

ВПЛИВ ЗМІНИ АЛГОРИТМУ ВИЗНАЧЕННЯ ОПОДАТКОВАНОГО ПРИБУТКУ НА ВЕДЕННЯ ПОДАТКОВОГО ОБЛІКУ

THE INFLUENCE OF THE ALGORITHM CHANGE DETERMINATION OF TAXABLE INCOME ON TAX ACCOUNTING

Загорельська Т.Ю.

кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри
обліку, економіки та управління персоналом підприємства,
Придніпровська державна академія будівництва та архітектури

Свічкарь Н.М.

кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри
обліку, економіки та управління персоналом підприємства,
Придніпровська державна академія будівництва та архітектури

Баранов А.І.

кандидат економічних наук,
доцент кафедри
обліку, економіки та управління персоналом підприємства,
Придніпровська державна академія будівництва та архітектури

Полонська В.В.

магістрант,
Придніпровська державна академія будівництва та архітектури

У статті розглянуто алгоритм визначення оподаткованого прибутку підприємства в контексті проведення податкової реформи. Узагальнено етапи реформування оподаткування прибутку, визначено наявні проблеми впровадження нової моделі справляння цього податку. Досліджено алгоритм визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток згідно з вимогами Податкового кодексу України. Розглянуто перелік різниць, на які коригується фінансовий результат для визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток. Окреслено напрями вдосконалення оподаткування прибутку підприємств.

Ключові слова: прибуток, оподаткування прибутку, податок на прибуток підприємств, податкова ставка, податкове навантаження, фіскальна значимість, податковий механізм.

В статье рассмотрен алгоритм определения налогооблагаемой прибыли предприятия в контексте проведения налоговой реформы. Обобщены этапы реформирования налогообложения прибыли, указаны существующие проблемы внедрения новой модели взимания этого налога. Исследован алгоритм определения объекта налогообложения налогом на прибыль в соответствии с требованиями Налогового кодекса Украины. Рассмотрен перечень разниц, на которые корректируется финансовый результат для определения объекта налогообложения налогом на прибыль. Определены направления совершенствования налогообложения прибыли предприятий.

Ключевые слова: прибыль, налогообложение прибыли, налог на прибыль предприятий, налоговая ставка, налоговая нагрузка, фискальная значимость, налоговый механизм.

The article deals with the algorithm for determining the taxable profits of enterprises in the context of tax reform implementation. The stages of the taxation reform are generalized, existing problems of introduction of a new model of tax collection are determined. The algorithm of determination of the object of taxation of income tax according to the requirements of the Tax Code of Ukraine is investigated. The list of differences, which are adjusted for the financial result for the purpose of determining the object of taxation of income tax, is considered. Directions of improvement of taxation of enterprise profits are outlined.

Key words: profit, profit taxation, corporate profit tax, tax rate, tax burden, fiscal significance, tax mechanism.

Постановка проблеми. Наявність у нашій державі податкового та бухгалтерського обліку, їх певна роз'єднаність визначили один з пріоритетних напрямів реформування податкової системи України, зокрема гармонізацію податкового та бухгалтерського обліку. Ухвалення Податкового кодексу України (далі – ПКУ) частково ліквідувало значну неузгодженість між податковим та бухгалтерським обліком, але істотно ускладнило розрахунок бази оподаткування, відображення в обліку й звітності податку на прибуток, посилило фіскальну спрямованість обліку.

Наступні суттєві зміни внесені Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» від 28 грудня 2014 р. № 71-VIII [1]. Відповідно до нової редакції розділу III «Податок на прибуток підприємств» ПКУ, запропонованого Міністерством доходів і зборів України, об'єктом оподаткування податком на прибуток став фінансовий результат, визначений за правилами бухгалтерського обліку, змінений на суму податкових коригувань. Текст розділу III Податкового кодексу було значно спрощено та скорочено приблизно на 30%. З документа вилучено класифікацію податкових доходів та витрат. Замість них надано список податкових коригувань, які необхідно буде застосовувати до фінансового результату, визначеного у фінансовій звітності підприємства.

Зазначені зміни в оподаткуванні податком на прибуток вітчизняних підприємств вимагають відповідних змін у веденні податкового обліку та вивчення їх наслідків.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблематикою оподаткування прибутку юридичних осіб займалися такі відомі вітчизняні вчені, як В. Вишневський, О. Данілов, Т. Єфіменко, Ю. Іванов, А. Крисоватий, В. Мельник, П. Мельник, Д. Серебрянський, А. Соколовська, Л. Шабліста.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Аналіз наукової літе-

ратури дає змогу дійти висновку, що наслідки зміни алгоритму визначення оподаткованого прибутку, який впливає на ведення податкового обліку, недостатньо вивчені.

Формулювання цілей статті (**постановка завдання**). Мета статті полягає в дослідженні впливу зміни алгоритму визначення оподаткованого прибутку на ведення податкового обліку відповідно до останніх змін Податкового кодексу України.

Виклад основного матеріалу дослідження. Історія прибуткового оподаткування в Україні, що налічує більше 20 років, свідчить про те, що більшість змін в підходах до оподаткування прибутку не має системного характеру. Ретроспективний аналіз законодавства щодо оподаткування прибутку (доходу) юридичних осіб дає змогу виділити декілька етапів, за яких кардинально змінювались підходи до визначення об'єкта оподаткування, порядку його визначення та корегування на ті чи інші пільги (табл. 1).

Перші два етапи слід розглядати як етапи становлення прибуткового оподаткування. Повноцінне становлення порядку оподаткування прибутку відбулось після набуття чинності Законом України «Про внесення змін до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 22 травня 1997 р. № 283/97-ВР [2]. Період, протягом якого діяв цей Закон, характеризується великою інтенсивністю змін. Головна риса моделі оподаткування прибутку, що діяла протягом цього періоду (до прийняття Податкового кодексу), полягала в практично повному відокремленні податкового обліку від бухгалтерського. Необхідність окремого трактування господарських операцій для цілей складання фінансової та податкової звітності практично подвоїла трудомісткість облікової роботи, а інтенсивність змін законодавства суттєво обмежувала можливість платника податків щодо автоматизації обліку. Крім того, постійні зміни в порядку оподаткування прибутку здійснювали дестимулюючий вплив на активізацію інвестиційних процесів.

Таблиця 1

Реформування оподаткування прибутку в Україні протягом 1991–2015 рр.

Період	Характеристика
1992 р. – 1994 р. (за винятком I кварталу 1992 р.)	Оподаткування доходу, який визначався за даними бухгалтерського обліку, правила якого були сформовані ще за часів адміністративної економіки.
1995 р. – I півріччя 1997 р.	Оподаткування прибутку, який визначався за даними бухгалтерського обліку, правила якого були сформовані ще за часів адміністративної економіки.
II півріччя 1997 р. – I квартал 2011 р.	Прибуток для мети оподаткування розраховувався за правилами, що відмінні від правил бухгалтерського обліку (одночасно незалежно від оподаткування протягом 1999–2001 рр. здійснено реформу бухгалтерського обліку щодо зближення його з міжнародною практикою).
II квартал 2011 р. – 2014 р.	Зближення податкового та бухгалтерського обліку, застосування під час визнання та оцінювання витрат і доходів у податковому обліку правил, що встановлені в бухгалтерському обліку, але з низкою обмежень.
З початку 2015 р.	Оподаткування прибутку за даними бухгалтерської звітності, коригування об'єкта оподаткування на обмежену кількість податкових різниць.

Після набуття чинності Податковим кодексом [3] більшість елементів податку була переглянута. Було продекларовано зближення податкового та бухгалтерського обліку, що проявилось у застосуванні єдиного порядку визнання доходів і витрат, застосуванні однакових методів нарахування амортизації, однаковому трактуванні термінів в бухгалтерському та податковому обліку, але повної ідентичності податкового та бухгалтерського обліку досягнуто не було, тобто широке трактування доходів та обмеження визнання витрат, що були встановлені для цілей оподаткування, мали виключно фіскальну спрямованість. Суттєва різниця між фінансовим результатом та об'єктом оподаткування податком на прибуток дає змогу зробити висновок, що завдання наближення податкового та бухгалтерського обліку не було виконане.

Завдяки раніше чинному порядку розрахунку прибутку для оподаткування зберігався такий термін, як податкова різниця, під якою розумілась різниця, що виникала між оцінкою та критеріями визнання доходів, витрат, активів, зобов'язань за національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку або міжнародними стандартами фінансової звітності, а також доходами та витратами, визначеними згідно з розділом III Податкового кодексу.

Чергова спроба реформувати податок на прибуток була здійснена наприкінці 2014 р. під час внесення чергових змін до Податкового кодексу [1]. Внесеними змінами запроваджено нові підходи до визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток, розширено перелік витрат, що враховуються під час визначення прибутку для оподаткування, а також усунена значна кількість розбіжностей між даними бухгалтерського та податкового обліку, тобто зменшена кількість податкових різниць. Також скасовано практично всі податкові пільги з цього податку, а також запроваджено принципово новий підхід до визначення об'єкта оподаткування (табл. 2).

Податковою базою, згідно з ПКУ, визнається грошове вираження прибутку як об'єкта оподаткування. Таким чином, зі зміною об'єкта оподаткування відбувається перегляд бази оподаткування податку на прибуток підприємств.

Необхідно зазначити, що й ця спроба вдосконалити податкове законодавство не була досить обґрунтована, про що свідчить те, що протягом січня-вересня 2015 р. до оновленої редакції Податкового кодексу вносилися зміни, що коригують порядок нарахування податку на прибуток.

Згідно з редакцією ПКУ до 1 січня 2015 р. прибуток підприємств визначався як виручка від реалізації товарів, робіт, послуг за вирахуванням витрат діяльності таких підприємств. Прибуток як об'єкт оподаткування податком на прибуток класифікувався таким чином:

– прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначається шляхом зменшення суми доходів звітного періоду на собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг та суму інших витрат звітного податкового періоду;

– дохід (прибуток) нерезидента, що підлягає оподаткуванню з джерелом походження з України [3].

Структура III розділу Податкового кодексу мала такі статті, як 135, 136, 137, 138, 139, 140 з відповідними назвами «Порядок визнання доходів та їх склад», «Доходи, що не враховуються при визначенні об'єкта оподаткування», «Порядок визнання доходів», «Склад витрат та порядок їх визнання», «Витрати, що не враховуються при визначенні об'єкта оподаткування», «Особливості витрат подвійного призначення» тощо, склад яких суттєво відрізнявся від Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, пов'язаних з нарахуванням доходів і витрат у бухгалтерському обліку.

Отже, основною площиною податкових розрахунків був порядок (формула) визначення деклараційного прибутку (збитку) звітного періоду згідно з нормами Податкового кодексу України, що передбачають визначення бази оподаткування податку на прибуток за відповідними статтями розділу III Податкового кодексу України.

Крім того, застосовувались додаткові обмеження.

1) Податок нараховувався платником самостійно за ставкою від податкової бази. Податок, отриманий від діяльності, яка підлягає патен-

Таблиця 2

Порівняння визначення об'єкта оподаткування прибутку у 2014 та 2015 рр. згідно з ПКУ

Редакція до 1 січня 2015 р.	Редакція з 1 січня 2015 р.
Прибуток з джерелом походження з України та за її межами, який визначається шляхом зменшення суми доходів звітного періоду, визначених згідно зі статтями 135–137 цього Кодексу, на собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг та суму інших витрат звітного податкового періоду, визначених згідно зі статтями 138–143 цього Кодексу, з урахуванням правил, встановлених статтею 152 цього Кодексу.	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.

туванню, підлягав сплаті до бюджету в сумі, яка визначена відповідно до норм Податкового кодексу України, а також зменшена на вартість придбаних торгових патентів на право провадження такого виду діяльності.

2) Платник податку, який проводив діяльність, що підлягає патентуванню, зобов'язаний був окремо визначати податок від кожного виду такої діяльності та окремо визначати податок від іншої діяльності. З цією метою введено окремий облік доходів, отриманих від діяльності, що підлягає патентуванню, та витрат, пов'язаних з веденням діяльності з урахуванням від'ємного значення як результату розрахунку об'єкта оподаткування.

3) Доходи й витрати нараховувалися з моменту їх виникнення згідно з правилами, встановленими Податковим кодексом України, незалежно від дати надходження або сплати коштів.

Отже, такий показник прибутку підприємств до оподаткування за нормами Податкового кодексу України можна було розрахувати за формулою (1):

$$\text{Пр./З}_{\text{б.под.}} = \text{Д} - \text{С} - \text{ІВ}, \quad (1)$$

де $\text{Пр./З}_{\text{б.под.}}$ – прибуток/збиток за нормами Податкового кодексу України;

Д – доходи;

С – собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг;

ІВ – інші витрати.

Саме такий алгоритм визначення об'єкта оподаткування закладено у форму декларації з податку на прибуток, затвердженої Наказом Міністерства доходів і зборів України «Про затвердження форми Податкової декларації з податку на прибуток підприємства» від 30 грудня 2013 р. № 872, незважаючи на можливі коригування податкових зобов'язань платника податку цілей трансфертного ціноутворення [4].

Вже з 1 січня 2013 р. суб'єкти господарювання повинні були вести облік та надавати фінансову звітність з урахуванням податкових різниць, що передбачено підрозділом 4 розділу XX чинного Податкового кодексу України та Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку «Податкові різниці», затвердженим Наказом Міністерства фінансів України від 25 січня 2011 р. № 27, у якому є визначення податкових різниць та поділ їх на тимчасові та постійні [5]. Однак на практиці цим положенням користуватись неможливо через відсутність чіткого механізму розрахунку податкових різниць.

Відповідно до пункту 3 П(С)БО 35 «Податкові різниці» обліковий прибуток (збиток) – це сума прибутку (збитку) до оподаткування, визначена в бухгалтерському обліку та відображена у Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) за звітний період. З іншого боку, податковий прибуток (збиток) – це сума прибутку (збитку), визначена за податковим законодавством об'єктом оподаткування за звітний період

[8]. Відповідно, мета визнання облікового прибутку як прибутку до оподаткування під час складання фінансової звітності полягає в тому, аби усунути вплив різниць у визначенні облікового та податкового прибутку на фінансовий результат діяльності підприємства у звітному періоді [6].

Отже, такий показник прибутку підприємств до оподаткування можна розрахувати за формулою (2):

$$\text{Пр./З}_{\text{б.под.}} = \text{П}_{\text{р.бух.}} +/ - \text{ППР} +/ - \text{ТПР}_{\text{зв.}}, \quad (2)$$

де $\text{Пр./З}_{\text{б.под.}}$ – прибуток/збиток за нормами Податкового кодексу;

$\text{П}_{\text{р.бух.}}$ – прибуток за нормами стандартів бухгалтерського обліку;

ППР – постійна податкова різниця;

ТПР_{зв.} – тимчасова податкова різниця, що належить до звітного періоду.

Очевидно, що наведені формули (1) і (2) надавали різний алгоритм визначення бази оподаткування прибутку підприємств до оподаткування, водночас результати розрахунків за формулами (1) і (2) показували одну величину показника.

Крім того, в Україні діють П(С)БО 17 та МСФЗ 12, згідно з якими податкові різниці створюють відстрочені податкові активи та зобов'язання, які відображаються у фінансовій звітності для приведення у відповідність фінансової та податкової звітності та забезпечення порівнянності обліків [7; 8]. Природою виникнення податкових різниць є податкові обмеження, які присутні в законодавстві абсолютно всіх країн світу. Потрібно підкреслити, що такі податкові різниці відображаються у фінансовій звітності, а не в податковій, отже, такі різниці не впливають на об'єкт оподаткування податком на прибуток, а лише приводять у відповідність фінансову та податкову звітність. Запропоновані зміни не містять більше положень щодо обліку в Податковому кодексі України податкових різниць, відповідні норми скасовані. Натомість пропонується новий механізм розрахунку оподаткованого прибутку.

З 1 січня 2015 р. набула чинності нова редакція розділу III ПКУ «Податок на прибуток підприємств», в якій повністю переглянуті підхід і методологія розрахунку оподаткованого прибутку, а саме:

– об'єкт оподаткування розраховується на основі даних фінансової звітності, складеної відповідно до національних П(С)БО або МСФЗ;

– податковий облік замінений на механізм податкових коригувань, які застосовуються до фінансового результату для визначення об'єкта оподаткування;

– скасовані/змінені старі та додані нові обмеження стосовно низки податкових витрат та окремих операцій;

– податкові органи відтепер мають право перевіряти правильність ведення бухгалтер-

ського обліку відповідно до національних П(С) БО або МСФЗ.

Іншими словами, вихідною точкою стає фінансова звітність за звітний період.

Перше подання декларації з податку на прибуток за новою формою відбувалося за результатами діяльності за 2015 р. У зв'язку з тим, що зараз податок на прибуток визначається на підставі результатів бухгалтерського обліку, новою формою декларації не передбачена наявність додатків, у яких відображалися б податкові доходи й витрати платника податків за окремими операціями, як це було раніше [9]. Виняток становить додаток, у якому наводяться суми самостійних коригувань доходів і витрат для цілей трансфертного ціноутворення у платників, які застосовують коригування на всі різниці, установлені ПКУ. В структурі III розділу ПКУ також відсутні статті з переліком доходів та витрат з метою оподаткування. Національні бухгалтерські стандарти, як і Міжнародні стандарти фінансової звітності, не містять будь-яких обмежень у формуванні витрат, обов'язковою умовою, згідно з П(С)БО, є наявність первинного документа, який дає право бухгалтеру відображати господарську операцію в бухгалтерському обліку. Доходи також визначаються на підставі первинних документів, що підтверджують їх отримання платником податку, обов'язковість ведення та зберігання яких передбачено правилами ведення бухгалтерського обліку та інших документів, встановлених розділом II ПКУ [3; 10]. Інформацію про доходи та витрати з метою оподаткування податком на прибуток необхідно накопичувати з використанням даних бухгалтерського обліку, тоді як облікових реєстрів податкового обліку для цього не передбачено.

Обліково-податковий процес щодо сплати податку на прибуток завершується складанням податкової звітності, яку можна вважати основним обліковим реєстром для податкового обліку податку на прибуток. Щоб за новими правилами ПКУ визначити в декларації об'єкт оподаткування та розрахувати суму податку на прибуток за звітний період, платник податків повинен зазначити в ній [9]:

- фінансовий результат до оподаткування за даними фінансової звітності;
- суми різниць, на які коригується такий фінансовий результат;
- фінансовий результат після коригування, який буде об'єктом оподаткування.

Новий принцип оподаткування можна подати у вигляді формули:

$$ОП = ФР - З +/- Р, \quad (3)$$

де ОП – об'єкт обкладення податком на прибуток;

ФР – фінансовий результат до оподаткування;

З – податкові збитки минулих років;

Р – усі різниці, встановлені ПКУ.

Зазначимо, що формула ілюструє загальне правило, але якщо дохід підприємства від усіх видів діяльності за останній звітний рік не перевищить 20 млн. грн., то вона може мати такий вигляд:

$$ОП = ФР - З +/- Р_{пер}, \quad (4)$$

де $R_{пер}$ – різниці, встановлені перехідними положеннями підрозділу 4 розділу XX ПКУ.

При цьому для визначення суми такого коригування передбачено спеціальний додаток «Різниці». У ньому наведено всі види різниць, які повинні застосовувати платники податків (зокрема, платники з річним доходом менше, ніж 20 млн. грн.). Підприємство в цьому додатку відповідно до норм ПКУ відобразить суми нарахованих у звітному році бухгалтерських доходів та витрат за деякими господарськими операціями, суми деяких платежів, перерахованих та отриманих за цей період, а також податкові збитки минулих років. Усі ці суми будуть різницями, на які слід відкоригувати бухгалтерський фінансовий результат. Підсумковий показник різниць переноситься з додатка в декларацію та збільшує або зменшує бухгалтерський фінансовий результат для розрахунку об'єкта оподаткування.

Зазначимо, що як різниці виступають, зокрема, суми:

- нарахованої амортизації, уцінки, дооцінки та залишкової вартості основних засобів і нематеріальних активів, а також суми втрат від зменшення корисності таких активів і вигід від її відновлення;

- витрат на формування резервів і забезпечень (за винятком забезпечень на оплату відпусток), а також суми коригувань (зменшення) таких резервів;

- дивідендів, виплачуваних підприємству іншими платниками податку на прибуток;

- витрат на оплату відпусток працівникам та інших виплат, пов'язаних з оплатою праці, які після 1 січня 2015 р. відшкодовуються за рахунок резервів, створених у бухгалтерському обліку до цієї дати, якщо такі витрати не були включені до складу витрат у податковому обліку.

З 1 січня 2015 р. для цілей оподаткування повною мірою обліковуються суми витрат, пов'язаних з негосподарською діяльністю підприємства (за винятком витрат, пов'язаних з невиробничими основними засобами, у платників, які застосовують коригування на різниці), зокрема витрат на сплату штрафних санкцій. Такі суми не є різницями.

Отже, з 1 січня 2015 р. об'єктом обкладення податком на прибуток є фінансовий результат до оподаткування (прибуток або збиток), визначений у фінансовій звітності підприємства за правилами бухгалтерського обліку та відкоригований на різниці, передбачені ПКУ. Водночас для підприємств з річним доходом більше 20 млн. грн. нормами ПКУ передбачено додаткове коригування на різниці, встановлені розді-

лом III. В результаті такого коригування деякі види доходів та витрат, нараховані в бухгалтерському обліку, не обліковуються для цілей оподаткування, іноді замінюються на податкові показники за правилами розділу III ПКУ. Таким чином, відбувається взаємне виключення витрат, які відображені у фінансовій звітності у складі витрат і не можуть бути включені як витрати для цілей оподаткування, шляхом відображення їх у складі фінансового результату до оподаткування. Якщо підприємство у фінансовій звітності у складі витрат включило витрати, які не пов'язані з господарською діяльністю, однак мали місце у звітному періоді, то такі витрати не можуть бути включені для цілей оподаткування податком на прибуток. Згідно із запропонованими змінами до ПКУ такі витрати, відображені у фінансовій звітності, не вилучаються зі складу витрат, а збільшують оподатковуваний прибуток на цю суму. В такий спосіб ці витрати будуть виключені для цілей податкового обліку. Такий підхід не вплине на розрахунок оподаткованого прибутку підприємств, проте значно спростить роботу переконаних щодо податкових коригувань.

Висновки. Підсумовуючи вищевикладене, можемо сказати таке. Якщо річний дохід підприємства (підпункт 134.1.1 ПКУ) не перевищує 20 млн. грн., воно може визначати об'єкт оподаткування в сумі, що дорівнює бухгалтерському фінансовому результату до оподаткування без коригувань на різниці, передбачені розділом III ПКУ, але з урахуванням податкових збитків минулих років та перехідних положень пункту 4 розділу XX ПКУ. При цьому підприємство має повідомити податковий орган про своє рішення не застосовувати коригування, передбачені розділом III ПКУ. Зробити це можна шляхом проставлення відмітки в спеціальному полі декларації, яка подається за перший звітний рік, у якому було прийнято таке рішення. В подальшому підприємство не застосовує коригування, поки його річний дохід не перевищить 20 млн. грн.; коли він перевищує 20 млн. грн., воно визначає об'єкт оподаткування в сумі, що дорівнює бухгалтерському фінансовому результату до оподаткування, відкоригованому на всі різниці, передбачені ПКУ. Обов'язок корегування фінансового результату до оподаткування, що визначений у

фінансовій звітності, поширюється на платників податків, річний обсяг доходів яких перевищує 20 мільйонів гривень. Тобто спрощення порядку визначення об'єкта оподаткування поширюється тільки на малі підприємства.

Такі новації можуть розглядатись як позитивні, але їхній вплив на економічні процеси не слід перебільшувати.

По-перше, внесеними до Податкового кодексу [3] змінами передбачено, що платники податків, які мають обсяг річного доходу менше 20 мільйонів гривень, можуть вибрати спрощену систему оподаткування (якщо здійснення відповідної діяльності не заборонено на спрощеній системі оподаткування). Тобто такі платники податків можуть вибирати між спрощеною та загальною системою.

По-друге, за усієї важливості підтримки малого бізнесу держава забуває про проблеми великих промислових підприємств, які генерують левову частину податкових надходжень до державного та місцевих бюджетів. Більшість підприємств є збитковими внаслідок цілої низки зовнішніх та внутрішніх (по відношенню до підприємства) факторів, серед яких слід назвати неможливість спрогнозувати суму податку на прибуток, тому що в оподаткуванні залишився механізм коригування фінансового результату на різниці.

По-третє, продекларованим є скорочення податкових різниць. Наявність податкових різниць сприймається урядовцями як негативне явище, але за рахунок різних підходів до оцінювання окремих господарчих операцій реалізується як фіскальна, так і регульовальна функції податку на прибуток.

Усі ці та інші недоліки чинного податкового законодавства дають змогу сформулювати деякі напрями подальшого вдосконалення порядку оподаткування прибутку підприємств.

Одним з напрямів вдосконалення оподаткування прибутку має стати подальше зближення податкового та бухгалтерського обліку. Зближення податкового та бухгалтерського обліку робиться несистемним чином, а саме на рівні ототожнювання основних термінів, порядку визнання витрат і доходів, здійснених у попередні роки, але без гармонізації основних принципів бухгалтерського обліку та оподаткування.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Про внесення змін до Податкового кодексу та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи: Закон України від 28 грудня 2014 р. № 71-VIII // Законодавство України. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/71-19/paran2#n2>.
2. Про внесення змін до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств»: Закон України від 22 травня 1997 р. № 283/97-ВР // Законодавство України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/283/97-%D0%B2%D1%80> (втратив чинність).
3. Податковий Кодекс України: Закон України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI (зі змін. та доп.) // Законодавство України. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-vi>.
4. Про затвердження форми Податкової декларації з податку на прибуток підприємства: затверджено Наказом Міністерства доходів і зборів України від 30 грудня 2013 р. № 872 / Державна фіскальна служба України. URL: <http://minrd.gov.ua/zakonodavstvo/podatkovye-zakonodavstvo/nakazi/63025.html>.

5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 35 «Податкові різниці»: затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 25 січня 2011 р. № 27 (зі змін. та доп.) // Законодавство України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0212-11>.

6. Жертвам П(С)БО 17 присвячується // Адвокат та адвокатура. URL: <http://advocatesanswers.in.ua/index.php/2012-03-11-14-51-21/594-17>.

7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток»: затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 28 грудня 2000 р. № 27 (зі змін. та доп.) // Законодавство України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0047-01>.

8. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 12 (МСБО 12) «Податки на прибуток» від 1 січня 2012 р. // Законодавство України. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_012.

9. Про затвердження форми Податкової декларації з податку на прибуток підприємства: затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 20 жовтня 2015 р. № 897 // Законодавство України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1415-15>.

10. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16 липня 1999 р. № 996-XIV (зі змін. та доп.) // Законодавство України. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.