

ХМЕЛЬНИЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
Факультет Економіки і управління
Кафедра обліку, аудиту та оподаткування

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

Облік і адміністрування податку на прибуток з використанням автоматизованих систем обліку на прикладі ПП «Рекрафт», м. Хмельницький

Рівень вищої освіти Магістр

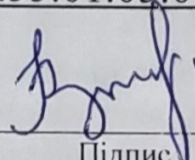
Галузь знань 07 Управління та адміністрування

Спеціальність 071 Облік і оподаткування

Освітня програма Облік і оподаткування

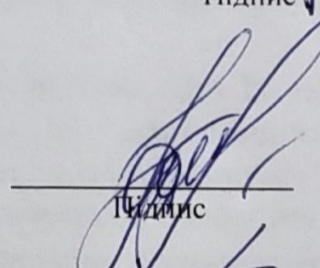
Шифр КвРОО.024255.01.05.00

Виконав здобувач 2 курсу група ОАмз-24-1


Підпис

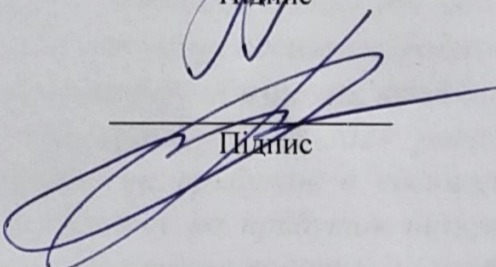
Наталія КУЧЕР

Керівник к.е.н., доцент


Підпис

Людмила БОГАТЧИК

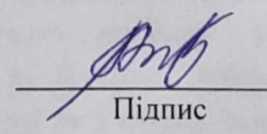
Нормоконтролер к.е.н., доцент


Підпис

Володимир ЧЕНАШ

До захисту допускаю:

Завідувач кафедри обліку,
аудиту та оподаткування


Підпис

Наталія ПОНОМАРЬОВА

26 листопада 2025 р.

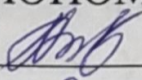
Хмельницький 2025

ХМЕЛЬНИЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет Економіки і управління
Кафедра Обліку, аудиту та оподаткування
Рівень вищої освіти «магістр»
Галузь знань 07 Управління та адміністрування
Спеціальність 071 Облік і оподаткування
Освітня програма Облік і оподаткування

ЗАТВЕРДЖУЮ

Завідувач кафедри обліку, аудиту
та оподаткування Наталія ПОНОМАРЬОВА


«06» 09 2025 р.

ЗАВДАННЯ НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ

Кучер Наталія Володимирівна

- 1 Тема роботи *Облік і адміністрування податку на прибуток з використанням автоматизованих систем обліку на прикладі ПП «Рекрафт», м. Хмельницький керівник роботи Богатчик Людмила Анатоліївна, к.е.н., доцент затверджена наказом по університету від «25» серпня 2025 року № 65 дод. № 16 заочна*
- 2 Термін подання здобувачем роботи на кафедрі 16.12.2025 року
- 3 Вихідні дані до роботи: *завдання на виконання дипломної роботи, нормативно-правова база та інструктивні матеріали по темі дипломного дослідження, періодичні видання, навчальні посібники, науково-методичні видання викладачів кафедри, практичні матеріали з діяльності підприємства*
- 4 Зміст пояснювальної записки (перелік питань, що їх належить розробити) *Вступ. Розділ 1 Теоретико-правові основи обліку та адміністрування податку на прибуток підприємства. Розділ 2 Методика обліку та адміністрування податку на прибуток у ПП «Рекрафт». Розділ 3 Напрями покращення методики обліку та адміністрування податку на прибуток у ПП «Рекрафт». Висновки. Список джерел посилань. Додатки.*
- 5 Перелік графічного матеріалу (з зазначенням обов'язкових креслень)
 - 1 Основні показники діяльності ПП «Рекрафт» у 2023-2024 роках.
 - 2 Генезис становлення податку на прибуток в Україні.
 - 3 Податок на прибуток в системі бухгалтерського обліку. Об'єкти обліку нарахування та сплати податку на прибуток підприємства за обліковим та податковим законодавством.
 - 4 Диференціація ставок податку на прибуток в Україні, які діють в Україні.
 - 5 Підхід до формування бази оподаткування податком на прибуток та визначення звітного періоду відповідно до Податкового кодексу України.
 - 6 Порядок формування фінансового результату до оподаткування за даними Звіту про фінансові результати ПП «Рекрафт» за 2024 рік.
 - 7 Кореспонденція рахунків з обліку нарахування та сплати податку на прибуток у ПП «Рекрафт» за 2024 рік.
 - 8 Порядок заповнення Податкової декларації з податку на прибуток у ПП «Рекрафт» за 2024 рік.
 - 9 Послідовність перевірки та передачі Податкової декларації з податку на прибуток на підпис та до контролюючого органу у програмному продукті М.Е.Дос. Модуль Держава Звітність.
 - 10 Перелік аналітичних процедур, що можуть бути застосовані у ПП «Рекрафт» при аудиторській перевірці податку на прибуток.
 - 11 Рекомендована форма програми внутрішнього аудиту податку на прибуток у ПП

«Рекрафт». 12 Алгоритм ідентифікації комплаєнс-ризиків з податку на прибуток за даними фінансової та податкової звітності.

6 Консультанти розділів кваліфікаційної роботи

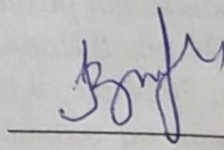
Розділ	Прізвище, ініціали та посада консультанта	Підпис, дата	
		завдання видав	завдання прийняв
1	Богатчик Л.А., к.е.н, доцент	01.09.2025	01.09.2025
2	Богатчик Л.А., к.е.н, доцент	23.10.2025	23.10.2025
3	Богатчик Л.А., к.е.н, доцент	02.11.2025	02.11.2025

7 Дата видачі завдання 01.09.2025 року

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

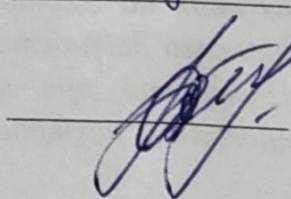
Назва етапів дипломної роботи	Строк виконання етапів дипломної роботи	Примітка
Затвердження теми кваліфікаційної роботи	01.09.2025	Виконано
Підбір та опрацювання літератури	15.09.2025	Виконано
Складання та затвердження плану кваліфікаційної роботи	21.09.2025	Виконано
Написання вступу до кваліфікаційної роботи	28.09.2025	Виконано
Вивчення теоретико-правових основ обліку та адміністрування податку на прибуток підприємства, написання першого розділу кваліфікаційної роботи	09.10.2025	Виконано
Дослідження методичних підходів до обліку та адміністрування податку на прибуток у ПП «Рекрафт», написання другого розділу кваліфікаційної роботи	23.10.2025	Виконано
Визначення напрямів покращення методики обліку та адміністрування податку на прибуток на підприємстві, написання третього розділу кваліфікаційної роботи	02.11.2025	Виконано
Узагальнення результатів дослідження та написання висновків до кваліфікаційної роботи	12.11.2025	Виконано
Оформлення списку використаної літератури та додатків до кваліфікаційної роботи	20.11.2025	Виконано
Перевірка оформлення кваліфікаційної роботи	07.12.2025	Виконано
Рецензування кваліфікаційної роботи	16.12.2025	Виконано

Здобувач



Наталія КУЧЕР

Керівник кваліфікаційної роботи



Людмила БОГАТЧИК

АНОТАЦІЯ

Студент Кучер Наталія Володимирівна

Керівник Богатчик Людмила Анатоліївна

Тема дипломної роботи: Облік і адміністрування податку на прибуток з використанням автоматизованих систем обліку на прикладі ПП «Рекрафт», м. Хмельницький

Пояснювальна записка до роботи включає 92 сторінки, у тому числі містить 25 таблиць, 8 рисунків, список використаних джерел з 62 найменувань та 4 додатків.

Ключові слова: податок на прибуток, облік і адміністрування податку на прибуток, внутрішній аудит податку на прибуток, комплаєнс-ризика з податку на прибуток, податок на виведений капітал, М.Е.Дос Модуль: Держава Звітність.

Предметом дослідження виступає сукупність теоретичних, методичних і практичних аспектів обліку та адміністрування податку на прибуток підприємства.

Об'єктом дослідження дипломної роботи стали оборотно-сальдові відомості, фінансова та податкова звітність ПП «Рекрафт» за 2023-2024 роки.

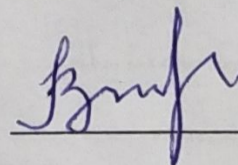
У першому розділі дипломної роботи розглянуто теоретико-правові основи обліку та адміністрування податку на прибуток підприємства.

Другий розділ роботи присвячений вивченню діючих методичних підходів до обліку та адміністрування податку на прибуток у ПП «Рекрафт».

У третьому розділі визначено напрями покращення методики обліку та адміністрування податку на прибуток у ПП «Рекрафт».

На основі вивчення і узагальнення матеріалу зроблені відповідні висновки і пропозиції.

«24» фруденя 2025 року



Н. В. Кучер

ЗМІСТ

	С.
Вступ	6
1 Теоретико-правові основи обліку та адміністрування податку на прибуток підприємства	9
1.1 Податок на прибуток як економічна категорія та об'єкт обліку і адміністрування	9
1.2 Нормативно-правове регулювання обліку та адміністрування податку на прибуток підприємства	18
1.3 Аналіз зарубіжного досвіду обліку та адміністрування податку на прибуток та оцінка можливостей його використання на вітчизняних підприємствах	27
2 Методика обліку та адміністрування податку на прибуток у ПП «Рекрафт»	35
2.1 Характеристика діяльності підприємства за даними фінансової звітності	35
2.2 Методика обліку податку на прибуток у ПП «Рекрафт»	45
2.3 Адміністрування податку на прибуток в умовах автоматизованої обробки інформації на підприємстві	52
3 Напрями покращення методики обліку та адміністрування податку на прибуток у ПП «Рекрафт»	62
3.1 Пропозиції щодо побудови системи внутрішнього аудиту податку на прибуток на підприємстві	62
3.2 Рекомендації щодо зменшення комплаєнс-ризиків з податку на прибуток у ПП «Рекрафт» через регламентацію облікових процедур	70
3.3 Оцінка впливу змін методики нарахування податку на прибуток на оподаткування фінансових результатів суб'єкта господарювання	77
Висновки	82
Перелік джерел посилання	86

Додатки	93
Додаток А.1 Фінансова звітність ПП «Рекрафт» за 2023 рік	93
Додаток А.2 Фінансова звітність ПП «Рекрафт» за 2024 рік	95
Додаток Б.1 Оборотно-сальдова відомість підприємства за 2023 рік	97
Додаток Б.2 Оборотно-сальдова відомість підприємства за 2024 рік	99
Додаток В.1 Податкова декларація з податку на прибуток ПП «Рекрафт» за 2023 рік	101
Додаток В.2 Податкова декларація з податку на прибуток ПП «Рекрафт» за 2024 рік	106
Додаток Г. 1 Квитанція № 2 до Податкової декларації з податку на прибуток ПП «Рекрафт» за 2023 рік	111
Додаток Г. 2 Квитанція № 2 до Податкової декларації з податку на прибуток ПП «Рекрафт» за 2024 рік	112

ВСТУП

Податок на прибуток належить до сфери прямого оподаткування та характерний для податкових систем більшості країн світу, оскільки база його оподаткування, незважаючи на національні відмінності у методології розрахунку, зазвичай пов'язана з фінансовими результатами суб'єктів господарювання.

Дуалістична природа податку на прибуток обумовлена, з однієї сторони, його оцінкою як джерела поповнення державного бюджету, що є однією з причин підвищеного інтересу серед науковців щодо вибору методик прогнозування сум податкових надходжень. З іншої сторони, використання у якості бази обрахунку податку величини фінансових результатів, обчислених за даними бухгалтерського обліку, та скоригованих на податкові різниці згідно правил Податкового кодексу України, актуалізують пошук оптимальних податкових інструментів, які б не лише реалізовували фіскальне спрямування податку, але й сприяли виконанню ним стимулюючої функції.

Зарубіжна практика демонструє широкий набір інструментів податкового регулювання у сфері нарахування та сплати податку на прибуток, який був апробований, у тому числі, й під час світової економічної кризи. В Україні система адміністрування податку на прибуток також передбачає залучення не лише фіскальних методів контролю за нарахуванням та сплатою податку. Так, впроваджена система диференціації ставок податку на прибуток доводить їх ефективне використання як інструменту стимулювання окремих видів діяльності та соціальних програм. Активного поширення в практиці функціонування вітчизняних підприємств також набули й інші інструменти податкового регулювання, наприклад, звільнення від сплати податку чи надання пільг в оподаткуванні для окремих категорій юридичних осіб.

Загалом, вважаємо, еволюція становлення та розвитку системи оподаткування податком на прибуток в Україні враховує кращі світові

практики, та можливості прямого оподаткування для покращення обсягів надходжень до державного бюджету України.

Актуальні питання обліку та адміністрування податку на прибуток були порушені у працях вітчизняних науковців, серед яких варто відмітити таких дослідників, як: Баширова Г. П., Болдовська К. П., Гаман Г. О., Жаворонок А. В., Жиряда Х. В., Стояр Л. Г., Костенко Ю.О., Хорошилова І. О., Крупей Н.С., Рудь О. В., Шульга Т. М., Васенко С. Ю., Князькова В. Я., Сергієнко Л. К., Ковальчук О. В., Шолкова Т. Б., Варчук О. А., Грабовенко О. А., Зубенко В. С., Савчук Т. А., Шкуліпа Л. В., Яцишін Є. О. та ін.

Незважаючи на глибину проведених досліджень та характер змістовних пропозицій, вважаємо, потребують більш детального вивчення питання зменшення комплаєнс-ризиків з податку на прибуток через регламентацію облікових процедур, а також оцінка впливу змін методики оподаткування фінансових результатів суб'єкта господарювання.

Мета дипломної роботи полягає у вивченні теоретико-правових основ обліку та адміністрування податку на прибуток з використанням автоматизованих систем обліку, та практичному обґрунтуванні напрямів їх покращення.

Предметом дослідження виступає сукупність теоретичних, методичних і практичних аспектів обліку та адміністрування податку на прибуток підприємства.

Об'єктом дослідження дипломної роботи стали оборотно-сальдові відомості, фінансова та податкова звітність ПП «Рекрафт» за 2023-2024 роки.

Перелік завдань, які були сформовані та успішно виконані у дипломній роботі:

- розглянуто сутність податку на прибуток як економічної категорії та об'єкту обліку і адміністрування;
- вивчено складові нормативно-правового регулювання обліку та адміністрування податку на прибуток підприємства;
- проаналізовано зарубіжний досвід обліку та адміністрування податку

на прибуток та проведено оцінку можливостей його використання на вітчизняних підприємствах;

- досліджено діючі підходи до обліку та адміністрування податку на прибуток у ПП «Рекрафт»;

- підготовлено пропозиції щодо побудови системи внутрішнього аудиту податку на прибуток на підприємстві;

- надано рекомендації щодо зменшення ризиків з податку на прибуток через регламентацію облікових процедур;

- проведено оцінку впливу змін методики нарахування податку на прибуток на оподаткування фінансових результатів суб'єкта господарювання.

Основний зміст роботи викладений на 92 сторінках комп'ютерного тексту, в тому числі містить 25 таблиць, 8 рисунків. Дипломна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних літературних джерел із 62 найменувань та 4 додатків.

1 ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ТА АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК ПІДПРИЄМСТВА

1.1 Податок на прибуток як економічна категорія та об'єкт обліку і адміністрування

Податок на прибуток займає важливу роль в системі оподаткування більшості країн світу, та є одним із індикаторів успішної діяльності підприємств, оскільки база його нарахування, незважаючи на різні методологічні підходи до розрахунку податку, які використовувались раніше, завжди була пов'язана із обчисленням фінансових результатів діяльності суб'єкта господарювання. Дослідження сутності податку на прибуток як об'єкта обліку та адміністрування передбачає оцінку економічних підходів до трактування терміну, та визначення його ролі як в податковій системі України, так і для окремого підприємства.

Аналіз праць вітчизняних науковців з означеної проблематики дозволяє зробити висновок про неоднозначність трактування терміну «податок на прибуток», та визначення його ролі в житті суспільства. Зокрема, найбільш поширеними є два підходи, які зустрічаємо у працях дослідників: прихильники першого підходу зосереджують свою увагу на порівнянні визначень поняття «податок на прибуток», інші науковці розглядають його еволюцію з моменту виникнення та зміни в базі оподаткування. Проведемо критичний аналіз кожного з підходів, та визначимо їх вплив на сучасне трактування терміну в обліковій площині.

У таблиці 1.1 наведено найбільш вживані в науковій літературі підходи до розуміння сутності податку на прибуток, та з метою подальшого аналізу виділено їх ключові ознаки. Узагальнення наукових поглядів щодо сутності податку на прибуток дозволяє виокремити такі важливі концепції його трактування:

- прямий податок, який сплачується суб'єктом господарювання з суми отриманого ним прибутку;
- плата державі за використання підприємством різних видів ресурсів та елементів інфраструктури;
- засіб підтримки стабілізаційної політики держави;
- стаття звітності підприємства, у якій наводиться сума нарахованого та/або сплаченого податку на прибуток.

Таблиця 1.1 – Трагування сутності поняття «податок на прибуток» як економічної категорії

Автор, джерело	Трагування сутності поняття	Ключова ознака
1	2	3
Куць Т. В., Пікуля В. А. [33]	Економічний зміст податку на прибуток розкривається шляхом аналізу сукупності фінансових відносин, які виникають між державою та платником податків з приводу вилучення частини його прибутку. Розмір вилучення перебуває в прямій залежності від величини отриманого суб'єктом господарювання прибутку, та дозволяє забезпечити фінансову спроможність держави виконувати свої соціально-економічні функції	Фінансові відносини, які виникають з приводу вилучення частини прибутку між державою та платником податків
Гаман Г. О. [20]	Податок на прибуток підприємств вважається одним із бюджетоутворюючих податків, який є важливою фінансовою складовою дохідної частини бюджету. З іншої сторони, він водночас є тим фактором, що визначає умови існування підприємства та економічної системи в цілому	Бюджето-формуючий податок
Колчугін С. В. [30]	Податок на прибуток вважається специфічною статтею фінансової звітності підприємства. Тому вивчення його економічного змісту потрібно проводити не лише з позиції розгляду його як «економічного механізму поповнення державного бюджету», але і як «політичного механізму регулювання економіки». Виходячи з обумовленого, податок на прибуток слід визнати специфічною статтею фінансової звітності	Стаття фінансової звітності підприємства

Кінець таблиці 1.1

1	2	3
Серкіна М. С. [53]	Податок на прибуток належить до прямих податків, які сплачуються суб'єктами господарювання з прибутку, який був ними отриманий від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), основних засобів, нематеріальних активів, цінних паперів, орендних операцій, роялті або від інших видів позареалізаційних операцій	Різновид прямого податку, який підприємства сплачують з отриманого прибутку
Суходоля М. В. [55]	Податок на прибуток один з податків, який використовується як засіб підтримки стабілізаційної політики держави, і є активним інструментом макроекономічної політики	Засіб підтримки стабілізаційної політики держави
Баширова Г. М. [14]	Податок на прибуток – це своєрідна плата суб'єкта господарювання державі за користування різними видами ресурсів (матеріальних, трудових), а також використання виробничої, соціальної та інших видів інфраструктури	Плата суб'єкта господарювання за користування ресурсами та різними видами інфраструктури
Проданчук М., Ковценюк Г. [48]	Прямий податок, який сплачується підприємствами з прибутку, що був отриманий від операційної, фінансової та інвестиційної діяльності безпосередньо до державного бюджету, у відповідності з встановленими ставками, є своєрідною платою суб'єкта господарювання за користування природними, трудовими, соціально-економічними ресурсами країни, та дозволяє реалізувати регулюючу, фіскальну, контрольну, соціальну та економічну функції обліку	Комбіноване визначення, яке акцентує увагу на пряму природу податку, розглядає його як своєрідну плату державі, інструмент обліку на підприємстві

На нашу думку, хоч наведені у таблиці 1.1 трактування і не стосуються безпосередньо системи облікового відображення порядку нарахування чи сплати податку на прибуток, проте їх аналіз дозволяє оцінити ставлення суспільства до цього податку, а також визначити його роль на підприємстві при побудові стратегії подальшого розвитку.

Водночас для цілей обліку більш важливим вважаємо вивчення в ретроспективі змін до порядку нарахування податку на прибуток, а також

обчислення бази його оподаткування, адже це дозволить обґрунтувати відносну складність обрахунку податку, про яку неодноразово наголошували у працях вітчизняні науковці. Зазвичай, вивчаючи еволюцію становлення податку на прибуток в національній податковій системі, дослідники пропонують виділяти шість основних етапів його розвитку, які узагальнені в таблиці 1.2 (побудовано за [14], [54], [62]).

Таблиця 1.2 – Генезис становлення податку на прибуток в Україні

Етапи	Нормативні документи	Особливості визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток
1	2	3
I етап (до 1991 року)	Закон СРСР «Про податок з прибутку підприємств та організацій»	Об'єктом оподаткування був балансовий прибуток підприємства; для його розрахунку сума прибутку від реалізації продукції, інших матеріальних цінностей та доходів від позареалізаційної діяльності зменшувалась на суму затрат, які були понесені на здійснення цих операцій. Базова ставка податку на прибуток становила 35%, водночас у залежності від сфери діяльності могли бути застосовані й інші ставки податку
II етап (1992-1997 рр.)	Закон України «Про оподаткування доходів підприємств і організацій»	Об'єкт оподаткування – валовий дохід підприємства, який зменшувався на суму матеріальних витрат та обов'язкових платежів; базова ставка податку становила 18%
	Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств»	Об'єкт оподаткування – балансовий прибуток, для розрахунку якого використовувались правила бухгалтерського обліку; базова ставка податку становила 30%
III етап (1997-2004 рр.)	Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств»	Принципово новий підхід до визначення об'єкта оподаткування, його суть полягає в обчисленні бази оподаткування податком на прибуток як різниці суми валових доходів звітного періоду та величини валових витрат й амортизаційних відрахувань платника податку
IV етап (2004-2010 рр.)		Зменшення базової ставки податку на прибуток з 30% до 25%, при незмінній методиці його розрахунку

Кінець таблиці 1.2

1	2	3
V етап (2010-2015 рр.)	Ухвалення Податкового кодексу України	Введення в дію Податкового кодексу України призвело до змін у методології обчислення податку на прибуток підприємств: поетапне зниження ставки податку з 25% до 18%; розширення кола суб'єктів, які мають право на «податкові канікули» щодо сплати податку; наближення податкового та бухгалтерського обліку в частині визнання окремих категорій доходів та витрат; зняття обмежень щодо включення до складу витрат деяких видів витрат подвійного призначення та ін.
VI етап (з 2015 року)	Гармонізація вітчизняних облікових нормативних документів до вимог Міжнародних стандартів фінансової звітності	Запровадження нового принципу розрахунку податку на прибуток, у відповідності з яким базою для обчислення податку є фінансовий результат з системи бухгалтерського обліку, що розрахований відповідно до вимог МСФЗ чи НП(С)БО, та відкоригований на податкові різниці

В цілому, підтримуємо думку Баширової Г. М. [14] про безсистемність еволюції оподаткування податком на прибуток в Україні в період до 2010 року, та відсутність чіткої стратегії проведених змін. На думку науковця, лише з введенням дію Податкового кодексу України та гармонізацією вітчизняного облікового законодавства у відповідності до вимог МСФЗ методологія розрахунку бази оподаткування ставала більш логічно побудованою, та враховувала інтереси суб'єктів бізнесу.

Хоча й сьогодні ряд науковців у своїх дослідженнях відмічають необхідність подальших змін в системі оподаткування податком на прибуток, які стосуються не лише методології його розрахунку, але й окремих питань адміністрування. Наприклад, Яцишін Є. О. [62], виділяє три ключові аспекти, які вказують на важливість перегляду діючих підходів до нарахування та адміністрування податку на прибуток:

- 1) існування проблемних питань у сфері розрахунку об'єкта

оподаткування. На думку науковця, обчислення фінансового результату з подальшим коригуванням на визначені Податковим кодексом України різниці об'єктивно створює існування постійних ризиків для платників податку, адже завжди існує ймовірність тощо, що фіскальні органи по-іншому кваліфікуватимуть одні й ті ж доходи чи витрати, що призведе до відповідних наслідків у вигляді донарахувань чи застосування штрафних санкцій;

2) дискусійний характер окремих питань адміністрування податку на прибуток та фіскальний тиск зі сторони контролюючих органів. Яцишін Є. О. вважає, що податковий орган, надаючи роз'яснення або ж публікуючи листи з окремих питань практичної імплементації податкового законодавства, часто при тлумаченні норм Податкового кодексу України виходить з фіскально-орієнтованого розуміння закону, і не враховує дійсних потреб платників податку. Не працює на достатньому рівні, на думку науковця, і система адміністративного оскарження рішень контролюючого органу, що унеможлиблює повноцінний захист чи відстоювання законних інтересів юридичних та фізичних осіб;

3) проблема фіскальної ефективності податку на прибуток. Провівши аналіз обсягів податкових надходжень до бюджету від податку на прибуток, та порівнявши встановлені в Україні тенденції із закордонною практикою оподаткування цим податком, Яцишін Є. О. [62] дійшов висновку про його низьку еластичність в нашій державі, та обґрунтував об'єктивну потребу перегляду методики обрахунку бази оподаткування податком на прибуток.

Жаворонок А. В., Жиряда Х. В. [26] звертають увагу на ще один недолік оподаткування податком на прибуток, який повинен бути обов'язково врахований при плануванні податкових надходжень до державного бюджету, а саме: реалізація фіскального призначення податку можлива лише за умови, що суб'єкт господарювання звітує про позитивний результат своєї діяльності. Тобто на рівні держави важко спрогнозувати обсяги податкових надходжень, які можуть бути отримані за рахунок реалізації фіскальних функцій саме податку на прибуток. Мабуть, саме ці чинники вплинули на посилення заходів

з адміністрування податку, та обумовили підвищений інтерес з боку контролюючих органів до перевірки його нарахування і сплати.

У своєму дослідженні науковці [26] пропонують для більш повного розуміння сутності оподаткування податком на прибуток також розглянути функції, які на нього покладені. В роботах дослідників з цієї проблематики відсутній єдиний підхід до переліку функцій, характерних для податку на прибуток підприємства, проте всі вони пропонують включити до їх складу дві функції – фіскальну і регулюючу, які взаємодоповнюють одна одну, та забезпечують наповнення Державного бюджету України. Проте аналіз цих функцій та особливостей їх виконання, на нашу думку, більш доречний при дослідженні фінансової системи держави, або додаткових джерел надходжень до бюджетів різних рівнів.

Водночас, що стосується суб'єктів господарювання, то більш доречним є оцінка спроможності виконання податком на прибуток таких функцій, як стимулююча, захисна та контрольна. Так, суть стимулюючої функції полягає в тому, що застосовувані на підприємстві податкові механізми нарахування чи сплати податку на прибуток повинні створювати стимули для розширення своєї діяльності, використання нового обладнання, залучення додаткових інвестицій та ін. Суть захисної функції полягає в тому, що держава в особі контролюючих органів через інструменти податкового регулювання може створювати захисні бар'єри для вітчизняних товаровиробників, або з метою стимулювання виробництва окремих видів продукції, які мають важливе національне значення. Нарешті, реалізація контрольної функції дозволяє суб'єктам господарювання підтвердити повноту нарахування та сплати податку на прибуток.

В цілому, проведені дослідження доводять необхідність комплексного аналізу сутності податку на прибуток, який враховує як економічний зміст поняття, так і його роль в обліковій системі суб'єкта господарювання. Зокрема, проводячи дослідження сутності податку на прибуток як об'єкта бухгалтерського обліку, погоджуємось з Башировою Г. [14], що його слід

розглядати крізь призму податкового законодавства та національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку. Водночас науковець звертає увагу на важливість врахування при розрахунку бази оподаткування таких складових, як умовні зобов'язання та умовні активи, тлумачення яких потребує інтеграції в економічну площину оподаткування підприємства.

Так, на думку Баширової Г. [14], операції з нарахування і сплати податку об'єктивно пов'язані з податковим ризиком, суть якого полягає в тому, що в результаті певних дій суб'єкта господарювання, а також під дією обставин зовнішнього або внутрішнього середовища, величина податку на прибуток може бути нарахована не в повному обсязі або несвоєчасно, що може призвести до можливого виникнення негативних наслідків у діяльності підприємства. Використання ж інструментарію умовних активів та умовних зобов'язань дозволяє суб'єктам господарювання повною мірою відобразити в обліку можливі активи чи зобов'язання, які виникнуть за результатами минулих подій, але їх існування підтвердиться лише після того, як відбудеться або ж не відбудеться одна чи більше невизначених майбутніх подій, які не можуть бути повністю контрольовані юридичними особами.

Виходячи з обумовленого, науковець робить висновок, що податок на прибуток в системі бухгалтерського обліку формується на основі відображення реальних та умовних фактів господарського життя, які безпосередньо пов'язані із нарахуванням та / чи сплатою податку. Схематично підхід науковця до формування облікового трактування сутності податку на прибуток зображено на рисунку 1.1 (побудовано за [14]).

За даними рисунку можна зробити висновок, що порядок відображення податку на прибуток в системі бухгалтерського обліку має дуалістичний характер, оскільки формується як з урахуванням вимог бухгалтерського, так і податкового законодавства; крім того, у випадку виникнення умовних активів або зобов'язань додатково для ведення обліку застосовуються позабалансові рахунки. В цілому, система обліку податку на прибуток є цілісною, враховує особливості функціонування вітчизняних підприємств та орієнтована на реалізацію стимулюючих засад оподаткування.

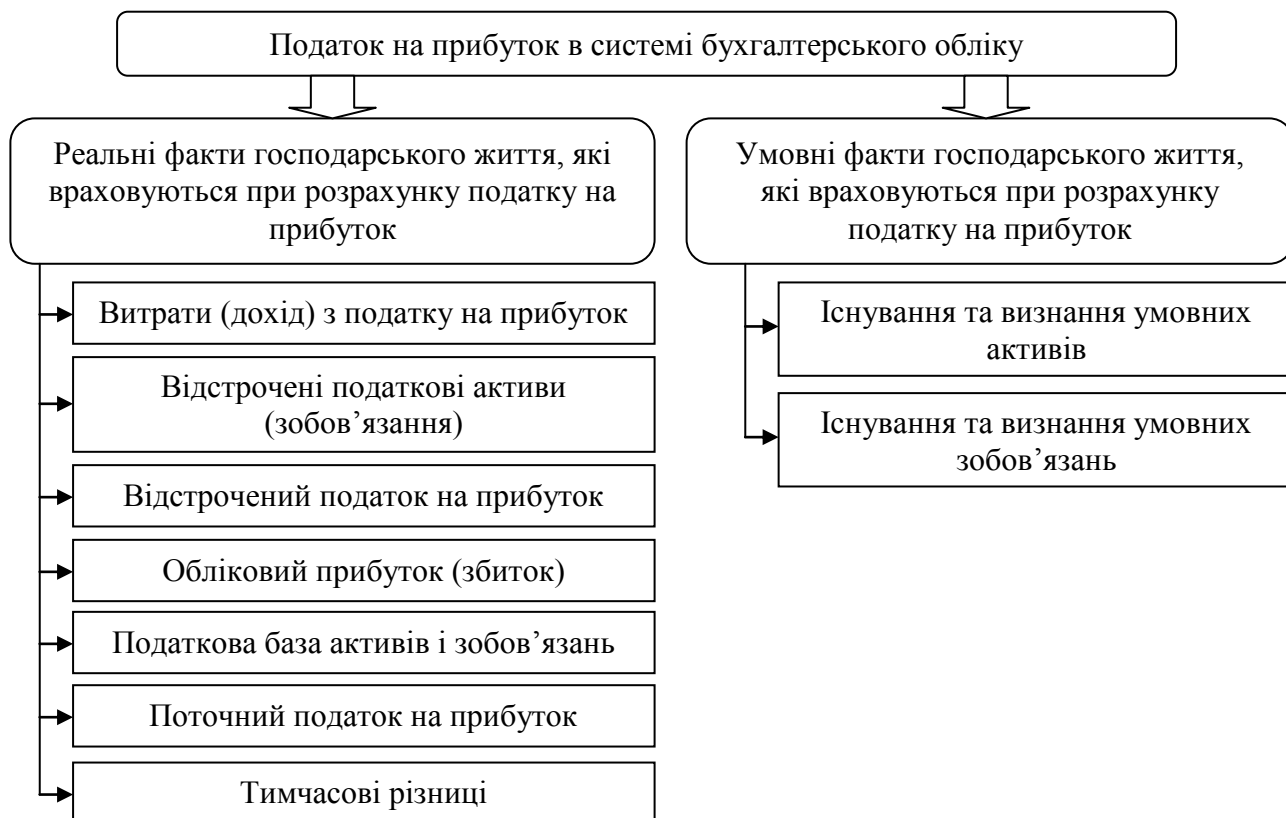


Рисунок 1.1 – Податок на прибуток в системі бухгалтерського обліку

На підставі проведеного дослідження можна зробити висновок, що податок на прибуток є важливою економічною категорією, яка віддзеркалює відносини між державою та платниками податку, спрямована на реалізацію стимулюючої та захисної функцій для бізнесу, та передбачає виконання комплексу контрольних процедур з метою перевірки правильності обчислення бази оподаткування, нарахування податку та його сплати до державного бюджету. Проведений аналіз сутності податку на прибуток як економічної категорії та об'єкту обліку дозволив сформулювати цілісне уявлення про місце податку в податковій системі України, а також прослідкувати еволюційні віхи його становлення та розвитку.

В цілому, проведене дослідження показало, що ця багатогранна категорія економічної науки є однією із складових, яка враховується при визначенні стратегії розвитку суб'єктів господарювання як на коротко-, так і довгострокову перспективу.

1.2 Нормативно-правове регулювання обліку та адміністрування податку на прибуток підприємства

Трансформація вітчизняного облікового та податкового законодавства у відповідності до міжнародних стандартів обліку і складання звітності актуалізує потребу проведення аналізу нормативно-правових документів, які регулюють питання облікового відображення операцій з нарахування та сплати податку на прибуток. На думку Баширової Г. [13], наявність правових колізій в національній системі регулювання бухгалтерського обліку податку на прибуток унеможливує побудову адекватної системи інформаційного забезпечення прийняття ефективних управлінських рішень. Водночас, як переконує науковець, адаптація міжнародного досвіду, використання закордонної практики законодавчого регулювання бухгалтерського обліку податку на прибуток створює передумови для доопрацювання окремих правових норм та дозволяє своєчасно усунути недоліки в діючій системі оподаткування прибутку в Україні.

Традиційно систему нормативного регулювання обліку нарахування та сплати податку на прибуток представляють як взаємозв'язок трьох рівнів – міжнародного, національного та рівня підприємства, схематичне зображення яких показано на рисунку 1.2 (доповнено [13], [15], [59]).

Обов'язковість застосування міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності визначена у п. 2 ст. 12¹ Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність України» [2], і вона стосується підприємств, що становлять суспільний інтерес, публічних акціонерних товариств, суб'єктів господарювання, що провадять діяльність у видобувних галузях або за видами, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України та ін. Всі інші юридичні особи на власний розсуд визначають доцільність застосування міжнародних стандартів для ведення обліку та складання фінансової звітності.

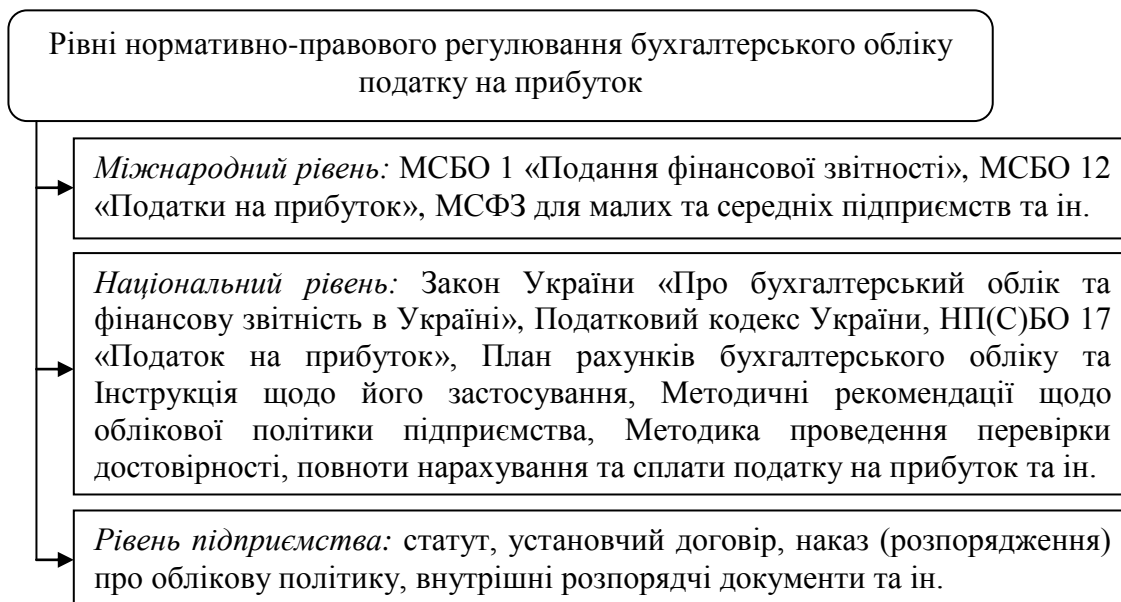


Рисунок 1.2 – Рівні нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку податку на прибуток

І хоч національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку створені на основі міжнародних нормативних документів, їх порівняння дозволить виявити ступінь адаптації до вітчизняних умов діяльності суб'єктів господарювання. Зокрема, методологічні основи відображення в бухгалтерському обліку інформації про податок на прибуток та порядку її розкриття у фінансовій звітності визначено в національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток» (далі – НП(С)БО 17) [8] і Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку 12 «Податки на прибуток» (далі – МСБО 12) [6], їх порівняння за ключовими характеристиками проведено у таблиці 1.3 (побудовано за [59]).

Незважаючи на відносну подібність підходів до трактування змістовного наповнення терміну «податок на прибуток» у відповідності з вимогами національних та міжнародних нормативних документів, дослідники звертають увагу на наявність окремих, важливих для методології розрахунку бази оподаткування, різнотлумачень. Наприклад, Шкуліпа Л. В. [59] звертає увагу на деталізацію видів тимчасових різниць в МСБО 12 «Податки на прибуток», які оподатковуються (пп. 17, 18) або підлягають вирахуванню під час розрахунку податку на прибуток за даними обліку (п. 26).

Таблиця 1.3 – Порівняння методологічних засад обліку та звітності податку на прибуток відповідно до вимог НП(С)БО 17 «Податок на прибуток» та МСБО 12 «Податки на прибуток»

Порівняльна ознака	НП(С)БО 17 «Податок на прибуток»	МСБО 12 «Податки на прибуток»
1	2	3
Мета документу	Обґрунтування методологічних підходів до порядку відображення податку на прибуток в системі бухгалтерському обліку та порядку складання фінансової звітності	
Принципове питання обліку податку на прибуток	Не визначено	Встановлення концептуальних засад у сфері відображення в обліку поточних і майбутніх податкових наслідків від господарських операцій поточного періоду, а також порядку відшкодування балансової вартості активів та зобов'язань на перспективу
Види податкових зобов'язань	Поточні та відстрочені	
Поділ тимчасових різниць	Перелік тимчасових різниць, які підлягають або не підлягають оподаткуванню	
Визнання поточного податку на прибуток	Сума податку наводиться у складі поточних зобов'язань та оцінюється у розмірі величини коштів, які не були сплачені до бюджету. За умови перевищення суми коштів, які були перераховані до бюджету, над сумою, що підлягає перерахуванню, у підприємства виникає дебіторська заборгованість	Визнається як зобов'язання, оцінка якого проводиться за величиною заборгованості, яка не була перерахована до бюджету. У випадку перевищення суми коштів, які були сплачені до бюджету над сумою, що підлягає перерахуванню, ця різниця відноситься до складу активів
Оцінка відстрочених податкових активів і зобов'язань	Застосовуються діючі і оголошені ставки оподаткування податку на прибуток	Застосовуються діючі ставки оподаткування податку на прибуток
Використання середньої ставки податку	Не передбачено	Передбачено

Кінець таблиці 1.3

1	2	3
Порядок відображення у фінансовій звітності	В балансі (звіті про фінансовий стан) податок на прибуток звітного періоду відображається у складі поточних зобов'язань або оборотних активів; величина відстрочених податкових активів та зобов'язань – відносяться до складу необоротних активів або довгострокових зобов'язань	Податок на прибуток звітного періоду відображається у складі зобов'язань або активів; відстрочені податкові активи і зобов'язання – відносять до складу необоротних активів або довгострокових зобов'язань
	Звіт про фінансові результати (згідно міжнародних підходів – Звіт про прибутки та збитки)	Суми поточного і відстроченого податку на прибуток відображаються у складі доходів або витрат (за винятком тих сум, що стають причиною безпосередньо змін у власному капіталі, а також належать до операцій з об'єднання підприємств)

Зокрема, МСБО 12 «Податки на прибуток» визначає порядок визнання та оцінки податкових різниць у таких нетипових для звичайної діяльності компанії ситуаціях: вплив гудвілу на розмір бази оподаткування при об'єднанні бізнесу (п. 19 МСБО 12); податкові наслідки, які можуть настати від визнання іноземних фінансових інвестицій з іншою валютою (п. 41 МСБО 12); вплив результатів проведеної переоцінки інвестиційної нерухомості (п. 51В МСБО 12) та ін. Також Шкуліпа Л. В. [59] звертає увагу, що міжнародні стандарти не звільняють від перерахунку відстрочених податкових різниць за умови складання проміжної фінансової інформації, що є обов'язковим для вітчизняних підприємств у відповідності з п. 15 НП(С)БО 17.

Болдовська К. П., Костенко Ю.О., Хорошилова І. О. [15], провівши порівняння термінології та визначень окремих об'єктів бухгалтерського обліку податку на прибуток, які зустрічаємо в національному і міжнародному стандартах, дійшли висновку про відсутність терміну «відстрочений податок на прибуток» у МСБО 12 «Податки на прибуток», який характерний для

НП(С)БО 17 «Податок на прибуток». Підтримуємо науковців, що «необхідною передумовою раціонального застосування концепції обліку податку на прибуток підприємств є повне усвідомлення сутності облікових процедур з цього податку, що, своєю чергою, передбачає чітке визначення етапів обрахунку фінансового результату до оподаткування за даними бухгалтерського обліку, а також власне володіння змістом самих понять «фінансовий результат», «прибуток», «збиток», «податок на прибуток»» [15].

Відповідно до норм Податкового кодексу України [1], базою оподаткування податком на прибуток є прибуток, отриманий як в Україні, так і за її межами, для розрахунку якого сума отриманого бухгалтерського фінансового результату до оподаткування (визначена у фінансовій звітності підприємства), коригується на величину різниць, передбачених податковим законодавством. Тобто можна зробити висновок, наявність відмінностей щодо визначення бази оподаткування податком на прибуток у відповідності до вимог НП(С)БО 17 «Податок на прибуток» та Податкового кодексу України, зумовлюють існування та появу нових податкових різниць, які є об'єктом бухгалтерського обліку, але підлягають обчисленню і відповідно до вимог податкового законодавства.

Враховуючи обумовлене, цілком логічною та структурованою є проілюстрована на рисунку 1.3 сукупність об'єктів обліку розрахунків за податком на прибуток, характерна для бухгалтерського обліку та податкового законодавства (побудовано за [15]). Проведені дослідження показують, що методологія підрахунку доходів і витрат суб'єкта господарювання для визначення суми облікового прибутку чи збитку визначена в НП(С)БО 15 «Доходи» та НП(С)БО 16 «Витрати»; обчислення ж податкового прибутку чи збитку проводиться у відповідності з вимогами розділу III Податкового кодексу України [1]. Їх порівняння для цілей дослідження дозволяє зробити висновок, що сьогодні порядок визнання та склад доходів і витрат у фінансовому та податковому обліках максимально наближені, а обмеження, які існують, долаються через розрахунок відстрочених податкових активів чи зобов'язань.

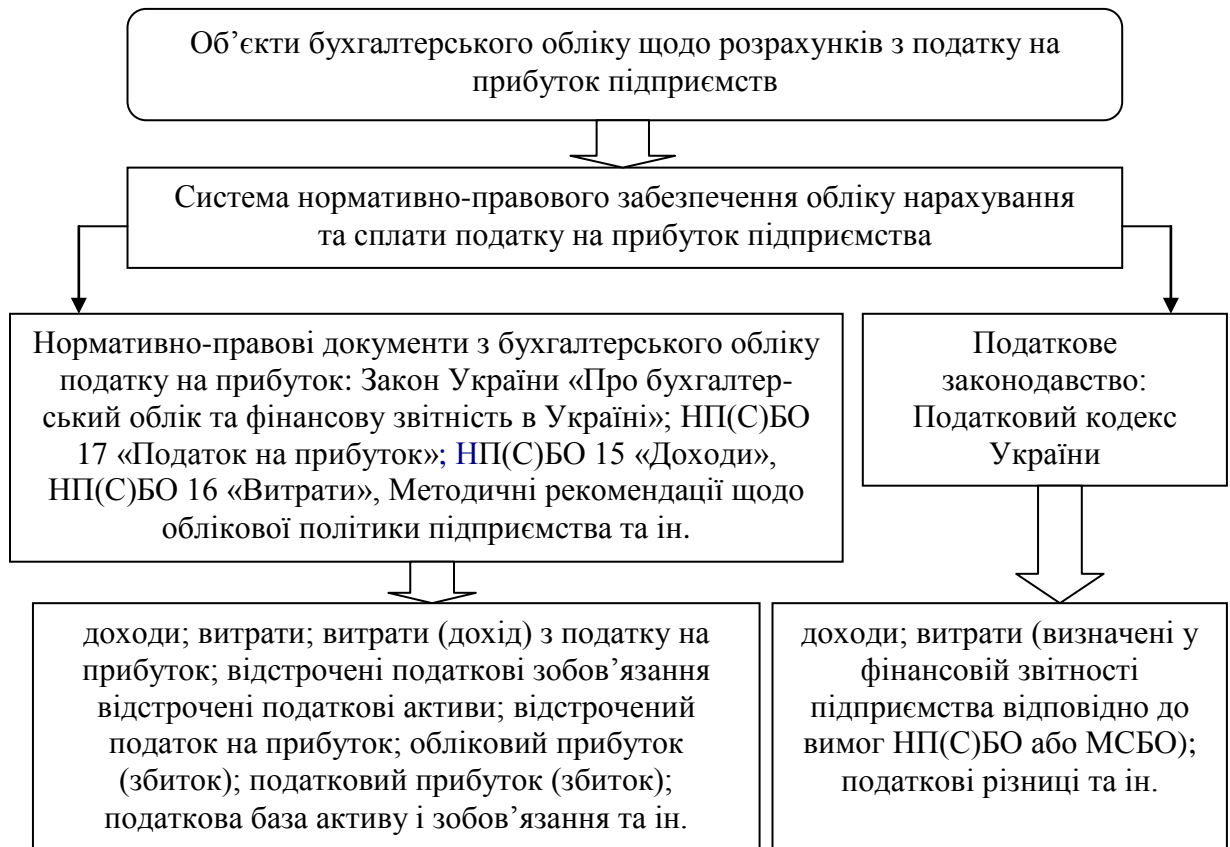


Рисунок 1.3 – Об'єкти обліку нарахування та сплати податку на прибуток підприємства за обліковим та податковим законодавством

Заслуговує на увагу підхід Кравзюк А. В. [31], який проводив порівняльний аналіз особливостей правового регулювання податку та прибуток підприємств та спрощеної системи оподаткування юридичних осіб. Актуальність розглянутого питання, на думку науковця, пов'язана з тим, що зазвичай відносна складність обрахунку податку на прибуток стає стримуючим фактором при виборі системи оподаткування суб'єктами господарювання.

З іншої сторони, науковець визнає, що за умови небажання переходу на загальну систему розрахунку податків та досягнення максимального порогу перебування підприємства на спрощеній системі оподаткування саме це стає передумовою прийняття рішення щодо подрібнення бізнесу, т.зв. «підлаштування» показників фінансової звітності під допорогові значення і в кінцевому підсумку стає причиною уповільнення економічної активності суб'єкта господарювання. Результати порівняльного аналізу Кравзюк А. В. представлено у таблиці 1.4 (побудовано за [31]).

Таблиця 1.4 – Порівняння умов застосування податку на прибуток та єдиного податку третьої і четвертої груп

Критерій порівняння	Умови перебування на:		
	загальній системі оподаткування	спрощеній системі оподаткування	
		третья група	четверта група
Платник податку	Юридичні особи – резиденти та нерезиденти у відповідності з вимогами ст. 133 Податкового кодексу України	Юридичні особи-резиденти, яка відповідають критеріям ст. 291 Податкового кодексу України	
Об'єкт оподаткування	Фінансовий результат, визначений за даними бухгалтерського обліку, скоригований у відповідності до вимог Податкового кодексу України	Дохід суб'єкта господарювання	Обсяг земельних ділянок, які є у власності або користуванні підприємства, з урахуванням нормативної грошової оцінки землі
Ставки	У відсотках до бази оподаткування:		
– резидент	18, 3, 0	3% для платників ПДВ; 5% у випадку не сплати ПДВ; 15% для тих, хто підпадає під критерії ст. 293.4 Податкового кодексу України	0,95; 0,57; 0,19; 2,43; 6,33
– нерезидент	0, 4, 5, 6, 12, 15, 20	Не може бути платником, про що зазначено у п. 291.5.7 ст. 291 Податкового кодексу України	
Звітність	Залежно від обсягів доходу від реалізації за попередній рік: річна або квартальна та річна	Річна звітність	
Особливості обліку	Загальний облік за НП(С)БО або МСФЗ	Спрощений облік за НП(С)БО 25, ведення книги обліку доходів	Спрощений облік за П(С)БО 25, ведення книги обліку доходів і витрат
Обсяг виручки на рік	Обмежень немає	Не більше 1167 розмірів мінімальної заробітної плати, яка була встановлена на 1 січня поточного року	Площа фермерських угідь не менше 2 га і не більше 20 га, частка сільськогосподарського виробництва не менше 75 %

За результатами проведеного аналізу науковець дійшов висновку, що застосування загальної системи оподаткування, яка передбачає нарахування податку на прибуток, відкриває значно ширші можливості перед суб'єктами господарювання, тому важливим вважає проведення подальшого удосконалення правового регулювання податку для реалізації його регулюючого потенціалу на підприємстві.

Використання даних фінансового обліку як основного інформаційного джерела та бази для нарахування податків актуалізує питання доцільності відображення ключових аспектів податкової політики в наказі про облікову політику суб'єкта господарювання. Про важливість облікової політики для мети оподаткування неодноразово зазначалось у працях вітчизняних науковців. Так, Варчук О. А., Грабовенко О. А., Зубенко В. С. [17] відмічають, що податкове планування є одним з напрямків зниження податкового навантаження, про його неможливо провести без визначення облікової політики підприємства в частині податкового обліку; Савчук Т. [52] розглядає податкову політику суб'єкта господарювання як один з ключових інструментів податкової безпеки бізнесу.

Крупей Н.С. [32] вважає, що облікова політика підприємства для цілей оподаткування повинна забезпечувати виконання трьох основних завдань:

– організація ведення податкового обліку – передбачає відображення в окремих розділах наказу (розпорядження) про облікову політику організаційно-технічних аспектів оподаткування, розробку системи документообігу для формування показників податкових реєстрів та ін.;

– вибір найбільш прийнятних для суб'єкта господарювання способів відображення в обліку окремих облікових одиниць, по відношенню до яких існують альтернативи в податковому законодавстві;

– висвітлення окремих питань щодо адміністрування податків і зборів, щодо яких передбачені альтернативи в нормативних документах.

На нашу думку, оскільки підставою для визначення бази оподаткування податком на прибуток є доходи та витрати, отримані з системи

бухгалтерського обліку, можна зробити висновок про об'єктивне включення податкового аспекту в наказ (розпорядження) про облікову політику. Водночас, на розсуд облікового працівника, зх. метою оптимізації податкового планування до складу розпорядчого документу можуть бути включені додаткові питання.

Наприклад, заслуговує на увагу підхід Варчук О. А., Грабовенко О. А., Зубенко В. С. [17], які пропонують в наказі (розпорядженні) про облікову політику підприємства обов'язково зазначати:

– організаційні аспекти ведення податкового обліку: обрану систему оподаткування; перелік податків, які сплачує суб'єкт господарювання, та строки їх перерахування до бюджету; терміни подання різних видів звітності; перелік первинних документів та реєстрів обліку, синтетичних і аналітичних рахунків, які використовуються для обліку податків та ін.;

– перелік осіб, відповідальних за складання та подання звітності за податками і обов'язковими платежами до бюджету.

В цілому, незважаючи на наявність дискусійних питань щодо окремих аспектів обліку податку на прибуток, проведений аналіз засвідчив існування значної кількості нормативних документів, які регламентують важливі питання нарахування та порядку відображення в обліку розрахунків за податком на прибуток, а також погашення заборгованості перед бюджетом.

1.3 Аналіз зарубіжного досвіду обліку та адміністрування податку на прибуток та оцінка можливостей його використання на вітчизняних підприємствах

Інтеграція вітчизняних суб'єктів господарювання у світовий економічний простір супроводжується встановленням різних форм взаємодії з іноземними контрагентами та потенційними інвесторами. За цих умов надання

прозорості та своєчасної інформації, яка б була зрозуміла для потенційного споживача, є важливою складовою успіху діяльності підприємств, та ознакою їх спроможності дотримуватись вимог міжнародної співпраці. Знання правових норм держави контрагента чи потенційного інвестора дозволяє суб'єкту господарювання більш глибоко зрозуміти характер їх інформаційних потреб, і на перспективу – краще себе презентувати на ринку товарів чи капіталу.

Актуальність вивчення зарубіжного досвіду обліку та адміністрування податку на прибуток обумовлена прагненням встановити тісноту їх взаємозв'язку з системою фінансового обліку, а також ознайомитись із застосовуваними на підприємствах методами контролю повноти перерахування податку до бюджету.

На думку Шкуліпи Л. В. [59], складність вивчення зарубіжного досвіду бухгалтерського обліку на прибуток полягає, насамперед, в тому, що практично в кожній країні встановлено власні, характерні лише для її системи оподаткування, правила розрахунку оподатковуваного прибутку і в більшості випадків вони завжди відрізняються від величини бухгалтерського прибутку, який був розрахований завдяки застосовуваним на підприємстві принципам фінансового обліку. Науковець відмічає, що така відмінність характерна для обох головних світових концепцій оподаткування прибутку:

- європейської – передбачає розрахунок податку на прибуток за даними фінансової звітності суб'єкта господарювання. Цю систему оподаткування широко застосовують у Франції, Німеччині, Швеції, Бельгії, Швейцарії та інших європейських країнах;

- англо-американської – передбачає ведення поряд з системою бухгалтерського обліку паралельно і податкового обліку. Така світова концепція знайшла практичне застосування у США, Великобританії, Канаді, Австралії та інших країнах, фінансовий облік в яких орієнтований на потреби корпоративних споживачів.

Так, для європейської моделі оподаткування податком на прибуток

властивий більш суворий контроль державних органів влади за дотриманням бухгалтерських стандартів. Підприємства, які застосовують цю концепцію, подають до контролюючих органів баланс (звіт про фінансовий стан) та деталізований звіт про прибутки і збитки. У разі незгоди або сумніву в достовірності даних контролюючі органи наділені широкими повноваженнями їх оскарження з подальшим вимаганням проведення потрібних податкових коригувань.

На відміну від європейської системи справляння податків, де дані фінансового обліку стають основою для розрахунку бази оподаткування, у тому числі й податку на прибуток, для англо-американської моделі характерне паралельне ведення бухгалтерського і податкового обліків, тобто облікові працівники забезпечують відокремлене ведення обліку податку на прибуток з урахуванням вимог саме податкового законодавства.

На підставі обумовленого Шкуліпа Л. В. [59] робить висновок, що як європейська, так і англо-американська моделі оподаткування не використовують виключно дані бухгалтерського обліку для розрахунку фінансового результату до оподаткування, а різниці, які виникають за рахунок відмінностей у формуванні підсумків в обох видах обліку, є регламентованими й контрольованими.

Аналіз застосовуваних ставок податку на прибуток у різних країнах світу та методик розрахунку бази оподаткування, проведений Педченко Н. С., Колісник В. О. [44], дозволяє зробити наступні висновки:

- розмір ставки податку на прибуток не залежить від обраної системи оподаткування, тобто не можна однозначно стверджувати, що країни, які віддали перевагу європейській моделі оподаткування, мають нижчі чи вищі ставки порівняно з англо-американською;

- у більшості країн світу фіскальна функція податку на прибуток продовжує зберігати своє лідерство, водночас також використовуються регуляторні та стимулюючі інструменти для покращення якості податкового клімату;

– існує прямий взаємозв'язок між ставками оподаткування податком на прибуток та розміром соціальних виплат, які спрямовуються державою на реалізацію соціальних програм та надання соціальних гарантій, перш за все, малозабезпеченим верствам населення. Це означає, що встановлюючи відносно більшу плату з суб'єктів господарювання у формі податку на прибуток, держава добровільно приймає на себе додаткові функції соціального захисту та гаранта дотримання соціальних виплат.

Заслуговує на увагу дослідження Рудь О. В. [50], яка досліджувала світові посткризові тенденції використання механізму оподаткування прибутку в системі податкового регулювання різних країн. Загалом науковцем було проаналізовано методики нарахування податку на прибуток у 30 країнах, та визначено тенденції у сфері оподаткування в період світової фінансової кризи 2007-2009 років. Дослідник дійшов висновку, що при розробці комплексу заходів для подолання наслідків впливу світової фінансової кризи всі без винятку країни, які вивчались, використовували інструментарій податку на прибуток в системі податкового регулювання.

Узагальнення ключових аспектів податкового регулювання, які і сьогодні активно використовуються в механізмі оподаткування прибутку розглянутих країн, представлено у таблиці 1.5 (побудовано за [50]).

На підставі проведеного аналізу Рудь О. В. [50] дійшла висновку про переважне застосування регулюючої функції податку на прибуток під час світової кризи. Також, на думку науковця, різноманітність та масштабність використання інструментів податкового регулювання, а також доцільність їх одночасного застосування в окремих країнах залежала від рівня соціально-економічного розвитку, типу обраної моделі макроекономічного розвитку, а також глибини впливу наслідків світової фінансової кризи.

За даними таблиці 1.5 можна побачити, що до найбільш поширеніших заходів податкового регулювання, які застосовувались по відношенню до податку на прибуток, належали: зменшення ставки податку, встановлення податкових пільг для інвестиційних проектів, стимулювання розширення виробництва, підтримка малого та середнього бізнесу.

Таблиця 1.5 – Інструменти податкового регулювання, які використовуються при оподаткуванні прибутку юридичних осіб в окремих країнах світу

Країни, що досліджувались	Ставка податку			Прискорена амортизація	Забезпечення фінансової стійкості та стимулювання до розширення виробництва	Підтримка малого та середнього підприємництва	Підтримання високого рівня зайнятості	Засіб стимулювання інвестицій та інновацій
	Зменшена	Збільшена	Додаткова					
Греція	+		+					
Ірландія					+			
Іспанія	+			+	+	+	+	+
Італія	+		+		+			+
Нідерланди	+			+	+	+		+
Португалія	+		+			+		+
Франція					+	+		+
Люксембург	+							
Німеччина	+			+		+	+	+
Австрія				+				+
Великобританія	+							+
Швеція	+							
Болгарія	+							
Чехія	+							
Естонія	+							
Кіпр		+						
Польща				+		+		+
Румунія					+			
Словенія					+			+
Словаччина								+
Норвегія								+
Литва	+					+		
США	+			+	+	+	+	
Китай	+							+
Ісландія		+						
Австралія					+	+		+
Латвія					+			
Угорщина	+					+		
Японія	+					+		
Грузія	+				+			

Загалом проведений аналіз показує, що закордонна практика свідчить про активне використання різноманітних податкових інструментів в частині справляння податку на прибуток, які базуються на комбінованій взаємодії різних його функцій, та дозволяють досягти бажаного для економіки країни результату. На думку Ковальчук О. В., Шолкової Т. Б. [29], їх аналіз дозволить краще зрозуміти можливі наслідки введення заходу як для окремого підприємства, так і для країни в цілому.

Зокрема, проаналізувавши європейський досвід стимулювання підприємницької діяльності через механізм нарахування податку на прибуток, науковці відмічають, що практично в усіх державах реалізовано заходи щодо пільгового стимулювання інвестиційної діяльності, а також підтримуються соціальні напрямки та сфери діяльності, важливі для розвитку економіки і країни в цілому. Підтримка реалізовується переважно для малих та середніх підприємств, система управління яких є доволі гнучкою, та характеризується здатністю до швидкого реагування на вимоги навколишнього середовища. Для великих компаній пільгове стимулювання спрямоване на виявлення реальних доходів юридичних осіб.

Виходячи з обумовленого, на думку Ковальчук О. В., Шолкової Т. Б. [29], в Україні основний акцент варто було б зробити не лише на номінальному зменшенні величини податкового навантаження, але й на застосуванні інших факторів оптимізації системи оподаткування. Серед першочергових науковці радять звернути увагу на застосуванні таких податкових регуляторів, як: надання обґрунтованих пільг; встановлення диференційованої ставки податку на прибуток; тимчасове звільнення окремих групи підприємств від сплати податку на прибуток; реалізація механізму надання кредитів по сплаті податку тощо.

На нашу думку, що в Україні активно застосовуються окремі з розглянутих інструментів податкового стимулювання в частині нарахування податку на прибуток. Наприклад, диференціацію ставок податку на прибуток, які сьогодні застосовуються у відповідності з вимогами Податкового кодексу України, показано у таблиці 1.6 (побудовано за [1]).

Таблиця 1.6 – Диференціація ставок податку на прибуток в Україні, які діють в Україні

Вид доходу суб'єкта господарювання	Ставка податку, %	Норма Податкового кодексу України
Основна ставка податку на прибуток	18	П. 136.1
Доходи за договори страхування	3	Пп. 141.1.2
Доходи за договорами з довгострокового страхування життя, договорами добровільного медичного страхування, а також за договорами страхування у межах недержавного пенсійного забезпечення	0	Пп. 14.1.52, 14.1.52-1, 14.1.52-2, 14.1.116
Доходи нерезидентів, а також прирівняних до них осіб, джерелом походження яких є територія України у випадках, наведених у п. 141.4 Податкового кодексу України	0, 4, 5, 6, 12, 15, 18	136.3
Доходи, отримані від організації та проведення азартних ігор у залах гральних автоматів	10	136.4.1
Інші доходи, отримані від діяльності у сфері організації та проведення азартних ігор	18	136.4.2
Доходи від скоригованого прибутку контрольованих іноземних компаній, визначені відповідно до ст. 39-2 Податкового кодексу України	18	134.1.7
Доходи, визначені у відповідності з пп. 134.1.4 Податкового кодексу України – від провадження діяльності з випуску та проведення лотерей	30	136.6
Доходи від провадження діяльності резидентів Дія Сіті – база оподаткування визначається відповідно до пп. 135.2, 137.10 та п. 141.91 Податкового кодексу України	9	136.8
Оподаткування прибутку фінансової установи (крім страховика), визначеного у відповідності з вимогами пп. 134.1.1 Податкового кодексу України	25	136.1-1

На нашу думку, застосована диференціація ставок податку на прибуток в Україні спрямована, перш за все, на стимулювання пріоритетних видів діяльності для країни, а також тих напрямів, які реалізують соціальну підтримку громадян.

Ще одним дієвим інструментом податкового стимулювання податку на прибуток в Україні є надання пільг зі сплати чи звільнення від сплати податку

для окремих категорій юридичних осіб. Наприклад, неприбуткові організації, зареєстровані в Реєстрі неприбуткових установ та організацій, звільняються від сплати податку на прибуток за умови, якщо їх доходи у відповідності з вимогами п. 133.4.2 Податкового кодексу України використовуються виключно для фінансування видатків на утримання цієї неприбуткової організації, а також реалізації цілей, завдань чи напрямів діяльності, які визначені в установчих документах [1].

Також, у відповідності до п. 142.1 нормативного документу [1], звільняється від оподаткування прибуток підприємств і організацій, які засновані громадськими об'єднаннями осіб з інвалідністю і є їх повною власністю. Джерелом походження доходу таких підприємств є операції з продажу товарів, виконання робіт чи надання послуг, за винятком підакцизних товарів, а також послуг із поставки підакцизних товарів за договорами комісії (консигнації), поруки, доручення, інших цивільно-правових договорів. Підставами для отримання пільг з нарахування податку на прибуток є одночасна відповідність юридичної особи двом умовам:

– по-перше, у попередньому звітному періоді кількість працівників з інвалідністю, для яких суб'єкт господарювання забезпечує основне робоче місце, становить не менше 50% чисельності штатних працівників;

– по-друге, величина фонду оплати праці таких працівників становить не менше 25% суми загальних витрат на оплату праці по підприємству в цілому.

Органи Державної податкової служби України систематизують та розміщують на web-порталі всі податкові пільги у спеціальних довідниках, які полегшують платникам податків використовувати їх законні можливості для зменшення податкових зобов'язань, у тому числі й по податку на прибуток. В довідниках зазначається назва пільги; код пільги, який вказується у деклараціях; тип податку, до якого застосовується пільга (наприклад, ПДВ, податок на прибуток, акцизи, податок на майно тощо); умови та строки дії пільги; чи пільга призводить до втрат бюджету.

Відмітимо, що 1 вересня 2025 році на офіційному сайті Державної

податкової служби України були опубліковані нові інформаційно-аналітичні матеріали: Довідник податкових пільг № 130/1, призначений для відображення податкових пільг, які формують втрати доходів бюджету, та Довідник інших податкових пільг № 130/2 [25]. Крім того, у відповідності до п. 30.8 Податкового кодексу України, контролюючі органи проводять моніторинг правильності надання та обліку податкових пільг, а також за потреби перевірку їх цільового використання.

В цілому, проведені дослідження показали, що зарубіжна практика демонструє широкий набір інструментів податкового регулювання у сфері нарахування та сплати податку на прибуток, який був апробований, у тому числі, й під час світової економічної кризи. В Україні система адміністрування податку на прибуток також передбачає залучення не лише фіскальних методів контролю за нарахуванням та сплатою податку. Так, розглянута диференціація ставок податку на прибуток доводить їх ефективне використання як інструменту стимулювання окремих видів діяльності та соціальних програм. Також поширення набули й інші інструменти податкового регулювання, наприклад, звільнення від сплати податку чи надання пільг в оподаткуванні.

Загалом, вважаємо, еволюція становлення та розвитку системи оподаткування податком на прибуток враховує кращі світові практики, та можливості прямого оподаткування для покращення обсягів надходжень до Державного бюджету України.

2 МЕТОДИКА ОБЛІКУ ТА АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК У ПП «РЕКРАФТ»

2.1 Характеристика діяльності підприємства за даними фінансової звітності

Приватне підприємство «Рекрафт» (далі – ПП «Рекрафт») було створене у 2020 році, розмір його статутного капіталу з початку діяльності не змінювався, і становить 5,0 тис. грн. За даними додатку А, основним видом діяльності підприємства є оптова торгівля деталями й приладдям для автотранспортних засобів.

За класифікацією підприємств, яка наведена в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [2], ПП «Рекрафт» належить до мікропідприємств, веде спрощений облік господарських операцій та подає до контролюючих органів фінансову звітність у складі балансу (форма № 1-мс) та звіту про фінансові результати (форма № 2-мс). Підприємство перебуває на загальній системі оподаткування, і є платником ПДВ та податку на прибуток на загальних підставах.

Проаналізуємо основні показники діяльності суб'єкта господарювання у 2023-2024 роках, які представлені у таблиці 2.1 (побудовано за даними додатку А). Так, загальна величина чистого доходу від реалізації товарів у ПП «Рекрафт» у 2024 році порівняно з 2023 роком зростає на 1994,8 тис. грн. або 33,99%; збільшення спостерігаємо і щодо статті – «Собівартість реалізованих товарів» – на 1870,1 тис. грн. або 35,12%. Як наслідок, величина витрат на 1 грн. доходів від реалізації на підприємстві залишилась практично без змін, і становила 0,92 грн. у 2024 році.

Позитивним є стійка прибутковість ПП «Рекрафт» за період, що аналізується: так, у 2024 році величина чистого прибутку порівняно з

2023 роком зросла більше, ніж в 2,33 рази, і становила 215,9 тис. грн. Одним з наслідків отримання чистого прибутку підприємства стало зростання середньої величини його активів з 690,8 тис. грн. до 914,45 тис. грн. та покращення рентабельності його діяльності в 1,5 рази.

Таблиця 2.1 – Основні показники діяльності ПП «Рекрафт» у 2023-2024 роках

Показники	Одиниця виміру	2023 рік	2024 рік	Відхилення	
				тис. грн.	%
Чистий дохід від реалізації товарів	тис. грн.	5868,0	7862,8	+1994,80	+33,99
Собівартість реалізованих товарів	тис. грн.	5325,2	7195,3	+1870,10	+35,12
Величина витрат на 1 грн. чистих доходів від реалізації	грн.	0,91	0,92	+0,01	+1,10
Чистий прибуток	тис. грн.	64,8	215,9	+151,10	+233,18
Середня величина активів	тис. грн.	690,8	914,45	+223,65	+32,38
Рентабельність діяльності	%	1,10	2,75	+1,65	+150,0
Фонд оплати праці працюючих	тис. грн.	270,24	329,52	+59,28	+21,94
Чисельність працюючих	чол.	2	2	0,0	0,0
Середньомісячна заробітна плата одного працюючого	грн.	11260,0	13730,0	+2470,0	+21,94
Середньорічна первісна вартість основних засобів	тис. грн.	78,8	88,3	+9,50	+12,06
Коефіцієнт ресурсовіддачі	–	8,49	8,60	+0,11	+1,30
Коефіцієнт співвідношення дебіторської і кредиторської заборгованостей	–	0,14	0,31	+0,17	+121,43
Коефіцієнт загальної ліквідності	–	2,13	2,25	+0,12	+5,63
Коефіцієнт фінансової автономії	–	0,53	0,56	+0,03	+5,66

Чисельність працюючих у ПП «Рекрафт» за аналізований період не змінювалась і становила 2 особи, проте збільшення їх середньомісячної заробітної плати обумовило підвищення фонду оплати праці в цілому на 59,28 тис. грн. або 21,94%. Оновлення матеріально-технічної бази суб'єктом господарювання не проводилось, про що свідчить практично незмінна величина основних засобів, крім того, як видно з додатку А, вони всі є повністю зношеними.

Коефіцієнт ресурсовіддачі, який розраховувався як відношення чистого доходу від реалізації до середньорічної величини активів, демонструє незначну тенденцію до збільшення, що свідчить про покращення рівня використання активів підприємства. Подібну динаміку спостерігаємо і щодо інших розрахованих показників, зокрема, коефіцієнта співвідношення дебіторської та кредиторської заборгованостей, коефіцієнта загальної ліквідності й коефіцієнта фінансової автономії.

В цілому, аналіз основних показників діяльності ПП «Рекрафт» дозволяє зробити висновок, що у 2024 році суб'єкту господарювання порівняно з 2023 роком вдалось покращити всі без винятку показники, які були обрані для аналізу. Це свідчить, преш за все, про правильно розроблену стратегію поведінки суб'єкта господарювання на місцевому ринку, яка дозволяє успішно проводити заходи із реалізації товарів, та забезпечувати стійку дохідність підприємства, яка в майбутньому може бути використана для подальшого розширення як в зайнятій ніші, так і в суміжних видах діяльності.

Як було відмічено вище, ПП «Рекрафт» складає фінансову звітність мікропідприємства, проте погоджуємось з Малярчук І. І. та Стеців Л. П. [34], що її аналітичні можливості є доволі інформативними, і повною мірою здатні покрити інформації потреби користувачів. Аналіз фінансової звітності мікропідприємства зазвичай проводиться за двома напрямками:

- 1) вивчення складу та динаміки окремих показників фінансових звітів;
- 2) розрахунок коефіцієнтів, які характеризують майновий стан, а також дозволяють провести оцінку фінансової стійкості, платоспроможності та ділової активності підприємства.

Оскільки тенденції ключових показників звіту про фінансові результати були проаналізовані у таблиці 2.1, розглянемо ґрунтовно склад, структуру та динаміку активу і пасиву балансу ПП «Рекрафт». Проведене дослідження ресурсів підприємства в подальшому буде використано для оцінки його фінансової стійкості та платоспроможності, а також виявлення резервів поповнення грошових коштів (наприклад, за рахунок погашення чи

реструктуризації дебіторської заборгованості та ін.). Аналіз складу, структури та динаміки активу балансу суб'єкта господарювання показано у таблиці 2.2 (побудовано за даними додатку А).

Таблиця 2.2 – Склад, структура та динаміка активу балансу ПП «Рекрафт» у 2023-2024 роках

Активи	31.12.2023		31.12.2024		Відхилення	
	тис. грн.	пит. вага, %	тис. грн.	пит. вага, %	тис. грн.	%
<i>Необоротні активи</i>	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Первісна вартість основних засобів	88,3	11,97	88,3	8,09	0,0	0,0
Сума нарахованого зносу	(88,3)	-11,97	(88,3)	-8,09	0,0	0,0
<i>Оборотні активи</i>	737,6	100,0	1091,3	100,0	+353,7	+47,95
Запаси	322,9	43,78	364,5	33,40	+41,60	+12,88
Поточна дебіторська заборгованість	18,1	2,45	22,5	2,06	+4,40	+24,31
Грошові кошти та їх еквіваленти	370,3	50,20	697,9	63,95	+327,60	+88,47
Інші оборотні активи	26,3	3,57	6,4	0,59	-19,90	-75,67
Разом	737,6	100,0	1091,3	100,0	+353,70	+47,95

Проведені дослідження показали, що активи підприємства за період, що аналізується, формувались з необоротних (номінально) та оборотних активів, проте збільшення загальної величини ресурсів відбулось за рахунок оборотної складової. Це пов'язано з тим, що до складу необоротних активів як у 2023, так і в 2024 роках входили лише основні засоби, і вони були повністю зношені, відповідно, спостерігаємо нульовий підсумок за розділом активу балансу «Необоротні активи».

Склад оборотних активів за досліджуваний період не змінювався, і був представлений запасами, поточною дебіторською заборгованістю, грошовими коштами та іншими оборотними активами. Станом на 31.12.2024 року, подібно до попереднього звітного періоду, основну частку у складі оборотних активів займали запаси та гроші і їх еквіваленти, причому частка грошових коштів зросла з 50,20% підсумку балансу до 63,95%, що дає підстави стверджувати про покращення платоспроможності суб'єкта господарювання.

Аналогічно за даними додатку А проведемо дослідження складу,

структури та динаміки пасиву балансу ПП «Рекрафт», результати розрахунків представлено у таблиці 2.3.

Таблиця 2.3 – Склад, структура та динаміка пасиву балансу ПП «Рекрафт» у 2023-2024 роках

Пасиви	31.12.2023		31.12.2024		Відхилення	
	тис. грн.	пит. вага, %	тис. грн.	пит. вага, %	тис. грн.	%
<i>Власний капітал</i>	391,3	53,05	607,2	55,64	+215,90	+55,18
Капітал	5,0	0,68	50,0	4,58	+45,0	+900,0
Нерозподілений прибуток	386,3	52,37	602,2	55,18	+215,90	+55,89
<i>Поточні зобов'язання</i>	346,3	46,95	484,1	44,36	+137,80	+39,79
Короткострокові кредити банків	150,0	20,34	408,0	37,39	+258,0	+172,0
Поточна кредиторська заборгованість за:						
а) товари, роботи, послуги	93,1	12,62	0,0	0,18	-91,10	-97,85
б) розрахунками:						
– з бюджетом	26,3	3,57	63,6	5,83	+37,30	+141,8
– зі страхування	1,2	0,16	1,3	0,12	+0,10	+8,33
– з оплати праці	5,5	0,75	4,7	0,43	-0,80	-14,55
Інші поточні зобов'язання	70,2	9,52	4,5	0,41	-65,70	-93,59
Баланс	737,6	100,0	1091,3	100,0	353,70	47,95

Пасиви балансу суб'єкта господарювання формувались з власного капіталу та поточних зобов'язань, у структурі джерел формування ресурсів превалює частка власного капіталу – 53,05% у 2023 році та 55,64% у 2024 році. Незважаючи на те, що величина зареєстрованого капіталу ПП «Рекрафт» була невеликою і становила 5,0 тис. грн. з моменту реєстрації підприємства та не змінювалась за період його функціонування, основним джерелом поповнення власних джерел формування ресурсів є нерозподілений прибуток.

За період, що аналізується, величина поточної заборгованості суб'єкта господарювання збільшилась на 137,8 тис. грн. або 39,79%, проте це не є загрозовим для ПП «Рекрафт», враховуючи позитивну тенденцію до нарощення власного капіталу. До складу поточних зобов'язань підприємства

входили короткострокові кредити банків та поточна кредиторська заборгованість за розрахунками, проте основну частку у складі заборгованості суб'єкта господарювання займали короткострокові кредити банків – станом на 31.12.2024 року їх питома вага становила 84,1% поточних зобов'язань та 37,39% – валюти балансу.

В цілому, проведенні дослідження балансу ПП «Рекрафт» дозволяють зробити висновок про структури звітної форми протягом 2023-2024 років, що знайшло відображення, перш за все, у збільшенні валюти балансу, зростанні частки власного капіталу суб'єкта господарювання та суттєвому збільшенні величини грошових коштів і їх еквівалентів.

Що стосується складу доходів і витрат підприємства, які представлені у Звіті про фінансові результати (форма № 2-мс), то за даними додатку А можна побачити, що доходи ПП «Рекрафт» формувались виключно з доходів від реалізації товарів, у складі витрат левову частку займала собівартість реалізованих товарів. У оборотно-сальдовій відомості суб'єкта господарювання, яка представлена в додатку Б, можна побачити, що крім собівартості реалізованих товарів, до складу витрат також входили такі їх різновиди, як: адміністративні витрати, витрати на збут, та сума нарахованого податку на прибуток, проте їх питома вага була порівняно незначною і складала 5,34% у 2024 році.

Крім вивчення складу та динаміки окремих показників фінансових звітів, аналіз мікропідприємства проводиться також шляхом розрахунку коефіцієнтів, які характеризують майновий стан, а також в динаміці дозволяють провести оцінку різних аспектів діяльності суб'єкта господарювання. Зокрема, на думку Малярчук І. І. та Стеців Л. П. [34], дані бухгалтерського балансу мікропідприємства є достатніми для розрахунку показників майнового стану, фінансової стійкості та платоспроможності. Результати аналізу цих коефіцієнтів у ПП «Рекрафт» за 2023-2024 роки показано у таблиці 2.4 (побудовано за даними додатку А).

Таблиця 2.4 – Аналітична оцінка балансу ПП «Рекрафт» у 2023-2024 роках

Показники	Економічний зміст	Значення коефіцієнта у ПП «Рекрафт» станом на:	
		31.12.2023	31.12.2024
1 Показники майнового стану			
1.1 Власні оборотні кошти, тис. грн.	Власний капітал – Необоротні активи	391,3	607,2
1.2 Коефіцієнт забезпечення власними оборотними коштами	Власні оборотні кошти / Оборотні активи	0,53	0,56
1.3 Коефіцієнт забезпеченості запасів власними оборотними коштами	Власні оборотні кошти / Запаси	1,21	1,67
1.4 Коефіцієнт нагромадження амортизації	Знос необоротних активів / Первісна вартість необоротних активів	1,0	1,0
2 Показники фінансової стійкості			
2.1 Коефіцієнт фінансової автономії	Власний капітал / Валюта балансу	0,53	0,56
2.2 Коефіцієнт концентрації позикового капіталу	Позиковий капітал / Валюта балансу	0,47	0,44
2.3 Коефіцієнт фінансового ризику	Позиковий капітал / Власний капітал	0,88	0,80
2.4 Коефіцієнт маневреності власного капіталу	Власні оборотні кошти / Власний капітал	1,0	1,0
3 Показники платоспроможності			
3.1 Коефіцієнт абсолютної ліквідності	(Грошові кошти + Поточні інвестиції) / Поточні зобов'язання	1,07	1,44
3.2 Коефіцієнт швидкої ліквідності	(Грошові кошти + Поточні інвестиції + Поточна дебіторська заборгованість) / Поточні зобов'язання	1,12	1,49
3.3 Коефіцієнт загальної ліквідності	Оборотні активи / Поточні зобов'язання	2,13	2,25

Показники майнового стану мікропідприємства дозволяють визначити джерела формування активів, та провести оцінку структури його ресурсів. У

таблиці 2.4 при аналізі майнового стану акцент було зроблено на оборотних активах, оскільки, як можна побачити за результатами оцінки коефіцієнта нагромадження амортизації, необоротні активи ПП «Рекрафт» є повністю зношеними. Виходячи з обумовленого, як власні, так і залучені джерела формування ресурсів були спрямовані на покриття саме оборотної складової балансу.

Розраховані значення коефіцієнта забезпечення власними оборотними коштами показують, що 53% оборотних активів суб'єкта господарювання у 2023 році та 56% – у 2024 році були сформовані саме за рахунок власного капіталу. За результатами розрахунку коефіцієнта забезпеченості запасів власними оборотними коштами можна побачити, що підприємству достатньо власних джерел формування ресурсів на покриття запасів.

Показники фінансової стійкості характеризують незалежність ПП «Рекрафт» від зовнішніх джерел фінансування. Розрахунок відповідних коефіцієнтів є особливо важливим для досліджуваного підприємства, яке протягом 2023-2024 років залучало лише поточні джерела формування активів. Проте, за результатами аналізу, як наведені у таблиці 2.4 можна зробити висновок, що ПП «Рекрафт» є фінансово незалежним (коефіцієнт автономії $> 50\%$), співвідношення позикових та власних джерел формування активів (коефіцієнт фінансового ризику) – на користь власного капіталу.

Розраховані показники платоспроможності за даними ПП «Рекрафт» засвідчують високий ступінь ліквідності мікропідприємства, адже навіть у короткостроковій перспективі воно спроможне легко розрахуватись за своїми поточними зобов'язаннями (коефіцієнт абсолютної ліквідності $> 1,0$).

Аналіз ефективності функціонування суб'єкта господарювання передбачає вивчення причинно-наслідкових зв'язків між показниками фінансового стану та фінансових результатів, і знаходить своє відображення в оцінці ділової активності та рентабельності ПП «Рекрафт» (таблиця 2.5, побудовано за даними додатку А).

Таблиця 2.5 – Показники ефективності діяльності ПП «Рекрафт» у 2023-2024 роках

Показники	Економічний зміст	Значення коефіцієнта у ТОВ «Хмельничанка» за:	
		2023 рік	2024 рік
Показники ділової активності			
Коефіцієнт ресурсовіддачі	Разом доходи / Середньорічна вартість активів	8,49	8,60
Коефіцієнт обертання оборотних активів	Разом доходи / Середньорічна вартість оборотних активів	8,49	8,60
Коефіцієнт обертання власного капіталу	Разом доходи / Середньорічна вартість власного капіталу	15,75	16,35
Коефіцієнт обертання поточної дебіторської заборгованості	Разом доходи / Середньорічна величина поточної дебіторської заборгованості	199,93	387,33
Коефіцієнт обертання кредиторської заборгованості	Собівартість реалізованої продукції / Середньорічна величина кредиторської заборгованості	36,26	72,79
Коефіцієнт співвідношення дебіторської та кредиторської заборгованостей	Середньорічна величина поточної дебіторської заборгованості / Середньорічна величина кредиторської заборгованості	0,20	0,21
Показники рентабельності, %			
Рентабельність активів	Чистий прибуток / Середньорічна вартість активів	9,38	23,61
Рентабельність власного капіталу	Чистий прибуток / Середньорічна вартість власного капіталу	18,06	43,24
Рентабельність діяльності	Чистий прибуток / Чистий дохід від реалізації	1,10	2,75
Рентабельність виробництва продукції	Чистий прибуток / Собівартість реалізованої продукції	1,22	3,0
Чиста рентабельність витрат	Чистий прибуток / Разом витрати	1,12	2,84

Показники ділової активності дозволяють оцінити ефективність використання ресурсів підприємства. Їх аналіз у ПП «Рекрафт» показує, що у

2024 році спостерігаємо збільшення за всіма розрахованими коефіцієнтами порівняно з 2023 роком, що свідчить про покращення ресурсовіддачі, пришвидшення обертання оборотних активів, поточної дебіторської та кредиторської заборгованостей, власного капіталу; співвідношення дебіторської та кредиторської заборгованості змінюється на користь дебіторської заборгованості.

Розрахунок показників рентабельності дозволяє в динаміці оцінити прибутковість бізнесу, та показує, наскільки ефективно підприємству вдається генерувати прибуток з витрат, активів, продажів та капіталу. Покращення за всіма видами рентабельності, без сумніву, є позитивним для діяльності ПП «Рекрафт», адже свідчить про те, що прибутковість суб'єкта господарювання є результатом ефективної взаємодії всіх складових, які супроводжують процес виробництва та продажу товарів.

В цілому, проведені дослідження основних показників діяльності підприємства за даними фінансової звітності свідчать про стійке покращення його роботи за всіма проаналізованими коефіцієнтами, а також ще раз засвідчило високий ступінь інформативності фінансових звітів мікропідприємства. Загалом, баланс ПП «Рекрафт» характеризується високою ліквідністю, що позитивно впливає на платоспроможність суб'єкта господарювання, величина дебіторської та кредиторської заборгованостей є відносно невеликими, рентабельність за всіма проаналізованими показниками також демонструє своє покращення. Результатом такої поведінки підприємства є стійка прибутковість і, як наслідок, розширення ринків збуту.

2.2 Методика обліку податку на прибуток у ПП «Рекрафт»

Як було відмічено у п. 2.1, досліджуване підприємство перебуває на загальній системі оподаткування, та складає фінансову звітність мікропідприємства у відповідності з вимогами НП(С)БО 25 «Спрощена

фінансова звітність» [10]. Традиційно методика розрахунку податку на прибуток суб'єкта господарювання базується на отриманні позитивного фінансового результату його діяльності, тобто шляхом порівняння доходів та витрат звітного періоду.

За даними оборотно-сальдових відомостей ПП «Рекрафт», які наведені у додатку Б, протягом 2023-2024 років підприємство отримувало доходи виключно від реалізації товарів, витрати формувались з собівартості реалізованих товарів, адміністративних витрат, витрат на збут та фінансових витрат. Склад, динаміка та структура доходів і витрат ПП «Рекрафт» у 2023-2024 роках наведені у таблиці 2.6 (побудовано за даними додатку Б).

Таблиця 2.6 – Склад, динаміка та структура доходів і витрат ПП «Рекрафт» у 2023-2024 роках

Доходи та витрати	2023 рік		2024 рік		Різниця	
	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%
Доходи, у т.ч.:	5868,0	100,0	7862,8	100,0	1994,8	+33,99
– чисті доходи від реалізації товарів	5868,0	100,0	7862,8	100,0	1994,8	+33,99
Витрати, у т.ч.:	5789,0	100,0	7599,44	100,0	1810,44	+31,27
– собівартість реалізованих товарів	5325,19	91,99	7195,26	94,68	1870,07	+35,12
– адміністративні витрати	441,53	7,63	345,05	4,54	-96,48	-21,85
– витрати на збут	22,21	0,38	59,13	0,78	36,92	+166,23
– фінансові витрати	0,07	0,0	0,0	0,0	-0,07	-100,0
Фінансовий результат до оподаткування	79,0	x	263,36	x	184,36	+233,37

Проведені дослідження показують, що за результатами як 2023, так і 2024 років суб'єкт господарювання отримував позитивний фінансовий результат до оподаткування, тобто в нього виникали облікові підстави для розрахунку суми податку на прибуток.

ПП «Рекрафт» є підприємством оптової торгівлі, для обліку доходів використовує рахунки класу 7 «Доходи і результати діяльності» Плану

рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [5], зокрема, субрахунки 702 «Дохід від реалізації товарів», 791 «Результат операційної діяльності» та 792 «Результат фінансовий операцій». Витрати мікропідприємства обліковуються виключно з використанням рахунків класу 9 «Витрати діяльності», зокрема субрахунків 902 «Собівартість реалізованих товарів», 951 «Відсотки за кредит», рахунків 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут».

Кореспонденція рахунків з обліку формування фінансових результатів у ПП «Рекрафт» у 2024 році наведена у таблиці 2.7 (за даними додатків А і Б).

Таблиця 2.7 – Кореспонденція рахунків з обліку формування фінансових результатів у ПП «Рекрафт» у 2024 році

Зміст господарських операцій	Сума, грн.	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
Відображено дохід від реалізації товарів	9435370,80	361	702
Нараховано суму податкового зобов'язання з ПДВ	1572561,80	702	641
Відображено собівартість реалізованих товарів	7195264,17	902	281
Нараховано адміністративні витрати	345049,6	92	661, 651
Нараховано витрати на збут	59130,27	93	207, 661, 651
Списано на фінансові результати суму:			
– нарахованих доходів від реалізації товарів	7862809,0	702	791
– собівартості реалізованої продукції	7195264,17	791	902
– адміністративних витрат	345049,6	791	92
– витрат на збут	59130,27	791	93
Визначено фінансовий результат до оподаткування	263364,96	791	441

Загалом платники податку на прибуток в Україні поділяються на два типи: юридичні особи, що розраховують податок на прибуток виключно за даними фінансового обліку, та такі, що перед розрахунком суми податку проводять коригування фінансового результату на величину податкових різниць. Відповідно до п. 137.5 Податкового кодексу України [1], підставою для розмежування кожної з груп суб'єктів господарювання є обсяг отриманого ними річного доходу від будь-якої діяльності (без непрямих податків), який

визначається за показниками Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), за попередній річний звітний період.

Особливості формування об'єкта оподаткування податком на прибуток та визначення звітного періоду для вітчизняних підприємств розглянуто у таблиці 2.8 (побудовано за [1]).

Таблиця 2.8 – Підхід до формування бази оподаткування податком на прибуток та визначення звітного періоду відповідно до Податкового кодексу України

Критерії порівняння	Обсяг отриманого річного доходу від будь-якої діяльності (без непрямих податків), за даними фінансової звітності	
	До 40,0 млн. грн. включно	Понад 40,0 млн. грн.
Об'єкт оподаткування	Фінансовий результат до оподаткування за даними фінансової звітності	Фінансовий результат до оподаткування за даними фінансової звітності, скоригований на величину податкових різниць
Розрахунок податкових різниць	Не проводиться	Проводиться, що призводить до зменшення або збільшення суми оподаткованого доходу
Звітний період	Календарний рік	Календарний квартал
Форма звітування	Податкова декларація з податку на прибуток без додатків, але за бажанням додаток РІ	Податкова декларація з податку на прибуток з усіма додатками
Термін звітування	60 календарний днів	40 календарних днів

Дослідження таблиці 2.8 дозволяє визначити загальні методологічні підходи до розрахунку податку на прибуток у ПП «Рекрафт»:

1) оскільки суб'єкт господарювання за передні звітні періоди отримував обсяг річного доходу від всіх видів діяльності (без врахування непрямих податків) до 40,0 млн. грн., об'єктом оподаткування податку на прибуток є фінансовий результат до оподаткування, отриманий за даними фінансової звітності;

2) розрахунок податкових різниць на підприємстві не проводиться;

3) звітним періодом для розрахунку податку на прибуток є календарний рік;

4) ПП «Рекрафт» складає Податкову декларацію з податку на прибуток без додатків; терміни подання документу – протягом 60 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного року.

Методика складання Звіту про фінансові результати мікропідприємства регламентується П(С)БО 25 «Спрощена фінансова звітність» [10], зокрема, нормативним документом визначено порядок групування інформації в розрізі окремих статей фінансового звіту. Розглянемо вказівки нормативного документу щодо заповнення статей Звіту про фінансові результати, які використовуються у ПП «Рекрафт».

Відповідно до п. 2.1 розділу III НП(С)БО 25 «Спрощена фінансова звітність» [10], у статті «Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)» відображається сума отриманих суб'єктом господарювання доходів від реалізації продукції, товарів, робіт та послуг без врахування непрямих податків і зборів, а також інших вирахувань з доходу.

У статті «Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)» мікропідприємства наводять виробничу собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) та / або собівартість реалізованих товарів, визначення яких проводиться у відповідності з вимогами П(С)БО 16 «Витрати».

У статті «Інші витрати» суб'єкти господарювання наводять інші витрати операційної діяльності, а також інші витрати діяльності, які мали місце протягом звітного періоду. Зазвичай, сюди включають такі види інших витрат: адміністративні витрати; витрати на збут; собівартість реалізованих оборотних активів; суму списаних безнадійних боргів; втрати від знецінення виробничих запасів; втрати від операційних курсових різниць; визнані економічні санкції; витрати на сплату процентів та інші витрати підприємства.

У статті «Фінансовий результат до оподаткування» мікропідприємства відображають суму різниці між загальною величиною доходів та витрат.

У таблиці 2.9 для прикладу розглянемо особливості формування фінансового результату до оподаткування, який проводився у Звіті про фінансові результати ПП «Рекрафт» за 2024 рік (за даними додатку А).

Таблиця 2.9 – Порядок формування фінансового результату до оподаткування за даними Звіту про фінансові результати ПП «Рекрафт» за 2024 рік

Стаття Звіту про фінансові результати	Код рядка	Сума, тис. грн.	Джерело інформації
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	7862,80	Оборотно-сальдова відомість, обороти по субрахунку 702 «Дохід від реалізації товарів», зменшені на суму ПДВ
Разом доходи	2280	7862,80	Розрахунковий рядок
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	7195,3	Оборотно-сальдова відомість, обороти по субрахунку 902 «Собівартість реалізованих товарів»
Інші витрати	2165	404,2	Оборотно-сальдова відомість, обороти по рахунках 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут»
Разом витрати (2050 + 2165)	2285	7599,5	Розрахунковий рядок
Фінансовий результат до оподаткування (2280 – 2285)	2290	263,3	Розрахунковий рядок

Проведені дослідження показують, що в ПП «Рекрафт» всі суми із оборотно-сальдової відомості були перенесені до відповідних статей Звіту про фінансові результати з урахуванням вимог НП(С)БО 25 «Спрощена фінансова звітність» [10] та в повному обсязі.

Як було відмічено вище, позитивний фінансовий результат до оподаткування є підставою для нарахування податку на прибуток. На підприємстві застосовується базова ставка податку на прибуток – 18%. Для обліку витрат з нарахованого податку на прибуток використовується субрахунок 98 «Податок на прибуток». Відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків [4], рахунок 98 «Податок на прибуток» призначений для ведення обліку загальної величини витрат з податку на прибуток, яка формується у відповідності з вимогами НП(С)БО 17 «Податок на прибуток» і включає в собі суму поточного податку на прибуток,

скориговану на величину нарахованих відстроченого податкового зобов'язання і відстроченого податкового активу. Для відображення суми зобов'язань з нарахованого податку на прибуток у ПП «Рекрафт» використовують субрахунок 641 «Розрахунки за податками».

Кореспонденція рахунків з обліку нарахування та сплати податку на прибуток у ПП «Рекрафт» наведена у таблиці 2.10 (за даними додатку А).

Таблиця 2.10 – Кореспонденція рахунків з обліку нарахування та сплати податку на прибуток у ПП «Рекрафт» за 2024 рік

Зміст господарських операцій	Сума, грн.	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
Нараховано податок на прибуток	47405,68	98	641
Списано витрати з податку на прибуток на фінансовий результат	47405,68	791	98
Визначено фінансовий результат діяльності	215959,23	791	441
Перераховано з поточного рахунку заборгованість з податку на прибуток	47405,68	641	311

Сума нарахованого податку на прибуток мікропідприємства відображається у Звіті про фінансові результати у статті «Податок на прибуток» (код рядка – 2300), і є підставою для розрахунку чистого прибутку суб'єкта господарювання.

Сума нарахованої, але не погашеної заборгованості з податку на прибуток, відображається у Балансі мікропідприємства у складі поточної кредиторської заборгованості за розрахунками з бюджетом (код рядка – 1620), а величина чистого прибутку – наростаючим підсумком у пасиві балансу в рядку 1420 «Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)».

Онищенко В., Поліщук А. [42] звертають увагу на ще один важливий аспект обліку податку на прибуток, який пов'язаний з виникненням ситуацій, коли потрібно підтвердити статус платника податку на прибуток контрагентом. Така ситуація може виникати, наприклад, за умови отримання безповоротної фінансової допомоги, адже відповідно до пп. 140.5.10

Податкового кодексу України:

– якщо отримувач такої допомоги є платником податку на прибуток на загальних підставах, то податкові різниці від здійснення господарської операції не виникають;

– якщо суб'єкт господарювання не є платником податку на прибуток або ж сплачує його за ставкою 0%, то в кінці звітного періоду потрібно збільшити фінансовий результат на суму такої допомоги [1].

Про податковий статус контрагента щодо податку на прибуток повинні володіти інформацією також суб'єкти господарювання, які обрали для себе спрощену систему оподаткування та перебувають на 2 групі, адже вони не можуть надавати послуги платникам податку на прибуток.

Чинним законодавством не встановлено обмежень щодо вибору форм та способів підтвердження статусу платника податку на прибуток контрагентом, проте, на нашу думку, виключно використання у якості інформаційного джерела виписки з Єдиного державного реєстру юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань буде недостатнім, адже в цьому документі зазначаються лише дані щодо реєстрації платником податку. Більш інформативним буде проведення перевірки потенційного партнера через відкриті інформаційні бази Державної податкової служби України, зокрема, мова йде про Реєстр неприбуткових установ та організацій, а також Реєстр платників єдиного податку. Якщо дані про юридичну особу відсутні в цих реєстрах, то вона є платником податку на прибуток.

В цілому, проведені дослідження методики обліку податку на прибуток у ПП «Рекрафт» засвідчили її відповідність вимогам чинних нормативних документів, перш за все, Податкового кодексу України, НП(С)БО 25 «Спрощена фінансова звітність» та НП(С)БО 17 «Податок на прибуток».

В умовах автоматизації облікових процесів, що є характерним і для досліджуваного підприємства, суттєво спрощуються процеси збору та обробки інформації в частині формування доходів та витрат суб'єкта господарювання за даними фінансового обліку. Для організації внутрішнього обліку ПП

«Рекрафт» використовує вітчизняний обліковий продукт BAS Бухгалтерія. Можливості програмного продукту дозволяють без зайвих зусиль вести деталізований облік доходів та витрат у відповідності до Н(П)СБО 15 «Дохід», Н(П)СБО 16 «Витрати» та з урахуванням вимог Податкового кодексу України.

2.3 Адміністрування податку на прибуток в умовах автоматизованої обробки інформації на підприємстві

Відповідно до пп. 14.1.1-1 Податкового кодексу України, адміністрування податків – це «сукупність рішень та процедур контролюючих органів і дій їх посадових осіб, що визначають інституційну структуру податкових та митних відносин, організовують ідентифікацію, облік платників податків і платників єдиного внеску та об'єктів оподаткування, забезпечують сервісне обслуговування платників податків, організацію та контроль за сплатою податків, зборів, платежів відповідно до порядку, встановленого законом» [1].

У працях вітчизняних науковців зустрічаємо дискусії щодо досконалості наведеного у Податковому кодексі України визначення сутності адміністрування та механізмів його реалізації в практичній площині. Наприклад, Шульга Т. М., Васенко С. Ю. [61] акцентують увагу щодо логічності застосування юридичної конструкції «сукупність рішень і процедур контролюючих органів і дій їх посадових осіб» [1], наголошуючи, що дії посадових осіб здійснюються саме під час податкових процедур, в результаті чого й відбувається процес прийняття рішень. Також дослідники звертають увагу на обмеження сфери дії податкового контролю виключно перевіркою сплати податків, зборів та платежів, та зазначають, що у наведеному Податковим кодексом України визначенні нівелюється аспект реалізації контрольних процедур усіх інших складників податкового обов'язку.

Князькова В. Я., Сергієнко Л. К. [28] на основі аналізу сутності адміністрування податків за податковим законодавством пропонують його розглядати як безперервний цілеспрямований процес, який включає сукупність взаємопов'язаних процедур та методів, що спрямовані на реалізацію мотивуючого впливу не лише на платників податків, але й персонал контролюючих органів, які проводять роботу над адмініструванням податку.

На нашу думку, які б аспекти адміністрування не були використані з боку контролюючих органів, за своїм призначенням вони спрямовані на збільшення обсягів податкових надходжень до бюджетів різних рівнів. З метою налагодження дієвої системи адміністрування податку на прибуток підприємства та забезпечення податкового контролю за справлянням цього податку державою в особі контролюючих органів було реалізовано ряд дій, які дозволили забезпечити перевірку правильності його нарахування, складання звітності, та перерахування належної суми зобов'язань до бюджету.

Підставою для визнання обсягів нарахованого зобов'язання за податком на прибуток на підприємстві є складена Податкова декларація з податку на прибуток, розглянемо порядок її складання у ПП «Рекрафт». Форма Податкової декларації з податку на прибуток затверджена наказом Міністерства фінансів України № 897 від 20 жовтня 2015 року [7]. У відповідності до таблиці 2.8 суб'єкт господарювання складає Податкову декларацію з податку на прибуток без додатків на підставі даних фінансової звітності, тобто без проведення жодних податкових коригувань.

При складанні Декларації з податку на прибуток потрібно звернути увагу на такі особливості її заповнення:

– документ заповнюється у гривнях без копійок – тому налаштувати механізм автоматичного перенесення даних із Звіту про фінансові результати не вдасться, адже фінансова звітність відповідно до НП(С)БО 25 складається із заокругленням до тисяч гривень, з одним десятковим знаком після коми. Зазвичай суб'єкти господарювання використовують для складання Податкової декларації з податку на прибуток дані оборотно-сальдової відомості та за потреби додатково беруть інформацію з первинних документів чи реєстрів

аналітичного обліку;

– прокреслення у порожніх комірках ставляться лише в паперовій версії документу; якщо ж Податкова декларація з податку на прибуток подається в електронній формі, то незаповнені комірки залишаються порожніми. Нагадаємо, що чинним обліковим законодавством обов'язок подавати звітність виключно в електронній формі встановлена лише для середніх та великих підприємств у відповідності з класифікацією, встановленою у Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Водночас малі та мікропідприємства на власний розсуд подають звітність в паперовій або електронній формі, причому паперовий формат звітності може бути надісланий до контролюючого органу поштою з повідомленням про вручення та описом вкладення, але не пізніше, ніж за 5 днів до закінчення строку подачі декларації;

– разом із Податковою декларацією з податку на прибуток одночасно подаються всі складені додатки, які розкривають значення окремих рядків та зазначені у полі «Наявність додатків». За даними таблиці 2.8 дипломної роботи, не складають додатків до декларації суб'єкти господарювання, річний обсяг отриманих доходів від усіх видів діяльності яких за попередній звітний період не перевищує 40,0 млн. грн. Проте, незалежно від критеріїв поділу підприємств, всі вони подають фінансову звітність як невід'ємний додаток до декларації Податковою декларацією з податку на прибуток (Додаток ФЗ);

– у Податковій декларації повинні бути заповнені всі обов'язкові реквізити, перелік яких встановлено у пунктах 48.3 та 48.4 Податкового кодексу України [1]. Відмітимо, що не заповнення хоча б одного з обов'язкових реквізитів автоматично відносить документ до недійсних та унеможливорює проходження подальшої камеральної перевірки контролюючих органів та прийняття ним звіту;

– Податкова декларація з податку на прибуток заповнюється виключно українською мовою, про що прямо зазначається в ч. 2 ст. 37 Закону України «Про забезпечення функціонування української мови як державної» [3].

Розглянемо порядок заповнення Податкової декларації з податку на прибуток у ПП «Рекрафт» за 2024 рік (таблиця 2.11 за даними додатків А і Б).

Таблиця 2.11 – Порядок заповнення Податкової декларації з податку на прибуток у ПП «Рекрафт» за 2024 рік

Податкова декларація з податку на прибуток			Оборотно-сальдова відомість	
Показник	Код рядка	Сума, грн.	Код і назва рахунку, субрахунку, які аналізуються	Сума, грн.
Дохід від будь-якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків), визначений за правилами бухгалтерського обліку	01	7862809	Кредитові обороти по субрахунку 702 «Дохід від реалізації товарів»	9435370,80
			Кредитові обороти по рахунку 641 «Розрахунки за податками»	1572561,80
Фінансовий результат до оподаткування (прибуток або збиток), визначений у фінансовій звітності відповідно до НП(С)БО або МСФЗ	02	263364	Кредитові обороти по рахунку 702 «Дохід від реалізації товарів» без непрямих податків	7862809,0
			Дебетові обороти по рахунку 902 «Собівартість реалізованих товарів»	7195264,17
			Дебетові обороти по рахунку 92 «Адміністративні витрати»	345049,60
			Дебетові обороти по рахунку 93 «Витрати на збут»	59130,27
Об'єкт оподаткування	04	263364	Розрахунковий рядок	
Податок на прибуток ((позитивне значення) (рядок 04) x 18% / 100	06	47406	Розрахунковий рядок	
Податок на прибуток за звітний (податковий) період	17	47406	Розрахунковий рядок	
Податок на прибуток, нарахований за результатами останнього (звітного) податкового періоду	19	47406	Розрахунковий рядок	

Як бачимо, під час заповнення Податкової декларації з податку на прибуток у ПП «Рекрафт» аналізуються всі рахунки доходів та витрат із сальдово-оборотної відомості. Також для перевірки окремих субрахунків, враховуючи узагальнюючий характер представленої в них інформації, використовуються первинні документи та реєстри аналітичного обліку. В цілому, дослідження показало відповідність перенесення сум та повноту їх відображення в звітній формі.

У таблиці 2.12 розглянемо наявність взаємозв'язків між даними, які наведені в Податковій декларації з податку на прибуток, та показниками Звіту про фінансові результати у ПП «Рекрафт» за 2024 рік (побудовано за даними додатків А і В).

Таблиця 2.12 – Взаємозв'язки між Податковою декларацією з податку на прибуток та Звітом про фінансові результати у ПП «Рекрафт» за 2024 рік

Податкова декларація з податку на прибуток			Звіт про фінансові результати		
Показник	Код рядка	Сума, грн.	Стаття	Код рядка	Сума, тис. грн.
Дохід від будь-якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків), визначений за правилами бухгалтерського обліку	01	7862809	Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	7862,8
Фінансовий результат до оподаткування (прибуток або збиток), визначений у фінансовій звітності відповідно до НП(С)БО або МСФЗ	02	263364	Фінансовий результат до оподаткування	2290	263,3
Об'єкт оподаткування	04	263364	Розрахунковий рядок		
Податок на прибуток ((позитивне значення) (рядок 04) x 18% / 100	06	47406	Податок на прибуток	2300	47,4
Податок на прибуток за звітний (податковий) період	17	47406	Розрахунковий рядок		
Податок на прибуток, нарахований за результатами останнього (звітного) податкового періоду	19	47406	Розрахунковий рядок		

Проведені дослідження показують, що незважаючи на різний ступінь деталізації облікових даних, можна чітко встановити взаємозв'язок між окремими рядками Податкової декларації з податку на прибуток та Звітом про фінансові результати. У ПП «Рекрафт» декларація складається в електронному форматі, з використанням програмного продукту М.Е.Дос. Модуль Держава Звітність. На думку провайдерів облікового програмного забезпечення, беззаперечними перевагами його використання для суб'єктів господарювання є можливість роботи в програмному продукті з сертифікатами електронних ключів всіх Акредитованих центрів сертифікації ключів в Україні, а також реалізовані функції перевірки звітності за методиками контролюючих органів, та її передачі до кінцевого споживача звітної інформації [46].

Розглянемо послідовність заповнення Податкової декларації з податку на прибуток у ПП «Рекрафт» з використанням автоматизованої системи обліку – програмного продукту М.Е.Дос. Модуль Держава Звітність. Відмітимо, що відповідно до Наказу про облікову політику, ведення обліку та складання звітності у суб'єкта господарювання покладено на керівника. Після налаштування підписів та сертифікатів електронних ключів директор підприємства безпосередньо переходить до розділу «Звітність» у головному меню програми, та обирає вкладку «Реєстр звітів» (рисунок 2.1).

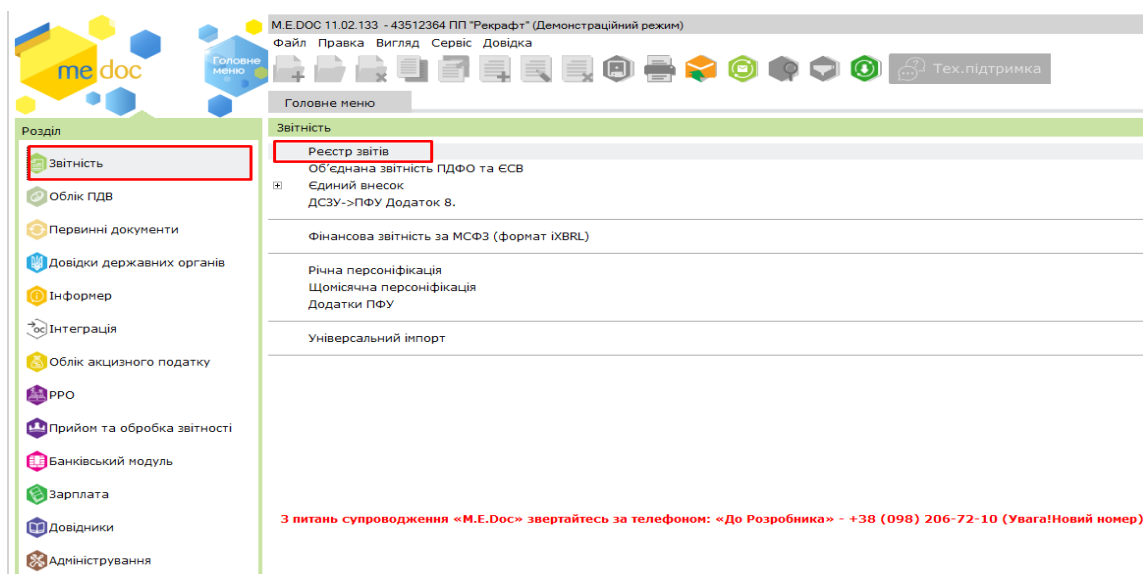


Рисунок 2.1 – Початок роботи з програмний продуктом М.Е.Дос.
Модуль Держава Звітність по створенню звіту

В програмному продукті реалізована можливість як самостійного внесення даних до звітної форми, так і здійснення імпорту даних з інших облікових програм, зокрема і BAS.Бухгалтерія, яка використовується у ПП «Рекрафт» для побудови внутрішнього обліку.

Розглянемо на прикладі порядок створення Податкової декларації з податку на прибуток, який передбачає самостійне внесення даних до існуючого в М.Е.Дос. Модуль Держава Звітність шаблоні. Як показано на рисунку 2.2, в програмному продукті можна обрати необхідну для заповнення форму звітності або через групування бланків в розрізі окремих податків, або через використання фільтру та введення частини назви звітності. Кожен з варіантів є зручним та інтуїтивно зрозумілим для користувача програмного продукту.

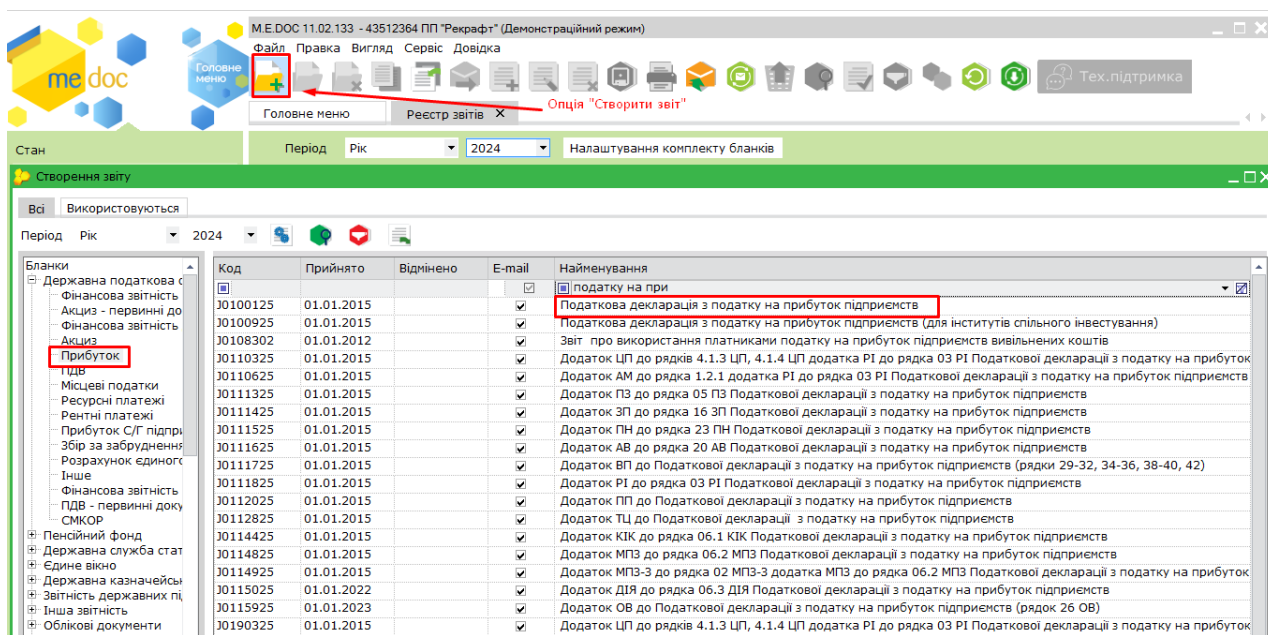


Рисунок 2.2 – Порядок вибору звітної форми у програмному продукті М.Е.Дос. Модуль Держава Звітність щодо створення звіту

Під час самостійного заповнення форми звітності в програмному продукті реалізована функція перевірки заповнення всіх обов'язкових реквізитів, логічна та арифметична перевірки за методиками контролюючих органів.

Після заповнення шаблону Податкової декларації з податку на прибуток та її перевірки програмний продукт М.Е.Дос. Модуль Держава Звітність відображає стан звіту: «заповнений та не містить помилок», і, як показано на рисунку 2.3, пропонує обліковому працівникові обрати наступні дії: «передати звіт на підпис» або «змінити та перевірити звіт».

The screenshot shows the M.E.Doc software interface for a tax declaration. The window title is 'М.Е.ДОС 11.02.133 - 43512364 ПП "Рекрафт" (Демонстраційний режим)'. The menu bar includes 'Файл', 'Правка', 'Вигляд', 'Сервіс', and 'Довідка'. The main area contains a form with the following fields:

- 2. Звітний (податковий) період: 2024 року. Options: I квартал, Півріччя, Три квартали, Рік. Bазовий звітний період: квартал, Рік.
- 3. Звітний (податковий) період, що уточнюється, року. Options: I квартал, Півріччя, Три квартали, Рік.
- 4. Платник: **Приватне підприємство "Рекрафт"** (повне найменування платника податку згідно з реєстраційними документами)
- 5. Податковий номер або серія (за наявності) та номер паспорта: 43512364. Код виду економічної діяльності (КВЕД): 8 5 . 5 9 .
- 6. Податкова адреса: вулиця Івана Ганжі, буд. 41, м. ХМЕЛЬНИЦЬКИЙ, Хмельницький, ХМЕЛЬНИЦЬКА обл., 29016, Україна. Поштовий індекс: 2 9 0 0 0. Телефон: .

At the bottom, there is a summary box titled 'Податкова декларація з податку на прибуток підприємств'. It contains two sections:

- Стан звіту:**
 - Звіт заповнений та не містить помилок.
- Оберть дію:**
 - Передати звіт на підпис
 - Змінити та Перевірити звіт

Рисунок 2.3 – Послідовність перевірки та передачі Податкової декларації з податку на прибуток на підпис у програмному продукті М.Е.Дос.

Модуль Держава Звітність

У випадку, якщо потреби у внесенні змін до форми звітності немає, документ підписується, та направляється до контролюючого органу (рисунок 2.4). Якщо існує потреба внести коригування чи правки, то після їх внесення звіт також перевіряється програмним продуктом, та лише після цього надсилання на сервер Державної податкової служби України. Як спосіб зворотного зв'язку, суб'єкт господарювання отримує дві квитанції: квитанцію № 1 як підтвердження надходження документу на сервер, та квитанцію № 2 – при прийнятті або відхиленні звітності.

Приклад отриманих квитанцій № 2 про успішну здачу Податкової декларації з податку на прибуток у ПП «Рекрафт» наведено у додатку Г.

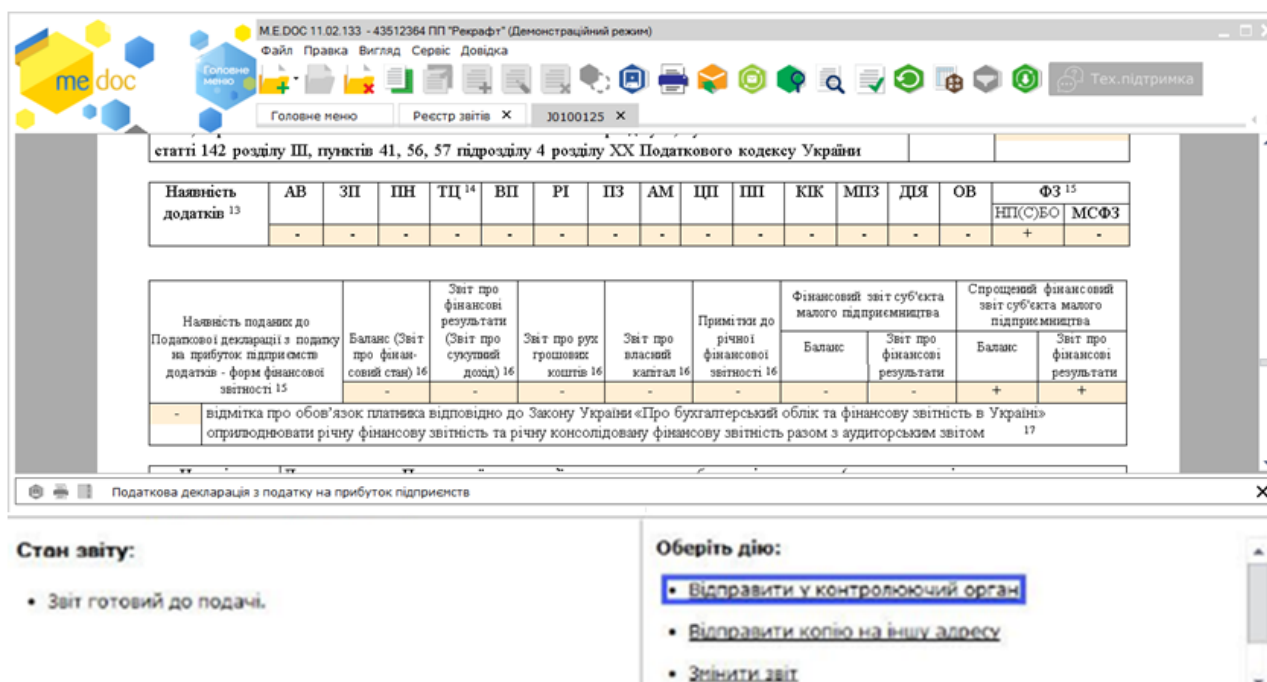


Рисунок 2.4 – Передача Податкової декларації з податку на прибуток до контролюючого органу у програмному продукті М.Е.Дос. Модуль Держава Звітність

Податковим кодексом України передбачено відповідальність за неподання чи допущення помилок й перекручень у Податковій декларації з податку на прибуток у вигляді штрафів чи пені. Основні види штрафів, які можуть бути застосовані до підприємства, наведені у таблиці 2.13 (побудовано за [1]).

Таблиця 2.13 – Види штрафів, які можуть бути застосовані до підприємства за неподання чи допущені помилки в Податковій декларації з податку на прибуток

Види штрафів	Розмір штрафу	Норма Податкового кодексу України
За кожне неподання або несвоєчасне подання декларації	340,0 грн.	п. 120.1
Повторне неподання або несвоєчасне подання впродовж року	1020,0 грн.	п. 120.1
Несвоєчасна сплата податку на прибуток за умови, якщо прострочення менше 30 днів	5% суми недоплати	п. 124.1
Несвоєчасна сплата податку на прибуток за умови, якщо прострочення більше 30 днів	10% суми недоплати	п. 124.1

Відмітимо, що якщо контролюючими органами несвоєчасна сплата податку на прибуток буде кваліфікована як навмисна, то відповідно до п. 124.2 Податкового кодексу України розмір штрафних санкцій зросте до 25%, а при повторній несплаті податку впродовж 1095 календарних днів – до 50%. Також, залежно від ситуації, згідно п. 129.1 нормативного документу, по відношенню до суб'єкта господарювання може бути нарахована пеня за кожен день прострочення на основі 100% або 120% облікової ставки НБУ [1].

В цілому, проведені дослідження підходів до адміністрування податку на прибуток підприємства показали дієвість впроваджених заходів на всіх етапах руху облікових даних – починаючи зі складання Податкової декларації з податку на прибуток а її надсилання на сервер Державної податкової служби України.

3 НАПРЯМИ ПОКРАЩЕННЯ МЕТОДИКИ ОБЛІКУ ТА АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК У ПП «РЕКРАФТ»

3.1 Пропозиції щодо побудови системи внутрішнього аудиту податку на прибуток на підприємстві

Проведення внутрішнього аудиту є невід'ємною складовою системи внутрішнього контролю, та відіграє важливу роль в діяльності будь-якого суб'єкта господарювання. Малі та мікропідприємства як важливі учасники ринкової взаємодії також підпадають під дію внутрішньої перевірки, адже керівництво зацікавлене в отриманні достовірної та об'єктивної інформації з облікової системи. Проте, враховуючи відносно невелику кількість господарських операцій, які здійснюються такими суб'єктами господарювання, постає питання в обсягах аудиторської перевірки, а також кількості аудиторських процедур, які повинні бути реалізовані на підприємстві.

Як було відмічено вище, у ПП «Рекрафт» обов'язки ведення обліку та складання звітності, у тому числі й Податкової декларації з податку на прибуток, покладено на керівника, тому масштаб аудиторської перевірки та характер аудиторських процедур визначаються безпосередньо ним, виходячи з економічної доцільності додаткового внутрішнього контролю тих об'єктів обліку, які потребують реалізації ще одного з видів перевірки.

Фінансові результати діяльності підприємства є важливою складовою облікової системи, адже узагальнюють інформацію щодо величини отриманих доходів та здійснених витрат, є базою для розрахунку суми податкових зобов'язань з податку на прибуток, та перебувають під особливим контролем зі сторони податкових органів. Виходячи з обумовленого, методика обліку та розрахунку податку на прибуток перебуває під особливим контролем не лише

керівництва підприємства, але й контролюючих органів. Тому побудова системи внутрішнього аудиту податку на прибуток є об'єктивною вимогою та запорукою правильності нарахування і сплати податкових зобов'язань до бюджету.

У працях вітчизняних науковців зустрічаємо різні, інколи відмінні підходи до побудови системи внутрішнього аудиту податку на прибуток, проте дослідники однотайні в думці, що характер перевірки та обраний набір процедур повинні відповідати інформаційним потребам підприємства. Наприклад, Баширова Г. [12] у своєму дослідженні акцентує увагу на важливості застосування аналітичних процедур при проведенні аудиторської перевірки податку на прибуток. На нашу думку, такий вид аудиторської перевірки може себе гарно зарекомендувати саме при проведенні внутрішньої перевірки, та дозволить отримати важливі результати щодо повноти та достовірності відображення в обліку даних про доходи, витрати та фінансові результати суб'єкта господарювання, тому розглянемо більш детально порядок їх проведення та можливості використання у ПП «Рекрафт».

Погоджуємось з Бутинцем Ф. Ф., Малюга Н. М., Петренко Н. І. [16], що аналітичні процедури повинні бути застосовані на всіх етапах аудиторської перевірки як деталізована диверсифікація загальних процедур аудиту. Підтримуємо дослідників, що використання аналітичних процедур в практиці аудиторської перевірки дозволить забезпечити більш високий рівень доказовості висловлених професійних суджень щодо об'єктів контролю та підвищує якість його проведення на підприємстві.

Провівши дослідження способів та форм впровадження аналітичних процедур в практиці незалежної перевірки суб'єктів господарювання, Баширова Г. [12] зауважує, що перелік та види аналітичних процедур при проведенні аудиту податку на прибуток формуються під дією таких факторів:

– наявності окремих вимог щодо реалізації процедури аудиту у внутрішніх положеннях підприємства (наприклад, в наказі (розпорядженні) про облікову політику, положенні про проведенні аудиторської перевірки та ін.);

– існування особливостей в побудові бухгалтерського обліку та встановленої системи оподаткування, які обумовлені специфікою діяльності суб'єкта господарювання, наявності у його складі відокремлених підрозділів, перебування у складі підприємницьких об'єднань тощо;

– рівня автоматизації облікових процесів, можливостей облікових програмних продуктів, які застосовуються суб'єктом аудиторської перевірки, та їх аналітичної спроможності.

Виходячи з широти завдань, вирішення яких можливе за рахунок реалізованих аналітичних процедур, Баширова Г. [12] навіть висловлює припущення про можливість їх застосування в аудиті податку на прибуток як варіативної складової методики перевірки, яка може бути модифікована під потреби суб'єкта господарювання. Перелік аналітичних процедур, які на думку науковця, дозволять отримати найбільш інформативну оцінку податку на прибуток, наведені у таблиці 3.1 (побудовано за [12]).

Таблиця 3.1 – Перелік аналітичних процедур, що можуть бути застосовані при аудиторській перевірці податку на прибуток

Перелік аналітичних процедур	Методи економічного аналізу, які використовуються	Значення аналітичних процедур в аудиті податку на прибуток
1	2	3
Порівняльний аналіз загальних та в розрізі окремих елементів показників доходів і витрат суб'єкта господарювання за звітний та попередні періоди	Порівняльний аналіз, розрахунок середніх та відносних величин, індексний метод	Наявність значних відхилень у величині загальних чи окремих показників доходів та витрат може свідчити, перш за все, про наявність помилок або свідомому заниженні обсягів проаналізованих показників у звітному чи попередніх періодах. Вивчення динаміки доходів та витрат шляхом розрахунку середніх і відносних величин дозволяє оцінити тенденції їх зміни та встановити підґрунтя для подальшого аналізу.

Кінець таблиці 3.1

1	2	3
Трендовий аналіз обсягів нарахованого та сплаченого податку на прибуток	Метод порівняння, визначення тренда	Порівняння та оцінка змін в ретроспективі за окремими статтями доходів і витрат Звіту про фінансові результати дозволяє спрогнозувати очікувані обсяги нарахованого податку на прибуток за звітний період
Оцінка впливу окремих факторів на зміну величини нарахованого податку на прибуток	Метод ланцюгових перетворень	Дозволяє провести оцінку та вимірювання характеру впливу зміни окремих факторних ознак на динаміку результативного показника
Вивчення взаємозв'язку між фінансовою та не фінансовою інформацією в процесі розрахунку податку на прибуток	Порівняння, методи детермінованого факторного аналізу	Проведення порівняння та вивчення характеру взаємозв'язку між сумою нарахованого фінансового результату за даними бухгалтерського обліку та видами податкових різниць, на які відбувається його коригування
Коефіцієнтний аналіз фінансового стану	Коефіцієнтні методи	Створення інформаційного базису, який дозволяє провести аналіз фінансового стану, оцінку фінансової стійкості та платоспроможності, розрахувати основні показники рентабельності
Прогнозування витрат з податку на прибуток на наступні звітні періоди	Регресійний аналіз, прогнозні методи	Передбачає створення статистичних моделей, які дозволять провести вимір очікувань аудитора в частині витрат з податку на прибуток з подальшим прогнозуванням рівня податкового навантаження підприємства

Провівши дослідження наведених у таблиці 3.1 аналітичних процедур, вважаємо, всі вони можуть бути застосовані у ПП «Рекрафт» для оцінки динаміки податкових надходжень з податку на прибуток, оскільки не є громіздкими, та даних фінансової звітності мікропідприємства достатньо для їх розрахунку.

Підтримуємо Назаренко О. В. [40], яка стверджує, що у випадку виявлення відхилень за результатами проведених аналітичних процедур або

встановлення взаємозв'язків, які значно відрізняються від очікуваних величин, аудитор обов'язково повинен провести дослідження таких розбіжностей. Для цього можуть бути задіяні інші процедури перевірки, які на думку аудитора, дозволять або спростувати отримані за результатами аналітичної оцінки твердження, або їх остаточно підтвердити. Тобто науковець робить висновок, що правильне застосування аналітичних процедур з передумовою та запорукою якісного проведення аудиту та невід'ємного інструменту мінімізації податкових ризиків підприємства.

Меліхова Т. О., Федорова Л. А. [36], не применшуючи значення аналітичних процедур при здійсненні аудиторської перевірки, наголошують на важливості реалізації внутрішньої перевірки правильності нарахування та сплати податку на прибуток з позиції досягнення економічної безпеки суб'єкта господарювання. На думку науковців, побудова внутрішнього аудиту в частині податку на прибуток за своїм змістом не відрізняється від інших складових внутрішнього контролю на підприємстві, і повинна включати як розробку загального плану, так і програми аудиту.

Рекомендована форма побудови загального плану аудиторської перевірки податку на прибуток у ПП «Рекрафт» наведена у таблиці 3.2 (удосконалено [36]). Як показано у таблиці, рекомендуємо суб'єкту господарювання планувати проведення внутрішнього аудиту в розрізі трьох етапів – підготовчого, основного та заключного, для кожного з яких запропоновано перелік аудиторських процедур та джерел перевірки, встановлено період проведення та визначено коло виконавців, які будуть задіяні під час заходу.

Мета загального плану полягає у встановленні чіткого переліку та процедур аудиту, які мають бути реалізовані на кожному з етапів перевірки, а також для кожного з них сформувані джерела внутрішнього контролю. Також потрібно звернути увагу на те, що якщо на підготовчому етапі перевірки увага контролера зосереджена на вивченні організаційних та розпорядчих документів, які формують основу подальших облікових процесів, основний –

передбачає вивчення системи обліку суб'єкта господарювання, то заключний – базується виключно на робочих документах, які були отримані під час аудиту.

Таблиця 3.2 – Рекомендована форма загального плану проведення внутрішнього аудиту податку на прибуток у ПП «Рекрафт»

Етапи перевірки	Процедури внутрішнього аудиту	Джерела аудиторської перевірки	Період проведення	Виконавці
Підготовчий	Ознайомлення з внутрішніми нормативними документами, які регламентують методику обліку та адміністрування податку на прибуток	Наказ про облікову політику, Положення про проведення аудиторських перевірок, інші внутрішні розпорядчі документи		
Основний	Перевірка правильності визначення суми залишку податку на прибуток на початок звітного періоду. Перевірка правильності нарахування величини податку на прибуток за звітний період. Перевірка правильності кореспонденції рахунків в частині нарахування та сплати податку на прибуток. Контроль відповідності нарахування і відображення в декларації та фінансовій звітності податку на прибуток. Перевірка відповідності нарахованих та сплачених сум податку на прибуток. Контроль своєчасності подання Податкової декларації з податку на прибуток	Первинні документи та реєстри аналітичного обліку доходів і витрат підприємства, оборотно-сальдова відомість, головна книга, фінансова звітність, Податкова декларація з податку на прибуток		
Заключний	Підготовка рекомендацій для керівника підприємства	Робочі документи аудитора		

Програма внутрішнього аудиту передбачає деталізацію основного етапу плану перевірки та встановлення взаємозв'язків кожної з процедур із робочими документами аудитора. Рекомендована форма програми аудиторської перевірки податку на прибуток у ПП «Рекрафт» наведена у таблиці 3.3 (удосконалено [36]).

Таблиця 3.3 – Рекомендована форма програми внутрішнього аудиту податку на прибуток у ПП «Рекрафт»

Напрямок перевірки	Аудиторські докази	Критерії якості*	Код робочого документу	Період проведення	Виконавці	Примітки
1	2	3	4	5	6	7
Перевірка правильності визначення суми залишку податку на прибуток на початок звітнього періоду	Оборотно-сальдова відомість, головна книга, фінансова звітність, Податкова декларація з податку на прибуток	А, Б, В, Г, Д, Е	РД-1			
Перевірка правильності нарахування величини податку на прибуток за звітний період	Первинні документи та реєстри аналітичного обліку доходів і витрат, оборотно-сальдова відомість, головна книга, фінансова звітність	А, Б, В, Г, Д, Е	РД-2			
Перевірка правильності кореспонденції рахунків в частині нарахування та сплати податку на прибуток	Первинні документи та реєстри аналітичного обліку доходів і витрат, оборотно-сальдова відомість	А, Б, В, Г, Д, Е	РД-3			
Контроль відповідності нарахування і відображення	Оборотно-сальдова відомість, головна книга, фінансова звітність,	А, Б, В, Г, Д, Е	РД-4			

Кінець таблиці 3.3

1	2	3	4	5	6	7
в декларації та фінансовій звітності податку на прибуток	Податкова декларація з податку на прибуток					
Перевірка відповідності нарахованих та сплачених сум податку на прибуток	Декларація з податку на прибуток, платіжне доручення, виписка банку	А, Б, В, Г, Д, Е	РД-5			
Контроль своєчасності подання Податкової декларації з податку на прибуток	Платіжне доручення, виписка банку, квитанція № 2	А, Б, В, Г, Д, Е	РД-6			
Критерії якості аудиторської перевірки: наявність – А; правдивість – Б; повнота – В; вимірювання – Г; оцінку вартості – Д; подання і розкриття – Е						

Для перевірки кожного з напрямів аудитор на власний розсуд формує свої робочі документи, які дозволяють порівняти стан об'єкта контролю за даними обліку та аудиту. Приклад складання робочого документу аудитора в частині перевірки правильності складання кореспонденції рахунків з податку на прибуток у ПП «Рекрафт» наведено у таблиці 3.4.

Таблиця 3.4 – Приклад робочого документу аудитора щодо перевірки правильності кореспонденції рахунків з податку на прибуток

Зміст господарської операції	За даними підприємства			За даними перевірки			Відхилення			Примітки
	Дт	Кт	Сума	Дт	Кт	Сума	Дт	Кт	Сума	

В цілому, проведені дослідження показали, що організація та проведення внутрішнього аудиту є невід'ємною складовою побудови дієвої системи обліку на підприємстві. Перелік аудиторських процедур, які будуть задіяні при

перевірці, залежить від специфіки облікового об'єкта, глибини проведення аудиту, та обумовлене економічною доцільністю його організаційної побудови. Аналіз особливостей обліку податку на прибуток у ПП «Рекрафт» та порядку складання Податкової декларації з податку на прибуток показав, що суб'єкту господарювання варто розглянути можливість залучення аналітичних процедур при проведенні аудиторської перевірки. Дослідження показують, що незважаючи на відносно невеликий перелік статей фінансової звітності мікропідприємства, вона продовжує залишатись доволі інформативним джерелом про діяльність суб'єкта господарювання, а її показників достатньо для зустрічної перевірки Звіту про фінансові результати та Податкової декларації з податку на прибуток підприємства.

3.2 Рекомендації щодо зменшення комплаєнс-ризиків з податку на прибуток у ПП «Рекрафт» через регламентацію облікових процедур

Функціонування суб'єктів господарювання в умовах мінливого зовнішнього середовища, робота з ризиковими контрагентами, неоднозначне трактування окремих норм регуляторних документів стають лише одними з передумов ризикової діяльності підприємств, яка впливає на величину податкових надходжень в державу, та створює передумови для посилення нагляду за їх діяльністю з боку контролюючих органів.

Включення до складу податкових термінів поняття «податковий ризик (комплаєнс-ризик)» дозволило законодавчо врегулювати зміст категорії, та визначити засоби її регулювання з метою оптимізації податкових взаємовідносин з державними органами влади. Так, відповідно до пп. 14.1.221 Податкового кодексу України «податковий ризик (комплаєнс-ризик) – ймовірність невиконання платником податків податкового обов'язку щодо взяття його на облік як платника податків, реєстрації платником окремих видів

податків, подання (своєчасного подання) податкової звітності, декларування (повного декларування), сплати (своєчасної та повної сплати) платником податків податкових зобов'язань, інших податкових обов'язків, невиконання платником податків іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи» [1].

Як бачимо, поняття комплаєнс-ризиків може стосуватись будь-якого з податків, адміністрування якого здійснюється суб'єктом господарювання. Операції з обліку та адміністрування податку на прибуток характеризуються підвищеним рівнем ризикованості, адже база оподаткування ним формується на основі фінансового результату до оподаткування, який був визначений за правилами бухгалтерського обліку, проте в подальшому відкоригований на суму розрахованих податкових різниць у відповідності з вимогами Податкового кодексу України. Тому можна вести мову про наявність тісного взаємозв'язку між бухгалтерським та податковим обліком у сфері нарахування податку на прибуток та необхідністю підвищення вимог до якості організації облікових процедур на підприємстві в частині розрахунку та погашення суми зобов'язань за податком.

Мисник Т., Безкровний О., Романченко Ю. [38] звертають увагу дослідників, що комплаєнс-ризиків можуть бути притаманні як окремим платникам податків, так і державі в цілому. Зокрема, суть податкового ризику держави полягає в існуванні імовірності недотримання нею фактичних податкових надходжень порівняно з плановими показниками як в цілому з податкових доходів, так і щодо окремих видів чи груп податків. Що стосується платників податків, то для них комплаєнс-ризиків є впливовим регулятором їх поведінки у сфері податкової політики, оскільки безпосередньо впливають на величину виручки, обсяг понесених витрат, розмір фонду оплати праці та кінцевий фінансовий результат діяльності суб'єктів господарювання.

Підтримуємо науковців [38], що юридичні особи як платники податків зазвичай намагаються управляти податковими ризиками з метою їх мінімізації, проте цей процес буде ефективним лише за умови чіткої ідентифікації джерел податкових ризиків та їх класифікації.

Золотарева М. [27] до основних податкових ризиків підприємства пропонує відносити:

– низьке податкове навантаження – на думку науковця, наявність у суб'єкта господарювання значних відхилень в обсягах перерахованих сум основних податків до бюджету (мова, перш за все, йде про податок на прибуток та ПДВ) порівняно з попереднім податковим періодом підпадає під вплив сфери дії податкового ризику, адже для податкового органу може свідчити про ймовірність порушення норм податкового законодавства;

– відносини з ризиковими контрагентами – співпраця з юридичними особами, які, на думку контролюючих органів, працюють у сфері здійснення ризикових господарських операцій, може автоматично підвищити увагу перевіряючих органів до підприємства-контрагента. Тому важливим є проведення моніторингу ділових партнерів на податкову добросовісність, а також підвищена увага до правового оформлення взаємовідносин з ними (договір, акти виконаних робіт та ін.);

– господарські операції із платниками єдиного податку, на думку Золотаревої М., апріорі є об'єктами комплаєнс-ризиків, адже за своїм змістом можуть бути як інструментом податкової оптимізації, так і складовою схемою ухилення від сплати податків;

– здійснення суб'єктами господарювання прибуткової діяльності, що належить до завідомо ризикованих для податкових органів, зокрема, дослідник до таких видів діяльності відносин оптову і роздрібну торгівлю, а також виробництво харчових продуктів [27].

Вітчизняні науковці, які займаються аналізом податкових ризиків, відмічають, що в Україні ризикоорієнтована система адміністрування податків була започаткована з моменту поділу платників на групи ризику та врахування ступеня ризиковості платника при складанні плану перевірок контролюючими органами. Так, п. 5 Порядку формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків [9] було визначено перелік критеріїв відбору платників податків – юридичних осіб, які характеризуються високим, середнім та незначним ступенями ризику.

До основних видів податкових ризиків з податку на прибуток варто віднести:

- ризик неправильного підрахунку фінансового результату до оподаткування;
- ризик помилкового застосування податкових різниць при проведенні коригування фінансового результату до оподаткування за правилами бухгалтерського обліку;
- ризик некоректного визнання доходів і витрат;
- ризик несвоєчасного подання Податкової декларації з податку на прибуток;
- ризик відсутності або неналежного оформлення первинних документів, які підтверджують факт здійснення господарської операції та є підставою для відображення в обліку доходів чи витрат.

Підтримуємо Сушкову О. Є. [56], що дані бухгалтерського обліку, систематизовані у фінансовій звітності, є найбільш змістовним інформаційним джерелом про діяльності будь-якого суб'єкта господарювання. Виходячи з обумовленого, науковець вважає, що податкові ризики повинні визначатися саме на основі аналітичного опрацювання показників фінансової та податкової звітності, а також встановлених форм взаємозв'язку між ними.

У п. 46.2 ст. 46 Податкового кодексу України [1] законодавчо закріплено обов'язок платників податку на прибуток подавати до контролюючих органів разом із Податковою декларацією з податку на прибуток також фінансову звітність. ПП «Рекрафт» складає фінансову звітність мікропідприємства, та подає її як додаток до декларації.

Аналіз окремих показників (статей) фінансової звітності підприємств є підставою для розрахунку показників фінансової стійкості, платоспроможності, ділової активності та рентабельності суб'єкта господарювання, та дозволяє державним органам, які проводять перевірки, сформуванню уявлення про можливість використання схем мінімізації чи ухилення від сплати податків.

Запропонований алгоритм ідентифікації комплаєнс-ризиків з податку на прибуток, а також характеру індивідуальної фіскальної поведінки платника податку на основі співставлення показників фінансової та податкової звітності наведено на рисунку 3.1 (побудовано за [56]).



Рисунок 3.1 – Алгоритм ідентифікації комплаєнс-ризиків з податку на прибуток за даними фінансової та податкової звітності

На думку Сушкової О. Є. [56], реалізація запропонованого на рисунку 3.1 підходу до моніторингу платників податків відповідає загальним принципам системи управління податковими ризиками та дозволяє

здійснювати комплекс наступних процедур щодо виявлених ризикових підприємств та / або ризикових господарських операцій:

- визначати найбільш важливі для опрацювання ризику за сумою чи характером податкового впливу;
- проводити інтегральну оцінку податкових ризиків шляхом застосування вагових коефіцієнтів значимості ризику, врахування факторів достовірності інформації про ризик, рівня його «доказовості» та ін.;
- здійснювати оцінку рівня «ризиковості» платників податку на прибуток за величиною та значимістю виявлених ризиків, фіскальною поведінкою платника податків чи іншими факторами;
- приймати зважені управлінські рішення у сфері вибору дієвих способів відпрацювання податкових ризиків залежно від параметрів профілю та ступеня ризиковості платника податків.

Практика діяльності вітчизняних підприємств доводить, що податкові ризики з податку на прибуток зазвичай виникають не через недосконалість податкового законодавства, а обумовлені організаційними недоліками безпосередньо в системі обліку та адміністрування податку. До основних причин виникнення податкових ризиків у сфері нарахування та сплати податку на прибуток можна віднести:

- відсутність внутрішніх регуляторних документів з обліку та адміністрування податку на прибуток;
- нечіткий розподіл функціональних обов'язків між обліковими працівниками;
- недостатній рівень внутрішнього контролю за визначенням бази оподаткування та нарахуванням податку на прибуток;
- використання ручних способів розрахунку податкових показників;
- відсутність на підприємстві чітко встановлених алгоритмів складання податкової декларації.

Зазвичай відсутність систематизованих облікових процедур стає однією з головних причин, які призводять до помилок та неточностей у сфері

нарахування і сплати податку на прибуток. Структурований аналіз причин виявлення податкових ризиків та їх потенційних наслідків для суб'єкта господарювання представлено у таблиці 3.5.

Таблиця 3.5 – Структурований аналіз причин виявлення податкових ризиків з податку на прибуток та їх потенційних наслідків для підприємства

Причини податкових ризиків	Зміст податкових ризиків	Можливі наслідки для підприємства
Відсутність внутрішніх регуляторних документів	Відсутні єдині правила обліку та адміністрування податку на прибуток	Помилки у Податковій декларації з податку на прибуток
Нечіткий розподіл обов'язків між обліковими працівниками	Дублювання або пропуски окремих господарських операцій	Донарахування податку на прибуток
Ручне ведення обліку податкових різниць	Підвищений вплив людського фактора	Штрафи і пеня
Недостатній внутрішній контроль на підприємстві	Відсутність дієвої системи перевірки перед поданням звітності з податку на прибуток	Податкові санкції

Загалом проведені дослідження показали, що регламентація облікових процедур залишається ефективним інструментом зменшення податкових ризиків з податку на прибуток. Її головні напрями реалізації полягають не лише у визначенні чітких правил формування фінансового результату суб'єкта господарювання до оподаткування, але й визначенні чітких алгоритмів розрахунку податкових різниць у відповідності з вимогами Податкового кодексу України, уніфікації документообігу у сфері нарахування та сплати податку на прибуток та ін. Безумовно, запровадження регламентованих облікових процедур дозволить мінімізувати суб'єктивність прийняття управлінських рішень та суттєво підвищить прозорість дій з адміністрування податку.

3.3 Оцінка впливу змін методики нарахування податку на прибуток на оподаткування фінансових результатів суб'єкта господарювання

Податок на прибуток підприємств є основним прямим податком для юридичних осіб, який пройшов тривалі еволюційні зміни в Україні у напрямку адаптації до зарубіжної практики його адміністрування. На думку Савченко А., Гудим І. [51], починаючи з 2015 року в Україні реалізована класична європейська модель справляння податку на прибуток, у відповідності до якої базовим показником для розрахунку об'єкта оподаткування фінансовий результат до оподаткування за даними бухгалтерського обліку, скоригований на величину податкових різниць за правилами Податкового кодексу України.

Водночас у працях вітчизняних науковців зустрічаємо дискусії щодо ефективності використання цього податку, які пов'язані, перш за все, з неможливістю прогнозування обсягів податкових надходжень до бюджету, адже податок нараховується лише за умови позитивного фінансового результату суб'єкта господарювання. Критиці піддається і переважно фіскальна спрямованість податку на прибуток, та нівелювання його стимулюючої функції.

Анонсування заміни податку на прибуток податком на виведений капітал створило дискусійну платформу щодо доцільності здійснення таких змін, та прогнозування можливих наслідків як для суб'єктів господарювання, так і для дохідної частини бюджету країни в цілому. Подання кількох законопроектів до Верховної ради України, які тривалий час продовжують залишатись в стані розгляду, лише підвищують інтерес науковців до розглянутої проблематики.

Онищенко В. [41] виділяє наступні цілі заміни податку на прибуток податком на виведений капітал, які зустрічаються у працях дослідників:

– деофшоризація капіталу, тобто намагання зменшити використання класичних схем виведення капіталу (дивіденди, роялті, інвестиції за кордон

тощо) в країні з низькою чи нульовою ставкою податку на прибуток;

– стимулювання суб'єктів господарювання використовувати прибуток на розширення та оновлення власного виробництва;

– зменшення використання т.зв. «агресивних» схем податкового планування, які передбачають або навмисне переведення суб'єкта господарювання до стану збиткових, здійснення операцій з подрібнення бізнесу та переведення окремих підприємств на сплату єдиного податку;

– спрощення обліку в частині нарахування та адміністрування податком, адже об'єктом оподаткування стане не фінансовий результат, скоригований на податкові різниці, а окремі господарські операції.

Савченко А., Гудим І. проводять порівняння чинних підходів до адміністрування податку на прибуток та запланованих варіантів до справляння податку на виведений капітал, результати їх аналізу показані у таблиці 3.6 (побудовано за [51]).

Таблиця 3.6 – Порівняльна характеристика підходів до адміністрування податку на прибуток та податку на виведений капітал

Критерії порівняння	Чинний податок на прибуток	Новий податок на виведений капітал
1	2	3
База оподаткування	Фінансовий прибуток підприємств (відповідно до НП(С)БО / МСФЗ), скоригований на величину податкових різниць	Розподілений прибуток (дивіденди) та інші види виведеного з підприємства капіталу
Ставка податку	Базова ставка – 18% від бази оподаткування, проте у Податковому кодексі України для окремих категорій прибутку встановлено ряд диференційованих ставок	Можливе застосування ставок у розмірі 5%, 15% чи 20% в залежності від характеру здійснених операцій. Платники податку на власний розсуд визначають суми податку, що підлягають перерахуванню. Обов'язок щодо нарахування та сплати податку виникає лише у випадку здійснення операції, які є об'єктом оподаткування

Кінець таблиці 3.6

1	2	3
Оподаткування інвестицій	Оподаткування за базовою ставкою 18% за умови фінансування за рахунок нерозподіленого прибутку; включення до складу витрат у випадку фінансування за рахунок зобов'язань. Можливість застосування прискорених норм амортизації для обладнання	–
Міжнародні транзакції, по відношенню до яких застосовують правила трансфертного ціноутворення	Коригування фінансового результату з урахуванням вимог Податкового кодексу України щодо трансфертного ціноутворення	Транзакції оподатковують за умови, якщо потрібні коригування у відповідності з правилами трансфертного ціноутворення
Оподаткування витрат, які не стосуються бізнесу	Неділові види витрат фінансуються за рахунок прибутку.	Оподатковують податком на доходи фізичних осіб.
Вплив від зміни обмінного курсу	Може суттєво впливати на базу оподаткування. Наприклад, знецінення гривні призводить до великих збитків у суб'єкта господарювання, які вони декларують та переносять на майбутні періоди	–
Оподаткування операцій з пов'язаними особами	Прирівнюються до звичайного ціноутворення та оподатковуються у відповідності до вимог Податкового кодексу України	Пільгове оподаткування лише контрольованих операції, у всіх інших випадках використання методу «звичайної ціни» та базової ставки податку 20%
Оподаткування кредитів та сум нарахованих відсотків за кредитами від пов'язаних осіб	Діє правило т. зв. «тонкої капіталізації», відповідно до якого обмежується величина відсотків, які включено до податкових витрат	Відсотки, сплачені пов'язаним особам – нерезидентам, оподатковують за звичайною ставкою 20% в частині, яка перевищує 50% ставки НБУ

Провівши порівняльний аналіз особливостей адміністрування обох податків, Савченко А., Гудим І. [51] роблять висновок, що зміна системи оподаткування прибутку суб'єктів господарювання в Україні, з високою ймовірністю, матиме невеликий, але позитивний економічний вплив на обсяг залучених інвестицій. Оцінка фіскального впливу у короткостроковій перспективі, на думку науковців, буде негативною, і як показує зарубіжна практика, повинна бути повністю компенсована за рахунок бюджету. В довгостроковій перспективі фіскальний вплив нового податку на виведений капітал буде позитивним, що знайде відображення в покращенні інвестиційного клімату в країні загалом.

Онищенко В. [41] звертає увагу на ще один недолік заміни податку на прибуток на податок на виведений капітал – його експериментальний характер застосування в окремих країнах Європи, наприклад, в Естонії з 2000 року, Латвії, Македонії, Молдові – з 2017 року, та за браком часу неможливість прогнозування реальних наслідків для економік цих країн. Науковець наголошує про переважному використанні податку на прибуток у світовій практиці прямого оподаткування.

Дзюба О. М., Гуцалюк О. І. [23], аналізуючи організаційні аспекти заміни податку на прибуток новим податком, звертають увагу на адміністративні аспекти його впровадження, які, зокрема, полягають в необхідності створення Реєстру платників податку на виведений капітал, та розробці автоматизованої системи аналізу податкової інформації платників податку, що потребує тривалої підготовчої роботи з боку контролюючих органів.

В цілому, проведенні дослідження показали, що сучасні реалії вимагають пошуку нових інструментів податкового стимулювання діяльності у сфері оподаткування, що сьогодні є особливо актуальним для вітчизняної економіки, та знайшло відображення в окремих сферах економіки. Наприклад, активний розвиток цифрових технологій та особливі умови роботи ІТ-компаній поставили перед податковою системою ряд завдань щодо введення

особливого податкового режиму стимулювання їх розвитку. Зокрема, з 2022 року в рамках запровадження Закону України «Про стимулювання розвитку цифрової економіки в Україні було створено особливий правовий та податковий режим «Резидентство Дія.City» [24].

Дія.City – спеціальний правовий та податковий режим, створений для технологічного бізнесу. Проте якщо у 2022 році, на момент створення, він був орієнтований переважно на ІТ-компанії, то з часом поступово переріс у значно ширшу платформу підтримки інновацій у цій сфері. Перелік видів діяльності резидентів Дія.City постійно поповнюється, і сьогодні охоплює не лише розробку програмних продуктів, але й дослідження та розробки, мікроелектроніку, безпілотні технології, оборонні технології та ін.

Резиденти Дія.City самостійно обирають більш привабливу для себе систему оподаткування: компанія може бути платником податку на прибуток на загальних підставах, тобто сплачувати базову ставку 18%, або ж стати платником податку на виведений капітал зі ставкою 9%. Проте варто відмітити, що ставка податку у розмірі 9% не застосовується за умови, що компанія є контрольованою особою, або ж здійснює операції, що не відповідають встановленому принципу т.зв. «вितягнутої руки» [43].

Специфіка апробованої в Україні системи оподаткування податком на виведений капітал для резидентів Дія.City полягає в тому, що ІТ-компанії у межах вибраного податкового тарифу отримують можливості проводити різні операції, у тому числі проводити оплати по рахунках, а також здійснювати виплати як у грошовій, так і в негрошовій формах. Проте, перші результати впровадження податкових змін доволі суперечливі, та неоднозначно сприймаються практиками у сфері податкової оптимізації. Зокрема, науковці відмічають звуженість застосування обраних тарифів, та відносно більші можливості для ІТ-компанії, які перебувають на загальній системі оподаткування.

ВИСНОВКИ

У дипломній роботі проведено дослідження діючих підходів до побудови обліку та адміністрування податку на прибуток з використанням автоматизованих систем обліку на прикладі ПП «Рекрафт». За результатами систематизації отриманих під час проведення досліджень результатів було зроблено наступні висновки:

– встановлено провідну роль податку на прибуток у системі прямого оподаткування в Україні; виявлено та проаналізовано два найбільш поширені у працях вітчизняних науковців підходи до трактування сутності податку – порівняння визначень поняття «податок на прибуток» або вивчення його еволюційних аспектів та змін до розрахунку бази оподаткування; доведено необхідність комплексного аналізу сутності податку на прибуток, який враховує як економічний зміст поняття, так і його роль в обліковій системі суб'єкта господарювання. Зроблено висновок, що в умовах сьогодення податок на прибуток є важливою економічною категорією, яка віддзеркалює відносини між державою та платниками податку, спрямована на реалізацію стимулюючої та захисної функцій для бізнесу, та передбачає виконання комплексу контрольних процедур з метою перевірки правильності обчислення бази оподаткування, нарахування податку та його сплати до державного бюджету;

– доведено, що застосування загальної системи оподаткування, яка передбачає нарахування податку на прибуток, відкриває значно ширші можливості перед суб'єктами господарювання, тому важливим вважаємо оцінку складових правового регулювання податку для реалізації його регулюючого потенціалу на підприємстві. Встановлено, що незважаючи на наявність дискусійних питань щодо окремих аспектів обліку податку на прибуток, проведений аналіз засвідчив існування значної кількості нормативних документів, які регламентують важливі питання нарахування та

порядку відображення в обліку розрахунків за податком на прибуток, а також погашення заборгованості перед бюджетом;

– зроблено висновок, що актуальність вивчення зарубіжного досвіду обліку та адміністрування податку на прибуток обумовлена прагненням встановити тісноту їх взаємозв'язку з системою фінансового обліку, а також ознайомитись із застосовуваними на підприємствах методами контролю повноти перерахування податку до бюджету; проаналізовано дві головні світові концепції оподаткування прибутку – європейську та англо-американську, виявлено їх адаптаційні можливості в період світової фінансової кризи. Встановлено найбільш поширені у закордонній практиці заходи податкового регулювання, які застосовуються по відношенню до податку на прибуток, а саме: зменшення ставки податку, встановлення податкових пільг для інвестиційних проектів, стимулювання розширення виробництва, підтримка малого та середнього бізнесу;

– обґрунтовано, що в Україні система адміністрування податку на прибуток передбачає залучення не лише фіскальних методів контролю за нарахуванням та сплатою податку. Так, розглянута у дипломній роботі диференціація ставок податку на прибуток доводить їх ефективне використання як інструменту стимулювання окремих видів діяльності та соціальних програм. Також поширення набули й інші інструменти податкового регулювання, наприклад, звільнення від сплати податку чи надання пільг в оподаткуванні;

– проведені дослідження основних показників діяльності підприємства за даними фінансової звітності свідчать про стійке покращення його роботи за всіма проаналізованими коефіцієнтами, а також ще раз засвідчило високий ступінь інформативності фінансових звітів мікропідприємства. Загалом, баланс ПП «Рекрафт» характеризується високою ліквідністю, що позитивно впливає на платоспроможність суб'єкта господарювання, величина дебіторської та кредиторської заборгованостей є відносно невеликими, рентабельність за всіма проаналізованими показниками також демонструє своє

покращення. Результатом такої поведінки підприємства є стійка прибутковість і, як наслідок, розширення ринків збуту;

– розглянуто методику обліку податку на прибуток у ПП «Рекрафт», зокрема, встановлено, що: оскільки суб'єкт господарювання за передні звітні періоди отримував обсяг річного доходу від всіх видів діяльності (без врахування непрямих податків) до 40,0 млн. грн., об'єктом оподаткування податку на прибуток є фінансовий результат до оподаткування, отриманий за даними фінансової звітності; розрахунок податкових різниць на підприємстві не проводиться; звітним періодом для розрахунку податку на прибуток є календарний рік; ПП «Рекрафт» складає Податкову декларацію з податку на прибуток без додатків; терміни подання документу – протягом 60 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного року;

– доведено, що в умовах автоматизації облікових процесів, що є характерним і для досліджуваного підприємства, суттєво спрощуються процеси збору та обробки інформації в частині формування доходів та витрат суб'єкта господарювання за даними фінансового обліку. Для організації внутрішнього обліку ПП «Рекрафт» використовує вітчизняний обліковий продукт BAS Бухгалтерія. Можливості програмного продукту дозволяють без зайвих зусиль вести деталізований облік доходів та витрат у відповідності до Н(П)СБО 15 «Дохід», Н(П)СБО 16 «Витрати» та з урахуванням вимог Податкового кодексу України;

– розглянуто порядок адміністрування податку на прибуток на досліджуваному підприємстві з використанням автоматизованих систем обліку, зокрема, програмного продукту М.Е.Дос. Модуль Держава Звітність. Беззаперечними перевагами використання інформаційної системи для суб'єктів господарювання визначено можливість роботи в програмному продукті з сертифікатами електронних ключів всіх Акредитованих центрів сертифікації ключів в Україні, а також реалізовані функції перевірки звітності за методиками контролюючих органів, та її передачі до кінцевого споживача звітної інформації;

– надано пропозиції щодо побудови системи внутрішнього аудиту податку на прибуток на підприємстві. Встановлено, що фінансові результати діяльності суб'єкта господарювання є важливою складовою облікової системи, адже узагальнюють інформацію щодо величини отриманих доходів та здійснених витрат, є базою для розрахунку суми податкових зобов'язань з податку на прибуток, та перебувають під особливим контролем зі сторони податкових органів. Виходячи з обумовленого, методика обліку та розрахунку податку на прибуток перебуває під особливим контролем не лише керівництва підприємства, але й контролюючих органів. Тому побудова системи внутрішнього аудиту податку на прибуток є об'єктивною вимогою та запорукою правильності нарахування і сплати податкових зобов'язань до бюджету. У дипломній роботі запропоновано перелік аналітичних процедур, що можуть бути застосовані у ПП «Рекрафт» при аудиторській перевірці податку на прибуток, розроблено загальний план та програму проведення внутрішнього аудиту на підприємстві;

– підготовлено рекомендації щодо зменшення комплаєнс-ризиків з податку на прибуток у ПП «Рекрафт» через регламентацію облікових процедур; проаналізовано основні види податкових ризиків з податку на прибуток; побудовано алгоритм ідентифікації комплаєнс-ризиків за даними фінансової та податкової звітності; здійснено структурований аналіз причин виявлення податкових ризиків з податку на прибуток та їх потенційних наслідків для підприємства;

– проведено оцінку впливу змін методики нарахування податку на прибуток на оподаткування фінансових результатів суб'єкта господарювання, зокрема, здійснено порівняльний аналіз підходів до адміністрування податку на прибуток та запланованого податку на виведений капітал.

ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ

1 Податковий Кодекс України [Електронний ресурс] : кодекс (№ 2755-VI) : [прийнято Верховною Радою України 02.12.2010] / Офіційний сайт Верховної Ради України. – URL: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 19.11.2025).

2 Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні [Електронний ресурс] : закон (№ 996-XIV) : [прийнято Верховною Радою України 16.07.1999] / Офіційний сайт Верховної Ради України. – URL: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 14.11.2025).

3 Про забезпечення функціонування української мови як державної [Електронний ресурс] : закон (№ 2704-VIII) [прийнято Верховною радою України від 25.04.2019] // Офіційний сайт Верховної ради України. – URL: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 19.11.2025).

4 Інструкція щодо застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [Електронний ресурс] : інструкція (№ 291) [затверджено наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999] // Офіційний сайт Верховної ради України. – URL: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 17.11.2025).

5 План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [Електронний ресурс] : план рахунків (№ 291) [затверджено наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999] // Офіційний сайт Верховної ради України. – URL: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 17.11.2025).

6 Податки на прибуток [Електронний ресурс] : міжнародний стандарт бухгалтерського обліку (№ 12) : [затверджено Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку 01.01.2012] / Офіційний сайт Верховної Ради України. – URL: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 27.11.2025).

7 Податкова декларація з податку на прибуток [Електронний ресурс] : наказ (№ 897) [затверджено наказом Міністерства фінансів України від 20.10.2015] // Офіційний сайт Верховної ради України. – URL: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 17.11.2025).

8 Податок на прибуток [Електронний ресурс] : національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку (№ 17) : [затверджено наказом Міністерства фінансів України від 28.12.2000] / Офіційний сайт Верховної Ради України. – URL: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 27.11.2025).

9 Порядок формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків [Електронний ресурс] : порядок (№ 524) [затверджено наказом Міністерства фінансів України від 02.06.2015] // Офіційний сайт Верховної ради України. – URL: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 19.11.2025).

10 Спрощена фінансова звітність [Електронний ресурс] : положення (стандарт) бухгалтерського обліку (№ 25) : [затверджено наказом Міністерства фінансів України від 25.02.2000] / Офіційний сайт Верховної Ради України. – URL: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 30.11.2025).

11 Андрієнко К., Артюх О. Проблемні аспекти сучасної податкової системи України // *International Science Journal of Management, Economics & Finance*. – 2023. – № 2(4). – С. 1-10.

12 Баширова Г. Аналітичні процедури в аудиті податку на прибуток // *Економіка та держава*. – 2020. – № 12. – С. 139-144.

13 Баширова Г. Особливості нормативного регулювання бухгалтерського обліку податку на прибуток в Україні та Азейбарджані // *Internauka : international scientific journal. Series: «Economic sciences»*. – 2019. – № 3 (23). – С. 29-38.

14 Богатчик Л. А., Кучер Н. В. Регламентація облікових процедур як інструмент зниження комплаєнс-ризиків з податку на прибуток на вітчизняних підприємствах // *Матеріали міжнародної науково-практичної конференції «Інструменти регулювання національної економіки та стратегічні пріоритети розвитку підприємницької та торговельної діяльності в умовах глобальних викликів» (4-5 грудня, м. Хмельницький), 2025. ХНУ.*

15 Болдовська К. П., Костенко Ю.О., Хорошилова І. О. Теоретичні аспекти податку на прибуток підприємств як облікової категорії [Електронний

ресурс] // Економіка та суспільство. – 2021. – Випуск № 33. – URL: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2021-33-23>

16 Бутинець Ф. Ф., Малюга Н. М., Петренко Н. І. Аудит: стан і тенденції розвитку в Україні та світі : монографія ; за редакцією проф. Ф. Ф. Бутинця. – Житомир : ЖДТУ, 2004. – 564 с.

17 Варчук О. А., Грабовенко О. А., Зубенко В. С. Особливості формування облікової політики підприємства для мети оподаткування // Проблеми ринку та розвитку регіонів України в XXI столітті : матеріали VII Міжнародної науково-практичної Інтернет-конференції, м. Одеса, 5-9 грудня 2016. – С. 9-11.

18 Веремчук Д. В., Пасько Т. О. Історичні етапи оподаткування прибутку підприємств в Україні // Вісник Житомирського державного технічного університету. – 2006. – № 1(35). – С. 211–218.

19 Винниченко Н. В., Федяй А. Ю. Аналітичні процедури для отримання аудиторських доказів [Електронний ресурс] // Ефективна економіка. – 2019. – № 12. – URL: http://www.economy.nauka.com.ua/pdf/12_2019/15.pdf (дата звернення: 15.11.2025).

20 Гаман Г. О. Суть та елементи податку на прибуток // Обліково-аналітичне забезпечення інноваційної трансформації економіки України : матеріали X Всеукраїнська науково-практична конференція, м. Одеса, 16-20 травня 2016 р. – С. 32-34.

21 Гевлич Л. Л., Пушак І. С. Підходи до сутності та класифікації аналітичних процедур в аудиті // Економіка і суспільство. – 2017. – Вип. 13. – С. 1320-1326.

22 Гуренко Т. О., Дерев'янюк С. І. Проблеми та перспективи оподаткування прибутку в Україні // Науковий вісник Національного університету біоресурсів і природокористування України. – 2016. – Вип. 247. – С. 82-91.

23 Дзюба О. М., Гуцалюк О. І. Податок на виведений капітал замість податку на прибуток: чого чекати [Електронний ресурс] // Вісник національного транспортного університету : науково-технічний збірник. Серія

«Економічні науки». – 2019. – Вип. 2 (44). – С. 65-73. – Режим доступу: <https://doi.org/10.33744/2308-6645-2019-2-44-065> (дата звернення: 21.11.2025).

24 Дія. Сіті: що це та скільки податків треба платити [Електронний ресурс] // Офіційний сайт Адвокатського об'єднання «Бачинський і партнери». – URL: <https://legalaid.ua/ua/diya-city/> (дата звернення: 21.11.2025).

25 Довідники податкових пільг №130/1 та №130/2 оновлено : офіційна довідка бухгалтерської платформи 7eminar [Електронний ресурс]. – URL: <https://7eminar.ua/news/11870-dovidniki-podatkovix-pilg-1301-ta-1302-onovleno> (дата звернення: 16.11.2025).

26 Жаворонок А. В., Жиряда Х. В. Податок на прибуток підприємств: оптимізація адміністрування та обліку // Фінансові дослідження. – 2018. – № 1 (4). – С. 14-18.

27 Золотарева М. Основні податкова ризики підприємства [Електронний ресурс] // Онлайн-платформа Liga360. – URL: https://biz.ligazakon.net/analytics/227546_osnovn-podatkov-riziki-pdprimstva (дата звернення: 19.11.2025).

28 Князькова В. Я., Сергієнко Л. К. Особливості податкового адміністрування в умовах розбудови ринкових відносин в Україні // Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право. – 2015. – № 1 (78). – С. 58-65.

29 Ковальчук О. В., Шолкова Т. Б. Застосування податкових пільг під час сплати податку на прибуток підприємств: шляхи вдосконалення українського законодавства з урахуванням досвіду європейських країн // Прикарпатський юридичний вісник. – 2018. – Випуск 1 (22). – С. 115-118.

30 Колчугін С. В. Економічна сутність податку на прибуток // Міжнародний бухгалтерський облік. – 2016. – № 22. – С. 14-26.

31 Кравзюк А. В. Порівняльна характеристика правового регулювання податку на прибуток підприємств та спрощеної системи оподаткування юридичних осіб // Ірпінський юридичний часопис. – 2020. – № 2 (4). – С. 56-61.

32 Крупей Н.С. Деякі аспекти формування облікової політики для цілей оподаткування // Економічні науки. Серія «Економіка та менеджмент». – 2012. – Вип. 9 (2). – С. 231-240.

33 Куць Т. В., Пікуля В. А. Економіко-правові аспекти податку на прибуток підприємства // Молодий вчений. – 2017. – № 11(51). – С. 1211-1213.

34 Малярчук І. І., Стеців Л. П. Аналітичні можливості фінансової звітності суб'єкта малого підприємництва // Формування ринкових відносин в Україні. – 2022. – № 11 (258). – С. 62-70.

35 Маршук Л., Пасічник Д. Проблеми системи оподаткування підприємства в умовах воєнного стану // Економіка та суспільство. – 2022. – № 44. – С. 35-39.

36 Меліхова Т. О., Федорова Л. А. Удосконалення методики внутрішнього контролю податку на прибуток для підвищення економічної безпеки підприємства [Електронний ресурс] // Ефективна економіка. – 2018. – № 12. – URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=6798> (дата звернення: 19.11.2025).

37 Мельник В. М. Оподаткування: наукове обґрунтування та організація процесу : монографія / В. М. Мельник. – К. : Комп'ютерпрес, 2016. – 277 с.

38 Мисник Т., Безкровний О., Романченко Ю. Податкові ризики: характеристика та шляхи мінімізації // Актуальні проблеми економіки. – 2016. – № 6. – С. 158-164.

39 Мултанівська Т. В., Горяєва М. С. Застосування аналітичних процедур при аудиті безперервності діяльності // Східна Європа: економіка, бізнес та управління. – 2017. – Вип. 2 (07). – С. 285-291.

40 Назаренко О. В. Сутність, функціональне призначення та особливості застосування аналітичних процедур в аудиті // Агросвіт. – 2018. – № 14. – С. 3-8.

41 Онищенко В. Податок на виведений капітал [Електронний ресурс] // Головбух : цифрове видавництво Експертус. – URL: <https://buhplatforma.com.ua/article/7344-podatok-na-vivedeniy-kaptal-zamst-podatku-na-pributok> (дата звернення: 21.11.2025).

42 Онищенко В., Поліщук А. Податок на прибуток підприємств 2025: ставки, звітність і пільги [Електронний ресурс] // Головбух : цифрове видавництво Експертус. – URL: <https://buhplatforma.com.ua/article/7206-platni5k-podatku-na-pributok-na-zagalnih-pdst> (дата звернення: 17.11.2025).

43 Особливості оподаткування резидентів «Дія.City» у 2025 році [Електронний ресурс] // Офіційний сайт юридичної компанії Juscutum. – URL: <https://www.juscutum.com/news/osoblivosti-opodatkovannya-rezidentiv-diya-city-u-2025-roci> (дата звернення: 21.11.2025).

44 Педченко Н. С., Колісник В. О. Зарубіжний досвід оподаткування прибутку підприємств та його адаптація до вітчизняних умов // Збірник наукових статей магістрів Полтавського університету економіки і торгівлі. – Полтава : ПУЕТ, 2022. – С. 258-265.

45 Пелешко Н. М. Аналітичні процедури аудиту доходів і витрат підприємства // Вісник Національного університету «Львівська політехніка». – 2009. – № 647. – С. 458-462.

46 Переваги програмного продукту М.Е.Дос. Модуль: Держава Звітність [Електронний ресурс] // Офіційний сайт Сайт ТОВ «Системи для бізнесу». – URL: <https://sys2biz.com.ua/product/med> (дата звернення: 19.11.2025).

47 Пилипчук Н. М. Методичний підхід до організації аналітичної роботи внутрішнього аудиту доходів від основної діяльності // Науковий вісник Ужгородського університету. – 2015. – Вип. 1 (45). – Т. 2. – С. 382-385.

48 Проданчук М., Ковценюк Г. Податок на прибуток: економічна сутність як об'єкта бухгалтерського обліку та його роль в економіці // Облік і фінанси. – 2023. – № 2 (100). – С. 92-100.

49 Прокопович Л. Б., Шевчук С. В. Раціоналізація облікових процедур визначення оподаткованого прибутку підприємств // Наукові праці Чорноморського державного університету імені Петра Могили комплексу «Києво-Могилянська академія». – 2016. – Т. 275, вип. 263. – С. 84-89.

50 Рудь О. В. Світовий досвід використання податку на прибуток у системі податкового регулювання // Науковий вісник: Фінанси, банки, інвестиції. – 2011. – № 3. – С. 52-57.

51 Савченко А., Гудим І. Порівняльний аналіз податку на прибуток та податку на виведений капітал: сучасні реалії та перспективи // Інвестиції: практик ата досвід. – 2018. – № 11. – С. 66-69.

52 Савчук Т. Облікова політика: чому її недооцінка може дорого коштувати бізнесу [Електронний ресурс] // Офіційний сайт юридичної

компанії ID Legal Group. – URL: <https://id-legalgroup.com/blog/oblikova-polityka-chomu-ii-nedootsinka-mozhe-dorocho-koshtuvaty-biznesu-tetiana-savchuk-audytor-id-legal-group/> (дата звернення: 18.11.2025).

53 Серкіна М. С. Податок на прибуток підприємств: його роль для держави та платників податку [Електронний ресурс]. – Режим доступу: URL: http://www.vtei.com.ua/konfa/27_03/4/21.pdf (дата звернення: 18.11.2025).

54 Стояр Л. Г. Особливості обліку податку на прибуток // Облік, аналіз, аудит. – 2017. – Випуск I-II (65-66). – С. 184-190.

55 Суходоля М. В. Роль податку на прибуток у стимулюванні розвитку підприємництва в Україні // Сучасні проблеми обліку, аудиту та оподаткування в Україні : матеріали Всеукраїнської науково-практичної конференції, 19-21 травня 2018 р., м. Харків. – С. 25-27.

56 Сушкова О. Є. Вдосконалення підходу до ідентифікації ризикових платників податків // Економіка і суспільство. – 2017. – № 8. – С. 690-694.

57 Томнюк Т. Фіскальні та регулюючі аспекти оподаткування прибутку підприємств в Україні // Ефективна економіка. – 2019. – № 6. – URL: <http://www.economy.nauka.com.ua> (дата звернення: 15.11.2025).

58 Черба В. М., Сосенкова К. Р., Стасюк А. В. Податок на прибуток: історичний огляд // Молодий вчений. – 2017. – № 5(45). – С. 32–34.

59 Шкуліпа Л.В. Конверсія вітчизняної практики обліку податку на прибуток до міжнародних стандартів фінансової звітності // Молодий вчений. – 2019. – № 3 (67). – С. 195-200.

60 Шорохова Ю. С. Історія виникнення податку на прибуток підприємств на теренах України // Проблеми законності. – 2015. – Вип. 128. – С. 112-118.

61 Шульга Т. М., Васенко С. Ю. Проблеми адміністрування податку на прибуток і перспективи його заміни податком на виведений капітал [Електронний ресурс] // Юридичний науковий електронний журнал. – 2018. – № 6. – С. 268-270. – URL: http://lsej.org.ua/6_2018/74.pdf (дата звернення: 17.11.2025).

62 Яцишін Є. О. Податок на прибуток підприємств: недоліки та перспективи реформування // Наше право. – 2017. – № 2. – С. 184-190.