

Міністерство освіти і науки України
Сумський державний університет
Навчально-науковий інститут бізнес-технологій «УАБС»
Кафедра бухгалтерського обліку та оподаткування

КВАЛІФІКАЦІЙНА МАГІСТЕРСЬКА РОБОТА

на тему **«МЕТОДИКА Й ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ
ЕФЕКТИВНОСТІ ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК»**

Виконав студент 2 курсу, групи ОП.м-71а
Спеціальності 071 «Облік і оподаткування»
Таранченко А.Д.
Керівник к.е.н., доцент Бурденко І.М.

Суми – 2018 рік

РЕФЕРАТ

кваліфікаційної магістерської роботи на тему:
«МЕТОДИКА Й ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ
ЕФЕКТИВНОСТІ ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК»
студентки Таранченко Аліни Дмитрівни

Актуальність теми кваліфікаційної магістерської роботи полягає у можливості податку на прибуток виступати як важливим інструментом впливу на обсяги виробництва, конкурентоздатність підприємств, інвестиційну привабливість та виконання соціально-економічного розвитку. Тому дослідження методики і організації обліку та оцінювання фіскальної ефективності податку на прибуток в сучасних трансформаційних умовах вітчизняного законодавства є особливо актуальною, оскільки ефективність податкового механізму прямо пропорційно пов'язана із ступенем задоволення соціальних потреб.

Метою кваліфікаційної магістерської роботи є дослідження теоретичних і практичних особливостей формування витрат з податку на прибуток, обліку податку на прибуток, оцінка його ефективності та визначення подальших напрямків їх удосконалення.

Об'єктом дослідження є економічні відносини, які виникають з приводу формування та обліку податку на прибуток.

Предметом дослідження є теоретичні та методичні аспекти обліку та аналізу ефективності податку на прибуток.

Для досягнення поставленої мети та завдань були використані такі методи дослідження: діалектичний – для уточнення сутності поняття «податок на прибуток» та удосконалення його обліку; спостереження, зіставлення – при дослідженні обсягів надходжень до бюджетів з податку на прибуток підприємств; групування, класифікації та порівняння – для розгляду теоретичних складових обліку витрат з податку на прибуток; узагальнення – для розробки рекомендацій із удосконалення розрахунку та обліку поточного податку та витрат з податку на прибуток; системного аналізу та синтезу – для опрацювання аналітичної інформації щодо податку на прибуток та порядку коригування фінансового результату; факторний аналіз – дослідження впливу показників на фіскальну ефективність податку на прибуток.

Інформаційною базою кваліфікаційної магістерської роботи є нормативні акти, теоретичні розробки науковців, періодичні видання, методичні рекомендації.

Основний науковий результат роботи полягає у такому:

- у результаті порівняння двох методів розрахунку курсових різниць було з'ясовано, що обидва методи дають однаковий фінансовий результат, проте метод розрахунку у межах господарської операції дозволяє зменшити доходи і витрати та не вийти за межі сукупного доходу в сумі 20 млн. грн.;

- фіскальну ефективність податку на прибуток можна поліпшити і через опосередкований вплив з використанням регуляторних інструментів каналів ринку праці, інвестиційного клімату, поліпшення добробуту населення та ін., комбінування яких дозволить вплинути у бажаному напрямку на конкретний показник фіскальної ефективності (обсяг надходжень від податку, його фіскальну значимість чи еластичність, а також податкове навантаження).

Одержані результати можуть бути використаними ТОВ «НВП «Укрмагнезит» (довідка про впровадження №345/2 від 11.12.2018 р.).

За результатами дослідження було опубліковано у фахових видання три статті: *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2017. №18, *Економіка та суспільство*. 2017. №13, *International Journal of Economics, Business, and Entrepreneurship*, 2018. 1(01).

Ключові слова: відстрочені податки, витрати з податку на прибуток, податок на прибуток, податкові надходження, фіскальна ефективність.

Зміст кваліфікаційної випускної роботи викладено на 45 сторінках, зокрема список використаних джерел із 47 найменувань, розміщений на 5 сторінках. Робота містить 8 таблиць, 6 рисунків, а також 15 додатків, розміщених на 17 сторінках.

Рік виконання кваліфікаційної роботи – 2018 рік.

Рік захисту роботи – 2018 рік.

ЗМІСТ

ВСТУП.....	7
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ВИТРАТ З ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК.....	9
1.1 Історичні аспекти еволюції обліку податку на прибуток в Україні.....	9
1.2 Теоретичні основи формування витрат з податку на прибуток за П(С)БО 17.....	17
1.3 Узагальнення змістовних характеристик, кількісних показників оцінювання та факторів впливу на фіскальну ефективність податку на прибуток.....	21
РОЗДІЛ 2. ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ВИТРАТ З ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК ТА ОЦІНКА ФІСКАЛЬНОЇ ЕФЕКТИВНОСТІ.....	25
2.1 Загальна організаційно-економічна характеристика ТОВ «НВП «Укрмагnezит».....	25
2.2 Порядок формування податку на прибуток та організація його обліку на підприємстві.....	29
2.3 Оцінювання фіскальної ефективності податку на прибуток в Україні.....	32
РОЗДІЛ 3. Розвиток методичних підходів до обліку податку на прибуток та розрахунку його ефективності.....	38
3.1 Методика оцінки коштів в іноземній валюті та їх вплив на фінансовий результат.....	38
3.2 Науково-методичний підхід до визначення найбільш релевантних факторів впливу на фіскальну ефективність податку на прибуток в Україні.....	43
ВИСНОВКИ.....	49
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	52
ДОДАТКИ.....	57

ВСТУП

Діяльність вітчизняних підприємств в період становлення, розвитку та подолання кризових явищ в економіці України грає провідну роль. При цьому існує проблема залежності між системою оподаткування та розвитком підприємств. Провідне місце в системі оподаткування посідає податок на прибуток.

Податок на прибуток є загальнодержавним податком, а також – одним з основних бюджетоутворюючих податків і становить близько 27 % в структурі надходжень до зведеного Державного бюджету країни. Однак залишається проблема узгодження між порядком формування даного податку в податковому та бухгалтерському обліках.

Метою кваліфікаційної магістерської роботи є дослідження теоретичних і практичних особливостей формування витрат з податку на прибуток, обліку податку на прибуток, оцінка його ефективності та визначення подальших напрямків їх удосконалення.

Для досягнення мети необхідно вирішити такі завдання:

- проаналізувати історичні етапи становлення податку на прибуток за роки незалежності України;
- ознайомитись із теоретичними основами формуваннями витрат з податку на прибуток за П(С)БО 17;
- здійснити узагальнення змістовних характеристик, кількісних показників оцінювання та факторів впливу на фіскальну ефективність податку на прибуток;
- провести загальну організаційно-економічну характеристику ТОВ «НВП «Укрмагnezит»;
- дослідити порядок формування податку на прибуток та його облік на підприємстві;
- здійснити оцінку фіскальної ефективності податку на прибуток;

- запропонувати методику оцінки коштів в іноземній валюті та визначити їх вплив на фінансовий результат діяльності;

- удосконалити методичні підходи до визначення найбільш релевантні факторів впливу на фіскальну ефективність податку на прибуток в Україні.

Об'єктом дослідження є економічні відносини, які виникають з приводу формування та обліку податку на прибуток.

Предметом дослідження є теоретичні та методичні аспекти обліку та аналізу ефективності податку на прибуток.

Методами дослідження є загальнонаукові та специфічні методи дослідження: діалектичний – для уточнення сутності поняття «податок на прибуток» та удосконалення його обліку; спостереження, зіставлення – при дослідженні обсягів надходжень до бюджетів з податку на прибуток підприємств; групування, класифікації та порівняння – для розгляду теоретичних складових обліку витрат з податку на прибуток; узагальнення – для розробки рекомендацій із удосконалення розрахунку та обліку поточного податку та витрат з податку на прибуток; системного аналізу та синтезу – для опрацювання аналітичної інформації щодо податку на прибуток та порядку коригування фінансового результатів; факторний аналіз – дослідження впливу показників на фіскальну ефективність податку на прибуток.

Інформаційною базою виступають нормативні акти, теоретичні розробки науковців, періодичні видання, методичні рекомендації.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ВИТРАТ З ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК

1.1 Історичні аспекти еволюції обліку податку на прибуток в Україні

Згідно з Податковим кодексом України податок на прибуток є загальнодержавним податком, що займає досить вагому роль при наповненні Державного бюджету країни [1, 2]. На рис. 1.1 показані податкові надходження до Державного бюджету ПДВ, ПДФО, податку на прибуток та акцизного податку 2007-2017 рр.

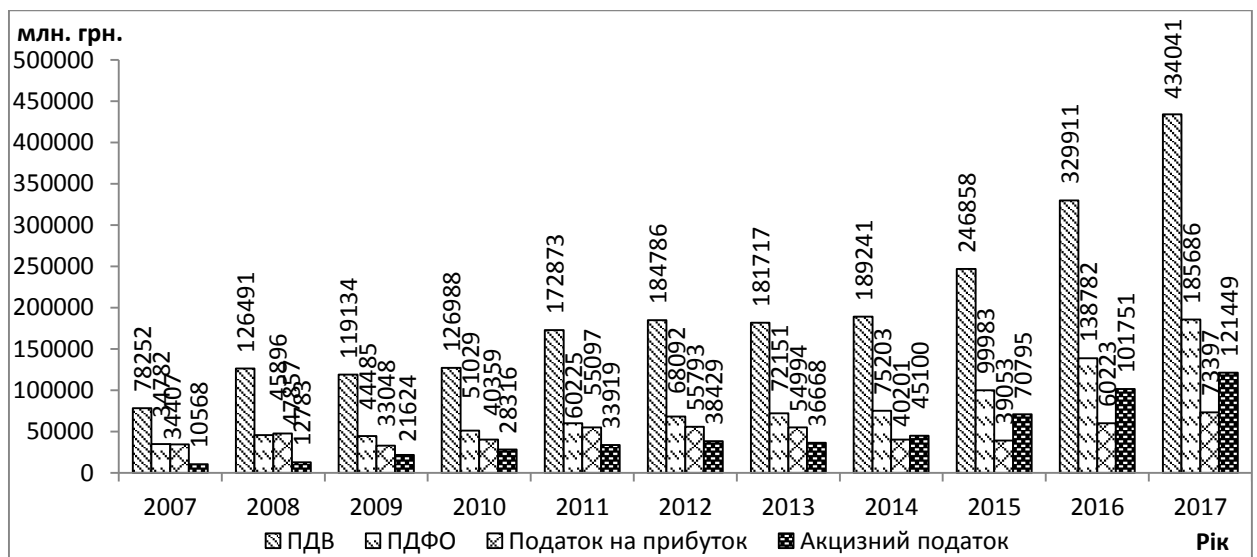


Рисунок 1.1 – Податкові надходження до Державного бюджету ПДВ, ПДФО, податку на прибуток та акцизного податку 2007-2017 рр.

Джерело: розроблено автором на основі статистичних даних [2].

Дані рис. 1.1 свідчать, що податок на прибуток займає третє місце в сумі податкових надходжень до державного бюджету. Тенденція за проаналізований період свідчить про зростання сум надходжень з даного податку [3].

За 2017 рік до місцевих бюджетів надійшло 6485 млн. грн., до державного бюджету – 66912 млн. грн., тобто зведений бюджет складає 73397 млн. грн. Динаміка надходжень суми податку на прибуток підприємств до державного та місцевих бюджетів 2007-2017 рр. наведена на рис. 1.2 [2].

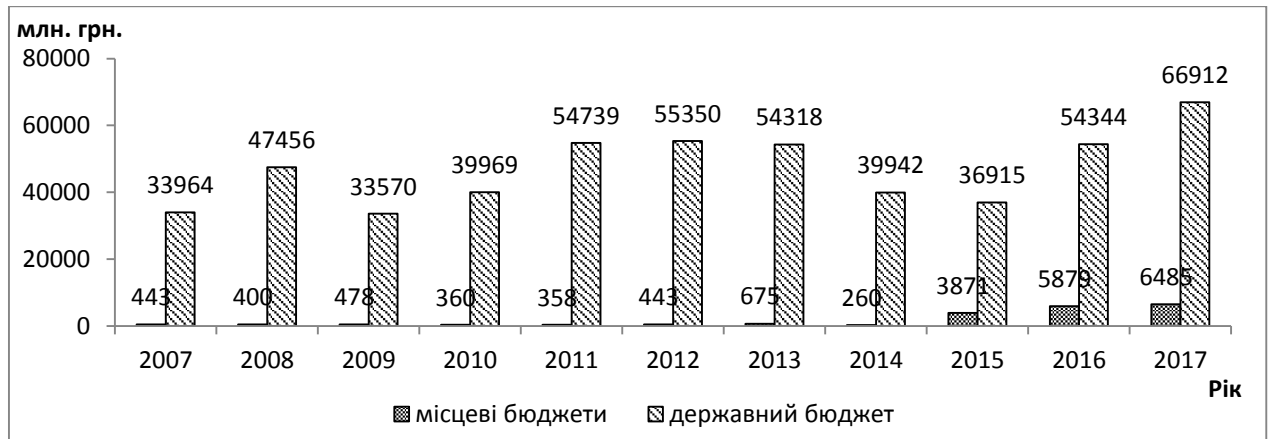


Рисунок 1.2 – Надходження до державного та місцевих бюджетів податку на прибуток підприємств 2007-2017 рр.

Джерело: розроблено авторами на основі статистичних даних [2].

Дані за проаналізований період (2007-2017 рр.) свідчать, що обсяг надходжень до державного та місцевих бюджетів зростає з 2008 р. по 2009 р. та з 2012 рр. по 2013 рр. Проте починаючи з 2013 року прослідковується явна тенденція до зменшення обсягу надходжень. Це пов'язано із зменшення ставки податку на прибуток з 19% до 18% та складною соціально-економічною ситуацією в країні. Проте у 2015 році обсяг надходжень до місцевих бюджетів порівняно з 2014 зріс на 3 611 млн. грн., що пояснюється процесом децентралізації в країні. 2017 рік виявився порівняно з 2014-2016 рр. найбільш дохідним. Обсяг надходжень до державної казни порівняно з 2016 роком зріс близько на 23%, а місцеві бюджети поповнились більше ніж на 10% [3].

Становлення обліку податку на прибуток в Україні має свою історію. Визначення фінансового результату до оподаткування, методика його розрахунку та оподаткування тривалий час є важливою економічною та

бухгалтерською проблемою як в науковому, так і в практичному аспектах. Досить довго прибуток до оподаткування розраховувався за правилами податкового обліку. З впровадженням П(С)БО 17 та Податкового кодексу почалося зближення методик розрахунку та обліку податку на прибуток в податковому та фінансовому обліках. Дослідження етапів його становлення і трансформаційних змін надасть змогу не лише прослідкувати за його законодавчим закріпленням, але й зрозуміти саму сутність податку, правильність розрахунку та відображення його в обліку [3].

Питанням оподаткування прибутку у різні часи займалися вітчизняні вчені: так, Пасько Т. О. досліджувала історичні етапи системи оподаткування прибутку та принципів його оподаткування [4]; Данілова О. Д. вивчала питання історії виникнення податку на прибуток та його сутність [5]; Безверхий К.В. розглядав питання обліку та звітності з податку на прибуток в умовах економічних змін, навів механізм розрахунку об'єкта оподаткування податку на прибуток підприємства з використанням даних Звіту про фінансові результати [6], Бурденко І. М. розглядала основні аспекти застосування П(С)БО 17 «Податок на прибуток» та особливості обліку витрат з податку на прибуток [7, 8] тощо. Проте залишилося малодослідженим питання щодо методики розрахунку податку на прибуток та його обліку в контексті еволюційних змін.

У міжнародній практиці для усунення даних розходжень у 1976 році був прийнятий Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 12 «Податки на прибуток», в якому розкривається порядок висвітлення поточних і майбутніх податкових наслідків у міжнародній фінансовій звітності.

Податкові наслідки є сумою витрат на сплату податків, яка в звітному періоді залежить від виникнення та анулювання тимчасових різниць. Вони відображаються у Звіті про фінансовий стан та Звіті про прибуток або збиток та інший сукупний прибуток (рис. 1.3) [9, 10].

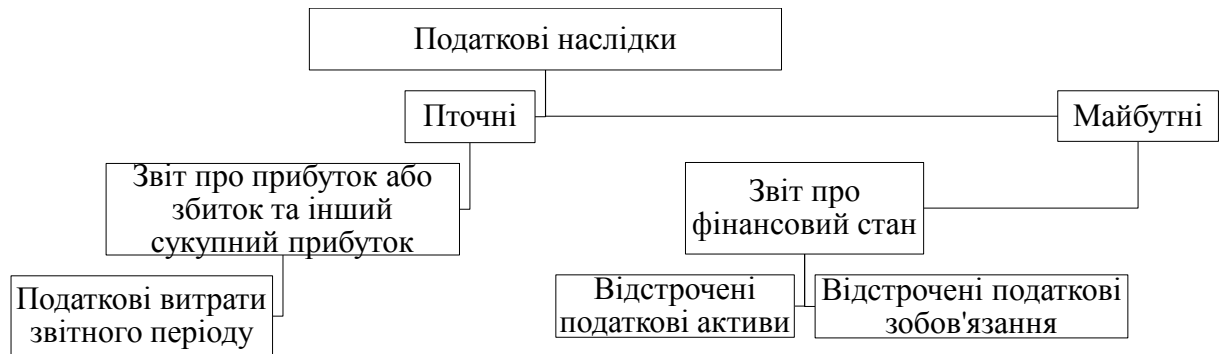


Рисунок 1.3 – Податкові наслідки у міжнародній фінансовій звітності за МСБО 12 «Податки на прибуток»

У прийнятому у 1976 році стандарті дозволялося використовувати два методи розрахунку та обліку відстрочених податків та податкових різниць – балансовий метод і метод відстрочки. Відстрочені податки за методом відстрочки виникають внаслідок різниці між податковим та бухгалтерським прибутком і є сумою податку на прибуток, яка була сплачена або не сплачена у звітному періоді. При цьому дана різниця містила постійні різниці, що ускладнювали визначення правильності суми відстрочених податків.

Балансовий метод базувався на розкритті всіх тимчасових різниць між податковою базою активів і зобов'язань та їхньою балансовою вартістю, відображеною у фінансовій звітності.

Саме через недосконалість методу відстрочки у 1998 році були внесені зміни до МСБО 12, які закріпили застосування лише балансового методу.

Сучасний МСБО 12 став основою для вітчизняного Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток».

З метою розуміння особливостей розрахунку та обліку податку на прибуток виділимо історичні етапи становлення методики обліку податку на прибуток в Україні (Додаток Б, рис. Б.1) [3].

Перший етап (1991-2000 рр.) характеризувався формуванням податкової системи України одразу після проголошення незалежності. Були прийняті нормативно-правові акти, які стосувались становлення оподаткування податку на прибуток: Закон УРСР «Про систему

оподаткування», Закон України «Про оподаткування доходів підприємств і організацій», Декрет КМУ «Про податок на прибуток підприємств та організацій», Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств».

Зауважимо, що за цей період декілька разів змінювався об'єкт оподаткування – від валового доходу до валового прибутку. Так само змінювалась і ставка податку на прибуток, при цьому вона зростала від 18% до 30%.

Жорстке регламентування нарахування та сплати податку на прибуток призвело до виникнення нового на той період виду обліку – податкового. Бухгалтерський облік стосовно методики розрахунку оподаткованого прибутку відійшов на другий план.

У зазначених нормативних документах були наведені первинні документи, форми звітності та аналітичні регістри, що використовувалися лише в податковому обліку. Також були запропоновані умови ведення податкового обліку, які регламентували механізм утворення валових доходів і витрат, їх економічну сутність.

На цьому етапі податковий облік суттєво відрізнявся від фінансового обліку за розрахунком об'єкту оподаткування як скоригованого валового доходу на суму валових витрат і амортизаційних відрахувань.

В бухгалтерському обліку фінансовий результат був різницею між доходами і витратами, а амортизація для розрахунку прибутку до оподаткування розраховувалась окремо за правилами податкового законодавства. На той момент існував лише податковий метод нарахування амортизації, при якому амортизація нараховувалась лише на виробничі фонди. Такий порядок нарахування амортизації призводив до суттєвих розходжень між оподатковуваним прибутком у податковому та фінансовому обліках. Проте це не єдине розходження, яке існувало в наведених видах обліку [3].

Основою визнання доходів і витрат у бухгалтерському обліку є принцип нарахування доходів і витрат, згідно з яким дохід і витрати в

бухгалтерському обліку відображаються безпосередньо в момент їх виникнення, незалежно від дати оплати.

Валові доходи і валові витрати у податковому обліку визнавалися за правилом «першої події»: валові доходи – дата одержання коштів або дата відвантаження продукції (виконання робіт, надання послуг); валові витрати – дата сплати коштів або дата одержання продукції (робіт, послуг). Тобто відмінність у визнанні доходів і витрат, була основною, але не єдиною невідповідністю розрахунку податку з прибутку між двома видами обліку.

Наступна невідповідність пов'язана з відмінністю у самому трактуванні понять «валові доходи» і «валові витрати» у податковому та фінансовому обліках. Валовий дохід у податковому обліку визначається з використання поняття «звичайна ціна», яка може відрізнитись від фактичної ціни продажу, яка є існує в бухгалтерському обліку. Також між наведеними видами обліку виникла відмінність у визнанні доходів за деякими операціями, наприклад, операціями з валютою, лізингу, деривативами, благодійною допомогою, ремонтом основних засобів тощо [3].

Щодо витрат, то в податковому обліку він суворо регламентований і до складу валових витрат, не включались витрати, які не пов'язані з господарською діяльністю підприємства. Більш того, існував список лімітованих витрат, які враховуються в податковому обліку: суми наданої добровільної допомоги (не менше 2 і не більше 5 % оподаткованого прибутку попереднього звітного року), витрати на організацію прийомів, презентацій і свят (не більше 2 % оподаткованого прибутку попереднього звітного року); витрати, пов'язані з професійною підготовкою фізичних осіб (не більше 3 % фонду оплати праці звітного періоду); витрати на придбання пально-мастильних матеріалів для легкових автомобілів та оперативну оренду легкових автомобілів (50 % від суми витрат) тощо [15].

Отже, в результаті наведених відмінностей отримали два непов'язані між собою види обліку: податковий і бухгалтерський. Через різні підходи у

розрахунку податку на прибуток підприємство будучи збитковим за даними фінансової звітності, могло сплачувати податок.

Другий етап (2000-2011 рр.) розвитку методики розрахунку та обліку податку на прибуток розпочався з прийняття 28.12.2000 року Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток», який визначав методологічні засади формування в обліку інформації про витрати, доходи, активи і зобов'язання з податку на прибуток, а також розкриття її у фінансовій звітності. П(С)БО 17 став початковим етапом на шляху гармонізації податкового та фінансового обліку, що стосувався порядку розрахунку та відображення в обліку витрат з податку на прибуток [3].

Однак, П(С)БО 17 не усував усі відмінності у методах розрахунку податку на прибуток у податковому і фінансовому обліках. Між результати розрахунку існував розрив.

Проте було здійснено спробу усунути невідповідність у розрахованих сумах податку на прибуток у податковому та фінансовому обліках. Так, з'явилися поняття «тимчасова та постійна різниці», «відстрочені податкові активи та зобов'язання», «витрати з податку на прибуток». При цьому підкреслювалось, що саме тимчасова різниця призводила до розходжень між розрахованими сумами, а постійна ніяким чином не впливала на розрахований податок на прибуток. Слід зауважити, що з часом термін «постійні різниці» з П(С)БО 17 був вилучений, оскільки вони не впливали на розрахунок сум відстрочених податків і не відображались у системі бухгалтерських рахунків.

Значним моментом цього етапу стало прийняття Закону України «Про внесення змін до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств», згідно з яким до валових витрат можна включати 50% витрат на придбання пально-мастильних матеріалів для легкових автомобілів, що забезпечують основну діяльність підприємства, нові правила виникнення доходів і витрат у межах бартерних операцій, валові витрати за операціями з нерезидентами, «єдинниками», платниками фіксованого податку такими

особами виникають тільки за датою оприбуткування товарів, а для робіт послуг – датою одержання незалежно від наявності оплати.

Другий етап розвитку характеризувався гармонізацією вітчизняної практикою розрахунку та обліку податку на прибуток з міжнародною.

Набуття чинності з 1 січня 2011 року Податкового кодексу України (далі – ПКУ) стало початком третього етапу (2011 р. – до теперішнього часу).

Згідно з ПКУ податок на прибуток визначають відповідно до правил, встановлених III розділом Кодексу. У бухгалтерському обліку цей податок відображають з урахуванням вимог П(С)БО 17 «Податок на прибуток» або МСБО 12 «Податки на прибуток».

Податковий кодекс передбачає максимальне наближення бухгалтерського та податкового обліків, а саме через заміну категорій «валові доходи» і «валові витрати» на «доходи» і «витрати», усунення правила «першої події», визнання амортизації як складової частини витрат. При цьому відбулося наближення розрахунку витрат з податку на прибуток у бухгалтерському та податковому обліках. У ПКУ з'явилося поняття «податкової різниці», на які коригується фінансовий результат, що формується у фінансовому обліку.

Проте попри прогресивність ПКУ на шляху гармонізації двох видів обліку – бухгалтерського і податкового, методики розрахунку податку на прибуток все ж таки відрізняються.

Прийняття Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» від 28.12.2014 № 71-VIII стало поворотним моментом обліку податку на прибуток [17]. Він виклав розділ III ПКУ цілковито в новій редакції, поклавши в основу розрахунку податку на прибуток до сплати дані бухгалтерського обліку, відкориговані на різниці, визначені в ПКУ (різниці, які виникають при нарахуванні амортизації необоротних активів; різниці, що виникають при формуванні резервів (забезпечень); різниці, які виникають при здійсненні фінансових операцій). При цьому у ПКУ зазначається, що

підприємства, річний дохід яких за результатами звітного року не перевищить 20 млн. грн., об'єкт оподаткування зможуть визначати без коригувань [3].

1.2 Теоретичні основи формування витрат з податку на прибуток за П(С)БО 17

Основою достовірного відображення податку на прибуток у фінансовій звітності є узгодження його відображення у податковому та бухгалтерському обліку. Основним нормативним документом, що стосується методики розрахунку та обліку податку на прибуток є П(С)БО17 [16], розроблене на основі МСБО 12 [21]. П(С)БО 17 покликаний визначити методологічні підходи до відображення в фінансовому обліку інформації про витрати, доходи, активи й зобов'язання, пов'язані з нарахуванням і сплатою податку на прибуток.

Доречним є порівняти методичні засади обліку податку на прибуток та його відображення у звітності згідно з МСБО 12 та П(С)БО 17 (Додаток В, табл. В.1).

Результати аналізу П(С)БО 17 та МСБО 12 свідчать про відсутність суттєвих відмінностей основних положень. Однак, на відміну від національних стандартів, у міжнародних акцентується увага на принциповому питанні обліку податку на прибуток.

Відповідно до МСБО 12 «Податок на прибуток» і П (С)БО 17, для обліку відстрочених податків в цих стандартах передбачається застосування «балансового методу» розрахунку відстрочених податків і податкових різниць. Балансовий підхід до визначення та відображення в обліку податкових різниць та відстрочених податків базується на розкритті всіх тимчасових різниць між податковою базою активів і зобов'язань та їхньою балансовою вартістю, відображеною у фінансовій звітності. Саме ці

положення є основною причиною розбіжностей в розрахунках поточного податку на прибуток.

У фінансовому обліку існує інше поняття, яке стосується характеристики податку на прибуток – витрати з податку на прибуток. Під ним розуміють скориговану сума поточного податку на прибуток на величину відстрочених податків [22].

Склад доходів і витрат для визначення облікового прибутку (збитку) наводиться, відповідно, в П(С)БО 15 «Доходи» [23] і П(С)БО 16 «Витрати» [24], а для цілей оподаткування — в розділі III «Податок на прибуток підприємств» ПКУ [19]. На сьогодні визнання і склад доходів та витрат у фінансовому та податковому обліках максимально наближені, проте існують певні розходження, наприклад, при визнанні суми поворотної фінансової допомоги; суми акцизного податку, сплаченого/нарахованого покупцями/покупцям підакцизних товарів; суми дотацій, субсидій, капітальних інвестицій із фондів загальнообов'язкового державного соціального тощо.

У фінансовому обліку при визначенні фінансового результату до оподаткування беруться наступні доходи: чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг); інші операційні доходи; дохід від участі в капіталі; інші фінансові доходи та інші доходи. Та, відповідні їм витрати: собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг); інші операційні доходи; адміністративні витрати; витрати на збут; інші операційні витрати; фінансові витрати; втрати від участі в капіталі та інші витрати.

Розглянемо методику формування облікового прибутку. Усі доходи і витрати розглядаються без урахування податку на додану вартість для розрахунку витрат з податку на прибуток (Додаток Г, рис. Г.1).

Застосування різних методик визначення облікового та податкового прибутку породжують розбіжності між ними, які в свою чергу, зумовлюють появу податкових різниць.

На сьогодні доходи і витрати визнані в бухгалтерському обліку максимально наближені і в податковому обліку. Проте при цьому залишаються відмінності у визнанні окремих доходів та витрат. Саме через це виникає поняття «постійних» і «тимчасових податкових різниць», що пов'язано з різними базами визначення активів і зобов'язань в бухгалтерському та податковому обліках.

Тимчасова податкова різниця – різниця між оцінкою активу або зобов'язання за даними фінансової звітності та податковою базою цього активу або зобов'язання відповідно. Вони поділяються на тимчасові податкові різниці, що підлягають оподаткуванню та тимчасові податкові різниці, що підлягають вирахуванню.

Тимчасова податкова різниця, що підлягає вирахуванню – це тимчасова податкова різниця, що призводить до зменшення податкового прибутку (збільшення податкового збитку) в майбутніх періодах. Спричиняють виникнення сум, що підлягають вирахуванню, коли балансова вартість зобов'язання відшкодовується або погашається [16].

Тимчасова податкова різниця, що підлягає оподаткуванню – це тимчасова податкова різниця, яка включається до податкового прибутку (збитку) в майбутніх періодах. Спричиняють виникнення активів, що надходять на підприємство, і в майбутньому будуть оплачуватись [16].

Проведений аналіз термінів, засвідчує, що визнання тимчасових податкових різниць ґрунтується на умові анулюванні податкових різниць в майбутніх звітних періодах.

Варто зауважити, що термін «постійні різниці» у П(С)БО 17 на сьогоднішній день не застосовує. Пов'язано це з тим, що постійні різниці не впливають на розрахунок витрат з податку на прибуток в системі рахунків бухгалтерського обліку.

Наведемо приклади постійних та тимчасових різниць, які зустрічаються найчастіше (Додаток Д, табл. Д.1-Д.2).

Варто підкреслити, що постійні різниці не ведуть до виникнення розбіжностей при відображенні витрат з податку на прибуток у фінансовому та податковому обліках. Тому за наявності тільки постійних різниць витрати з податку на прибуток визнаються за величиною поточного податку.

Усі тимчасові податкові різниці призводять до відстрочених податків: відстрочені податкові активи та відстрочені податкові зобов'язання. Розглянемо детальніше теоретичні основи обліку тимчасових податкових різниць.

Відстрочений податковий актив виникає щодо податків на прибуток, які можуть бути відшкодовані в майбутніх періодах, коли ця частина зобов'язання визнається як вирахування (витрати) при визначенні податкового прибутку. Умови визнання відстрочених податкових активів наведено в Додатку Е (рис. Е.1).

Підкреслимо, що виникнення відстроченого податкового активу пов'язане з різницею при оцінці зобов'язань в бухгалтерському та податковому обліках. В майбутньому така тимчасова різниця повинна відніматися, адже вона була частиною оподаткованого податкового прибутку.

Слід зауважити, що відповідно до П(С)БО 17 у складі відстрочених податкових активів окрім тимчасових податкових різниць, що підлягають вирахуванню, відображаються суми, які виникли внаслідок:

- перенесення податкового збитку, не включеного до розрахунку зменшення податку на прибуток у звітному періоді;
- перенесення на майбутні періоди податкових пільг, скористатися якими у звітному періоді неможливо.

Відстрочене податкове зобов'язання – це збільшення суми податків, що підлягають сплаті у наступні роки, як наслідок тимчасових різниць, що підлягають оподаткуванню, які виникають на кінець поточного року (Додаток Е, рис. Е.2).

Отже, основна відмінність розбіжності між податковим та фінансовим обліках полягає в наявності тимчасових різниць, які є причиною виникнення відстрочених податків. Саме відстрочені податки дозволяють усунути розбіжності розрахунку поточного податку на прибуток та витрат з податку на прибуток в наведених видах обліку.

Згідно з П(С)БО 17 витрати (дохід) з податку на прибуток від звичайної діяльності – це скоригована сума поточного податку на прибуток на величину відстрочених податкових зобов'язань та відстрочених податкових активів і є складовою фінансового результату від звичайної діяльності [16].

Витрати (дохід) з податку на прибуток можна математично виразити формулою, наведеною в Додатку Ж (рис. Ж.1).

Якщо результат формули буде зі знаком «+», то це будуть витрати з податку на прибуток, а зі знаком «-» – дохід з податку на прибуток.

На величину витрат з податку на прибуток впливають саме тимчасові податкові різниці. Перелік тимчасових і постійних податкових різниць не є вичерпним і може змінюватися через зміни податкового законодавства.

1.3 Узагальнення змістовних характеристик, кількісних показників оцінювання та факторів впливу на фіскальну ефективність податку на прибуток

Сучасний економічний словник трактує поняття «ефективність» як відносний ефект, результативність процесу, операції, проекту, що визначаються як відношення ефекту, результату до витрат, витратам, що обумовили й забезпечили його отримання [25, 26]. Тобто ефективність розкриває причинно-наслідкові зв'язки між вхідними ресурсами та кінцевим результатом.

Разом з тим, фіскальна ефективність податку на прибуток являє собою результативний показник, який характеризує різноманітні аспекти співвідношення понять «ресурси-результат» як на загальнодержавному рівні,

так і на рівні конкретного підприємства, змістовні аспекти якого найбільш повно можна зрозуміти через призму кількісних показників її оцінювання [27, 28, 29].

Узагальнення наукових підходів Озерчук О.В, Піскова Ж., Римара О.Г та Пислиці А.В [30, 31, 32, 33] дозволило виокремити показники кількісного оцінювання фіскальної ефективності податку на прибуток для держави та бізнесу.

Сутність та порядок розрахунку показників фіскальної ефективності податку на прибуток для держави та бізнесу наведено у Додатку К (табл. К.1).

Отже, під фіскальною ефективністю податку на прибуток слід розуміти результативність механізму справляння цього податку як на загальнодержавному рівні (його спроможність забезпечити стабільні та значні податкові надходження до відповідного бюджету при мінімізації витрат на його адміністрування), так і для бізнесу (виражається у забезпеченні прийнятності, транспарентності та простоти прибуткового оподаткування, за якого платники податку оцінюють податкове навантаження як оптимальне і не ухиляються від сплати податку) [34].

У контексті аналізу фіскальної ефективності податку на прибуток варто також виділити чинники, що на неї впливають. (табл. 1.1).

Таблиця 1.1 – Чинники впливу на фіскальну ефективність податку на прибуток та кількісні показники їх квантифікації

№	Чинник	Показник	Джерело отримання
1	Загальні параметри економічного розвитку країни	– Темп приросту ВВП. – Зміна дефлятора ВВП.	Офіційний сайт Державної служби статистики
2	Рівень життя населення	– Індекс споживчих цін. – Темпи зростання / зниження реальної заробітної плати.	Офіційний сайт Державної служби статистики
3	Стан ринку праці	– Рівень зайнятості населення. – Рівень безробіття.	Офіційний сайт Державної служби статистики

Продовження таблиці 1.1.

4	Інвестиційний клімат	Темп приросту прямих інвестицій з країн світу.	Офіційний сайт Державної служби статистики
5	Ефективність діяльності великих та середніх підприємств	- Рівень рентабельності (збитковості) великих та середніх підприємств. - Індeksi цін виробників промислової продукції	Офіційний сайт Державної служби статистики

Джерело: розроблено автором на основі даних [30, 31, 32, 33]

На загальний економічний процес росту впливає:

- темп приросту ВВП;
- зміна дефлятора ВВП.

ВВП виступає ключовим показником не тільки системи національних рахунків, а у взагалі добробуту суспільства. В свою чергу зміна дефлятора ВВП характеризує ступінь інфляційних змін виготовлених та спожитих благ в країні.

Рівень життя населення характеризують наступні показники: індекс споживчих цін та темпи зростання/зниження реальної заробітної плати.

Стан ринку праці можна квантифікувати через показник рівня зайнятості населення та рівень безробіття.

Темп приросту прямих інвестицій з країн світу відображає стан інвестиційного клімату в державі: чим сприятливіший інвестиційний клімат, тим більше залучених грошових коштів буде акумулюватись в економіці країни, що в свою чергу призведе до покращення соціально-економічного становища.

Вважаємо рівень рентабельності (збитковості) великих та середніх підприємств та індeksi цін виробників промислової продукції чинять найбільший вплив на фіскальну ефективність податку на прибуток. Збільшення рівня податкових надходжень з податку прямо пропорційно пов'язано із рівнем прибутковості вітчизняних підприємств.

Таким чином, узагальнення чинників, котрі можуть впливати на фіскальну ефективність податку на прибуток, а також ідентифікації показників, які дозволяють квантифікувати вплив цих чинників є основою для проведення емпіричного аналізу щодо визначення найбільш релевантних факторів фіскальної ефективності податку на прибуток в Україні, що, у свою чергу, може стати основою для прийняття більш ефективних управлінських рішень у межах податкової політики держави.

РОЗДІЛ 2

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ВИТРАТ З ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК ТА
ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК ТА ОЦІНКА ФІСКАЛЬНОЇ ЕФЕКТИВНОСТІ2.1 Загальна організаційно-економічна характеристика ТОВ «НВП
«Укрмагнезит»

ТОВ «Навчально-виробниче підприємство «Укрмагнезит» (далі ТОВ «НВП «Укрмагнезит») – промислове підприємство, яке займається виробництвом будівельно-оздоблювального матеріалу – магнезитової плити.

Компанія ТОВ «НВП «Укрмагнезит» створена в березні 2008 року.

Підприємство є юридичною особою, володіє самостійним балансом, має розрахункові й інші рахунки в установах банку, а також печатку, штамп зі своїм найменуванням, логотип. У своїй діяльності управління керується законами України, Статутом підприємства.

Компанія співпрацює з найбільшими торговельними мережами, такими як Епіцентр, Нова Лінія, Леруа Марлен, Олді, Будмакс тощо.

Структура управління ТОВ «НВП «Укрмагнезит» представлена на рис. 2.1.

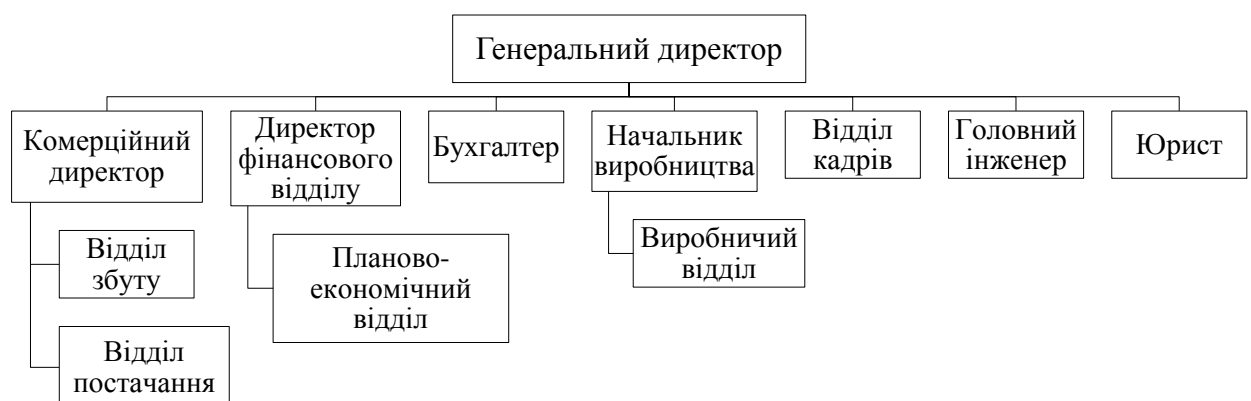


Рисунок 2.1 – Структура управління на ТОВ «НВП «Укрмагнезит»

Майно підприємства складають виробничі і невиробничі фонди, а також інші цінності, вартість яких відображається в самостійному балансі підприємства.

Джерела формування майна підприємства:

- грошові і матеріальні внески засновників підприємства;
- доходи, отриманих від реалізації продукції, послуг, а також від інших видів господарської діяльності;
- кредити банків;
- майно, придбане у інших суб'єктів господарювання;
- капітальні вкладення;
- інші джерела.

Інформація про основні фінансово-економічні показники діяльності підприємства наведена у Додатку Л (табл. Л.1).

Як видно із результатів аналізу динаміки основних показників діяльності підприємства в цілому за аналізований період чистий прибуток підприємства зменшився на 98%. Чистий дохід від реалізації продукції зменшився у 2017 році порівняно з 2015 на 10 %.

Аналізуючи динаміку власного капіталу підприємства, можемо стверджувати, що динаміка є зростаючою. Середній темп приросту даного показника за аналізований період становить 15,06%.

Середній темп приросту валюти балансу становить 10,87%, власних оборотних коштів – 16,17%.

Коефіцієнт зносу основних засобів станом на 2015 рік становить 28,7% і відповідно на кінець 2017 року – 36,8 %, тобто за аналізований період показник коефіцієнт зріс на 28%. Це є негативною тенденцією, оскільки відображає погіршення стану матеріально-технічної бази підприємства.

Отже, показники фінансово-економічної діяльності ТОВ «НВП «Укрмагnezит» характеризуються спадною динамікою, що показує негативні зрушення в діяльності підприємства.

Оцінку показників ліквідності та платоспроможності здійснено за показниками, наведеними в Додатку М (табл. М.1).

Розраховані показники ліквідності та платоспроможності підприємства свідчать про їх погіршення порівняно із базисним 2015 роком. Коефіцієнт грошової платоспроможності є нижчим за норму, це підтверджує неможливість негайного погашення частини поточних зобов'язань ТОВ «НВП «Укрмагнезит».

Коефіцієнт розрахункової платоспроможності знаходиться в межах норми. Найбільшого значення він набув у 2016 році і на кожну гривню поточних зобов'язань припадає 1,53 гривні високоліквідних оборотних активів. З 2017 року ситуація дещо змінилась і даний показник знизився на 0,795, що пояснюється зростання суми поточних зобов'язань.

Розрахунок коефіцієнта ліквідної платоспроможності підтверджує можливість підприємства розрахуватися за всіма своїми борговими зобов'язаннями рахунок оборотних засобів.

За аналізований період середній темп приросту чистого оборотного капіталу складає 0,15%.

Для оцінки фінансової стійкості підприємства використовують показники, наведені в Додатку М (табл. М.1).

Відповідно до проведених розрахунків показників фінансової стійкості підприємства, наведених в Додатку М, можемо зробити наступні висновки:

1) Коефіцієнт автономії знаходиться в межах норми. Так, у 2017 році значення показника порівняно з 2015 роком зросло на 0,055. Тобто реалізувавши майно, сформоване із власних джерел, підприємство зможе погасити свої зобов'язання, у 2017 році на 76%.

2) Проаналізувавши коефіцієнт фінансової стійкості, можна стверджувати, що компанія здатна відповідати за свої зобов'язання в середньо- та довгостроковій перспективі. Значення показника у 2017 році значно вище нормативного, що говорить про низький фінансовий ризик. Середній тем приросту даного показника складає 7,41%.

3) Коефіцієнт маневреності власного капіталу є в межах норми, це свідчить про можливість фінансування необоротних активів і частини оборотних. Середній темп приросту за аналізований період складає – 11,17%.

4) Коефіцієнт забезпеченості власними оборотними коштами є вищим за норму, що свідчить про достатність фінансових ресурсів для здійснення поточної діяльності. У 2016 році показник набув найбільшого значення – 0,784, проте у 2017 році знизився до 0,580, що пояснюється зростаннями суми кредиторської заборгованості за товари.

Далі розрахуємо показники ділової активності підприємства (Додаток М, табл. М.1).

За аналізований період спостерігається тенденція до зниження коефіцієнту оборотності активів. Це свідчить про постійне зменшення ефективності використання активів. У 2017 році на кожну гривню вкладену в активи підприємство отримало 0,711 гривень чистого доходу.

Оборотність дебіторської заборгованості у 2015 році складала 4,968, тобто протягом 2015 року дебіторська заборгованість здійснила 4,968 оборотів. В 2016 році значення показника знизилось на 0,261, що вказує на зниження ефективності управління заборгованістю. Негативна тенденція прослідувала і в 2017 році і на кінець досліджуваного періоду дебіторська заборгованість здійснила 4,224 обороти. Зниження оборотності дебіторської заборгованості свідчить про погіршення платіжної дисципліни покупців.

Середній темп приросту періоду погашення дебіторської заборгованості за аналізований період – 8,66%.

Стосовно оборотності кредиторської заборгованості, то найбільшого значення він досяг у 2016 році і становив 273,021 обороти. У 2017 році даний показник порівняно із 2016 роком знизився майже на 90%. Термін погашення кредиторської заборгованості у 2017 році становив 11 днів.

Зниження фондівдачі на 31% протягом 2017 року порівняно із 2015 характеризує неефективне використання основних засобів на ТОВ «НВП

«Укрмагnezит». Якщо в 2015 р на кожну гривню оборотних активів продано товарів і послуг на суму 1,041 гривні, то в 2017 р – тільки на 0,711 гривні.

Зазначимо також про неефективне управління запасами, яке відображається у зниженні коефіцієнта оборотності запасів на 47% у 2017 порівняно із 2015 роком.

Аналізуючи ділову активність слід зазначити про негативну тенденцію до зниження коефіцієнта оборотності власного оборотного капіталу – від 1,465 до 0,917 протягом 2015-2017 рр.

Таким чином, результати фінансово-економічного аналізу основних показників діяльності підприємства свідчать про позитивну динаміку росту ключових показників. Проте, за деякими показниками прослідковується негативна динаміка, зокрема, коефіцієнт ліквідної та розрахункової платоспроможності, коефіцієнт маневреності власного капіталу, коефіцієнт оборотності запасів. Тому керівництву підприємства рекомендовано звернути увагу на дані показники.

2.2 Порядок формування податку на прибуток та організація його обліку на підприємстві

На ТОВ «НВП «Укрмагnezит» відповідальність за організацію обліку податку на прибуток покладено на бухгалтера. Бухгалтер зобов'язаний вести облік доходів, витрат та інших показників, пов'язаних з визначенням об'єктів оподаткування та/або 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, також слідкує за вчасністю та правильністю заповнення первинних документів.

Основним видом діяльності ТОВ «НВП «Укрмагnezит» є виробництво будівельно-оздоблювального матеріалу магnezитової плити. Тобто ключовим доходом підприємства є дохід від реалізації готової продукції, який

обліковується на 701 рахунку та дохід від реалізації робіт та послуг (рахунок 703). Іншими доходами є дохід від реалізації іноземної валюти (рахунок 711), дохід від операційної курсової різниці (714), одержані штрафи, пені, неустойки (рахунок 715) тощо.

Доходи від реалізації визнаються на підставі первинних документів (підтверджують отримання доходів платником податку) в момент переходу права власності на продукцію.

Облік витрат підприємства здійснюється за П(С)БО 16 «Витрати» [24].

Витрати визнаються одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені. Ті витрати, які не можливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, у якому вони були здійснені.

На підприємстві витрати обліковуються на наступних рахунках:

- 91 «Загальновиробничі витрати»;
- 92 «Адміністративні витрати»;
- 93 «Витрати на збут»;
- 94 «Інші витрати операційної діяльності»;
- 95 «Фінансові витрати»;
- 97 «Інші витрати діяльності».

79 рахунок призначений для обліку фінансових результатів. На Кт 79 списуються доходи, на Дт 79 – сума витрат від діяльності підприємства, а також сума нарахованого податку на прибуток.

На рис. 2.2 відображена схема розрахунку податку на прибуток на ТОВ «НВП «Укрмагнезит».

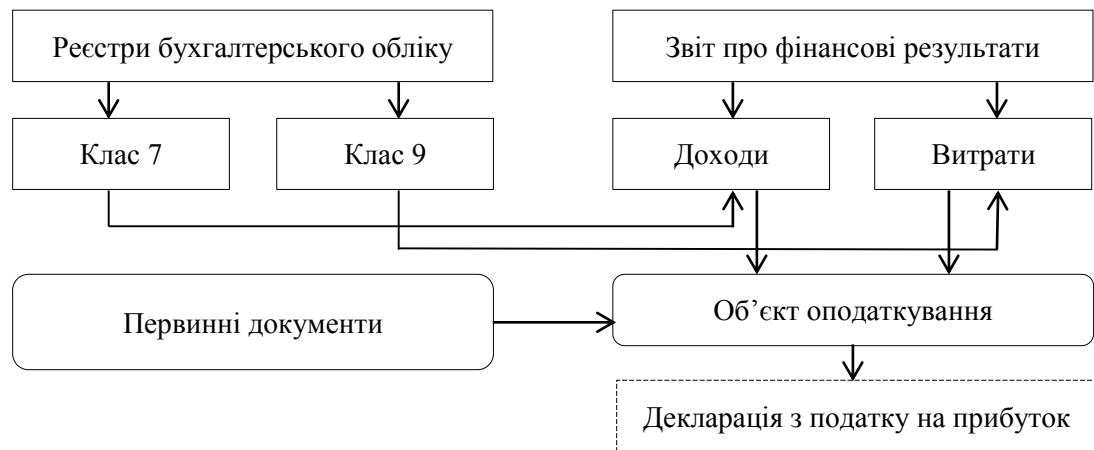


Рисунок 2.2 – Схема розрахунку податку на прибуток на ТОВ «НВП «Укрмагnezит»

Сума податку на прибуток, розрахована за ПКУ, та сума витрат з податку на прибуток, розрахована за П(С)БО 17, на підприємстві є однаковими.

Рис. 2.3 показує порядок обліку податку на прибуток та визначення фінансового результату на підприємстві.

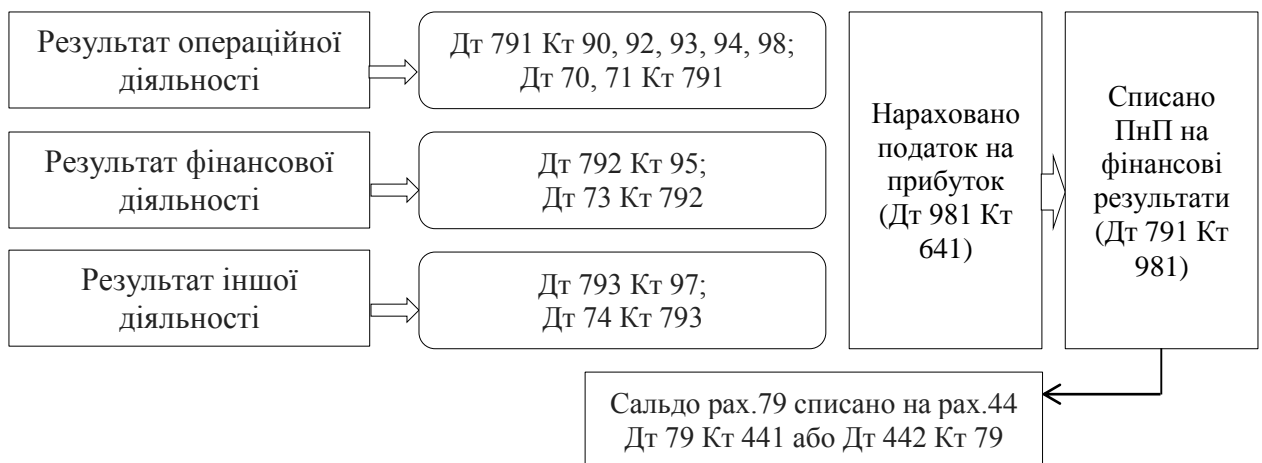


Рисунок 2.3 – Порядок обліку податку на прибуток та визначення фінансового результату

У своїй діяльності ТОВ «НВП «Укрмагnezит» не застосовує норми П(С)БО 17, а керується П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва» і визначає витрати з податку на прибуток у фінансовій

звітності на рівні нарахованого фактичного податку на прибуток за даними декларації з податку на прибуток. Тобто витратами з податку на прибуток буде сума додатного фінансового результату (рядок 2290 ф. №2-м) помножена на ставку податку – 18%.

ТОВ «НВП «Укрмагнезит» за підсумками звітного року подає декларацію з податку на прибуток разом із річною фінансовою звітністю, яка включає Звіт про фінансовий стан (ф. № 1-м) та Звіт про фінансові результати (ф. № 2-м) протягом 60 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного року.

Підприємство заповнює рядок 01 декларації, в якому вказує дохід від діяльності; рядок 02 відображає фінансовий результат до оподаткування, визначений за П(С)БО. В рядку 04 зазначається об'єкт оподаткування, а до рядка 06 заноситься розрахована сума податку на прибуток. Сума податку на прибуток, нарахованого за звітний період, вказується в рядку 19.

Дослідження порядку складання декларації з податку на прибуток свідчить, що заповнення декларації відповідає чинному податковому законодавству.

2.3 Оцінювання фіскальної ефективності податку на прибуток в Україні

Податок на прибуток відіграє досить вагому роль у наповненні Державного бюджету України, а також виступає важливим інструментом, який може впливати на обсяги виробництва, конкурентоздатність підприємств, інвестиційну привабливість та виконання соціально-економічного розвитку. Тому оцінювання фіскальної ефективності податку на прибуток в сучасних трансформаційних умовах вітчизняного законодавства є особливо актуальною, оскільки ефективність податкового механізму прямо пропорційно пов'язана із ступенем задоволення соціальних потреб.

ТОВ «НВП «Укрмагнезит» є малим підприємство і розміри сплачуваних податків не досить високі, тому даних підприємства недостатньо для здійснення

дослідження фіскальної ефективності податку на прибуток. Саму через це інформація для аналізу була взята із офіційного сайту Державної фіскальної служби, Національного банку України, Державної казначейської служби, а також Державної служби статистики для більш точних і достовірних результатів.

Існування широкого набору кількісних показників оцінювання фіскальної ефективності податку на прибуток дозволяє оцінити дане явище комплексно та з різних перспектив, а тому доцільно проаналізувати тренди зміни кожного з них за останні кілька років.

Динаміка надходжень суми податку на прибуток підприємств до державного та місцевих бюджетів 2007-2017 рр. наведена в Додатку Н (рис. Н.1). Дані, представлені в Додатку Н, свідчать про циклічність зміни обсягів надходжень від податку на прибуток до державного та місцевих бюджетів. Зокрема, протягом 2010-2012 рр. відбувалося помірне зростання надходжень від цього податку, тоді як період 2013-2015 рр. навпаки характеризується спадом, що можна пояснити зменшенням ставки податку на прибуток з 19% до 18% та складною соціально-економічною ситуацією в країні. Проте у 2015 році обсяг надходжень до місцевих бюджетів порівняно з 2014 р. зріс на 3 611 млн. грн., що пояснюється активізацією децентралізаційних процесів у країні. Разом з тим, 2016 рік виявився порівняно з 2014-2015 рр. більш дохідним. Обсяг надходжень до державної казни порівняно з 2015 роком зріс приблизно на 36%, а місцеві бюджети поповнились більше ніж на 50% [34, 35].

У 2017 році обсяг податкових надходжень з податку на прибуток до державного бюджету порівняно із 2016 роком зріс на 23%, до місцевих бюджетів – на 10%.

Аналіз динаміки надходжень від податку на прибуток до бюджетів різних рівнів підтверджує низьку фіскальну значимість аналізованого податку у контексті наповнення державного та місцевих бюджетів. Разом з тим, неефективний механізм адміністрування податку на прибуток не дає

реалізувати його регуляторні можливості щодо стимулювання соціально-економічного розвитку країни. Таким чином, доцільно перейти до більш глибокого аналізу фіскальної ефективності податку на прибуток з урахування варіативності підходів до її визначення.

Проведемо дослідження фіскальної ефективності податку на прибуток в Україні у розрізі окремих показників, представлених у Додатку К (табл. К.1). Зокрема, розглянемо частку надходжень податку на прибуток підприємств у ВВП, доходах та податкових надходження до Зведеного бюджету України (Додаток Н, рис. Н.2).

Проаналізувавши Додаток Н, можна стверджувати, що існує тенденція до зменшення частки податку на прибуток в зазначених показниках в період 2011-2015 рр. Це можна пояснити зниженням ставки податку на прибуток (2011 р. – 23%, 2017 р. – 18%), зміною методики розрахунку бази оподаткування (перехід від податкового до бухгалтерського обліку), зменшенням розміру бази оподаткування податком через складну соціально-економічну та політичну ситуацію в країні. Ще одним негативним фактором є те, що деякі підприємства приховують суми прибутку до оподаткування, таким чином в бюджет не надходить значна сума коштів із зазначеного податку [34, 35].

Починаючи з 2016 року, частка податку на прибуток дещо збільшилась в зазначених показниках, це можна пояснити зниженням темпу інфляції, зменшенням кількості збиткових підприємств, проте все ще їх кількість значно перевищує кількість прибуткових підприємств.

Таким чином, можна підсумувати, що фіскальна значимість податку на прибуток є вкрай низькою, що відображається відповідно і на низькому рівні податкового навантаження з цього податку, а відтак важливість цього інструменту у контексті формування доходів державного бюджету та перерозподілу ВВП є вкрай низькою.

Досить важливим є аналіз структурних надходження з податку на прибуток, оскільки на фіскальну ефективність податку на прибуток по-

різному впливають надходження від суб'єктів господарювання різних форм власності (Додаток П, рис. П.1).

З Додатку П видно, що приватні підприємства сплачують найбільшу суму податку до бюджету, дещо меншу – підприємства з іноземним капіталом.

2015 рік характеризується найбільшим зменшенням показників, від'ємну динаміку показали суб'єкти всіх форм власності. Наприклад, якщо порівнювати з 2014 роком, то обсяги надходжень підприємств державної форми власності скоротились на 2,2 млрд. грн., підприємства з іноземним капіталом – на 2,8 млрд. грн., банки та страхові компанії – на 0,2 млрд. грн., а приватні підприємства – на 8 млрд. грн. У 2016 році приріст надходжень відбувся в розрізі всіх складових. Найбільше зростання показали приватні підприємства (на 12 млрд. грн.). Це є позитивним моментом, оскільки в попередніх періодах саме цей сектор зазнав найбільших скорочень. Обсяги надходжень від фінансових організації та підприємства державного сектору зросли майже вдвічі.

Одним із індикаторів рівня розвитку податкової системи та стану економіки є коефіцієнт еластичності, який показує як змінюється обсяг надходжень податку до бюджету залежно від зміни обсягу ВВП (Додаток Р, рис. Р.1).

Згідно проведених розрахунків коефіцієнта еластичності можна стверджувати, що податок на прибуток є нееластичним. Це свідчить про неефективність діючого механізму оподаткування. Максимальний розмір коефіцієнта еластичності був досягнути у 2016 р. та становив 2,66, а мінімальний, але більше одиниці, становив 0,18 у 2012 р. У 2014 р. спостерігалось різке падіння розміру коефіцієнта до рівня -3,50. Причиною стала складна політична та економічна ситуація в країні. У 2017 році зазначений показник становив 0,87, що пояснюється вищим зростанням темпів ВВП (125,17%) порівняно із нижчим зростанням темпів податкових надходжень з податку на прибуток (122,88%) [34, 35].

Розрахуємо коефіцієнти нерівномірності надходжень податку на прибуток (Додаток С, табл. С.1). Коефіцієнти нерівномірності та розмах варіації вказують на наявність незначних коливань надходжень податку на прибуток впродовж аналізованого періоду, оскільки різниця між максимальним (1,59) та мінімальним (0,35) коефіцієнтами надходження є невеликою.

З позиції оцінювання фіскальної ефективності податку на прибуток для корпоративного сектору важливим є розрахунок ефективної ставки податку на прибуток (табл. 2.1).

Таблиця 2.1 – Ефективна ставка податку на прибуток та продуктивність податку в Україні за 2009-2017 рр.

Показник	Рік								
	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Фінансовий результат до оподаткування, млн. грн.	143706,6	212008,6	272726,2	277938,5	234513,7	334517,3	475321,2	523759,4	674386,5
Податкові надходження від податку на прибуток, млн. грн.	33078	40359	55097	55793	54994	40201	39053	60223	73397
Ефективна ставка податку, %	23,02	19,04	20,20	20,07	23,45	12,02	8,22	11,50	10,88
Продуктивність податку, %	92,07	76,15	87,83	95,57	123,42	66,78	45,67	63,89	60,46

Джерело: розроблено автором на основі даних [38, 39]

Таким чином, здійснені розрахунки дозволяють зробити висновок про існування розбіжностей між фактичною та ефективною ставкою податку на прибуток підприємств в Україні. Зокрема, майже протягом усього періоду дослідження ефективна ставка є нижчою за фактичну. З позиції корпоративного сектору така ситуація є прийнятною, адже свідчить про виведення частини оподаткованого прибутку з бази оподаткування, проте з перспективи держави така практика свідчить про недоотримання податкових надходжень. А відтак можна зробити висновок, що фіскальна ефективність

податку на прибуток з точки зору держави є дуже низькою, що зумовлює необхідність його трансформації. Найменшому розміру ставки відповідає найменша продуктивність податку на прибуток [34, 35].

Проведемо розрахунок коефіцієнтів реалізації фіскальної спроможності податку на прибуток на основі оцінок частки тіньової економіки у ВВП (Додаток Т, табл. Т.1).

Розрахований на основі показників тіньового сектору коефіцієнт реалізації фіскальної спроможності показує, що бюджет недоотримує значну частину коштів. Нестача бюджету за період 2011-2017 рр. в середньому становить 26,8%.

Необхідність удосконалення механізму справляння податку на прибуток в Україні підтверджує існування і низки інших проблем, особливо критичною серед яких є проблема розрахунку об'єкта оподаткування – фінансовий результат як базовий показник для розрахунку об'єкта оподаткування з подальшим коригуванням на різниці є постійним ризиком претензій з боку фіскальної служби. Крім того, доволі поширеною є практика застосування різних схем «оптимізації», що призводить до надмірного податкового тиску на сумлінних платників податку, а також до перенесення тягаря зі сплати податку на інших платників [41, 42, 43].

Отже, необхідність реформування системи оподаткування прибутку підприємств обумовлена існування проблем як у межах безпосередньо механізму нарахування податку, так і його низькою фіскальною ефективністю для державного бюджету (емпірично підтверджено розрахунками у рамках даного дослідження), а також невисоким регуляторним потенціалом, на відміну від розвинутих країн світу. Вирішення означених проблем дозволить підвищити фіскальну ефективність податку на прибуток, зменшить процес «тінізації» бізнесу та виведення капіталу, покращить інвестиційний клімат в країні, тобто в повній мірі дозволить реалізувати не лише фіскальну, а й регулюючу функцію податку на прибуток.

РОЗДІЛ 3

РОЗВИТОК МЕТОДИЧНИХ ПІДХОДІВ ДО ОБЛІКУ ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК ТА РОЗРАХУНКУ ЙОГО ЕФЕКТИВНОСТІ

3.1 Методика оцінки коштів в іноземній валюті та їх вплив на фінансовий результат

Зменшення доходу за рахунок курсових різниць вигідно підприємствам, які заходяться на грані перевищення чистого доходу в розмірі 20 млн. грн. Підприємство змушене буде щоквартально подавати декларацію та сплачувати податок на прибуток, а також до обов'язково коригувати фінансовий результат до оподаткування на різниці, зазначені в ПКУ. В свою чергу, це ускладнить процес обліку, а ще для слати податку кошти вилучатимуться не раз на рік, а кожного кварталу [44].

Згідно П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» існує два варіанти розрахунку курсових різниць на дату операції [45]:

- у межах господарської операції;
- за всією статтею.

Сутність методу розрахунку курсових різниць у межах господарської операції полягає у тому, що курсові різниці визначаються лише за відповідною частиною монетарної статті, за якою здійснюється господарська операція.

Метод розрахунку за всією статтею ґрунтується на тому, що сума курсових різниць розраховується в цілому за господарською операцією.

В наказі про облікову політику підприємства повинно вказуватись один із обраних методів [46].

У П(С)БО 21 зазначається, що при розрахунку курсових різниць на дату здійснення господарської операції в її межах або за всією статтею використовується валютний курс на початок дня, коли була здійснена така операція.

Для вибору методу розрахунку курсових різниць, який буде застосовуватись на підприємстві, здійснимо їх порівняння (табл. 3.1).

Бухгалтер підприємства за підсумками 2017 року розрахував чистий дохід підприємства у сумі 20 030 тис. грн. В обліковій політиці зазначено, що курсові різниці розраховуються за всією статтею. Операції з іноземною валютою здійснювались у III та IV кварталі 2017 року. Також в обліковій політиці вказано, що проміжна фінансова звітність на підприємстві складається станом на 31 березня, 30 червня та 30 вересня, а річна – станом на 31 грудня.

Таблиця 3.1 – Порівняння методів розрахунку курсових різниць за III та IV квартал 2017 року

№	Зміст господарської операції	Курс НБУ	Методи розрахунку					
			Метод 1			Метод 2		
			За всією статтею			У межах господ. операції		
			Дт	Кт	Сума, \$/грн	Дт	Кт	Сума, \$/грн
III квартал 2017 року								
1	12.09.17 р. Надійшла попередня оплата від іноземного постачальника («А») \$140 000	26,09	316	681	140000			140000
					3652600	316	681	3652600
2	13.09.17 р. Перераховано на продаж \$60 000	26,84	334	316	70000			70000
					1878800	334	316	1878800
3	13.09.17 р. Надійшли кошти на поточний рахунок в грн. за мінусом комісійної винагороди банку		311	334	1869406	311	334	1869406
4	13.09.17 р. Списано комісію банку (0,5%)		92	685	9394	92	685	9394
5	Відображено дохід від продажу валюти (курс МВРУ - 26,86)		334	711	1400	334	711	1200
6	13.09.17 р. Надійшло \$70 000 (50% від експортної виручки*)	26,84	312	316	70000			70000
					1878800	312	316	1878800

Продовження таблиці 3.1

7	13.09.17 р. Розрахунок курсової різниці		316	714	105000	316	714	105000
					(\$140 000 x (26,84-26,09))			(\$140 000 x (26,84-26,09))
8	21.09.17 р. Надійшла попередня оплата від іноземного постачальника («Б») \$50 000	25,77	316	681	50000	316	681	50000
					1288500			1288500
9	22.09.17 р. Перераховано на продаж \$20 000	25,55	334	316	25000	334	316	25000
					638750			638750
10	22.09.17 р. Надійшли кошти на поточний рахунок в грн. за мінусом комісійної винагороди банку		311	334	635556,25	311	334	508445
11	22.09.17 р. Списано комісію банку (0,5%)		92	685	3194	92	685	3194
12	Відображено витрати від продажу валюти (курс МВРУ - 24,96)		942	334	14750	942	334	14750
13	22.09.17 р. Надійшло \$25 000 (50% від експортної виручки*)	25,55	312	316	25000	312	316	25000
					638750			638750
14	22.09.17 р. Розрахунок курсової різниці		945	312	90300	x	x	x
					(\$70 000 x (25,55-26,84))			x
15	30.09.17 р. Розрахунок курсової різниці на дату балансу	25,91	312	714	34200	945	312	65100
					(\$95 000 x (25,91-25,55))			(\$70 000 x (25,91-26,84))
			x	x	x	312	714	9000
16	Списано на фінансовий результат за III квартал:							
	- дохід від курсових різниць		714	791	139200	714	791	114000
	- витрати від курсових різниць		791	945	90300	791	945	65100
	- дохід від купівлі-продажу		711	791	1400	711	791	1200
	- витрати від купівлі-продажу		791	942	14750	791	942	14750
- комісію банку		791	92	12588	791	92	12588	
Фінансовий результат від операцій з іноземною валютою			x	791	22962	x	791	22762
IV квартал 2017 року								
17	30.11.17 р. Залишок коштів на рахунку	25,93	312		95000	312		95000
					2463350			2463350

Продовження таблиці 3.1

18	30.11.17 р. Залишок заборгованості перед іноземним покупцем («В»)	25,93	632	632	75000	632	632	75000
					1944750			1944750
19	05.12.17 р. Перераховано грошові кошти іноземному покупцю	25,99	632	312	45000	632	312	45000
					1169550			1169550
20	05.12.2017 р. Розрахунок курсової різниці за перерахунком заборгованості	945	632	632	4500	945	632	2700
					(\$75 000 x (25,99-25,93))			(\$45 000 x (25,99-25,93))
21	05.12.17 р. Розрахунок курсової різниці за перерахунком іноземної валюти	312	714	714	5700	312	714	2700
					(\$95000 x (25,99-25,93))			(\$45 000 x (25,99-25,93))
22	05.12.17 р. Залишок коштів на рахунку	312			50000	312		50000
					1299500			1296500
23	05.12.17 р. Залишок заборгованості перед покупцем		632		30000		632	30000
					779700			777900
24	23.12.17 р. Перераховано грошові кошти іноземному покупцю	25,66	632	312	30000	632	312	30000
					769800			769800
25	23.12.2017 р. Розрахунок курсової різниці за перерахунком заборгованості	632	714	714	9900	632	714	8100
					(\$30 000 x (25,66-25,99))			(\$30 000 x (25,66-25,93))
26	23.12.17 р. Розрахунок курсової різниці за перерахунком іноземної валюти	945	312	312	16500	945	312	8100
					(\$35 000 x (25,66-25,99))			(\$30 000 x (25,66-25,93))
27	23.12.17 р. Залишок коштів на рахунку	312			20000	312		20000
					513200			518600
28	23.12.17 р. Залишок заборгованості перед покупцем		632		-		632	-
29	31.12.17 р. Розрахунок курсової різниці на дату балансу	26,02	312	714	7200	312	714	1800
					(\$20 000 x (26,02-25,66))			(\$20 000 x (26,02-25,93))
30	Списано на фінансовий результат за III квартал:							
	- дохід від курсових різниць		714	791	22800	714	791	12600
	- витрати від курсових різниць		791	945	21000	791	945	10800
Фінансовий результат від операцій з іноземною валютою			x	791	1800	x	791	1800
*У прикладі, що розглядається, керуємось нормами Постанови НБУ «Про запровадження обов'язкового продажу надходжень в іноземній валюті та встановлення розміру обов'язкового продажу таких надходжень» від 30.05.2018 р. № 45 [47]								

За 2017 рік у підприємства виникли наступні доходи і витрати у вигляді курсових різниць (табл. 3.2).

Таблиця 3.2 – Результат зміни методу розрахунку курсових різниць за підсумками 2017 року

Показник	За всією статтею	У межах господарської операції	Різниця
Дохід від курсових різниць	162000	126600	-35400
Витрати від курсових різниць	111300	75900	-35400
Фінансовий результат від курсових різниць	50700	50700	0
Сукупний дохід за 2017 рік	20030000 (за умовою)	19994600 (20030000-35400)	-35400

Дані таблиці 3.2 свідчать, що за методом розрахунку курсових різниць за всією статтею сукупний дохід складає 20 030 000 грн., а за методом у межах господарської операції – 19 994 600. Отже, за результатами розрахунків пропонуємо застосовувати метод розрахунку у межах господарської операції, сутність якого полягає у визначенні курсових різниць лише за відповідною частиною монетарної статті, за якою здійснюється господарська операція.

Вважаємо за доцільне в наказі про облікову політику обов'язково вказувати метод розрахунку курсових різниць на дату господарської операції, оскільки обраний метод впливає на величину загального доходу підприємства.

У результаті порівняння двох методів розрахунку курсових різниць – у межах господарської операції та за всією статтею було з'ясовано, що ці методи дають однаковий фінансовий результат (різниця між додатними і від'ємними курсовим різницями), проте метод розрахунку у межах господарської операції дозволяє зменшити доходи і витрати.

Отже, при зміні методу розрахунку курсовий різниць на дату господарської операції, підприємство має можливість зменшити свій дохід і не перевищити 20 млн. грн.

3.2 Науково-методичний підхід до визначення найбільш релевантних факторів впливу на фіскальну ефективність податку на прибуток в Україні

З метою розробки рекомендацій щодо найбільш ефективних каналів опосередкованого впливу на фіскальну ефективність податку на прибуток запропоновано науково-методичний підхід до визначення найбільш релевантних факторів впливу.

Першим етапом даного підходу є формування масиву статистичних даних основних факторних та результативних показників, які виступають інформаційною базою дослідження. У якості факторних змінних було обрано кількісні вимірники факторів впливу на фіскальну ефективність податку на прибуток, представлені у табл. К.1 додатку К. Блок результативних змінних представлено окремими індикаторами характеристики фіскальної ефективності, перелік яких представлено у табл. К.1 додатку К. Часовий діапазон дослідження охоплює період 2005-2017 рр. Інструментом визначення характеру та напрямку впливу факторів на фіскальну ефективність податку на прибуток є багатфакторне регресійне моделювання, здійснене з використанням програмного продукту Stata 12.

Другим етапом підходу є безпосередньо здійснення регресійного моделювання та характеристика отриманих результатів у розрізі окремого результативного показника. Варто зауважити, що набір незалежних змінних моделей варіюється, що обумовлено пошуком найбільш значимого варіанту, базуючись на значенні коефіцієнта детермінації (значення показника за різними моделями коливається від 0,93 до 0,99).

Перейдемо до безпосередньої характеристики результатів дослідження. Розрахунок впливу факторів на обсяг податку на прибуток наведено в табл. 3.3.

Таблиця 3.3 – Розрахунок впливу факторів на обсяг податку на прибуток

Податок на прибуток, млн. грн.	Коефіцієнт	$P> t $
Темп приросту ВВП, %	-398.2344	0,014
Доходи Зведеного бюджету, млн. грн.	.0503058	0,001
Індекси цін виробників промислової продукції, % (до грудня попереднього року)	803.2992	0,003
Темп приросту прямих інвестицій, %	99.53775	0,045
Рівень зайнятості населення, у % до загальної кількості населення	23324.67	0,001
Темпи зростання реальної заробітної плати, % (до попереднього року)	278.3573	0,014
Константа	-1755956	0,001

Отже, варто відмітити, що значення приведені у графі «Коефіцієнт» вказують на характер впливу, тоді як значення показника « $P>|t|$ » вказує на статистичну значимість факторам (показник не повинен бути більшим за 0,1, що відповідає 90% довірчому інтервалу). Отже, за результатами регресійного моделювання можна відмітити, що усі параметри моделі є статистично значимим на довірчому інтервалі 95%, коефіцієнт детермінації моделі – 0,9895. До факторів, що позитивно впливають на обсяг надходжень від податку на прибуток належать зростання доходів Зведеного бюджету України (збільшення факторного показника на 1 млн. грн. супроводжується зростанням обсягу надходжень з податку на прибуток на 0,0503 млн. грн.); зростання індексу цін виробників промислової продукції на 1% супроводжується зростанням обсягу надходжень з податку на прибуток на 803,3 млн. грн.; зростання темпу приросту прямих інвестицій на 1% супроводжується збільшенням обсягу надходжень з податку на прибуток на 99,54 млн. грн.; зростання рівня зайнятості населення на 1% супроводжується збільшенням обсягу надходжень з податку на прибуток на 23324,67 млн. грн.;

збільшення реальної заробітної плати на 1% супроводжується збільшенням обсягу надходжень з податку на прибуток на 278,36 млн. грн.

Негативно на обсяг надходжень з податку на прибуток впливає зростання темпу приросту ВВП: збільшення факторної ознаки на 1% супроводжується скороченням обсягу надходжень з податку на прибуток на 398,23 млн. грн.

Таким чином, у контексті зростання абсолютного обсягу надходжень від податку на прибуток можна використовувати канали ринку праці, інвестиційної привабливості та рівня життя населення, тоді як збільшення темпів приросту ВВП не має прямої дії на результативний показник.

Розрахунок впливу факторів на рівень податкового навантаження з податку на прибуток наведено в табл. 3.4.

Таблиця 3.4 – Розрахунок впливу факторів на рівень податкового навантаження

Рівень податкового навантаження	Коефіцієнт	$P> t $
Зміна дефлятора ВВП, %	-.2812704	0,011
Темп приросту ВВП, %	-.3820143	0,011
Доходи Зведеного бюджету, млн. грн.	6.47e-06	0,014
Індекси цін виробників промислової продукції, % (до грудня попереднього року)	.393798	0,011
Індекс споживчих цін, %	.3918592	0,013
Прямі інвестиції (акціонерний капітал) із країн світу в економіці України, млн. дол. США	-.0006064	0,010
Рівень зайнятості населення, у % до загальної кількості населення	11.31181	0,010
Константа	-877.9345	0,011

За даними табл. 3.4 можна відмітити, що усі факторні змінні є статистично значимими на довірчих інтервалах 99% та 95%; коефіцієнт детермінації моделі складає 0,9994. Отже, до факторів, що зумовлюють зростання податкового навантаження з податку на прибуток належать зростання доходів Зведеного бюджету, збільшення індексу цін виробників промислової продукції та індексу споживчих цін, підвищення рівня

зайнятості населення. Таким чином, можна зробити висновок, що інфляційний тягар та орієнтація на бюджетоутворюючу роль податку на прибуток призводить до погіршення умов ведення бізнесу за рахунок зростання податкового навантаження, що має враховуватися у процесу контрциклічної податкової політики.

Разом з тим, до зниження податкового навантаження призводить покращення показників загального економічного розвитку держави та інвестиційного клімату.

Розрахунок впливу факторів на фіскальну значимість податку на прибуток (питому вагу надходжень з податку на прибуток у загальній сумі податкових надходжень) представлено у табл. 3.5.

Таблиця 3.5 – Розрахунок впливу факторів на питому вагу надходжень з податку на прибуток у загальній сумі податкових надходжень

Питома вага надходжень з податку на прибуток у загальній сумі податкових надходжень	Коефіцієнт	$P > t $
Доходи Зведеного бюджету, млн. грн.	-.0000109	0,010
Темп приросту прямих інвестицій, %	.0407478	0,041
Рівень зайнятості населення, у % до загальної кількості населення	3.408606	0,035
Темпи зростання / зниження реальної заробітної плати, % (до попереднього року)	.0559496	0,073
Константа	-234.4638	0,039

Усі факторні змінні моделі, що представлені у таблиці 3.5, є статистично значимими на одному з довірчих інтервалів 99%, 95% та 90%; коефіцієнт детермінації моделі – 0,9960. Так, варто відзначити, що посиленню фіскальної значимості податку на прибуток сприяють зростання темпів приросту прямих інвестицій, рівня зайнятості населення та реальної заробітної плати, тобто активізації політики у сфері покращення інвестиційного клімату України, підвищення добробуту населення та стану ринку праці дозволяє отримати бонуси і у сфері податкової політики. Натомість зростання загального обсягу доходів Зведеного бюджету України

призводить до зниження фіскальної значимості податку на прибуток, тобто відбувається розмивання фіскального потенціалу саме цього податку за рахунок інших податків, вплив яких на формування доходів бюджету є більш суттєвим.

Розрахунок впливу факторів на коефіцієнт еластичності податку на прибуток наведено в табл. 3.6.

Таблиця 3.6 – Розрахунок впливу факторів на коефіцієнт еластичності податку на прибуток

Коефіцієнт еластичності	Коефіцієнт	$P > t $
Індекси цін виробників промислової продукції, % (до грудня попереднього року)	.2505301	0,009
Прямі інвестиції (акціонерний капітал) із країн світу в економіці України, млн. дол. США	-.000595	0,002
Рівень зайнятості населення, у % до загальної кількості населення	6.503385	0,023
Темпи зростання / зниження реальної заробітної плати, % (до попереднього року)	-.2801933	0,051
Константа	-423.2944	0,051

Усі змінні моделі, представлені у табл. 3.6, є статистично значимими на довірчих інтервалах 95% та 99%; коефіцієнт детермінації становить 0,9346. Варто відзначити, що коефіцієнт еластичності податку на прибуток відображає залежність зміни податкових надходжень порівняно з темпами зростанням ВВП, тобто для держави більш прийнятною буде висока еластичність податку на прибуток, оскільки мінімальне економічне зростання буде супроводжуватися зростанням податкових надходжень, акумульованих у бюджеті, тоді як для бізнесу – навпаки, більш прийнятною буде можливість створювати додану вартість без надмірного податкового навантаження.

Таким чином, збільшенню рівня еластичності податку на прибуток сприятиме зростання рівня зайнятості та індекс цін промислової продукції, тоді як збільшення обсягів прямих інвестицій та зростання реальної заробітної плати супроводжується скороченням рівня еластичності. Отримані

результати можна використати у процесі контрциклічного регулювання, адже залежно від стадії економічного циклу. Так, на стадії зростання позитивно вплине на наповнюваність державного бюджету висока еластичність, а на етапі рецесії нееластичність податку на прибуток може сприяти мінімізації зниження бази формування доходів державного бюджету.

ВИСНОВКИ

Аналіз історичних етапів становлення методики обліку податку на прибуток дозволив виділити три етапи розвитку методики обліку податку на прибуток. Найбільш прогресивним став останній етап розвитку, який ознаменувався виникненням поняття «тимчасова податкова різниця». Саме наявність понять «відстрочені податкові активи» та «відстрочені податкові зобов'язання» дозволяють відкоригувати невідповідність сум податку на прибуток за податковим та фінансовим законодавством. Однак незважаючи на зміни, притаманні третьому етапу, все ж таки залишився ряд ключових недоліків, які пов'язані із застосуванням П(С)БО 17 та методом розрахунку відстрочених податків.

На сьогоднішній день в Україні застосовується методика, яка передбачає коригування фінансового результату до оподаткування, а не порівнюється бази оцінки активів та зобов'язань, що викликає відмінності між методиками розрахунку відстрочених податків у вітчизняній та міжнародній практиці. Таким чином, становлення та розвиток методики обліку податку на прибуток свідчить, що трансформаційні процеси тривають і до теперішнього часу, а законодавчі зміни враховують досвід минулого.

Що стосується підходів до оцінювання фіскальної ефективності податків, то найбільш поширеними є розрахунок питомої ваги надходжень від податку у структурі доходів зведеного бюджету, податкового навантаження, ефективної ставки податку та ін.

Аналіз розрахункових значень приведених індикаторів за податком на прибуток засвідчив низький рівень фіскальної ефективності та регуляторного потенціалу цього податку з позиції держави, а також існування проблем з податком на прибуток для корпоративного сектору (непрозорість та заплутаність визначення об'єкта оподаткування, широкі можливості для застосування схем ухилення від сплати податку тощо).

Результати фінансово-економічного аналізу основних показників діяльності підприємства ТОВ «Навчально-виробниче підприємство «Укрмагnezит» свідчать про позитивну динаміку росту ключових показників, а саме коефіцієнт грошової платоспроможності, коефіцієнт фінансової стійкості, коефіцієнт автономії тощо. Проте, за деякими показниками прослідковується негативна динаміка, зокрема, за коефіцієнтом ліквідної та розрахункової платоспроможності, коефіцієнтом маневреності власного капіталу, коефіцієнтом оборотності запасів.

В процесі дослідження було ознайомлено із порядком формування податку на прибуток та організацією його обліку на підприємстві. В результаті дослідження можна стверджувати, що облік та звітність за податком на прибуток відповідає чинному законодавству.

Результати дослідження фіскальної ефективності підтверджують його низьку фіскальну ефективність як для держави, так і для бізнесу. Вирішення проблеми визначення об'єкта до оподаткування, а саме спрощення порядку його розрахунку, та протидія застосуванню схем «оптимізації», що ведуть до надмірного податкового тиску, дозволять підвищити фіскальну ефективність податку на прибуток, зменшить процес «тінізації» бізнесу та виведення капіталу, покращить інвестиційний клімат в країні, тобто в повній мірі дозволить реалізувати не лише фіскальну, а й регулюючу функцію податку на прибуток.

З метою удосконалення методики оцінки коштів в іноземній валюті та визначення їх впливу на фінансовий результат було розглянуто два методи розрахунку курсових різниць – у межах господарської операції та за всією статтею. У результаті порівняння двох методів було з'ясовано, що ці методи дають однаковий фінансовий результат (різниця між додатними і від'ємними курсовим різницями), проте метод розрахунку у межах господарської операції дозволяє зменшити доходи і витрати і не вийти за межі доходу в сумі 20 млн. грн.

Для визначення фіскальної ефективності та еластичності податку на прибуток було розглянуто науково-методичний підхід, який дозволяє

визначити найбільш релевантні фактори впливу на фіскальну ефективність податку на прибуток.

При виділенні найбільш суттєвих чинників впливу на обсяг податкових надходжень з податку на прибуток слід відзначити індекс цін виробників промислової продукції, оскільки зростання ІЦВ супроводжується зростанням обсягу податкових надходжень. Отже, у контексті зростання абсолютного обсягу надходжень від податку на прибуток можна використовувати канали ринку праці, інвестиційної привабливості та рівня життя населення. Найбільшого впливу рівень податкового навантаження в сторону зростання зазнає від зростання доходів Зведеного бюджету, збільшення індексу споживчих цін та підвищення рівня зайнятості населення. Разом з тим, до зниження податкового навантаження призводить покращення показників загального економічного розвитку держави та інвестиційного клімату.

Варто відзначити, що коефіцієнт еластичності податку на прибуток відображає залежність зміни податкових надходжень порівняно з темпами зростанням ВВП, тобто для держави більш прийнятною буде висока еластичність податку на прибуток, оскільки мінімальне економічне зростання буде супроводжуватися зростанням податкових надходжень, акумульованих у бюджеті, тоді як для бізнесу – більш прийнятною буде можливість створювати додану вартість без надмірного податкового навантаження.

Таким чином, збільшенню рівня еластичності податку на прибуток сприятиме зростання рівня зайнятості та індекс цін промислової продукції, тоді як збільшення обсягів прямих інвестицій та зростання реальної заробітної плати супроводжується скороченням рівня еластичності.

Узагальнюючи результати дослідження було зроблено висновок, що фіскальну ефективність податку на прибуток можна поліпшити і через опосередкований вплив з використанням регуляторних інструментів каналів ринку праці, інвестиційного клімату, поліпшення добробуту населення та ін., комбінування яких дозволить вплинути у бажаному напрямку на конкретний показник фіскальної ефективності (обсяг надходжень від податку, його фіскальну значимість чи еластичність, а також податкове навантаження).

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Надходження податків і зборів. Показники роботи. Державна фіскальна служба України. URL : <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/pokazniki-roboti/nahodjennya-podatkov-i-zboriv--obovyaz/nahodjennya-podatkov-i-zboriv/>.
2. Ціна держави. Інтернет-ресурс «Бюджетної науки» URL : <http://cost.ua/budget/revenue/#1>.
3. Бурденко І.М., Таранченко А.Д. Історичні аспекти еволюції обліку податку на прибуток в Україні. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2017. № 18. URL : <http://global-national.in.ua/issue-18-2017>.
4. Пасько Т.О. Історичні етапи оподаткування прибутку підприємств в Україні. URL : <http://www.dspace.uabs.edu.ua/bitstream/123456789/260/1/pasko3.pdf>.
5. Данілов О.Д., Жеребних А.М. Оподаткування прибутку та відрахування до цільових фондів : навч. посібник. Ірпінь : Академія ДПС України, 2001. 459 с.
6. Безверхий К. Облік і звітність розрахунків за податком на прибуток в умовах законодавчих змін. *Бухгалтерський облік і аудит*, 2015. № 4. С. 34-43.
7. Бурденко І. М. Організація бухгалтерського обліку витрат з податку на прибуток. *Економіка. Фінанси. Право*, 2003. № 6. С. 29-39.
8. Бурденко І. М. Податок на прибуток: основні аспекти застосування П(С)БО 17 «Податок на прибуток». *Актуальні проблеми та перспективи розвитку фінансово-кредитної системи України* : збірн. наук. статей. Харків : ФІНАРТ, 2002. С. 143-144.
9. Дрозд І. Зарубіжний досвід бухгалтерського обліку податкових різниць. *Вісник Київського національного університету ім. Т. Шевченка*, 2011. № 130. С. 18-21.

10. Єфименко Т. І., Ловінська Л. Г., Ярошенко Ф. О. Податок на прибуток: концепція визначення об'єкту оподаткування. Київ : НДФІ, 2004. 192 с.

11. Про систему оподаткування : Закон УРСР від 25.06.1991 р. № 1251-XII. URL : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1251-12>.

12. Про оподаткування доходів підприємств і організацій : Закон України від 21.02.1992 р. № 2146-XII. URL : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2146-12>.

13. Про податок на прибуток підприємств та організацій : Декрет Кабінету Міністрів України від 26.12.1992 р. № 12-92. URL : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/12-92>.

14. Про оподаткування прибутку підприємств : Закон України від 28.12.1994 р. № 334/94-ВР. URL : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/334/94-вр>.

15. Про оподаткування прибутку підприємств : Закон України від 22.05.1997 р. № 283/97-ВР. URL : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/283/97-вр>.

16. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток» : наказ Міністерства фінансів України від 28.12.2000 р. № 353. URL : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0047-01>.

17. Про оподаткування прибутку підприємств : про внесення змін до Закону України від 24.12.2002 р. № 349-IV. URL : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/349-15>.

18. Методичні рекомендації про складання регістрів бухгалтерського обліку податкових різниць, валових доходів та валових витрат : наказ Міністерства фінансів від 29.01.2007 р. № 45. URL : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MF07004.html.

19. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

20. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи : Закон України від 28.12.2014 № 71-VIII. URL : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/71-19>.

21. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 12 (МСБО 12) «Податки на прибуток». URL : http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/929_012.

22. Тредіт В. Податковий облік податку на прибуток підприємств за новими правилами. *Агросвіт*, 2015. № 8. С. 41-45.

23. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Доходи» : наказ Міністерства фінансів України від 29.11.99 р. № 290. URL : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>.

24. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» : наказ Міністерства фінансів України від 31.12.99 р. № 318. URL : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.

25. Райзберг Б. А., Лозовский Л. Ш., Стародубцева Е. Б. Современный экономический словарь. URL : <http://www.ebk.net.ua/Book/Ses/index.htm>.

26. Літвінова В. О. Економічна ефективність: сутність та форми. *Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу*, 2014. № 2. С. 43-45.

27. Костяна О.В. Оподаткування податком на прибуток підприємств в Україні на різних стадіях економічного циклу. *Стан і проблеми оподаткування в умовах мінливої економіки* : матеріали XI-ої Міжнародної науково-практичної конференції, м. Донецьк : ДонНУЕТ, 2011. С. 283-287.

28. Попруженко О.А. Податок на прибуток: реформування податкового обліку. *Стан і проблеми оподаткування в умовах мінливої економіки* : матеріали XI-ої Міжнародної науково-практичної конференції, Донецьк : ДонНУЕТ, 2011. С.352-355.

29. Падерін І.Д. Наукові і практичні аспекти підвищення економічної ефективності сучасного підприємства. *Вісник академії економічних наук України*, 2003. № 1. С. 89-95.

30. Озерчук О. В. Фіскальна ефективність непрямих податків. *Наукові праці НДФІ*, 2014. № 2 (67). С. 59-70.

31. Піскова Ж. В. Формування системи показників фіскальної ефективності податків: теорія і практика. *Науковий вісник Мукачівського державного університету*, 2016. № 2. С. 174-180.

32. Римар О. Г. Фіскальна ефективність податкової системи в контексті антикризового регулювання. *Актуальні проблеми економіки*, 2011. № 4 (118). С. 224-227.

33. Пислиця А. В. Фіскальна ефективність акцизів: система показників, фактори впливу. *Актуальні проблеми розвитку економіки регіону : науковий збірник*, 2008. Т. 4. С. 101-111.

34. Височина А.В., Таранченко А.Д. Фіскальна ефективність податку на прибуток для держави і бізнесу. *Економіка та суспільство*. 2017. № 13. URL : http://www.economyandsociety.in.ua/journal/13_ukr/175.pdf.

35. Vasilyeva, T., Vysochyna, A., Taranchenko, A. Corporate income tax: effectiveness in the context of public fiscal policy and entrepreneurship support. *International Journal of Economics, Business, and Entrepreneurship*, 2018. № 1(01). URL : <http://ijebe.com/journal/index.php/ijebe/article/view/26>.

36. Макроекономічні показники. Статистика. Національний банк України. URL : https://bank.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=23487024&cat_id=57896#4.

37. Річний звіт про виконання Державного бюджету України за 2017 рік. Державна казначейська служба України. URL : <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=400657>.

38. Бюджетний моніторинг: аналіз виконання бюджету за 2011-2016 роки. URL : <http://www.ibser.org.ua/publications/monitoringcategories/richnyu>.

39. Статистична інформація. Державна служба статистики України URL : <http://www.ukrstat.gov.ua>

40. Загальні тенденції тіньової економіки в Україні. Департамент економічної стратегії та макроекономічного прогнозування

Мінекономрозвитку України. URL :
<http://www.me.gov.ua/Documents/List?lang=uk-UA&id=e384c5a7-6533-4ab6-b56f-50e5243eb15a&tag=TendentsiiTinovoiEkonomiki>.

41. Таптунова І. Л. Трансформація податку на прибуток підприємств у податок на виведений капітал (*Policy Paper*). Європейський інформаційно-дослідницький центр, 2016. URL: <http://euinfocenter.rada.gov.ua/uploads/documents/28909.pdf>.

42. Tax on Withdrawn Capital: Economic and fiscal. URL: https://www.beratergruppe-ukraine.de/wordpress/wpcontent/uploads/20-%2018/03/Newsletter_113_2018_German-Advisory-Group.pdf.

43. Глазкова К. Податок на виведений капітал – реформа, на яку чекає бізнес. URL: <https://www.epravda.com.ua/columns/2018/02/14/634052/>.

44. Єгорова І. Як зменшити дохід у вигляді курсових різниць і не вийти за межі 20 млн. грн. *Баланс*, 2017. № 8-9.

45. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів» : наказ Міністерства фінансів України від 10.08.00 р. № 193. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0515-00>.

46. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства : наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. № 635. URL : <http://zakon.rada.gov.ua/rada/show/ru/v0635201-13>.

47. Про запровадження обов'язкового продажу надходжень в іноземній валюті та встановлення розміру обов'язкового продажу таких надходжень : Постанова НБУ від 30.05.2018 р. № 45. URL : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0045500-17>.

ДОДАТОК А

SUMMARY

Taranchenko A. D. Method and organization of accounting and analysis of effectiveness of profit tax. – Masters-level Qualification Thesis. Sumy State University, Sumy, 2018.

The paper analyzes the historical stages of the formation of the income tax in Ukraine, is acquainted with the theoretical foundations of the formation of expenses on income tax for Ukrainian Accounting standards 17. The generalization of content characteristics, quantitative evaluation indicators and factors influencing the fiscal efficiency of the income tax was performed. An assessment of the fiscal efficiency of the income tax, as well as the proposed method for assessing the funds in foreign currency. The methodological approaches to determining the most relevant factors influencing the fiscal efficiency of the income tax are improved.

Keywords: deferred taxes, expenses on income tax, corporate income tax, tax revenues, fiscal efficiency.

АНОТАЦІЯ

Таранченко А. Д. Методика й організація обліку та аналізу ефективності податку на прибуток. – Кваліфікаційна магістерська робота. Сумський державний університет, Суми, 2018 р.

У роботі проведено аналіз історичних етапів становлення податку на прибуток в Україні, ознайомлено із теоретичними основами формування витрат з податку на прибуток за П(С)БО 17. Було здійснено узагальнення змістовних характеристик, кількісних показників оцінювання та факторів впливу на фіскальну ефективність податку на прибуток. Проведена оцінка фіскальної ефективності податку на прибуток, а також запропонована методика оцінки коштів в іноземній валюті. Здійснено удосконалення методичних підходів до визначення найбільш релевантних факторів впливу на фіскальну ефективність податку на прибуток.

Ключові слова: відстрочені податки, витрати з податку на прибуток, податок на прибуток, податкові надходження, фіскальна ефективність.