутності операцій, тому що комітенти є замовниками послуг. Некоректна кореспонденція рахунків викривлює і ускладнює процедуру формування фінансових результатів. Так, на підприємстві використовують таку методику:

Оприбуткування товару, що надійшов від емітенту Дт 02 «Активи на відповідальному збереженні»:

Дт 30 Кт 702 на суму реалізації товару, що належить комітенту

Дт 704 Кт 63 на суму, що належить комітенту як власнику реалізованого товару

Дт 704 Кт 641 на суму ПДВ

Дт 702 Кт 79 на суму винагороди, що належить підприємству за реалізований товар, що належить комітенту.

Для прозорості формування фінансового результату більш доцільним є застосування кореспонденції рахунків:

Оприбуткування товару, що надійшов від емітенту Дт 02 «Активи на відповідальному збереженні»:

Дт 30 Кт 702 на суму реалізації товару, що належить комітенту

Дт 704 Кт 68 на суму, що належить комітенту як власнику реалізованого товару

Дт 36 Кт 703 на суму комісійної винагороди

Дт 68 Кт 36 на суму комісійної винагороди

Дт 68 Кт 31 на суму коштів перерахованих комітенту

Дт 703 Кт 641 на суму ПДВ від доходу за надані послуги з реалізації товару.

Особливість підприємства як платника податку на прибуток полягає у тому, що воно є суб'єктом малого бізнесу та складає фінансову звітність згідно з вимогами НП(С)БО 25 «Спрощений фінансовий звіт», проте є платником податку на прибуток на загальних засадах з обов'язковістю коригування прибутку на податкові різниці[73].

Відповідно до НП(С)БО 17 «Податок на прибуток» фінансові результати поділяються на облікові та податкові. П(С)БО 17 «Податок на прибуток» дає наступне визначення цих фінансових результатів:

- «обліковий прибуток (збиток) - сума прибутку (збитку) до оподаткування, визначена в бухгалтерському обліку і відображена у Звіті про фінансові результати за звітний період» [47].

- «податковий прибуток (збиток) - сума прибутку (збитку), визначена за податковим законодавством об'єктом оподаткування за звітний період» [47].

Нерозподілені прибутки (непокриті збитки) минулих та поточних років узагальнюються на рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)», який теж ділиться на субрахунки утворюючи відповідну класифікацію фінансових результатів:

- «прибуток нерозподілений;
- непокриті збитки;
- прибуток, використаний у звітному періоді» [47].

Згідно з Інструкцією до Плану рахунків «прибуток нерозподілений - це прибуток поточного та минулого звітних періодів, яка не була використана у поточному або минулих звітних періодах» [45].

Непокриті збитки – «це збитки підприємства, які не були покриті у поточному або минулих звітних періодах за рахунок нерозподіленого прибутку, резервного, пайового чи додаткового капіталу тощо» [47].

Прибуток, «використаний у звітному періоді це сума прибутку, який був розподілений між власниками (нарахування дивідендів), або був спрямований виплати за облігаціями, відрахування в резервний капітал та інше використання прибутку в поточному періоді» [47].

Для обліку витрат з податку на прибуток призначений рахунок 98 «Податок на прибуток». На підприємстві цей рахунок використовують. За «його дебетом відображають нарахування податку на прибуток, за кредитом - віднесення на фінансові результати з відображенням на рахунку 79. Також за кредитом рахунка 98 відображають доходи з податку на прибуток. На рахунку обліковують витрати (дохід) з податку на прибуток, визначені відповідно до НП(С)БО 17» [47].

Малі і мікропідприємства керуються НП(С)БО 25 і визнають «витрати з податку на прибуток у сумі поточного податку, визначеного за правилами ПКУ» [47]. Тобто розрахований відповідно до вимог цього Кодексу податок на прибуток відображають проводкою: Дт 98 «Податок на прибуток» Кт 641/ПНП. «Розрахунки за податками», проте малі підприємства, як досліджуване, які визначають прибуток до оподаткування за загальними правилами мають врахувати і податкові різниці.

Так «для платників податку на прибуток підприємств, у яких річний дохід від будь-якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків), визначений за правилами бухгалтерського обліку за останній річний звітний (податковий) період не перевищує двадцяти мільйонів гривень, об'єкт оподаткування може визначатися без коригування фінансового результату до оподаткування на усі різниці (крім від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових (звітних) років), визначені відповідно до положень розділу III ПКУ» [44].

Платник податку, «у якого річний дохід (за вирахуванням непрямих податків), визначений за правилами бухгалтерського обліку за останній річний звітний (податковий) період не перевищує двадцяти мільйонів гривень, має право прийняти рішення про незастосування коригувань фінансового результату до оподаткування на усі різниці (крім від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових (звітних) років), визначені відповідно до положень розділу III ПКУ, не більше одного разу протягом безперервної сукупності років в кожному з яких виконується цей критерій щодо розміру доходу» [47]. Прийняте рішення платник податків фіксує в податковій

декларації з цього податку, що подається за перший рік у такій безперервній послідовності років. У наступних роках статті коригування також не застосовуються до результату господарювання такого набору (крім від'ємного значення об'єкта оподаткування попередніх податкових (звітних) років).

Для цілей пп. 134.1.1 ПКУ «до річного доходу від будь-якої діяльності, визначеного за правилами бухгалтерського обліку, включається дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), інші операційні доходи, фінансові доходи та інші доходи» [44].

Досліджуване підприємство значно перевищує наведені вище параметри. Так, лише дохід від реалізації за 2021 рік становить 116 278,6 тис.грн.

Таблиця 3.2

Відображення господарських операцій з обліку податку на прибуток

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Нараховано поточний податок на прибуток за рахунок збільшення ВПА	17	641/ПНП
2	Нараховано поточний податок на прибуток за рахунок зменшення ВПЗ	54	641/ПНП
3	Відображено витрати з податку на прибуток	98	641/ПНП
4	Перераховано авансовий внесок при виплаті дивідендів	641/Аванс із дивідендів	311
5	Зменшено зобов'язання з податку на прибуток на суму авансового внеску при виплаті дивідендів	641/ПНП	641/Аванс із дивідендів
6	Перераховано податок на прибуток до бюджету	641/ПНП	311

Підприємство як мале не веде облік нарахування податку на прибуток з врахуванням податкових різниць. Вважаємо за доцільне поширення на малі підприємства що є платниками податку на прибуток на загальних засадах обов'язковість дотримання норм НПСБО 17 «Податок на прибуток» та застосування при нарахування податку на прибуток рахунків 17 «Відстрочені податкові активи» та 54 «Відстрочені податкові зобов'язання».

Ми вважаємо що складовою податкового менеджменту є внутрішній контроль формування обороту до оподаткування, зокрема податку на прибуток.

Метою контролю розрахунку податку на прибуток є перевірка щодо

достовірності, об'єктивності та відповідності чинному законодавству показників обліку та звітності з нарахування та сплати податку на прибуток.

При проведенні контролю з розрахунку податку на прибуток з бюджетом доцільно використовувати алгоритм визначення витрат (доходу) з податку на прибуток, що наведений рисунком 4.3.

При визначенні об'єкта оподаткування (прибутку), включаються: доходи від операційної діяльності, які складаються, у першу чергу, з доходів від реалізації товарів, виконаних робіт, наданих послуг; інші операційні доходи.

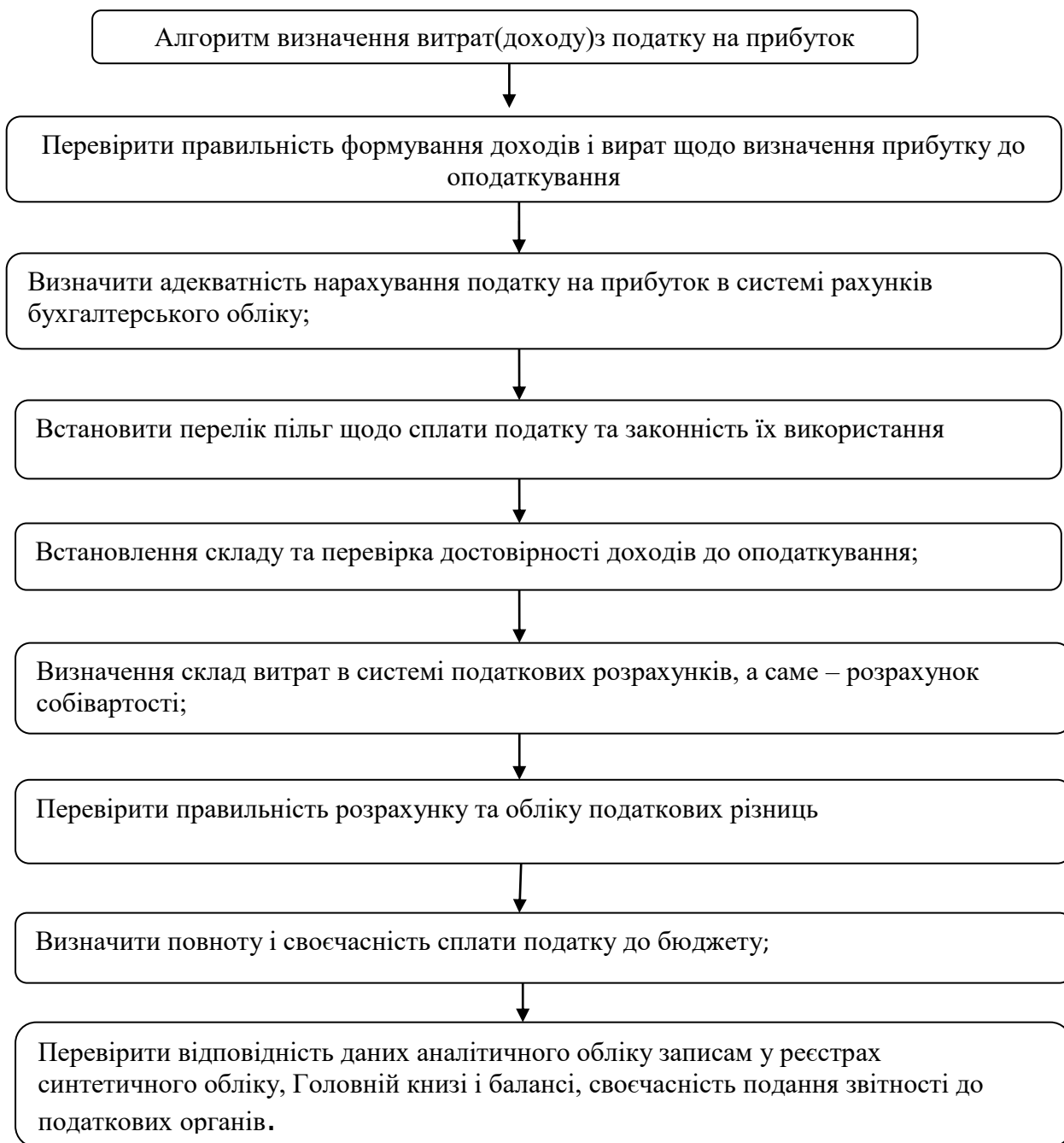


Рисунок 3.3 – Алгоритм визначення витрат (доходу) з податку на

прибуток

До витрат, що враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування, на підприємстві ПП «Альянс-Маркет» враховують витрати операційної діяльності (собівартість реалізованих товарів (виконаних робіт, наданих послуг); інші операційні витрати та інші витрати.

Досліджуване підприємство складає та подає декларацію з податку на прибуток один раз на рік. Достовірність інформації у податковій декларації підтверджують підписи директора Гребенчука Ю.Ф. та засвідчують печаткою. Подається декларація в електронній формі з дотриманням умови щодо реєстрації електронного підпису підзвітних осіб у порядку, визначеному законодавством.

Досліджуване підприємство пільгами не користується. Уточнено та спрощено зміст до деяких додатків до Декларації.

Таким чином на підприємстві, на нашу думку, необхідно розробити окремий розділ до Наказу про облікову політику «Організація обліку розрахунків за податками і платежами», в якому необхідно визначити об'єкти обліку та методичні аспекти відображення розрахунків за податками в правовому полі бухгалтерського та податкового законодавства, зокрема в частині податку на прибуток та узгодити відображення в обліку податкових зобов'язань з обліку на прибуток.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ III

На досліджуваному підприємстві прийнято Наказом №1 від 03.01.2017 р. Наказ «Про організацію бухгалтерського обліку та облікову політику підприємства», який у подальшому не оновлювали. Вивчення змісту цього регламенту дає підстави критично поставитись до більшості позицій. Наказ має формальний характер, не висвітлює а ні організаційних а ні методичних особливостей інформаційного забезпечення управління та формування фінансової і податкової звітності.

Бухгалтерія підприємства не використовує Спрощений план рахунків, та не узгодило робочий план рахунків з потребами формування фінансової звітності малих підприємств. Здебільшого це стосується рахунків, що безпосередньо впливають на формування фінансового результату. Зокрема, не розмежовано розрахунки з дебіторами та кредиторами, застосовують некоректну кореспонденцію рахунків в частині комісійної торгівлі.

У регламенті з облікової політики переважає імперативна складова. Доведено, що на підприємстві потребує удосконалення та оновлення регламент з облікової політики в частині методики бухгалтерського обліку та обліку з метою оподаткування.

При формуванні облікової політики за податковим аспектом необхідно передбачити можливість контрольних процедур, що може бути викладено або у Положенні з внутрішнього контролю (аудиту) або у відповідному розділі з облікової політики. На підприємстві є необхідним відпрацювати систему заходів спрямованих на оптимізацію управління податками.

ВИСНОВКИ

Податок на прибуток у податковій системі як України, так і більшості країн світу є основним прямим податком, притаманним податковій системі на всіх історичних етапах її розвитку.

Відповідно до податкової політики, прийнятої в країні, існують можливості створення податкового прибутку паралельно з фінансовим результатом у системі бухгалтерського обліку або безпосередньо на основі бухгалтерського прибутку.

Серед теорій персоналістичного напрямку виділяється так звана податкова - фіскальна теорія. Її суть уособлює теза про те, що сума прибутку до оподаткування і є прибутком. Ця теорія трактує бухгалтерській облік як окремий випадок податкового права. Ця теорія має суттєві недоліки і є обмеженою, тому що при розкритті такої базової категорії економіки підприємства як прибуток, слід надавати пріоритет його економічній сутності як об'єкта управління, а фіскальна функція відноситься до елементу обмеження витрат і господарських дій. В Україні з 2015 року скасовано розходження методології формування прибутку як показника фінансової звітності та прибутку з метою оподаткування, що є позитивним.

Ми вважаємо суперечливою позицію науковців стосовно напрямів удосконалення оподаткування в Україні стосовно зменшення фіскальної спрямованості податку на прибуток підприємств та розширення фіскального потенціалу податку на доходи фізичних осіб.

В бухгалтерському обліку типовим планом рахунків відображення нарахованого податку на прибуток передбачено за рахунком 641 «Розрахунки за податками» за відповідним аналітичним рахунком. Зобов'язання за нарахованим податком мають бути відображені в обліку відповідно до вимог НПСБО 11 «Зобов'язання» та НПСБО 17 «Податок на прибуток»

За базове при дослідженні обрано приватне мале підприємство «Альянс - Маркет» що здійснює діяльність з оптової і роздрібної торгівлі металами і

металевими виробами. В останні роки діяльність диверсифіковано та здійснюється виробництво прокату і металевих цвяхів. Динаміка валюти балансу та обсягів реалізації свідчить про розгортання діяльності.

Фінансова звітність ПП «Альянс-Маркет» складається на підставі використання загального плану рахунків у відповідності з нормами НП(С)БО 25 «Спрощена фінансова звітність», проте підприємство не використовує спрощений план рахунків.

Протягом періоду 2019-2021 років у ПП «Альянс-Маркет» ймовірність настання банкрутства є дуже низькою, хоча Z - розрахунок Альтмана має тенденцію до зниження.

ПП «Альянс-Маркет» є платником податку на прибуток з коригуванням бухгалтерського фінансового результату на податкові різниці, та має статус платника ПДВ. Не зважаючи на статус малого підприємства, досліджуване підприємство не має право сплачувати податок на прибуток без коригування податкових різниць з огляду на суттєве перевищення чистого доходу від реалізації над визначеним законодавством лімітом 20 000 000 грн. так за 2021 рік чистий дохід від реалізації становить 116 278,6 тис.грн. Також ПП «Альянс-Маркет» є платником ЄСВ.

Розраховані показники свідчать, що загальне податкове навантаження з впровадженням Податкового кодексу України не має значних коливань за роками. Показник 28% податкового навантаження на сукупний дохід підприємства (ПНсдп) свідчить про те, що на гривню доходу припадає 28 коп. податкових платежів, що, сприяє розширеному відтворенню. Податкове навантаження на прибуток є достатньо високим, що обумовлює недостатність власних джерел фінансування та обумовлює необхідність використання кредитних ресурсів, проте на досліджуваному підприємстві запас грошових коштів є ще достатнім.

Як зазначалось вище, ПП «Альянс-Маркет» є платником податку на прибуток. Базою оподаткування є бухгалтерський прибуток. Досліджуване підприємство є малим, проте обрало варіант оподаткування з коригуванням

фінансового результату на податкові різниці. Підприємство не створює резерву сумнівних боргів і не має відмінностей в методах нарахування амортизації., проте з огляду на високий рівень дебіторської заборгованості створення резерву сумнівних боргів є обов'язковою. Незначні податкові різниці обумовлені різницею оцінки необоротних активів у фінансовому обліку та в обліку за податковим аспектом.

На досліджуваному підприємстві прийнято Наказом №1 від 03.01.2017 р. Наказ «Про організацію бухгалтерського обліку та облікову політику підприємства», який у подальшому не оновлювали. Вивчення змісту цього регламенту дає підстави критично поставитись до більшості позицій. Наказ має формальний характер, не висвітлює а ні організаційних а ні методичних особливостей інформаційного забезпечення управління та формування фінансової і податкової звітності, виокремлено організаційно і методичну складові але не висвітлено податковий аспект облікової політики.

Бухгалтерія підприємства не використовує Спрощений план рахунків, та не узгодило робочий план рахунків з потребами формування фінансової звітності малих підприємств. Здебільшого це стосується рахунків, що безпосередньо впливають на формування фінансового результату. Зокрема, не розмежовано розрахунки з дебіторами та кредиторами, застосовують некоректну кореспонденцію рахунків в частині комісійної торгівлі.

У регламенті з облікової політики переважає імперативна складова. Доведено, що на підприємстві потребує удосконалення та оновлення регламент з облікової політики в частині методики бухгалтерського обліку та обліку з метою оподаткування.

Суть податкового аспекту формування облікової політики підприємства полягає в тому, що із визначених законодавством варіантів обліку вибирається той, який має переваги перед іншими з точки зору оптимізації податкових платежів або перенесення податкової бази на майбутні періоди.

При формуванні облікової політики за податковим аспектом необхідно передбачити можливість контрольних процедур, що може бути викладено або у

Положенні з внутрішнього контролю (аудиту) або у відповідному розділі з облікової політики. На підприємстві є необхідним відпрацювати систему заходів спрямованих на оптимізацію управління податками.

У цілому побудова обліку та облікової політики підприємства відповідає вимогам чинного законодавства та особливостям господарювання, проте є необхідним формалізувати регламент з врахуванням статусу підприємства як малого. У роботі надані рекомендації з оптимізації обліку витрат на мобільний зв'язок для уникнення штрафних санкцій на майбутнє та формування витрат на відрядження.

Розглянуто побудову обліку фінансових результатів як основу формування прибутку з метою оподаткування на підприємстві та обґрунтовано рекомендації з її удосконалення, а саме стосовно побудови обліку і розподілу ТЗВ та обліку витрат виробництва.

Підприємство як мале не веде облік нарахування податку на прибуток з врахуванням податкових різниць. Вважаємо за доцільне поширення на малі підприємства, що є платниками податку на прибуток на загальних засадах, обов'язковість дотримання норм НПСБО 17 «Податок на прибуток» та застосування при нарахуванні податку на прибуток рахунків 17 «Відстрочені податкові активи» та 54 «Відстрочені податкові зобов'язання».

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Барабаш О. О. Принцип фіскальної достатності у податковому законодавстві України. *Lviv Polytechnic National University Institutional Repository*. URL: <http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/26483/1/10-46-50.pdf>
2. Бюджетний кодекс України. Кодекс № 2456-VI від 8.07.2010. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17> (дата звернення: 4 січня 2019 р.).
3. Василик О. Д. Податкова система України: навчальний посібник / К.: ВАТ «Поліграфкнига», 2004. 478 с.
4. Вплив бюджетно-податкової та грошово-кредитної політик на подолання криз і соціально-економічне зростання країн / Кузьменко В. П., Макаренко Л. Л., Кузьменко Н. В. та ін. URL: http://www.niisp.gov.ua/vydanna/panorama/issue.php?s=epol2&issue=2003_2.
5. Волохова І. С. Місцеве оподаткування: реалізація загальних принципів. *Економіка України*. 2014, № 12 (637). С. 74-84.
6. Галамай Р. Я. Шляхи підвищення ефективності справляння податків до бюджетів територіальних громад на основі податкового менеджменту. *Регіональна економіка*. 2020. №4. С. 86-92
7. Галамай Р.Я. Податкова децентралізація як чинник формування фінансової бази територій. *Вісник Сумського національного аграрного університету*, 2019, №3 (81), с. 59-60.
8. Галамай Р. Я., Прокіпчук Л. І. Формування податкової системи в умовах децентралізації: досвід країн-членів Європейського Союзу. *Соціально- економічні проблеми сучасного періоду України* : зб. наук. пр. НАН України. ДУ «Ін-т регіональних досліджень ім. М. І. Долішнього НАНУ» ; Львів, 2017. Вип. 6 (128). С. 132-135.
9. Галамай Р. Я. Теоретико-методичні основи розвитку податкової систем. *Соціально-економічні проблеми сучасного періоду України*: зб. наук. пр.

ДУ «Ін-т регіональних досліджень ім. М. І. Долішнього НАНУ», Львів, 2016, Вип. 5 (121), с. 109-115.

10. Дуб А. Р. Трансформація адміністрування податку з доходів фізичних осіб: світовий досвід і можливості для України. *Фінанси України*. 2018. № 5. С. 80-93.

11. Європейська Хартія місцевого самоврядування. Документ № 994_036, Страсбург, 15 жовтня 1985р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_036

12. Єфименко Т. І. Податки в інституційній системі сучасної економіки. НАН України, *Ін-т екон. та прогнозув.* К., 2011. С. 189.

13. Задорожня Л. А. Регулятивна ефективність персонального прибуткового податку: приклад України: дисертація на здобуття наук. ступеня канд. ек. наук за спеціальністю 08.00.08. Ірпінь, 2017.

14. Замасло О. Т. Податкова система України в умовах євроінтеграції. Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису: дисертація на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук за спеціальністю 08.00.08 Львівський національний університет імені Івана Франка, Львів, 2018.

15. Захарова О. В., Василишина А. П. Впровадження зарубіжного досвіду децентралізації управління. НАДУ при ПУ. *Дніпропетровський регіональний інститут державного управління*. 2015. 23 с.

16. Іванов Ю. ., Крисоватий А.І., Десятнюк О.М. Податкова система: Підручник. К.: *Атіка*, 2006. 920 с.

17. Карлін М. Використання пропорційного підходу до оподаткування в Україні: проблеми та можливі способи їх розв'язання. *Економічний часопис Східноєвропейського національного університету імені Лесі Українки*. № 1, 2016. С. 85-90.

18. Карлін М.І. Встановлення ставок основних податків в Україні на основі принципу прогресивності. *Регіональна економіка*. 2015. №4. С. 102-107.

19. Крисоватий А. І., Мельник В. М., Кошук Т. В. Сутність та концептуальні основи формування податкової політики в умовах євроінтеграційних процесів. *Економіка України*. 2016. № 1 (650). С. 35-51.
20. Крисоватий А. І., О. М. Десятнюк. Податкова система: навчальний посібник. Тернопіль: *Карт-бланш*, 2004. 331 с.
21. Крушельницька Т., Орісенко О. Принципи податкової системи України: теоретичне визначення і практика застосування. *Ефективність державного управління*. 2011. Вип. 28. с. 17-24.
22. Кульчицький М. І. Оцінка ефективності управління коштами місцевих бюджетів в Україні. *Бізнес Інформ*. 2015. № 11. С. 132-137. (дата звернення: 28 червня 2019 р.).
23. Кучерявенко М. П. Податкове право України: підручник. Харків: *Право*, 2013. 536 с.
24. Лазур. С.П. Системний підхід до структуризації податкової системи ринкового типу. *Ефективна економіка*. 2013. № 1. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=1732>
25. Луніна І.О. Бюджетна децентралізація в Україні в контексті європейських тенденцій. *Збірник наукових праць Університету державної фіскальної служби України*. 2016. №2. С. 155-171.
26. Луніна І.О. Бюджетна децентралізація: цілі та напрями реформ. *Економіка України*, № 11 (636). 2014. С. 61-75.
27. Луніна І. О. Державні фінанси у перехідний період. Х.: «Форт», 2000. С. 102.
28. Ляшенко Ю.І. Бюджетні кошти держави: теорія і практика формування. *Науковий вісник національного університету ДПС України (економіка, право)*. 2013. № 3 (62). с. 105-112.
29. Лютий І. О. Податкова система : навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. К. : *Центр учбової літератури*, 2009. 456 с.
30. Марець О. Р., Вільчинська О. М. Теоретичні питання побудови інтегральних індикаторів. *Глобальні та національні проблеми економіки*,

9, 2016. С. 1017-1020.

31. Мединська Т.В., Власюк Н.І. Податкова система: Навчальний посібник. 3-тє вид. Львів: *Магнолія*. 2012. 424 с.
32. Мельник П. В. Податкова система та механізми її реалізації у перехідній економіці: автореф. дис. на здобуття наук ступеня док. екон. наук: спец. 08.04.01. К., 2001. 32 с.
33. Миргородська Л.О. Фінансові системи зарубіжних країн: Навч. посіб. К.: *Центр учбової літератури*, 2008. 320 с.
34. Михайленко С.В. бюджетний менеджмент: стан та оцінка ефективності: монографія. Одеса.: *ВСВ, Друк Південь*, 2011. 400 с.
35. Михасюк І. Р. Зарубіжний досвід адміністрування податку з доходу громадян та можливості його застосування в Україні. *Формування ринкової економіки в Україні*. Вип. 31. Част. 2. 2014. С. 62-70.
36. Мінкович В.Т., Свадеба В.В. Реформування податкової системи України як необхідна умова для розбудови провідної держави. *Науковий вісник Ужгородського університету. Серія «Економіка»*. 2015. Вип. 1 (45). Т. 1. с. 224-226.
37. Молодченко Т.Г. Формування бюджетної системи України: історичний аспект. *Актуальні проблеми державного управління*. 2010. № 2. С. 113-118.
38. Оподаткування в Україні: навчальний посібник / За ред.. Н.І. Редіної. К.: *Центр учбової літератури*, 2009. 544 с.
39. Панура Ю.В. Узагальнення наукових підходів до визначення сутності податків та їх систематизації. *Наукові записки. Серія «Економіка»*. 2013. Вип. 21. с. 181-184.
40. Папп В.В. Концептуальні підходи до формування та розвитку податкової системи України. *Регіональна економіка*. 2019. №1. С. 225-232.
41. Податкова політика України: стан, проблеми та перспективи: монографія: за ред. З. С. Варналія. Київ: *Знання України*, 2008. 190 с.

42. Податкова система: Навчальний посібник / Іванова В.Г., Дубовик О.Ю., Хомутенко В.П. та ін.. Одеса: *ВМВ*, 2014. 344 с.
43. Податкова система: Навчальний посібник. / За заг. ред.. Андрущенко В.Л. К.: «*Центр учбової літератури*», 2015. 416 с.
44. Податковий кодекс України: URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>
45. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій від 30.11.1999 р № 291 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11#Text>
46. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.99 р. № 996-XIV зі змінами і доповненнями URL: <http://zakon.rada.gov.ua>.
47. Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку: URL: <http://document.vobu.ua/buhoblik/npsbo>
48. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо реформи міжбюджетних відносин. Закон України № 71-VIII від 28.12.2014 р.
49. Пухкал О. Г., Лисак Л. М. Інституційний вимір функціонування податкової системи України. *Інвестиції: практика та досвід*. № 23, 2016. С. 68-73.
50. Рибак С.О., Гончаревич Л.Г. Податкова система: системо формуючий детермінант розвитку країни. *Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право)*. 2010. № 3 (50). с. 76-85.
51. Ференс О. Реформування податкової системи України. Міністерство юстиції України. URL: https://minjust.gov.ua/m/str_11350
52. Юрій С. І., Крисоватий А. І., Кошук Т. В. Сучасні тенденції розвитку європейського оподаткування та новітня парадигма податкової політики в Україні : монографія. Тернопіль: *Тернопільський національний економічний університет*, 2010. 292 с.

53. Яресько Н. Податкова реформа : популізм, соціалізм чи реалізм, *Дзеркало тижня*. 7 листопада 2015. С. 8.
54. Ясько І. В. Принципи оподаткування. Вісник Національного університету "Львівська політехніка". *Юридичні науки*. 2015. № 824. С. 135- 139.
55. www.minfin.gov.ua. Офіційний сайт Міністерства фінансів України.
56. www.treasury.gov.ua Веб-портал Державної казначейської служби України.
57. www.ukrstat.gov.ua. Офіційний сайт Державної служби статистики України.
58. Eurostat. Офіційний веб-сайт Служби статистики ЄС. URL: http://ec.europa.eu/eurostat/statistics_explained/index.php/Tax_revenue_statistics.