

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
ХАРКІВСЬКА НАЦІОНАЛЬНА АКАДЕМІЯ  
МІСЬКОГО ГОСПОДАРСТВА**

**О.Є. Власова**

***КОНСПЕКТ ЛЕКЦІЙ***

**З КУРСУ**

***«ПОДАТКОВИЙ ОБЛІК»***

(для студентів 4, 5 курсу денної і заочної форм навчання  
напрямку підготовки 6.030509 «Облік і аудит»  
0501 – «Економіка і підприємництво», спеціальності «Облік і аудит»)

**Харків ХНАМГ 2010**

*Укладач: О.Є Власова*

*Рецензент: Л.О. Кізілова*

*Рекомендовано до друку кафедрою “Обліку та аудиту”  
(протокол № 3 від 09.10.2009 р.)*

**Власова О.Є.**

Конспект лекцій з курсу «Податковий облік» (для студентів 4, 5 курсу денної і заочної форм навчання напрямку підготовки 6.030509 «Облік і аудит» 0501 – «Економіка і підприємництво», спеціальності «Облік і аудит») / О.Є. Власова; Харк. нац. акад. міськ. госп-ва. – Х. - ХНАМГ – 2010. – 218 с.

У конспекті лекцій розкриваються основні аспекти ведення податкового обліку та звітності на підприємствах України. Особливу увагу приділено питанням формування податкової звітності з різних податків, зборів й обов’язкових платежів.

Рекомендовано для студентів за спеціальності «Облік і аудит» денної та заочної форми навчання.

© Власова О.Є., 2010

© ХНАМГ, 2010

## ЗМІСТ

Передмова.....	5
Тематичний план навчальної дисципліни.....	7
<b>Змістовний модуль 1.</b> Роль обліку в реалізації системи оподаткування в Україні. Основні принципи побудови податкового обліку ПДВ та податку на прибуток підприємств.....	8
<b>Тема 1.</b> Сутність та правила податкового обліку .....	8
1.1. Поняття податкового обліку та його основні характеристики.....	8
1.2. Предмет податкового обліку та методи його ведення на підприємстві	10
1.3. Поняття фінансового, управлінського та податкового обліку.....	12
1.4. Взаємозв'язок та розбіжності бухгалтерського і податкового обліку..	15
1.5. Моделі співіснування бухгалтерського і податкового обліку за кордоном. Види податкового обліку.....	17
Питання для самоконтролю.....	19
<b>Тема 2.</b> Особливості організації податкового обліку на підприємствах України.....	20
2.1. Нормативне регулювання податкового обліку.....	20
2.2. Методика організації податкового обліку на підприємствах.....	22
2.3. Способи впровадження податкового обліку в системі рахунків.....	28
2.4. Податкова звітність як показник ефективності організації податкового обліку.....	31
Питання для самоконтролю.....	35
<b>Тема 3.</b> Податковий облік розрахунків із ПДВ.....	36
3.1. Система податкового обліку з податку на додану вартість.....	36
3.2. Методи обліку податкових зобов'язань та податкового кредиту з ПДВ.....	38
3.3. Податкова накладна та інші первинні документи, які використовують у податковому обліку з ПДВ.....	45
3.4. Реєстр отриманих та виданих податкових накладних.....	56
3.5. Декларація з ПДВ.....	60
Питання для самоконтролю.....	75
<b>Тема 4.</b> Принципи організації та ведення податкового обліку згідно з Законом України "Про оподаткування прибутку підприємств.....	76
4.1. Розвиток прибуткового оподаткування підприємств в Україні.....	76
4.2. Податковий облік валових доходів господарської діяльності.....	77
4.3. Податковий облік валових витрат.....	83
4.4. Застосування звичайних цін в обліку валового доходу та валових витрат.....	94
4.5. Облік приросту (убутку) балансової вартості запасів.....	100
4.6. Податковий облік амортизації основних фондів.....	104
4.7. Заповнення декларації з податку на прибуток підприємств.....	112
Питання для самоконтролю.....	140

<b>Змістовний модуль 2. Основні принципи відображення у податковому обліку окремих господарських операцій підприємств.....</b>	<b>142</b>
<b>Тема 5. Особливості відображення в податковому обліку операцій з основними фондами.....</b>	<b>142</b>
5.1 Сутність основних фондів та їх класифікація.....	142
5.2 Особливості визначення балансової вартості основних фондів.....	146
5.3 Особливості податкового обліку надходження основних фондів.....	147
5.4 Особливості нарахування амортизаційних відрахувань у податковому обліку.....	158
5.5 Податковий облік витрат на утримання основних фондів.....	161
5.6 Особливості обліку операцій з продажу основних фондів.....	165
Питання для самоконтролю.....	168
<b>Тема 6. Основні принципи відображення в податковому обліку операцій з товарно-матеріальними цінностями.....</b>	<b>170</b>
Питання для самоконтролю.....	177
<b>Тема 7. Організація податкового обліку нарахування заробітної плати.....</b>	<b>178</b>
7.1 Податковий облік податку з доходів фізичних осіб.....	178
7.1.1 Документальне підтвердження права на податковий кредит...	178
7.1.2. Документальне підтвердження права на податкову соціальну пільгу .....	181
7.1.3. Порядок ведення обліку доходів і витрат для визначення загального річного оподатковуваного доходу.....	184
7.1.4. Порядок подання річної декларації про майновий стан і доходи.....	185
7.1.5 Порядок заповнення та подання податкового розрахунку за формою 1ДФ.....	189
7.2. Внески до державних цільових фондів.....	193
7.2.1. Загальнообов'язкове державне пенсійне страхування.....	193
7.2.2 Порядок заповнення Розрахунків до Пенсійного фонду.....	195
7.3. Податковий облік внесків на обов'язкове державне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності і витратами, зумовленими народженням і похованням.....	197
7.4. Податковий облік внесків на обов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття.....	198
7.5. Податковий облік внесків на обов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності.....	202
Питання для самоконтролю.....	205
<b>Тема 8. Особливості податкового обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва.....</b>	<b>206</b>
8.1. Податковий облік та звітність суб'єктів малого підприємництва – юридичних осіб.....	206
8.2. Податковий облік та звітність суб'єктів малого підприємництва – фізичних осіб.....	212
Список літератури.....	214

## ПЕРЕДМОВА

Реформування економіки України зумовило значні зміни фінансового механізму її регулювання, зокрема податкової системи. Ця система стала однією з найважливіших у фінансових відносинах між державою і суб'єктами господарювання. До того ж вона є різноплановою і впливає практично на всі аспекти діяльності підприємств. Діюча податкова система постійно удосконалюється, що свідчить про намагання впровадити ефективно діючі відносини між державою і підприємствами, які разом із формуванням бюджету, забезпечували б стимулювання і розвиток виробництва. Із цією метою у законодавчому порядку визначено багатоваріантну систему оподаткування, яка включає прямі та непрямі податки, податкові платежі, для визначення яких застосовуються специфічні бази та механізми обчислення, вони покриваються із різних джерел: прибутку чи витрат виробництва. Облікове забезпечення звітності про податки і податкові платежі є надзвичайно важливим, якщо до того ж врахувати доволі жорстку систему фінансових санкцій, які застосовують до підприємств, керівників і бухгалтерів при виявленні помилок і викривлень при їх обчисленні.

Не дивлячись на те, що податковий облік поєднується із традиційною системою фінансового обліку, його не можна вважати лише складовою останнього, оскільки суттєві особливості економічних категорій, які тут використовуються, зумовлюють значні відмінності не тільки первинних документів, аналітичних реєстрів, взаємозв'язку рахунків, але і методики організації цього процесу. Мова насамперед іде про відмінність у визначенні валових витрат, валових доходів і оподатковуваного прибутку у податковому обліку від відображення витрат, доходів і результатів діяльності у фінансовому обліку. Значно відрізняється податковий і фінансовий облік основних засобів, їх амортизації, операцій з оперативної та фінансової оренди (лізингу), бартерних (товарообмінних) операцій та ін. Облік податку на додану вартість суттєво відрізняється від фінансового обліку взаєморозрахунків із бюджетом за цим видом платежів як специфічними первинними документами, так і аналітичними реєстрами, кореспонденцією рахунків. У результаті, податкова і фінансова звітність складаються на основі різних реєстрів аналітичного обліку, методика їх складання має суттєві відмінності.

Однією з основних умов ефективної діяльності підприємства є своєчасне та вірне здійснення обліку податкових операцій та їх відображення у податковій звітності. Правильний підхід до відображення в податковому обліку операцій платника податків є основою вірного їх відображення в податковій звітності. Тому навчальна дисципліна «Податковий облік» є важливою для підготовки бакалаврів за спеціальністю 6.050100 - «Облік і аудит».

Навчальну дисципліну «Податковий облік» віднесено до групи вибіркового циклу професійно підготовки бакалаврів за спеціальністю 6.050100 - «Облік і аудит». Вона є невід'ємною частиною циклу економічних дисциплін, необхідних робітникам бухгалтерських та податкових підрозділів підприємств незалежно від форми власності та організаційно-правової форми

господарювання. Програму навчальної дисципліни розроблено у відповідності до вимог галузевого стандарту вищої освіти на базі освітньо-професійної програми підготовки бакалавра.

Мета дисципліни – надання студентам необхідних теоретичних основ, методичних рекомендацій і практичних навичок щодо розрахунку податкових зобов'язань з різних податків, зборів та обов'язкових платежів.

Для досягнення мети поставлені такі основні завдання:

- вивчення основних законодавчих та нормативних актів, які регламентують питання податкового обліку та податкової звітності;
- розгляд взаємозв'язку та суперечностей між бухгалтерським та податковим обліком;
- ознайомлення з основними складовими податкового обліку: предмет, завдання, функції;
- вивчення та характеристика загальних вимог, які ставляться до податкової звітності;
- ознайомлення з порядком ведення податкового обліку та звітності на підприємстві;

Предметом навчальної дисципліни є вивчення теоретичних основ та методичних рекомендацій щодо ведення податкового обліку та звітності з різних податків, зборів та обов'язкових платежів платниками податків.

Для кращого засвоєння навчального матеріалу дисципліни студенти повинні до її початку засвоїти знання і навички в галузі загальної економічної теорії, фінансів, макроекономіки, економіки, вміти простежити вплив економічних важелів державного управління економікою на основні фінансово-економічні показники роботи підприємств та їх фінансовий стан. Цю дисципліну вивчають студенти, оволодівши знаннями з таких спеціальних дисциплін, як “Оподаткування підприємств”.

У результаті вивчення навчальної дисципліни студенти повинні знати:

- основні законодавчі та нормативні акти, якими регламентується питання податкового обліку та звітності;
- основні спільні риси та відмінності між бухгалтерським та податковим обліком;
- економічну сутність податкового обліку, його предмет, задачі та функції;
- загальні вимоги, які ставляться до податкової звітності;
- методи податкового обліку;
- організацію обліку податків, зборів та обов'язкових платежів та порядок складання податкової звітності за ними;
- порядок ведення податкового обліку суб'єктами малого підприємництва та складання ними податкової звітності.

Уміти:

- використовувати основні законодавчі та нормативні акти, які регламентують порядок ведення податкового обліку та звітності на підприємстві;
- пояснювати взаємозв'язок та відмінності податкового та бухгалтерського обліку.

## ТЕМАТИЧНИЙ ПЛАН НАВЧАЛЬНОЇ ДИСЦИПЛІНИ

З самого початку вивчення дисципліни кожен студент має бути ознайомленим як з програмою дисципліни і формами організації навчання, так і зі структурою, змістом та обсягом кожного з її навчальних модулів, а також усіма видами контролю та методикою оцінювання навчальної роботи. Навчальний процес здійснюється у таких формах: лекційні, семінарські та практичні заняття, виконання індивідуального завдання, самостійна робота студентів, контрольні заходи. Тематичний план цієї дисципліни складається з двох модулів (табл. 1).

Таблиця 1. Структура залікового кредиту навчальної дисципліни

Модулі (семестри) та змістові модулі	Форми навчання	Всього, кредит/годин	Форми навчальної роботи			
			Лекц.	Сем., Пр.	Лаб.	СРС
Модуль. «Податковий облік»	денна	4,0 / 144	32	32	–	80
	заочна	4,0 / 144	8	8		128
ЗМ 1 Роль обліку в реалізації системи оподаткування в Україні. Основні принципи побудови податкового обліку ПДВ та податку на прибуток підприємств	денна	2,0 / 72,0	16	16		40
	заочна	2,0 / 72,0	4	4		64
ЗМ 2 Основні принципи відображення у податковому обліку окремих господарських операцій підприємств	денна	2,0 / 72,0	16	16		40
	заочна	2,0 / 72,0	4	4		64

Таблиця 2. Розподіл часу лекційного курсу за модулями і змістовими модулями та форми навчальної роботи студента

Зміст	Кількість годин	
	6.050100 ОіА	
	денне навчання	заочне навчання
ЗМ 1. Роль обліку в реалізації системи оподаткування в Україні. Основні принципи побудови податкового обліку ПДВ та податку на прибуток підприємств	16	4
Тема 1. Сутність та правила податкового обліку.	2	
Тема 2. Особливості організації податкового обліку на підприємствах України.	2	
Тема 3. Податковий облік розрахунків із ПДВ.	6	2
Тема 4. Принципи організації та ведення податкового обліку згідно з Законом України "Про оподаткування прибутку підприємств"	6	2
ЗМ 2 Основні принципи відображення у податковому обліку окремих господарських операцій підприємств	16	4
Тема 5. Особливості відображення в податковому обліку операцій з основними фондами.	6	2
Тема 6. Основні принципи відображення в податковому обліку операцій з товарно-матеріальними цінностями.	6	2
Тема 7. Організація податкового обліку нарахування заробітної плати	2	
Тема 8. Особливості податкового обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва	2	
Разом	32	8

## **ЗМІСТОВНИЙ МОДУЛЬ 1.**

### **Роль обліку в реалізації системи оподаткування в Україні. Основні принципи побудови податкового обліку ПДВ та податку на прибуток підприємств**

#### **Тема 1. СУТНІСТЬ ТА ПРАВИЛА ПОДАТКОВОГО ОБЛІКУ**

##### **План**

- 1.1. Поняття податкового обліку та його основні характеристики
- 1.2. Предмет податкового обліку та методи його ведення на підприємстві
- 1.3. Поняття фінансового, управлінського та податкового обліку
- 1.4. Взаємозв'язок та розбіжності бухгалтерського і податкового обліку
- 1.5. Моделі співіснування бухгалтерського і податкового обліку за кордоном. Види податкового обліку

##### **1.1. Поняття податкового обліку та його основні характеристики**

Реформування економіки України зумовило необхідність приведення вітчизняного обліку у відповідність до загальноприйнятих принципів організації, бо відмінності вітчизняної системи від діючої в економічно розвинутих країнах світу ускладнює інтеграцію нашої держави у міжнародну економіку, не сприяє залученню іноземних інвестицій в Україну. Тому прийнято ряд кардинальних заходів щодо реформування методології і методики організації бухгалтерського обліку на підприємствах.

Зокрема затверджено новий План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, низку Положень (стандартів), що максимально наближені до міжнародних і дають можливість чіткого поділу обліку на фінансовий і управлінський, як це прийнято у економічно розвинутих країнах світу.

Разом із тим особливості податкового законодавства України зумовили необхідність ведення податкового обліку, який потрібний для поглиблення інформативності фінансового обліку, оскільки на основі даних лише фінансового чи управлінського обліку неможливо досягти достовірного забезпечення податкової звітності.

У зв'язку із внесенням змін до Законів України “Про оподаткування прибутку підприємств” [3] і “Про податок на додану вартість” [4] в 1997 році законодавчо врегульовані правила ведення податкового обліку. Але основним недоліком існуючого податкового законодавства України є відсутність у ньому визначення терміну “податковий облік”.

*Податковий облік* – це система збору, реєстрації, узагальнення, зберігання та передачі інформації для визначення податкової бази з податків на основі даних



первинних документів, згрупованих відповідно з порядком, передбаченим діючим податковим законодавством [42]. Зазвичай, податковий облік здійснюється шляхом суцільного, безперервного та документального обліку господарських операцій, пов'язаних з визначенням податкової бази з конкретного податку.

Податковий облік ведеться з метою формування повної та достовірної інформації про господарські операції, що були проведені платником протягом звітного періоду з метою оподаткування, а також забезпечення інформацією внутрішніх та зовнішніх користувачів для контролю за вірністю нарахування, повнотою та своєчасністю перерахування податків.

Податковий облік має трьохрівневу структуру [58]: 1 – рівень первинних облікових документів; 2 – рівень податкових реєстрів; 3 – рівень податкової звітності з кожного податку (збору).

Первинний документ – це документ, який містить відомості про господарську операцію та підтверджує її здійснення [5].

Форми первинних документів податкового обліку можуть бути встановлені діючим податковим законодавством (податкові накладні). Якщо форми первинних документів податкового обліку не встановлені, то замість них використовуються первинні облікові документи бухгалтерського обліку. Платник податку може розробити первинні документи податкового обліку самостійно (довідки бухгалтера, податкові розрахунки, пояснювальні записки).

До первинних документів бухгалтерського обліку ставляться такі вимоги:

1. Вони мають бути складені під час здійснення господарської операції, або після її закінчення. Для забезпечення більш ефективної обробки даних на основі первинних документів складаються узагальнюючі облікові документи (матеріальний звіт).

2. Первинні та узагальнюючі облікові документи складаються на паперових чи машинних носіях і повинні мати такі обов'язкові реквізити [5]: назва документа; дата та місце складання; назва підприємства; зміст та обсяг та одиницю виміру господарської операції; посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції та правильність її оформлення; особистий підпис особи, яка приймала участь в здійсненні господарської операції.

*Господарська операція* – дія або подія, яка викликає зміни в структурі активів та зобов'язань, власному капіталі підприємства [5].

Первинні та зведені облікові документи можуть бути складені на паперових або машинних носіях і повинні мати такі обов'язкові реквізити [5]:

- 1) назву документа (форми);
- 2) дату і місце складання;
- 3) назву підприємства, від імені якого складено документ;
- 4) зміст та обсяг господарської операції, одиницю виміру господарської операції;
- 5) посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції та правильність її складання;
- 6) особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції.

Другий рівень податкового обліку регламентовано тільки за єдиним податком, податком на додану вартість та податком з доходів фізичних осіб.

Податкові реєстри – це форми систематизації даних податкового обліку за звітний (податковий) період, які згруповані відповідно до вимог податкового законодавства.

Податкові реєстри призначені для систематизації та накопичення інформації, яка міститься в первинних документах, аналітичних даних податкового обліку для відображення в податковій декларації. Реєстри податкового обліку ведуться на паперових чи машинних носіях.

Третім рівнем податкового обліку є податкова звітність з певних податків та зборів, яка складається платником податків виходячи з даних податкового обліку.

## **1.2. Предмет податкового обліку та методи його ведення на підприємстві**

Податковий облік доходів і витрат ведеться платником податку на підставі документально підтверджених даних із застосуванням відповідних правил і форм обліку.

Предметом податкового обліку виступає діяльність підприємства, в результаті якої у платника податків виникають зобов'язання щодо обчислення та сплати податків.

У податковому обліку застосовується кілька методів: касовий метод; метод нарахувань; метод першої події; метод останньої події (рис. 1).

Податковий облік доходів і витрат платника податків при застосуванні касового методу здійснюється виходячи з моменту придбання платником податку права користування або розпорядження доходами й часу визнання за ним понесених витрат з моментом фактичного одержання доходів і здійснення витрат. Якщо платник податків одержує доход або здійснює витрати не в грошовій формі, момент одержання такого доходу або здійснення витрат визначається в тому ж порядку, що використовується для визначення моменту одержання доходів або здійснення витрат у грошовій формі.

Використання касового методу передбачає облік платником податків доходів та витрат, виходячи із часу вступу платника податків у право власності на ці доходи або визнання за ним цих витрат. Моментом одержання доходів вважається момент, коли платник податків фактично придбає право одержання коштів. Як момент одержання доходу визначається момент одержання коштів, а при безготівковому розрахунку – момент надходження коштів на рахунок платника. При поетапному перерахуванні коштів – момент одержання першого платежу.

*Моментом здійснення витрат* є момент, коли платник податків фактично здійснює ці витрати. При виплаті коштів таким моментом є момент виплати наявних коштів, при безготівковому платежі – момент одержання банком або кредитною установою доручення платника податків перелічити відповідні грошові суми. При здійсненні таких витрат подібний момент визначається за останнім з таких платежів.

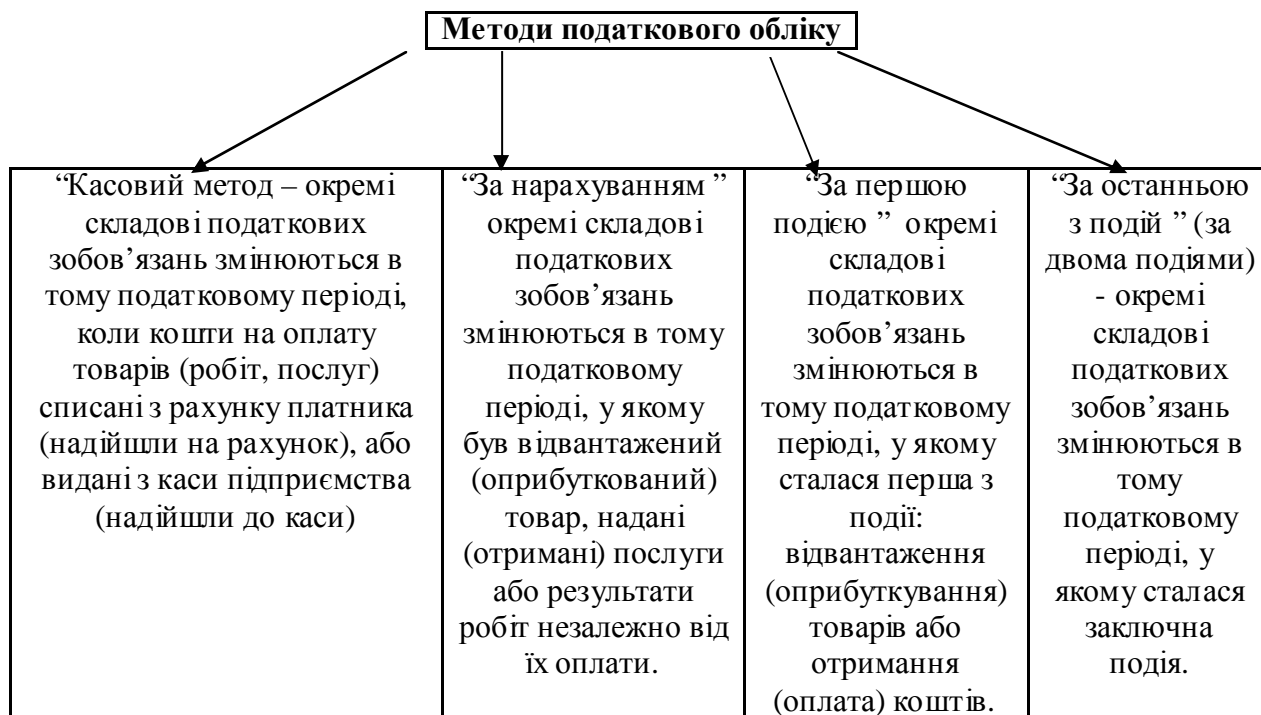


Рис. 1.1 - Методи податкового обліку [44]

У бухгалтерському обліку відповідно до ст. 4 Закону України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність” [2] доходи й витрати відображаються на момент їхнього виникнення, незалежно від дати надходження або сплати коштів, тобто методом нарахувань. У міжнародній практиці переважно використовують саме цей метод. Він вважається більш об’єктивним порівнянно з касовим методом. Застосування касового методу теж допускається, але у виняткових випадках і з певними, додатковими поясненнями.

При використанні методу нарахувань облік доходів і витрат ведеться платником податків, виходячи із часу придбання платником податків права на ці доходи або визнання за ним цих витрат, незалежно від моменту фактичного одержання їм доходів і розрахунків. Якщо платник одержує доходи або здійснює витрати не в грошовій формі, то момент одержання таких доходів або здійснення витрат визначається в такий же спосіб, як і при визначенні моменту одержання доходів або здійснення витрат у грошовій формі [21].

Моментом здійснення витрат при використанні платником податку методу нарахувань визнається момент, коли можливо однозначно визначити суму фінансового зобов’язання.

Метод ведення податкового обліку є незмінним протягом податкового періоду. У Російській Федерації, наприклад, зміна підприємством методу податкового обліку протягом строку податкового періоду допускається тільки в тому випадку, якщо протягом цього періоду підприємство ввійшло до складу консолідованої групи платників податку. Не допускається застосування різних методів обліку доходів і витрат, якщо вони стосуються однотипних операцій платника податку [21].

Ведення податкового обліку забезпечує можливість мати повне уявлення про всі операції, пов’язані з діяльністю платника податку, і про його фінансове

становище. Ці операції повинні бути відбиті таким чином, щоб можна було простежити їхній початок, перебіг і закінчення.

На сучасному етапі розвитку податкового обліку в Україні існує два підходи до ведення податкового обліку.

Перший - передбачає ведення податкового обліку на основі первинної документації без використання спеціальних реєстрів обліку.

Другий - передбачає ведення податкового обліку на основі первинної документації у реєстрах податкового обліку.

Ці підходи не передбачають використання методологічного апарату бухгалтерського обліку (подвійний запис, рахунків синтетичного та аналітичного обліку, балансового узагальнення). Одержання підсумкових даних для складання податкової звітності здійснюється шляхом накопичення й групування даних за окремими ознаками валових доходів та витрат.

### **1.3. Поняття фінансового, управлінського та податкового обліку**

Перехід України до ринкових відносин, значні перетворення у системі господарювання, зміни відносин власності, управління господарськими процесами тощо. Вони не могли не торкнутися і бухгалтерського обліку як системи впорядкованого узагальнення інформації про господарську діяльність, стан і рух майна та зобов'язань підприємств.

Єдина система бухгалтерського обліку поділяється на: системи фінансового, податкового та управлінського, кожна з яких має свою специфіку та мету (табл. 1.1).

Таблиця 1.1. Відмінні характеристики фінансового, управлінського і податкового обліку [15]

<b>Порівняльна характеристика</b>	<b>Фінансовий облік</b>	<b>Управлінський облік</b>	<b>Податковий облік</b>
Основні користувачі інформації	Особи і організації як всередині, так і поза господарською одиницею	Різні рівні керівництва	Контролюючі органи податкової адміністрації
Система запису	Система подвійного запису	Не обмежений системою подвійного запису: використовується будь-яка система	Можливе використання системи подвійного запису або будь-яка інша форма
Свобода вибору	Обмежений принципами ведення бухгалтерського обліку	Ніяких обмежень, крім вартості, єдиний критерій — придатність	Обмежений правилами ведення податкового обліку
Основний об'єкт обліку	Господарська одиниця в цілому	Різні структурні підрозділи господарської одиниці (центри витрат і відповідальності)	Господарська одиниця в цілому
Часовий аспект	Націлена на минуле	Націлена на майбутнє	Націлена на минуле

Продовження табл. 1.1

Частота складання звітності	Періодично на регулярній основі	Залежно від потреби може складатися і на нерегулярній основі	Періодично на регулярній основі
Ступінь надійності	Вимагає об'єктивності історичний за природою	Суттєво залежить від цілей планування	Вимагає точності: залежить від норм податкового законодавства

Фінансовий облік – збір даних на рахунках бухгалтерського обліку, для складання фінансової звітності, виявлення фінансових результатів за звітний період [50].

На основі фінансового обліку ведеться управлінський облік, тобто облік витрат виробництва, контроль за ними, прогнозування прибутку. Управлінський облік є основою фінансового менеджменту на підприємстві. Його результати призначені для внутрішнього користування.

Податковий облік призначений для визначення розміру податкових зобов'язань платника податків. Податковий облік організовують у такому порядку, щоб задовольнити потреби управління і служби податкового менеджменту в інформації щодо формування оподаткованої бази підприємства від усіх видів діяльності.

Об'єктами фінансового обліку є господарські процеси, в результаті яких змінюються активи, зобов'язання і капітал підприємства. Об'єктом податкового обліку є господарські операції платника податків і зборів, що відображають виникнення чи зміну об'єкта оподаткування (табл. 1.2).

Таблиця 1.2. Об'єкти фінансового та податкового обліку [15]

<b>Фінансовий облік</b>	<b>Податковий облік</b>
Виробничі та невиробничі основні засоби	Основні фонди, пов'язані з виробництвом і реалізацією продукції
Власні та придбані предмети праці виробничого і невиробничого призначення	Придбані виробничі запаси
Засоби сфери обігу (кошти, дебіторська заборгованість)	–
Витрати виробництва	Валові витрати
Власні роботи та послуги та виконані іншими підприємствами	Роботи та послуги виробничого призначення, виконані іншими
Доходи (виручка) від реалізації продукції (робіт, послуг), інші доходи	Валові доходи
Фінансові результати	Оподаткований прибуток

Предметом фінансового обліку є господарські засоби за їх складом і розміщенням, джерела утворення та їх цільове призначення, господарські процеси, що відбуваються в результаті виробництва продукції, витрати та результати господарської діяльності в цілому.

Податковий облік має дещо вужчу спрямованість, оскільки господарські засоби фігурують тут в якості об'єкта лише відповідно до того, як вони пов'язані з визначенням бази оподаткування.

Найбільш всеохоплюючою є система фінансового обліку, тому в ній застосовують усі елементи методу загальної системи бухгалтерського обліку –

рахунки, подвійний запис, документацію, інвентаризацію, оцінку, калькуляцію. Підсистема податкового обліку охоплює значно вужче коло об'єктів.

Документація в системі податкового обліку обмежується первинними документами, податковими накладними, реєстром виданих та отриманих податкових накладних, реєстрами обліку валових доходів і витрат. Інвентаризація власне у податковому обліку не застосовується, хоч її не можна ігнорувати при визначенні приросту (убутку) товарів, інших виробничих запасів. Але здебільшого уточнення залишків товарно-матеріальних цінностей (ТМЦ) за даними інвентаризації проводять у фінансовому обліку.

Якщо податковий облік ведуть поза системою, шляхом вибірки даних, тут не застосовують такі елементи методу бухгалтерського обліку як рахунки і подвійний запис операцій, що до речі, властиве інколи управлінському обліку в окремих країнах. В Україні як фінансовий, так і управлінський облік (а на великих підприємствах це доцільно і щодо податкового обліку) ведуть у системі кореспонденції рахунків подвійним записом.

У бухгалтерському обліку до його поділу на фінансовий і управлінський, а тепер у них застосовують усі види вимірників – натуральні, трудові, умовні та грошові, то у податковому обліку використовується грошовий та натуральний вимірник.

Податковий і фінансовий облік відрізняються як за первинними документами (податкова накладна – у податковому обліку і товарно-транспортна накладна – у фінансовому обліку), так і за обліковими реєстрами (реєстр податкових накладних, реєстри обліку валових витрат та валових доходів, аналогів яким у фінансовому обліку взагалі немає), звітними документами, податкові форми яких набагато численніші, ніж у фінансовій звітності, термінами подання звітності, які у податковій системі більш оперативні порівняно з фінансовою. Зокрема, податкова звітність є місячною, квартальною і річною, у той час як фінансова – лише квартальною і річною. Тут доречно зазначити, що у жодній країні Європейського Союзу на підприємства не покладають обов'язок щоквартального складання фінансової звітності. Правилom є складання річної фінансової звітності. Додаткові обов'язки покладають лише на ті підприємства, акції яких котуються на біржі, та на банківські установи.

У той же час документи податкової звітності виконують функції первинних документів фінансового обліку, оскільки для складання деяких форм податкової звітності дані фінансового обліку – лише вихідна інформаційна база, а потім ці ж самі форми податкової звітності є основою для записів у аналітичних реєстрах фінансового обліку.

Так, розрахунок плати за землю складається на основі акта на право власності (користування) землею, а потім цей же розрахунок використовують для записів у реєстрах фінансового обліку. Аналогічно використовують розрахунок податку з власників транспортних засобів та інших самоходних машин, основою для складання якого є інвентарні картки з обліку основних засобів, розрахунок плати за спеціальне використання водних ресурсів, складений за інформацією про наявність споживачів води, норми споживання води та ставки плати.

### 1.4. Взаємозв'язок та розбіжності бухгалтерського і податкового обліку

Податковий облік має право на існування поряд із фінансовим, але відмінності між ними поглиблюються. Адже особливості системи оподаткування підприємств України зумовлюють специфічні методи і прийоми облікового забезпечення обчислення податків, зборів, платежів, які у фінансовому обліку зараз не застосовують: розмежування подій на першу та другу, відмінні специфічні економічні категорії валові витрати і валові доходи, відмінна методика списання витрат на ремонти основних фондів, різниця в їх аналітичному обліку, відмінні первинні документи та аналітичні реєстри.

Разом з тим податковий облік нині надто ускладнений, а тому його треба удосконалювати. Але, враховуючи підпорядкованість облікового забезпечення вимогам податкової звітності, яка в свою чергу зумовлена різноманітністю податків, зборів і платежів, таке вдосконалення можливе лише за умови спрощення системи оподаткування підприємств.

Неприйняття податкового обліку певною частиною фахівців зумовлено тим, що коли функції податкового обліку повною мірою виконував бухгалтерський облік ще до його поділу на фінансовий та управлінський. Тепер же сфера фінансового обліку чітко окреслена відповідними положеннями, які не охоплюють предмета податкового обліку, що й зумовлює цілий ряд інших відмінностей, зокрема, у застосуванні елементів методу бухгалтерського обліку (табл. 1.3).

Таблиця 1.3. Розбіжності між економічною сутністю операцій і податковим трактуванням подій [15]

Сутність подій	Податковий облік	Бухгалтерський облік
Аванс, отриманий від покупців	Валові доходи	Кредиторська заборгованість
Аванс, сплачений постачальникам	Валові витрати	Дебіторська заборгованість
Витрати на придбання ліцензії	Валові витрати	Нематеріальні активи
Здійснення прямих інвестицій	Валові витрати	Фінансові інвестиції
Нестачі	Відносяться на витрати тільки в межах норм натурального убутку	Відображається вся сума
Придбання паливно-мастильних матеріалів для легкових автомобілів	Відносяться на витрати в розмірі 50%, у періоді в якому паливно-мастильні матеріали були використані	Відносяться на витрати
Безнадійна заборгованість	Збільшують витрати, якщо мала місце затримка оплати вартості товарів понад 90 днів і платник звернувся до суду	Відносяться на витрати
Представницькі витрати	Відносяться на витрати не більше 2% від прибутку за звітний податковий період	Відносяться на витрати
Штрафи, пені, неустойки	Не відносяться на витрати	Відносяться на витрати
Благодійна допомога неприбутковим організаціям	Враховується від 2% до 5% оподаткованого прибутку за звітний період	У витрати включається вся сума
Податок на прибуток	Не відноситься на витрати	Відноситься на витрати

Однак дослідження методологічних аспектів цієї проблеми, не дивлячись на її нагальність, не проводиться, що зумовлює суттєві недоліки методики організації фінансового та, особливо податкового і управлінського обліку безпосередньо на підприємствах. В багатьох випадках тут існує паралелізм та дублювання, що збільшує і без того значний обсяг рутинної роботи бухгалтерів.

Відмінності бухгалтерського і податкового обліку характеризуються такими положеннями:

- бухгалтерській облік не призначений для вирішення завдань щодо правильного обчислення сум податкових платежів;

- на відміну від бухгалтерського обліку у податковому обліку витрати на амортизацію не відносять до складу валових витрат, а виділяють окремо;

- до валових витрат не входять витрати, не пов'язані із виробничою діяльністю підприємства, а в бухгалтерському обліку вони включаються до складу витрат;

- наявність у податковому обліку витрат подвійного призначення;

- різний підхід до визначення об'єкту оподаткування (об'єкт оподаткування у податковому обліку – це величина, яка не збігається з прибутком підприємств, що є об'єктом оподаткування у бухгалтерському обліку);

- визначальним у оподаткуванні підприємств є розмежування операцій з придбання сировини і матеріалів, робіт і послуг або продажу продукції (робіт, послуг) за податковими періодами на так звану “першу” та “другу” події, що у фінансовому обліку без відображення на спеціальних рахунках чи субрахунках не досягається;

- існування нормативів при включенні витрат до складу валових витрат (витрати на ремонт основних фондів, кошти які перераховуються неприбутковим організаціям, витрати на рекламу, витрати на придбання паливно-мастильних матеріалів, витрати на підвищення кваліфікації);

- відмінність у призначенні бухгалтерської і податкової звітності (якщо за даними першої можна охарактеризувати фінансовий стан підприємства, то за даними другої – стан розрахунків з бюджетом за відповідними податками;

- відмінності у оцінці активів та зобов'язань. Наприклад, витрати на утримання об'єктів соціальної сфери, легкового автотранспорту, кошти, перераховані як благодійні внески, не включаються до валових витрат, але відображаються у фінансовому обліку як операційні витрати; доходи і витрати майбутніх періодів у податковому обліку відображаються повністю відразу, а у фінансовому обліку їх зараховують на умовах принципу відповідності, виходячи з терміну, на який вони розраховані;

- метою фінансового обліку є комплексна оцінка реального фінансового стану підприємства і його методологія регулюється виключно Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, то мета податкового обліку полягає у визначенні бази для фіскальних платежів. Податковий облік переважно регулюється нормами Законів про податки і платежі, або ж інструктивними матеріалами податкової адміністрації України;

Таким чином в Україні, як і у економічно розвинутих країнах, реально існує податковий облік. Десятиріччями традиційно бухгалтерський облік у нас був



одночасно підпорядкований і потребам облікового забезпечення податкової звітності, в той час, як у більшості країн ринкової економіки податковий облік був відокремлений вже давно і його ведуть або ж зовсім незалежно від фінансового, або з певним наближенням до останнього. Тому логічним є те, що не всі теоретики і практики однозначно сприймають появу терміну «податковий облік».

Разом з тим фінансовий і податковий облік мають не тільки відмінності, але й спільні риси:

- різні податкові показники формуються і обчислюються за допомогою даних бухгалтерського обліку;
- обидва вони базуються на одних і тих самих первинних документах; фіксують одні й ті ж дані і факти господарського обліку;
- ці види обліку ведуть одні й ті ж спеціалісти – бухгалтери;
- основна частина інформації, отриманої у системі бухгалтерського і податкового обліку призначена для зовнішніх користувачів.

Як у фінансовому, так і в податковому обліку застосовуються найголовніші елементи бухгалтерського обліку — документація, подвійний запис.

Інколи дані фінансового обліку, правда узгоджені з вимогами податкового обліку, є вихідними для записів у податковому обліку. Так приріст (убуток) придбаних товарно-матеріальних цінностей визначається на основі даних фінансового обліку.

Для уточнення даних податкового обліку використовують первинні документи і облікові реєстри фінансового обліку. Зокрема так уточнюються дані щодо визначення податку на додану вартість, валових витрат, валових доходів, а також інших платежів.

Водночас організація податкового обліку на підприємствах утруднюється, бо у Плані рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, не передбачено окремих синтетичних, чи принаймні субрахунків для обліку валових витрат і валових доходів, які є визначальними при обчисленні оподатковуваного прибутку.

### **1.5. Моделі співіснування бухгалтерського і податкового обліку за кордоном. Види податкового обліку**

У зарубіжних країнах розрізняють дві моделі співіснування бухгалтерського і податкового обліку [21].

Перша модель – континентальна являє собою положення, за яким бухгалтерській і податковий облік фактично співпадають і перший виконує усі фіскально-облікові завдання (Германія, Швеція, Іспанія, Італія та ін.).

Друга модель – англосаксонська передбачає співіснування і ведення паралельно як бухгалтерського, так і податкового обліку (США, Англія, Австрія, Канада та ін.).

За ступенем участі бухгалтерського обліку в системі податкового обліку можна виділити три види податкового обліку [21]:

- бухгалтерській податковий облік – показники податкового обліку формуються виключно на даних бухгалтерського обліку;

- змішаний податковий облік – показники податкового обліку формуються на основі даних бухгалтерського обліку, але з використанням певних методів для цілей оподаткування;

- абсолютний податковий облік – показники податкового обліку формуються без участі бухгалтерського обліку (мито, державне мито).

У деяких зарубіжних країнах бухгалтерській облік є основою складання податкової звітності [21]. Так у Білорусі до компетенції головного бухгалтера входить складання і своєчасне надання повної й достовірної бухгалтерської та податкової звітності. У Литві бухгалтерський облік має забезпечувати процес своєчасного та достовірного складання податкової та статистичної звітності.

У Киргизії одне із завдань бухгалтерського обліку полягає у складанні фінансової звітності, забезпеченні інформацією для складання інших видів звітності. У Молдові бухгалтерський облік є комплексною системою обліку, інформації і звітності, на базі якої визначають необхідні показники для складання податкової звітності. В Узбекистані одним із завдань бухгалтерського обліку є складання фінансової, податкової та іншої звітності.

У країнах ЄЕС система бухгалтерського обліку є джерелом складання декларації про прибуток.

Існування проблеми податкового обліку в Україні є результатом розбіжностей між Законами України “Про бухгалтерський облік в Україні” і “Про оподаткування прибутку підприємств”. Проблема податкового обліку може бути розв’язана шляхом прийняття законодавчого чи нормативно-правового акту, у якому б були закріплені методологічні, методичні та організаційні аспекти ведення податкового обліку на підприємстві.

Методологічний аспект передбачає визначення засад, на яких формується система податкового обліку. Методичний аспект має висвітлити процедурний бік податкового обліку, тобто порядок формування вихідної інформації і підготовки даних для складання податкової звітності. Організаційний аспект має відповісти на питання: хто та в яких регістрах буде вести податковий облік.

## Питання для самоконтролю

1. Як ви обґрунтуєте актуальність створення системи податкового обліку на українських підприємствах ?
2. Чим можна пояснити необхідність створення та об'єктивність виникнення системи податкового обліку ?
3. Охарактеризуйте сутність та значення податкового обліку ?
4. Поясніть роль податкового обліку в сучасній обліковій системі підприємства.
5. Якими рисами можна охарактеризувати сучасний облік ?
6. Дайте характеристику мети та завдань податкового обліку.
7. У чому полягає предмет та об'єкти податкового обліку ?
8. Охарактеризуйте об'єкти податкового обліку ?
9. Дайте характеристику окремим видам об'єктів податкового обліку.
10. Охарактеризуйте сутність податків, зборів та обов'язкових платежів?
11. Визначте основні відмінності між податками, зборами та обов'язковими платежами ?
12. Охарактеризуйте відмінності між прямими та непрямими податками. Наведіть приклади прямих та непрямих податків.
13. Назвіть податки та збори, які враховують в податковому обліку.
14. Охарактеризуйте методи податкового обліку.
15. На яких основних засадах формується концепція методу податкового обліку.
16. Назвіть основні складові елементи податкового обліку.
17. Дайте загальну характеристику суті елементів правового механізму податків, які використовуються в податковому обліку.
18. Назвіть основних користувачів інформації системи обліку на підприємстві.
19. У чому полягає взаємозв'язок та відмінності між фінансовим, податковим та управлінським обліком.
20. Дайте характеристику основних критеріїв співставлення податкового, фінансового та управлінського обліку.
21. У чому полягає сутність існуючих сьогодні за кордоном моделей взаємодії фінансового та податкового обліку.
22. Дайте характеристику та назвіть види податкового обліку.

## **Тема 2. ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ ПОДАТКОВОГО ОБЛІКУ НА ПІДПРИЄМСТВАХ УКРАЇНИ**

### **План**

- 2.1. Нормативне регулювання податкового обліку
- 2.2 Методика організації податкового обліку на підприємствах
- 2.3 Способи впровадження податкового обліку в системі рахунків
- 2.4 Податкова звітність як показник ефективності організації податкового обліку

### **2.1 Нормативне регулювання податкового обліку**

Виходячи з мети податкового обліку - формування повної та достовірної інформації про розмір та інші характеристики показників (значення показників), визначаючих об'єкт оподаткування та складання звітності, організація системи цього виду обліку на підприємствах повинна включати наступні компоненти:

- визначення сукупності показників, що прямо або опосередковано впливають на розмір податкової бази або об'єкта податкового обліку (об'єкту оподаткування);
- визначення критеріїв їх систематизації в регістрах податкового обліку;
- визначення порядку ведення обліку, формування та відображення в регістрах інформації про об'єкти обліку.

Визначення показників, які прямо або опосередковано впливають на податкову базу об'єкта податкового обліку, здійснюється за допомогою аналізу законодавчо-нормативної бази, що регулює питання оподаткування підприємств.

Слід відзначити, що регулюванню та зміні підлягає не стільки загалом система оподаткування підприємств, а окремі елементи правового механізму певного податку, які також виступають елементами податкового обліку. Наприклад, не надання платникам податку на прибуток права на ведення податкового обліку не виробничих фондів<sup>1</sup> та нарахування відповідної амортизації не впливає загалом на методику ведення податкового обліку податку на прибуток та складання відповідної податкової звітності. Але введення таких обмежень ускладнює облік у зв'язку з необхідністю ведення окремого обліку таких об'єктів та витрат на їх утримання, а також постійного

---

<sup>1</sup> Під терміном "невиробничі фонди" розуміються капітальні активи, які не використовують у господарській діяльності платника податку. До таких не виробничих фондів відносять:

- капітальні активи (або їх структурні компоненти), які підпадають під визначення групи 1 основних фондів, включаючи орендовані;

- капітальні активи, які підпадають під визначення груп 2, 3 і 4 основних фондів, які є невід'ємною частиною, розміщені або використовуються для забезпечення діяльності не виробничих фондів, що підпадають під визначення групи 1 основних фондів або вилучені з місця ведення господарської діяльності платника податку та передані у безоплатне користування особам, які не є платниками цього податку.

Порядок бухгалтерського обліку вартості не виробничих фондів установлюється Міністерством фінансів України. Такий бухгалтерський облік ведеться окремо від податкового обліку та не впливає на податкові зобов'язання платника податку.

коригування даних фінансового обліку, у якому об'єкти невиробничих фондів обліковують за загальними правилами.

Уся система законодавчо-нормативного регулювання податкового обліку складається з трьох рівнів:

*1 рівень – законодавчий*, на якому встановлюють як загальні положення, що регулюють податкову систему в цілому та характеристики податкових важелів, так і характеристики окремих податків, механізм їх обчислення і сплати.

До законодавчого рівня відносять закони України з питань оподаткування: Конституція України // Відомості Верховної ради України. – 1996.

– Закон України “Про систему оподаткування ” від 25.06.1991 р., №1251-ХІІ;

– Закон України “Про податок на додану вартість ” від 3 грудня 1997 року № 168/97;

– Закон України про оподаткування прибутку підприємств ” (в редакції Закону України від 22 травня 1997 року № 283/97-ВР);

– Закон України «Про податок з доходів фізичних осіб» від 22.05.2003 р. № 889-ІV;

– Закон України "Про порядок погашення зобов'язань платником податків перед бюджетами і державними цільовими фондами" від 21.12.2000 р. № 2181-ІІІ;

– Закон України “Про податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів ” від 11 грудня 1991 року № 1963-ХІІ;

– Закон України "Про плату за землю" (в редакції Закону України від 19 вересня 1996 р. № 378/96-ВР);

– Указ Президента України "Про внесення змін до Указу Президента України від 3 липня 1998 р. № 727/98 "Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва" від 28 червня 1999 р. № 746/99 та ін.

*2 рівень - підзаконні нормативні акти* - це акти, що містять правові норми і приймаються органами державної виконавчої влади. Вони видаються на основі і на виконання чинних законів. Однак слід мати на увазі, що підзаконні нормативні акти також мають обов'язково виконуватись. Вони видаються для конкретизації прав і обов'язків суб'єктів права, що не відображено докладно в законах. До підзаконних нормативних актів належать укази нормативного характеру Президента України, Постанови Верховної Ради України, постанови Кабінету Міністрів України, накази, інструкції та інші акти міністерств, відомств України, державних регіональних та місцевих органів управління. Однак, головною умовою набрання тим чи іншим актом статусу підзаконного акту є їх реєстрація в Міністерстві юстиції України та публікація в офіційних виданнях, якщо цього не зроблено - акти, не призводять до правових наслідків як такі, що не набрали чинності.

До підзаконних нормативних актів у галузі податкового обліку зокрема можна віднести:

– Наказ Міністерству фінансів України «Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкцію по його застосуванню» від 30.11.1999 р. № 291.

– Інструкцію з бухгалтерського обліку податку на додану вартість, затверджену наказом Міністерства фінансів України від 01.07.1997 р. № 141;

– Порядку ведення реєстру отриманих і виданих податкових накладних, затвердженого наказом ДПАУ від 30.06.2005 р. № 244;

– Порядку заповнення податкових накладних, затвердженого наказом ДНАУ від 30.05.1997 р. № 165;

– Порядку заповнення податкової декларації з ПДВ, затвердженого наказом ДПАУ від 20.07.1997 р. № 143;

– Порядку заповнення декларації з прибутку підприємства, затвердженого ДПАУ № 169 та ін.

*3 рівень складають ненормативні акти, до яких відносяться акти, що містять думку контролюючих органів на порядок ведення податкового обліку в певних ситуаціях (наприклад, листи ДПАУ, Пенсійного фонду, тощо); акти індивідуального застосування (наприклад, податкові роз'яснення, які були видані на запит рішення судів). Ці акти мають роз'яснювальний, тобто не мають обов'язкового для використання, характер. Але загальна мета прийняття таких актів – інформування платників податків про ті позиції та висновки контролюючих органів щодо організації та ведення податкового обліку, які існують на певний проміжок часу.*

## **2.2 Методика організації податкового обліку на підприємствах**

Зважаючи на обов'язковий характер податкових платежів, повністю відмовитися від податкових витрат підприємство не в змозі, проте оптимізувати їх суму відповідно до цільових установок підприємства можливо.

Така оптимізація податкових витрат може здійснюватися за допомогою побудови й використання на підприємстві раціональної системи організації податкового обліку, яка передбачає впровадження на підприємстві:

– ефективної податкової політики у формі системи заходів, що проводиться у галузі податкового обліку і передбачає варіанти (сценарії) його поведінки у взаєминах з державою щодо питань обчислення та уплати податкових платежів;

– створення первинних та облікових реєстрів, пов'язаних з процесом врахування об'єктів податкового обліку, та їх елементів, а також його інтеграція в загальний документообіг підприємства;

– системи ведення податкового обліку, яка б забезпечувала: правильне і своєчасне заповнення реєстрів податкового обліку; достовірне заповнення і своєчасне подання податкової звітності.

Раціональна організація податкового обліку дозволяє скоротити витрати підприємства, що пов'язані з оподаткуванням, з декількох напрямків, зокрема за рахунок:

– скорочення суми податкових платежів підприємства;

– уникнення витрат на сплату фінансових санкцій, пов'язаних з некоректним веденням податкового обліку на підприємстві;

– отримання додаткового прибутку завдяки збільшенню оборотності капіталу за рахунок недопущення податкових переплат;

– економії витрат на організацію та ведення податкового обліку.

При організації податкового обліку на підприємстві керівництву треба враховувати:

1) необхідність поділу всіх господарських операцій виходячи з критерію можливості їх ідентифікації як операцій, пов'язаних із здійсненням господарської діяльності, при чому такий поділ обов'язковий для обліку як доходів, так і витрат;

2) ступінь деталізації обліку, при цьому мінімальна деталізація вже передбачена законодавчо-нормативними актами, зокрема:

- Законом України "Про податок на додану вартість" передбачена необхідність деталізації облікової інформації про податкові зобов'язання і кредит, виходячи з:

а) групування операцій на оподатковані та неоподатковані ПДВ;

б) визначення місця надання товарів (послуг): у межах або за межами України;

- Закон України "Про оподаткування прибутку підприємств" передбачає необхідність угруповання облікових відомостей за:

а) видами діяльності (наприклад, придбання корпоративних прав, рух необоротних активів, рух матеріальних запасів, торгівля борговими зобов'язаннями, ЗЕД, страхування і т.д.);

б) видами активів, що беруть участь в господарських операціях (наприклад, основних фондів, запасів, боргових зобов'язань, цінних паперів і т.д.);

в) групами осіб, які є сторонами в господарських операціях (наприклад, пов'язані особи, нерезиденти);

г) способами розрахунків (наприклад, з використанням національної або іноземної валюти, векселів, товарів тощо);

3) перелік необхідних первинних документів і реквізитів у них, що формують відповідний документообіг. Так, Закон України "Про податок на додану вартість" передбачає обов'язковість заповнення і отримання податкових накладних, що засвідчують факт нарахування (сплати) ПДВ у процесі поставки товарів (послуг);

4) перелік потрібних облікових реєстрів. Так, Закон України "Про оподаткування прибутку підприємств", зокрема, передбачає необхідність ведення облікових реєстрів з нарахування амортизації і розрахунку балансової вартості основних фондів, а також приросту (убутку) товарно-матеріальних запасів;

5) організаційно-правові принципи створення підприємства, зокрема це особливо важливо для тих підприємств, які мають достатньо розгалужену мережу філій або структурних підрозділів.

Аналіз робіт зарубіжних та вітчизняних спеціалістів у галузі ведення податкового обліку показав, що на сьогодні відсутній єдиний підхід до визначення основних понять, складу та змісту податкового обліку, а також його функцій та

принципів впровадження на українських підприємствах. Тому подальші рекомендації щодо організації податкового обліку мають авторський характер.

Виходячи з наведеного переліку питань, які повинні бути враховані при організації податкового обліку, можна сформулювати загальну трьохрівневу ієрархічну структуру податкового обліку на підприємствах (рис. 2.1):

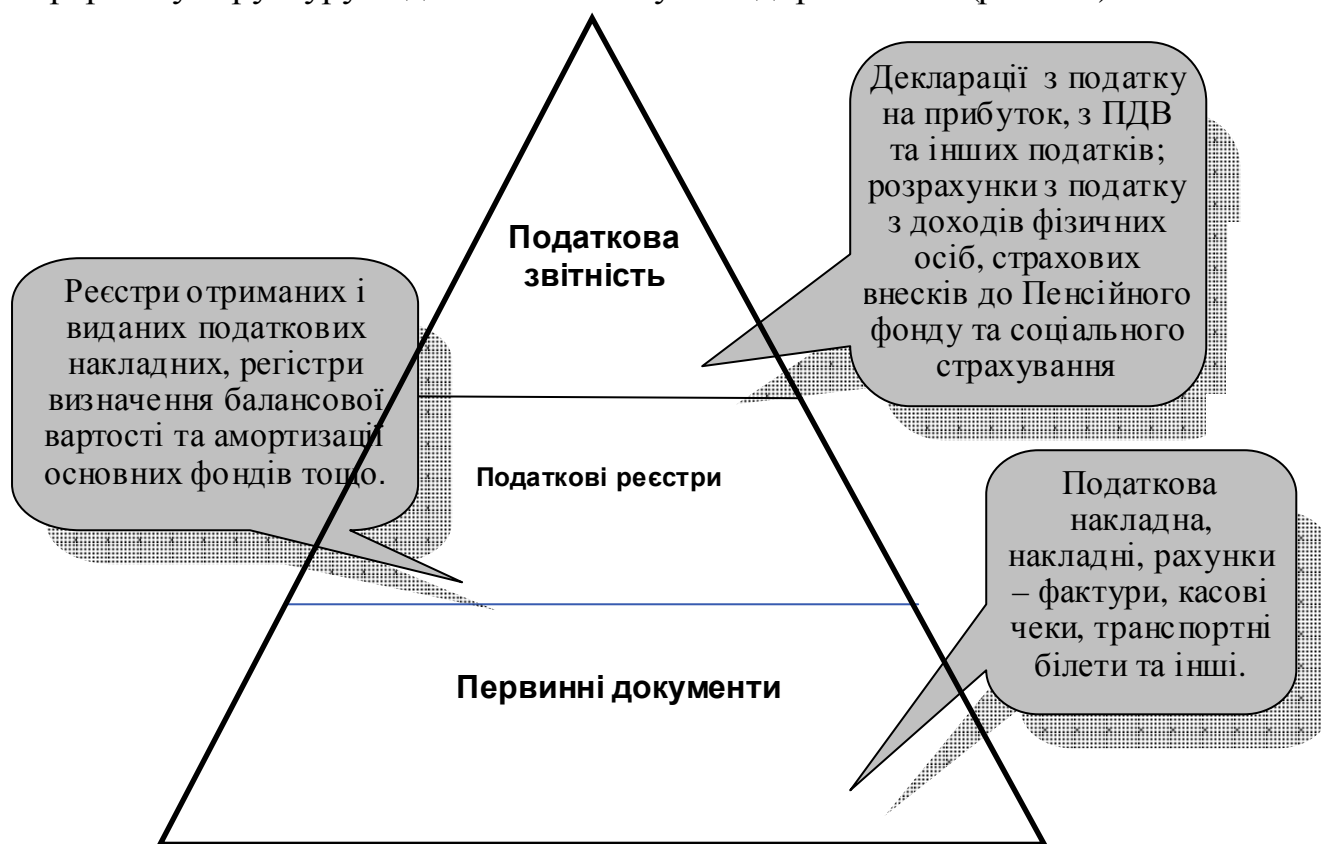


Рис. 2.1 - Загальна концепція організації податкового обліку

- 1 - рівень первинних облікових документів;
- 2 - рівень податкових реєстрів;
- 3 - рівень податкової звітності з конкретного податку.

*Рівень перший – первинні документи.* Форми первинних документів, що можуть використовуватися в податковому обліку умовно можуть бути розділені на три групи:

- встановлені податковим законодавством;
- первинні документи бухгалтерського обліку;
- розроблені підприємством самостійно.

*Перша група первинних документів* податкового обліку дуже нечисленна та встановлена як нормами спеціальних податкових законів (наприклад, податкові накладні, заява на використання права на податкову соціальну пільгу), так підзаконними нормативними актами. Слід зазначити, що законодавчі акти з питань оподаткування не містять форм первинних документів – вони тільки встановлюють їх види та напрямки використання. У свою чергу, розробка подальшої форми таких документів здійснюється відповідними контролюючими



органами, до компетенції яких відносяться відповідні повноваження (наприклад, податковими органами).

У випадку, якщо первинні документи податкового обліку законодавчо не встановлені, замість них на практиці використовують первинні облікові документи бухгалтерського обліку. Саме вони формують *другу групу первинних документів* податкового обліку.

До заповнення первинних документів бухгалтерського обліку встановлено низку вимог, які визначені у ст. 9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»:

→ первинні документи повинні бути складені під час здійснення господарської операції, а якщо це неможливо - безпосередньо після її закінчення;

→ для контролю і зручності обробки даних на підставі первинних документів можуть складатися узагальнюючі облікові документи (наприклад, матеріальний звіт);

→ первинні й узагальнюючі облікові документи можуть бути складені на паперових або машинних носіях і мати такі обов'язкові реквізити:

- назва документа (форми);
- дата й місце складання;
- назва підприємства, від імені якого складений документ;
- зміст і обсяг господарської операції, одиниця виміру господарської операції;
- посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції й правильність її оформлення;
- особистий підпис або інші дані, що дають можливість ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції.

*Третя група первинних документів.* Крім того, платник податків може розробити первинні документи податкового обліку самостійно (наприклад, довідки бухгалтера або податкові розрахунки, коректування, пояснювальні записки та ін.). При цьому податкові органи не мають права вимагати від платника документів, не встановлених законодавством, але мають право не визнавати видатки платника, якщо вони не підтверджені документально.

Підприємство самостійно визначає права працівників на підписання відповідних документів, при цьому враховуються посада, яку обіймає працівник, і встановлена законодавством форма документа.

*Другий рівень – податкові реєстри.* Один з головних інструментів податкового обліку - групування даних первинних документів в аналітичні реєстри згідно з вимогами податкового, а не бухгалтерського законодавства для формування та визначення об'єктів обліку, податкової бази, а також заповнення податкових декларацій та розрахунків.

Слід відзначити, що на сьогодні в податковому обліку існують регламентовані податкові реєстри тільки за єдиним податком та податком на додану вартість.

*Податкові реєстри* - це зведені форми систематизації даних податкового обліку за звітний (податковий) період, згруповані відповідно до вимог податкового законодавства.

Організація системи податкових реєстрів, в першу чергу, являє собою визначення сукупності показників, які прямо або опосередковано впливають на розмір об'єктів обліку та їх податкової бази, критеріїв їх систематизації. Виходячи з цього при організації податкових реєстрів виникає необхідність визначення та використання наступних додаткових категорій:

- одиниця податкового обліку - об'єкти податкового обліку, інформація про яких використовується більше ніж за один звітний (податкового) період.

- показники податкового обліку - перелік характеристик, істотних для об'єкта обліку.

- дані податкового обліку - інформація про величину або іншу характеристику показників (значення показника), що визначають об'єкт обліку, що відображається в розроблених таблицях, довідках бухгалтера й інших документах платника податків, що групують інформацію про об'єкти обліку;

- аналітичні реєстри податкового обліку - сукупність показників (звідні форми), що використовуються для систематизації даних податкового обліку за звітний період, згрупованих відповідно до вимог податкового законодавства, без розподілу (відображення) за рахунками бухгалтерського обліку.

Форми реєстрів податкового обліку й порядок відбиття в них даних первинних і узагальнюючих облікових документів розробляють платники податків самостійно, за винятком установлених законодавчо. Наприклад, до встановлених законодавством відносяться реєстри отриманих та виданих податкових накладних.

Облік в розроблених податкових реєстрах організовується так, щоб забезпечити безперервне віддзеркалення в хронологічному порядку фактів господарської діяльності, які відповідно до встановленого податкового законодавством порядку спричиняють або можуть спричинити зміну розміру об'єкта обліку (об'єкта оподаткування) та його податкової бази.

Заповнення реєстрів може здійснюватися як на паперових носіях, так й в електронному вигляді, до того ж останній варіант є більш привабливим виходячи з вимог податкових органів, виходячи з існуючої сьогодні тенденції подання податкових декларацій в електронному вигляді через Інтернет.

Оскільки форми реєстрів податкового обліку, дані первинних облікових документів визначаються платником податків самостійно у своїй обліковій політиці він може визначити перелік реквізитів, які повинні міститися в формах аналітичних реєстрів, до яких можуть належати наступні:

- найменування реєстру;
- період (дата) складання;
- вимірники операцій (натуральні або грошові);
- податкові реквізити контрагентів;
- найменування господарської операції;
- підпис та розшифрування підпису особи, яка відповідальна за складання реєстрів.

Важливим при організації податкового обліку в частині впровадження та використання податкових реєстрів є організація їх зберігання наряду з податковими деклараціями та розрахунками. Необхідність зберігання податкових реєстрів у

першу чергу пов'язана з тим, що саме в них міститься деталізація облікових даних, що містяться в податкових деклараціях або розрахунках.

Строки зберігання документів визначає "Перелік типових документів" [36], який поширюється не тільки на підприємства, але й на фізичних осіб-суб'єктів підприємницької діяльності. Для більшості первинних документів та облікових регістрів встановлено термін зберігання три роки за умови проведення перевірки податковими органами на період, до якого відносяться документи. Якщо перевірка не була проведена, то цей термін збільшується до закінчення перевірки. Однак документи стосовно заробітної плати робітників, а також здійснених нарахувань та перерахунків податку з доходів фізичних осіб та страхових внесків до Пенсійного фонду та Фондів соціального страхування мають строк зберігання до 75 років.

Згідно з пунктом 6.10 Положення про документальне забезпечення записів [37] у випадку зникнення чи знищення первинних документів, облікових регістрів та звітів керівник підприємства (установи) письмово сповіщає про це правоохоронні органи та наказом призначає комісію для встановлення переліку відсутніх документів та розслідування причин їхнього зникнення чи знищення. Результати роботи комісії оформлюються актом, який затверджується керівником підприємства (установи). Копія акту надається органу, в сфері управління якого знаходиться підприємство (установа), а також державній податковій інспекції – підприємствами та місцевому фінансовому органу – установами в 10-денний строк.

Також при зберіганні регістрів податкового обліку необхідно забезпечувати їхній захист від несанкціонованих виправлень. Виправлення помилки в регістрі податкового обліку повинне бути обґрунтоване й підтверджене підписом особи, яка внесла виправлення, з вказівкою дати й обґрунтуванням внесеного виправлення.

Також якщо виправлення впливають на розмір об'єкта обліку та податкової бази, підприємства повинні здійснити уточнення відповідних показників податкових декларацій або розрахунків за правилами, встановленими п. 5.1 ст. 5 Закону України "Про порядок погашення зобов'язань платником податків перед бюджетами і державними цільовими фондами" від 21.12.2000 р. № 2181-III.

*Третім рівнем податкового обліку є податкова звітність.* Як вже відзначалося під податковою звітністю слід розуміти систему взаємопов'язаних узагальнених показників, щодо визначення податкового зобов'язання по сплаті податків, які відображають результати діяльності підприємства за звітний період та фіксують процес обчислення податку (збору), а також суму, що підлягає сплаті до бюджету<sup>2</sup>.

Виходячи з існуючої на сьогодні практики ведення податкового обліку на українських підприємствах під податковою звітністю розуміються документи, що подаються платниками до податкових органів у строки, установлені законодавством, у яких наводяться дані, пов'язані з обчисленням і сплатою податку.

У тих випадках, коли законодавством передбачене подання податкової декларації за певним податком, то, якщо прямо не передбачене інше, платник

---

<sup>2</sup> Податки в Україні. Навч. посіб. / Укл. Кокшарова С.М. за підтримки Агентства США з міжнародного розвитку. – К.: 2006.- С. 33.

зобов'язаний подавати декларацію, навіть якщо в нього в якийсь зі звітних періодів відсутній об'єкт оподаткування податком.

Податкова декларація, як різновид податкової звітності, зазвичай, містить такі дані:

- ▮ період, за який визначається податкова база;
- ▮ систему показників, що дозволяють точно розрахувати податкову базу за конкретним податком;
- ▮ суму податку.

Зазначимо, що існуючий для деяких податків порядок податкового обліку передбачає тільки дворівневу систему податкового обліку (відсутній перший або другий рівень). У цьому випадку відсутній рівень при розрахунку податкової бази для цих податків не використовується.

## **2.3 Способи впровадження податкового обліку в системі рахунків**

Виходячи з наявності зв'язку рахунків податкової і фінансової бухгалтерії, можна виділити наступну класифікацію підсистем рахунків податкового обліку:

- ▮ системи, які передбачають створення інтегрованого плану рахунків – до них можна віднести бухгалтерській податковий облік та змішаний податковий облік;

- ▮ системи, які побудовані на створенні автономного плану рахунків, абсолютний податковий облік;

*Системи, що використовують інтегрований план рахунків* - це системи взаємозв'язку рахунків податкового і фінансового обліку, які ґрунтуються на побудові плану рахунків, у якому об'єднуються рахунки як податкової, так і фінансової бухгалтерії.

Така система обліку базується на функціональній ознаці класифікації рахунків виходячи з вигляду: активів або зобов'язань, витрат або доходів, видів господарських операцій та діяльності.

Основою побудови інтегрованої системи рахунків податкового і фінансового обліку є національний план рахунків, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 "Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку і Інструкції з його застосування".

У разі побудови інтегрованої системи обліку передбачається введення ряду аналітичних рахунків, що відображають величину податкових зобов'язань і кредиту, а також валових доходів і витрат.

Відповідно до Інструкції № 141 для обліку сум ПДВ, нарахованих (сплачених) у процесі здійснення господарської діяльності, застосовується рахунок 64 "Розрахунки по податках і платежах", а саме:

- ▮ субрахунок 641 "Розрахунки по податках", за дебетом якого відбиваються суми податкового кредиту по ПДВ, а за кредитом – суми податкових зобов'язань, нарахованих в результаті реалізації товарів (робіт, послуг);

- ▮ субрахунок 643 "Податкові зобов'язання" – використовується як проміжний рахунок у наступних випадках:

а) отримання підприємством коштів від покупців (замовників) в оплату продукції, товарів, робіт, послуг, інших матеріальних цінностей, необоротних активів і комісійних товарів, що підлягають поставці (передачі, виконанню); отримання комітентом коштів або інших видів компенсації вартості товарів від комісіонера;

б) отримання попередньої оплати вартості товарів (робіт, послуг), які будуть поставлені надалі;

– субрахунок 644 "Податковий кредит" - використовується як проміжний рахунок в наступних випадках:

а) перерахування комісіонером коштів на користь комітента або поставки останньому інших видів компенсації вартості комісійних товарів; здійснення попередньої оплати (до придбання) матеріальних цінностей, робіт і послуг, основних фондів, за винятком легкових автомобілів (крім таксомоторів), нематеріальних активів, які придбані з метою їх подальшого використання в оподаткованих операціях у межах господарської діяльності платника податку;

б) перерахування передоплати за товари (роботи, послуги), що підлягають подальшому отриманню.

Правила бухгалтерського обліку не містять порядок відображення і формування в обліку інформації про валові доходи й витрати, а також суми амортизаційних відрахувань, розрахованих відповідно до норм ст. 8 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств». Тому керівництво підприємства може самостійно визначити перелік рахунків і субрахунків, на яких будуть відображатися показники податкового обліку.

Наприклад, у випадку, якщо підприємство застосовує змішаний податковий облік та не використовує в обліку рахунків класу 8 «Витрати по елементах», то для відображення валових витрат в обліку можуть застосовуватися наступні рахунки:

– рахунок 80 «Матеріальні валові витрати» - відображає вартість матеріальних запасів, ТМЦ, малоцінних необоротних активів, що використовуються у господарській діяльності платника податків, з урахуванням приросту (убутку) запасів, розрахованого за п. 5.9 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств»;

– рахунок 81 «Валові витрати на оплату праці» - відображає витрати на оплату праці, що включаються до складу валових витрат відповідно до п. 5.6 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств»;

– рахунок 82 «Відрахування на соціальні заходи, віднесені до складу валових витрат» - формує інформацію про витрати підприємства у зв'язку з нарахуванням і сплатою внесків у Пенсійний фонд і Фонди соціального страхування;

– рахунок 83 «Податкова амортизація» - застосовується для розрахунку сум амортизаційних відрахувань, розрахованих відповідно до ст. 8 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств».

– рахунок 84 «Інші валові витрати» - відображаються витрати підприємства в результаті здійснення господарської діяльності, які не можуть бути віднесені до попередніх рахунків;

- рахунок 85 «Корегування валових витрат» у розрізі субрахунків:
  - а) 85-1 «Зміна суми компенсації вартості товарів (послуг)»;
  - б) 85-2 «Самостійно виявлені помилки за результатами минулих податкових періодів»;
  - в) 85-3 «Урегулювання сумнівної (безнадійної) заборгованості».

У свою чергу, валові доходи можуть бути відображені з використанням наступних рахунків:

– рахунок 77 «Валовий дохід від всіх видів господарської діяльності» в розрізі субрахунків:

- а) 77-1 «Валові доходи від продажу товарів (робіт, послуг)»;
  - б) 77-2 «Валові доходи від виконання довгострокових договорів»;
  - в) 77-3 «Прибуток від операцій з цінними паперами, фондовими й товарними деривативами»;
  - г) 77-4 «Прибуток від операцій із землею»;
  - д) 77-5 «Інші доходи».
- рахунок 78 "Корегування валового доходу" у розрізі субрахунків:
- а) 78-1 «Зміна компенсації вартості товарів (робіт, послуг)»;
  - б) 78-2 «Самостійно виявлені помилки за результатами минулих податкових періодів»;
  - в) 78-3 «Урегулювання сумнівної (безнадійної) заборгованості».

Приклад такої організації змішаного податкового обліку валових доходів й витрат наведений у табл. 2.1.

Таблиця 2.1. Приклад побудови кореспонденцій рахунків валових витрат і валових доходів у змішаному податковому обліку

Зміст операцій	Д-т	К-т
Валові витрати		
Відображено валові витрати на оплату праці	81	66
	23	81
Валові доходи		
Відображено валові доходи від продажу товарів	361	77-1
	701	641
	77-1	701

При такому веденні податкового обліку групування показників для заповнення рядків декларації по податку на прибуток підприємства забезпечується на рівні належним чином оформленого первинного документа, що фіксує факт здійснення господарської операції. Заповнення самої декларації полягає в перенесенні показників оборотно-сальдового балансу рахунків податкового обліку у відповідні її рядки.

## 2.4 Податкова звітність як показник ефективності організації податкового обліку

*Звітність* – завершальний результат фінансового, виробничого, податкового та статистичного обліку. Вона призначена для використання зовнішніми і внутрішніми користувачами.

Держава використовує звітність для контролю за правильністю та своєчасністю розрахунків по податкам, зборам, обов'язковим платежам. Показники звітності використовуються для моніторингу господарсько-фінансової діяльності підприємств. На підприємствах звітність використовують для контролю за виконанням планів, аналізу господарської діяльності, формування стратегічних планів. Від якості складання звітності залежить якість прийняття рішень тактичного і стратегічного плану, ефективність функціонування підприємства і держави в цілому.

Звітність підприємства поділяється на фінансову, податкову, статистичну.

*Фінансова звітність* – бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період.

*Статистична звітність* – це офіційна документована державна інформація, яка дає кількісну характеристику масових явищ та процесів, що відбуваються в економічній, соціальній, культурній та інших сферах життя.

*Податкова звітність* – сукупність дій платника податку по складанню, веденню і поданню документів, які містять інформацію про результати діяльності платника податку, його майновий стан і фіксують процес обчислення податку, а також суму, яка має бути сплачена до бюджету. Податкова звітність складається платником податків самостійно і подається до податкових органів за результатами звітного періоду у встановлені законодавством терміни.

Терміни подання податкової звітності встановлюються для кожного податку окремо. Першим днем подання звітності вважається день, наступний за днем закінчення звітного періоду. У випадках, коли останній день подання звітності є вихідним або святковим, днем подання звітності вважається перший робочий день, що йде за вихідним (святковим).

Форми податкової звітності та порядок їх заповнення розробляються Державною податковою адміністрацією України з обов'язковим узгодженням профільного комітету Верховної Ради України. Форми та періодичність подання податкової звітності по місцевим податкам та зборам розробляються і затверджуються місцевими органами влади.

Виділяють дві групи податкових документів [37]:

1. Розрахунково-декларативна документація – документи, у яких фіксуються податкові розрахунки й суми податків. По кожному податку існує єдиний розрахунковий документ, що надає платник податків у податковий орган у встановлений законодавством строк. У розрахунково-декларативних документах указуються строки подання звітності, база оподаткування, податкові пільги, розмір податкового окладу.

2. Довідкова документація – документи, що містять довідкові відомості, що деталізують дані для обчислення податків, які розшифровують або обґрунтовують податкові розрахунки. Подібна документація ділиться на: документи, необхідні для обчислення податків; документи довідкового характеру, що не впливають на вирахування сум податків.

*Податкова декларація* – документ, що подається платником податків до контролюючого органу у строки встановлені законодавством, на підставі якого здійснюється нарахування та/або сплата податку, збору (обов'язкового платежу) [12].

Платник податків самостійно обчислює суму податкового зобов'язання, яку зазначає у податковій декларації.

Податкова декларація приймається без попередньої перевірки. Незалежно від наявності відмови у прийнятті податкової декларації платник податків зобов'язаний погасити податкове зобов'язання, самостійно визначене ним у такій податковій декларації.

Податкова декларація подається до податкового органу у двох примірниках, один з яких повертається платнику з позначкою посадової особи податкового органу про дату її прийняття. Підпис посадової особи має бути засвідчений печаткою.

Податкова декларація повинна містити в собі наступні обов'язкові відомості:

- ідентифікаційний код платника податку;
- повне найменування платника податку, відомості про його місцезнаходження або місце проживання;
- період, за який подається декларація, або дата, за станом на яку подається декларація;
- дату подання податковому органу податкової декларації;
- розмір бази оподаткування; суму й розмір витрат і пільг;
- суму, не оподатковувану податком;
- ставку оподаткування;
- суму податку, що підлягає сплаті.

Податкові декларації подаються за базовий податковий період (табл. 2.2).

Таблиця 2.2. Строки подання податкової декларації

Звітний (податковий період)	Строки подання декларації
Календарний місяць	на протязі 20 календарних днів, що слідує за останнім календарним днем звітного місяця;
Календарний квартал чи кварталне півріччя	на протязі 40 календарних днів, що слідує за останнім календарним днем звітного кварталу (півріччя);
Календарний року	на протязі 60 календарних днів за останнім календарним днем звітного періоду;
Календарний рік – для платників податку з доходів фізичних осіб	до 1 квітня року, що слідує за звітним.

У податковому законодавстві передбачено подання податкової декларації незалежно від наявності (відсутності) податкових зобов'язань у платника податків (податок на прибуток підприємств, податок на додану вартість). Єдиним



виключенням з цього правила є збір на розвиток виноградарства, садівництва та хмелярства, в Порядку заповнення звіту з якого передбачено, що якщо у платника збору в звітному (податковому) періоді відсутні операції з продажу алкогольних напоїв та пива (тобто відсутній об'єкт оподаткування), він може звіт і не подавати.

Платник податку має право обрати один з трьох порядків подання податкової декларації: особисто; поштою; в електронному вигляді.

Декларацію підписує платник податку чи його представник у межах його повноважень.

Якщо платник податку після подання декларації знайшов арифметичну помилку чи описку, що призвело до заниження (завищення) податку, він може подати податковому органу декларацію з уточненнями разом із заявою про це. Така заява дорівнюється до подачі нової декларації.

Строки зберігання документів визначає “Перелік типових документів”, який розповсюджується не тільки на підприємства, алей на фізичних осіб-суб'єктів підприємницької діяльності.

Строки зберігання різних видів документів окрім Переліку типових документів визначаються також окремими Переліками, дія яких поширюється на деякі установи. Окрім того, на території України діють в частині, що не суперечить законодавству України, біля 150-ти відомчих (галузових) переліків документів, затверджених міністерствами та іншими центральними органами виконавчої влади колишнього СРСР.

Для основної частини первинних документів встановлено строк зберігання в три роки за умови проведення перевірки податковими органами за період, до якого відносяться документи. Якщо перевірка не була проведена, то цей строк збільшується до закінчення перевірки. Документи по заробітній платі робітників мають зберігатися до досягнення робітниками 75-річного віку.

Документи поділяються на дві категорії: ті, що направляються та ті, що не направляються до Національного архівного фонду. До Національного архівного фонду надходять документи, що мають наукову історико-культурну цінність, до яких документи більшості підприємств не відносяться. Однак якщо підприємство збирається знищити документи, строк зберігання яких закінчився, ним створюється експертна комісія з робітників підприємства та робітника місцевого архіву, яка визначає, чи підлягають документи переданню до Національного архівного фонду або ні. Але оскільки на більшості підприємств таких документів немає, як правило, вони не запрошують робітників архіву для прийняття відповідного рішення. Опис документів, що мають бути знищені, має бути узгоджений з експертно-перевірочною комісією при архіві.

Якщо документи не підлягають переданню до Національного архівного фонду та строки зберігання їх минули, то їх можна знищити.

Документи підлягають переданню організаціям, що займаються заготівкою вторинної сировини і їхня передача оформлюється відповідними накладними. При незначному об'ємі документів, що підлягають знищенню, вони можуть бути спалені, про що в акті робиться відповідна відмітка.

Слід відмітити, що навмисне знищення документів, здійснене за корисними мотивами чи внаслідок інших особистих інтересів, карається

штрафом до 50 неоподатковуваних мінімумів чи обмеженням свободи до 3 років відповідно до ст.357 Кримінального кодексу.

Якщо підприємство правомірно знищило документи, в яких минув строк зберігання, то податкові органи не можуть заявити про те, що валові витрати підприємства відповідного періоду є непідтвердженими.

Згідно з пунктом 6.10 Положення [37] у випадку пропажі чи знищення первинних документів, облікових реєстрів та звітів керівник підприємства (установи) письмово сповіщає про це правоохоронні органи та наказом призначає комісію для встановлення переліку відсутніх документів та розслідування причин їхньої пропажі чи знищення.

Для участі в роботі комісії запрошуються представники органів слідства, охорони та державного пожежного нагляду.

Результати роботи комісії оформлюються актом, який затверджується керівником підприємства (установи). Копія акту направляється органу, в сфері управління якого знаходиться підприємство (установа), а також державній податковій інспекції – підприємствами та місцевому фінансовому органу – установами в 10-денний строк.

Податковий орган має право самостійно визначити суму податкових зобов'язань платника податків не пізніше закінчення 1095 дня, наступного за останнім днем граничного строку подання податкової декларації, а у разі, коли така податкова декларація була надана пізніше, – за днем її фактичного подання. Якщо протягом зазначеного строку податковий орган не визначає суму податкових зобов'язань, платник податків вважається вільним від такого податкового зобов'язання, а спір стосовно такої декларації не підлягає розгляду в адміністративному або судовому порядку.

Податкове зобов'язання може бути нараховане або провадження у справі про стягнення такого податку може бути розпочате без дотримання строку давності 1095 днів у разі коли:

а) податкову декларацію за період, коли виникло податкове зобов'язання, не було подано;

б) судом встановлено скоєння злочину посадовими особами платника податків або фізичною особою - платником податків щодо умисного ухилення від сплати зазначеного податкового зобов'язання.

## **Питання для самоконтролю**

1. Визначте методологічні принципи організації податкового обліку на підприємстві.
2. Охарактеризуйте існуючі моделі ведення податкового обліку.
3. Дайте характеристику діючої системи нормативного регулювання організації та ведення податкового обліку в Україні ?
4. Перелічіть основні законодавчі акти, що визначають загальні вимоги ведення податкового обліку на підприємствах України.
5. Назвіть фундаментальні підзаконні нормативні акти, що регулюють ведення податкового обліку в Україні.
6. Назвіть нормативні відмінності в нормативному регулюванні та методології податкового та фінансового обліку.
7. Дайте характеристику первісних документів підприємства, що використовуються в податковому обліку.
8. В чому полягає специфіка організація обігу первинних документів в податковому обліку ?
9. Наведіть перелік обов'язкових реквізитів податкової накладної та інших первинних документів, що використовуються в податковому обліку ПДВ.
10. Визначить обов'язкові реквізити первинних документів, що одночасно використовуються в фінансовому та податковому обліку.
11. Дайте характеристику податкових реєстрів, як елементу організації податкового обліку.
12. Назвіть податкові реєстри, які законодавчо затверджені в Україні.
13. Назвіть існуючі варіанти організації податкового обліку в системі рахунків.
14. Визначить типові проводки ПДВ, що визначені правилами фінансового обліку та використовуються в податковому.
15. Охарактеризуйте поняття облікової політики для цілей оподаткування.
16. Сформулюйте перелік елементів облікової політики для цілей оподаткування.
17. Дайте характеристику загального порядку визнання доходів (витрат) з метою оподаткування.
18. Визначте перелік методів оцінки та обліку матеріальних цінностей при їх русі та використанні в господарській діяльності, які можуть використовуватися в податковому обліку. Проведіть їх порівняльний аналіз з методами фінансового обліку.
19. Охарактеризуйте загальну методику визначення фінансового результату в фінансовому обліку та оподаткованого прибутку в податковому обліку податку на прибуток підприємств.

## Тема 3. ПОДАТКОВИЙ ОБЛІК РОЗРАХУНКІВ ІЗ ПДВ

### План

- 3.1. Система податкового обліку з податку на додану вартість
- 3.2. Методи обліку податкових зобов'язань та податкового кредиту з ПДВ
- 3.3. Податкова накладна та інші первинні документи, що використовуються в податковому обліку з ПДВ
- 3.4. Реєстр отриманих та виданих податкових накладних
- 3.5. Заповнення декларації з ПДВ

### 3.1. Система податкового обліку з податку на додану вартість

*Податок на додану вартість* – це складний податок, який передбачає існування податкових зобов'язань щодо ПДВ і сум, що підлягають сплаті податку до бюджету, що передбачено в системі податкового обліку з ПДВ (рис. 3.1) .

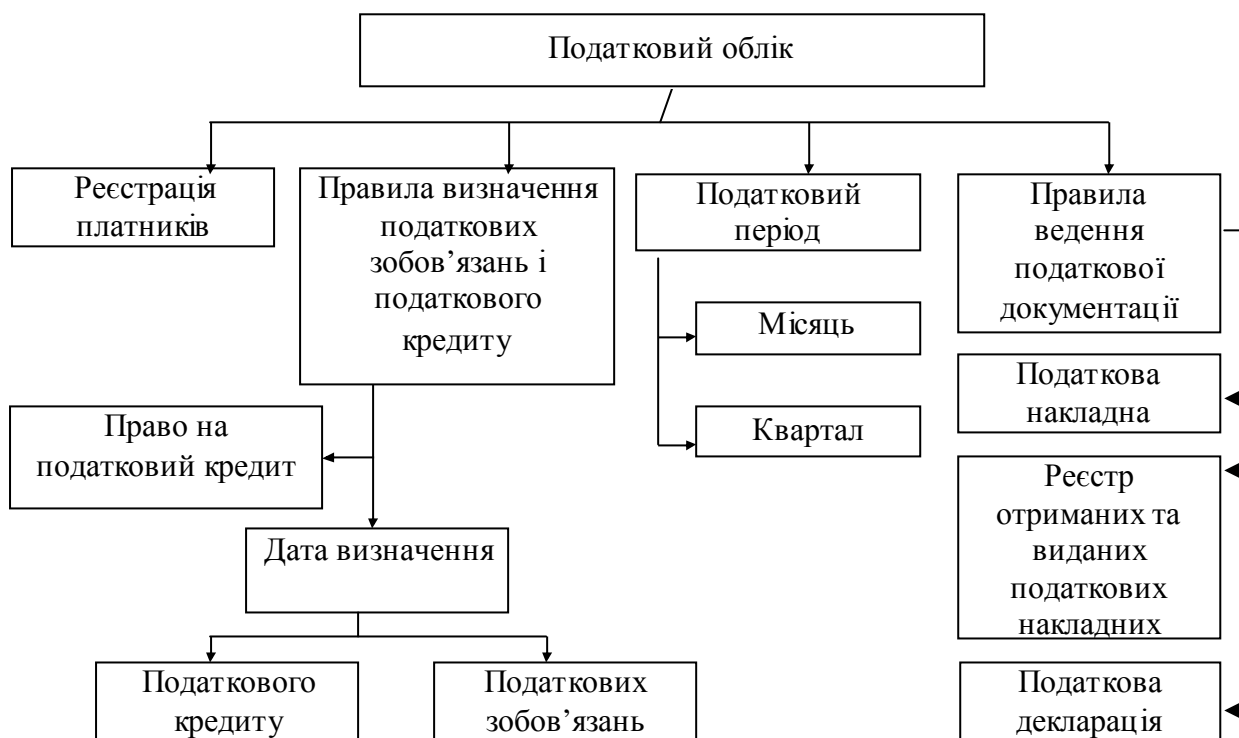


Рис. 3.1 - Система податкового обліку з ПДВ

Податковим періодом щодо ПДВ є один календарний місяць, календарний квартал, з урахуванням того, що:

→ якщо особа реєструється платником податку з дня іншого, ніж перший день календарного місяця, першим податковим періодом є період, який

розпочинається від дня такої реєстрації та закінчується останнім днем першого повного календарного місяця;

→ якщо податкова реєстрація особи анулюється у день інший, ніж останній день календарного місяця, то останнім податковим періодом є період, який розпочинається з першого дня такого місяця та закінчується днем анулювання.

Платник податку, обсяг оподатковуваних операцій якого за минулі 12 місячних періодів не перевищував 300 000 грн., може вибрати квартальний податковий період. Заява про це подається податковому органу разом з декларацією за наслідками останнього податкового періоду календарного року. При цьому квартальний податковий період починає застосовуватися з першого податкового періоду наступного календарного року.

У разі якщо протягом будь-якого періоду з початку застосування квартального податкового періоду обсяг оподатковуваних операцій платника податку перевищує суму у 300 000 грн., він зобов'язаний самостійно перейти на місячний податковий період починаючи з місяця, на який припадає таке перевищення, що зазначається у відповідній податковій декларації за наслідками такого місяця.

Платники податку повинні вести окремий облік операцій з поставки та придбання товарів (послуг), які підлягають оподаткуванню ПДВ, а також які не є об'єктами оподаткування та звільнених від оподаткування (рис. 3.2).

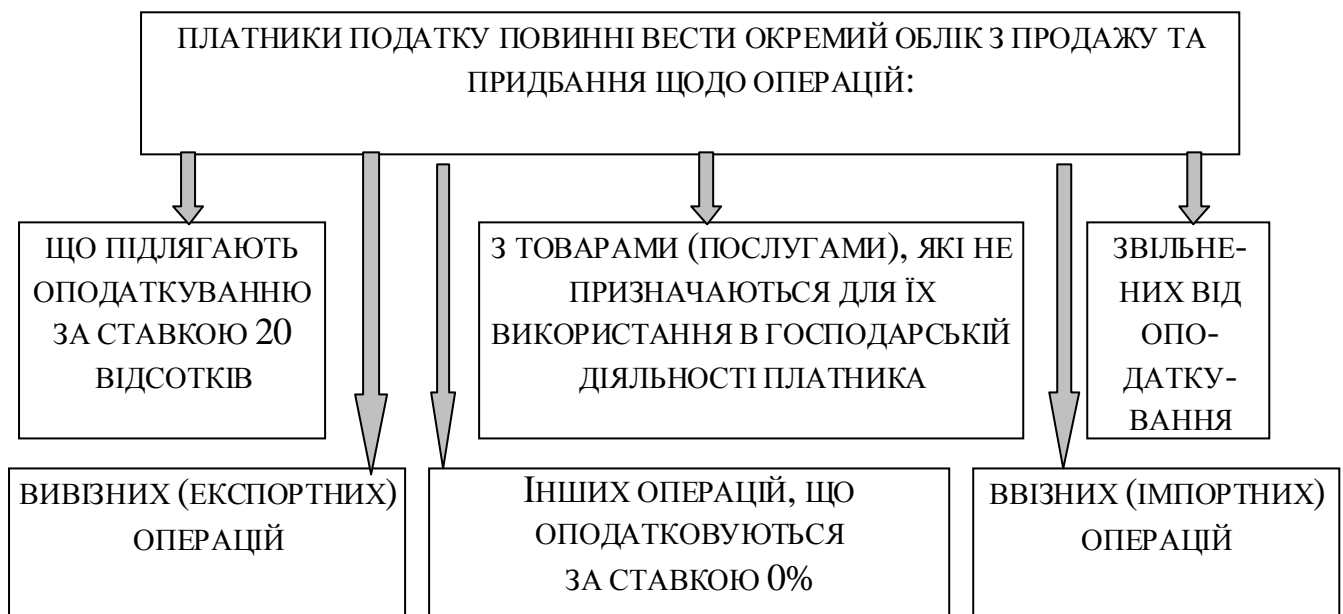


Рис. 3.2 - Вимоги щодо ведення окремого податкового обліку за різними видами операцій

### 3.2. Методи обліку податкових зобов'язань та податкового кредиту з ПДВ

Для відображення операцій щодо податку на додану вартість здійснюється облік податкового зобов'язання і податкового кредиту.

Податкове зобов'язання – загальна сума податку, одержана (нарахована) платником податку в звітному (податковому) періоді.

Важливим елементом у механізмі сплати ПДВ є метод податкового обліку. Базовим для ПДВ є метод “першої події” (табл. 3.1), але з цього загального правила існують деякі виключення. Моменти виникнення податкового зобов'язання, відповідно до Закону №168/97, можна класифікувати по таким трьох методах, як: касовий метод; метод “першої події”; метод нарахування.

Таблиця 3.1. Дата виникнення податкових зобов'язань

Вид операції	Дата виникнення податкових зобов'язань
Поставка товарів (робіт, послуг)	дата зарахування коштів від покупця на банківський рахунок чи у касу платника податку; дата відвантаження товарів, а для робіт (послуг) – дата оформлення документа, що засвідчує факт виконання робіт (послуг) платником податку
Продаж товарів, валютних цінностей з використанням торгових автоматів	Дата виїмки грошової виручки з торгового автомату; Дата поставки жетонів, карток, інших замінників гривні
Поставка товарів (робіт, послуг) здійснюється з використанням кредитних карток	або дата оформлення податкової накладної, що засвідчує факт поставки товарів (робіт, послуг) покупцю, або дата виписування рахунка (товарного чека)
Продаж товарів (робіт, послуг) з оплатою за рахунок бюджетних коштів	дата надходження таких коштів на поточний рахунок платника податку або дата отримання відповідної компенсації, включаючи зменшення заборгованості такого платника податку за його зобов'язаннями перед бюджетом
Ввезення товарів	дата оформлення ввізної митної декларації.
Імпортування робіт (послуг)	дата списання коштів з розрахункового рахунка платника податку в оплату робіт (послуг) або дата оформлення документа, що засвідчує факт виконання робіт (послуг) нерезидентом
Довгострокові контракти (виконавець)	дата збільшення валового доходу виконавця довгострокового контракту.
Придбання товарів (робіт, послуг) за дорученням та за рахунок іншої особи, датою виникнення податкових зобов'язань пов'язаного	дата передання таких товарів (робіт, послуг) довірителю
Поставка товарів комігентом комісіонеру	дата отримання коштів або інших видів компенсації вартості товарів від комісіонера

Метод «першої події» є найбільш розповсюдженим. При використанні даного методу, датою виникнення податкових зобов'язань із продажу товарів (робіт, послуг) вважається дата, що припадає на податковий період, протягом якого відбувається кожна з подій, що відбулася раніше, або надходження

передплати, або відвантаження товарів, або виконання робіт, або надання послуги покупцю (замовнику).

*Касовий метод* – метод податкового обліку, за яким дата виникнення податкових зобов'язань визначається як дата зарахування (отримання) коштів на банківський рахунок (у касу) платника податку або дата отримання інших видів компенсаційної вартості поставлених (або тих, що підлягають поставці) ним товарів (послуг).

Особа, яка протягом останніх 12 календарних місяців мала оподатковувані поставки, вартість яких не перевищує суму у 300 000 грн. може вибрати касовий метод податкового обліку, за яким дата виникнення податкових зобов'язань визначається як дата зарахування (отримання) коштів на банківський рахунок (у касу) платника податку або дата отримання інших видів компенсацій вартості поставлених (або тих, що підлягають поставці) ним товарів (послуг),

Застосування касового методу не обмежено способами проведення розрахунків (готівкові чи безготівкові), він також поширюється на бартерні (товарообмінні) операції, тобто при застосуванні цього методу можна використовувати і не грошові розрахунки.

Законодавчо встановлено особливі категорії платників, які також ведуть облік ПДВ за касовим методом, але без використання норм п.п. 7.3.9 Закону №168/97. Для них Закон передбачив свої норми:

– п.п. 11.11, згідно з яким під касовий метод підпадають операції з продажу фізичним особам, бюджетним установам, ЖЕКам (і подібним до них платникам податків) таких товарів (послуг): теплової енергії, природного газу (крім скрапленого), включаючи його транспортування, послуг водопостачання, водовідведення, послуг, що включаються до квартирної плати;

– п.п. 7.3.5, згідно з яким при оплаті за рахунок бюджетних коштів податкові зобов'язання визначаються на дату оплати, при цьому для податкового кредиту касовий метод не діє, а застосовується правило першої події.

Якщо зазначений вибір здійснюється під час реєстрації такої особи як платника ПДВ, касовий метод починає застосовуватися з моменту такої реєстрації і не може бути змінений до кінця року, протягом якого відбулася така реєстрація. Якщо зазначений вибір здійснюється протягом будь-якого часу після реєстрації особи як платника ПДВ, касовий метод починає застосовуватися з податкового періоду, наступного за податковим періодом, в якому був зроблений такий вибір, і не може бути змінений протягом наступних 12 місячних (чотирьох кварталних) податкових періодів.

Для того щоб перейти на сплату ПДВ за касовим методом уже діючому платнику ПДВ, необхідно подати до податкового органу за місцем реєстрації заяву про вибір касового методу. Така заява подається разом з податковою декларацією за звітний період, протягом якого зроблено вибір. При поданні заяви робиться позначка в полі декларації «Рішення (заява) щодо вибору касового методу». Касовий метод для платника почне застосовуватися з наступного податкового періоду.

Якщо особа, яка обрала касовий метод, тільки реєструється платником ПДВ, то разом із заявою про реєстрацію (форма №1-Р) подається заява про

обраний метод податкового обліку ПДВ. У цьому випадку застосування касового методу починається з моменту реєстрації.

Форму заяви про перехід на касовий метод офіційно не затверджено, тому вона складається в довільній формі.

Нормами п.п. 7.3.9 Закону № 168/97 визначено, що суми податкових зобов'язань і податкового кредиту, що виникли у платника до застосування касового методу, не підлягають перерахунку у зв'язку з початком застосування такого методу.

Серед обмежень щодо застосування касового методу них можна виділити три основні, що пов'язані з: граничним обсягом оподатковуваних операцій; здійсненням експортно-імпортних операцій, а також із поставками підакцизних товарів; затримкою в оплаті протягом трьох місяців.

Обмеження обсягу операцій застосовується до попередніх 12 календарних місяців, тобто на сплату ПДВ за касовим методом платник податків може перейти в будь-який час протягом року.

Платник, який вибрав касовий метод обліку ПДВ, не може застосовувати його до експортних та імпортних операцій та операцій з продажу підакцизних товарів (алкогольні напої, пиво, тютюнові вироби, транспортні засоби, паливно-мастильні матеріали).

Відповідно до п.п. 7.3.9 Закону № 168/97, якщо товари (послуги) залишаються не оплаченими в повній сумі (з урахуванням цього податку) протягом трьох податкових місяців, наступних за місяцем, в якому відбулася їх поставка платником податку, який вибрав касовий метод (протягом кварталу, наступного за кварталом їх надання, для платників податку з квартальним податковим періодом), і такий платник не розпочав процедуру врегулювання сумнівної, безнадійної заборгованості відповідно до законодавства, то сума нарахованих податків підлягає включенню до складу податкових зобов'язань такого платника податку за результатами наступного податкового періоду. Тоді такий постачальник зобов'язаний суму ПДВ, нараховану у складі вартості такої поставки, включити до складу податкових зобов'язань наступного податкового періоду (для місячного періоду – у четвертому місяці, що настає за місяцем поставки, для квартального періоду – у другому кварталі, що настає за кварталом, у якому була здійснена така поставка).

Згідно з п. п. 7.3.9 Закону № 168/97 застосування касового методу в податковому обліку може припинитися:

1. Добровільно. Платник податку має право самостійно відмовитися від касового методу шляхом подання відповідної заяви довільної форми на адресу податкового органу за місцем податкової реєстрації. Однак самостійна відмова від касового методу можлива за певних умов:

– якщо платник податків відпрацював на такому методі до кінця року, при тому, що його реєстрація як платника ПДВ відбулася в цьому ж році;

– якщо платник податків відпрацював на такому методі протягом 12 місяців (4 кварталів), при тому, що перехід на касовий метод здійснювався через деякий час після реєстрації особи як платника ПДВ.



Строк подання заяви при добровільній відмові від касового методу в ті ж строки, що встановлені для законодавчо не визначено, але цілком логічно припустити, що це потрібно зробити подання заяви в разі примусової відмови. Отже, подати заяву потрібно разом з декларацією за той звітний період, в якому прийнято рішення перейти на метод першої події. Принаймні, це узгоджується з тими позначками про закінчення застосування методу, що проставляються в декларації з ПДВ у полі, «дата закінчення застосування касового методу».

2. В обов'язковому порядку. Якщо у звітному періоді оподатковуваний обсяг операцій перевищив 300 тис. грн. без ПДВ, то платник зобов'язаний відмовитися від касового методу. Відмова також здійснюється шляхом подання заяви в довільній формі до податкового органу разом із поданням податкової декларації за такий звітний період і відповідною позначкою в полі “дата закінчення застосування касового методу”. У цьому випадку платник податку переходить на загальні правила оподаткування, починаючи з наступного податкового періоду.

В обох випадках при поданні заяви про перехід на загальні правила обліку ПДВ проставляється позначка в полі декларації: “Заява про відмову від застосування касового методу”.

Досі не вирішено питання про можливість роботи на касовому методі перші 12 місяців (4 квартали) для діючих платників і до кінця року для новозареєстрованих за умови перевищення граничного обсягу (300 тис. грн.) протягом таких перших періодів роботи на касовому методі. Адже, з одного боку, у п.п. 7.3.9 Закону № 168/97 зазначається, що в цей період касовий метод не може бути змінено, а з іншого – вимагається перехід на першу подію при досягненні граничного обсягу.

Незалежно від причин, з яких платник відмовляється від застосування касового методу, п.п. 7.3.9. Закону № 168/97 зобов'язує платника податків провести перерахунок суми податкових зобов'язань: сума податкових зобов'язань платника податку збільшується на суму, нараховану на вартість товарів (послуг), поставлених платником податку, але не оплачених коштами чи іншими видами компенсацій на дату переходу такого платника до звичайного методу першої події;

Якщо платник податку в установлені строки з будь-яких причин не подав заяву про відмову від касового методу при досягненні граничного обсягу операцій, то податковий орган самостійно перерахує суму податкових зобов'язань і податкового кредиту такого платника податку починаючи з податкового періоду, на який припадає гранична дата подання його заяви про відмову від касового методу. При цьому до платника податку буде застосовано відповідні фінансові санкції.

Крім того, такий платник податків позбавляється права застосовувати касовий метод протягом наступних 36 податкових місяців.

Платники податку при імпорті товарів на митну територію України й за умови оформлення митної декларації (за винятком тимчасової або неповної, періодичної або попередньої декларацій) можуть за власним бажанням надавати органам митного контролю податковий вексель на суму податкового зобов'язання. Один екземпляр такого векселя залишається в органі митного контролю, другий направляється органом митного контролю на адресу органа державної

податкової служби за місцем реєстрації платника податку, а третій – надається платнику податку. Податкові векселі повинні бути обов'язково авальовані.

У п. 11.5 Закону № 168/97 передбачено обмеження на застосування податкових векселів при здійсненні імпорту підакцизних товарів, а також товарів груп 1 – 24 УКТ ЗЕД. Крім того, встановлене обмеження на використання податкового векселя особами, зареєстрованими як платник ПДВ, менш чим за 12 календарних місяців до місяця, у якому здійснюється імпорт.

*Податковий кредит* – це сума, на яку платник податку має право зменшити податкове зобов'язання звітного періоду [9].

Податковий кредит звітного періоду складається із сум податків, нарахованих (сплачених), протягом такого звітного періоду у зв'язку з:

придбанням або виготовленням товарів (у тому числі при їх імпорті) та послуг з метою їх подальшого використання в оподатковуваних операціях у межах господарської діяльності платника податку;

придбанням (будівництвом, спорудженням) основних фондів (основних засобів, у тому числі інших необоротних матеріальних активів та незавершених капітальних інвестицій в необоротні капітальні активи), у тому числі при їх імпорті, з метою подальшого використання у виробництві та/або поставці товарів (послуг) для оподатковуваних операцій у межах господарської діяльності платника податку. Умови для виникнення права на податковий кредит відображені на рис. 3.3.

Право на нарахування податкового кредиту виникає незалежно від того, чи такі товари (послуги) та основні фонди почали використовуватися в оподатковуваних операціях у межах господарської діяльності платника податку протягом звітного податкового періоду, а також від того, чи здійснював платник податку оподатковувані операції протягом такого звітного податкового періоду.

Відображення моменту виникнення права на податковий кредит може здійснюватися за різними методами обліку (табл. 3.2), основними з яких є метод першої події, касовий метод та метод нарахувань.

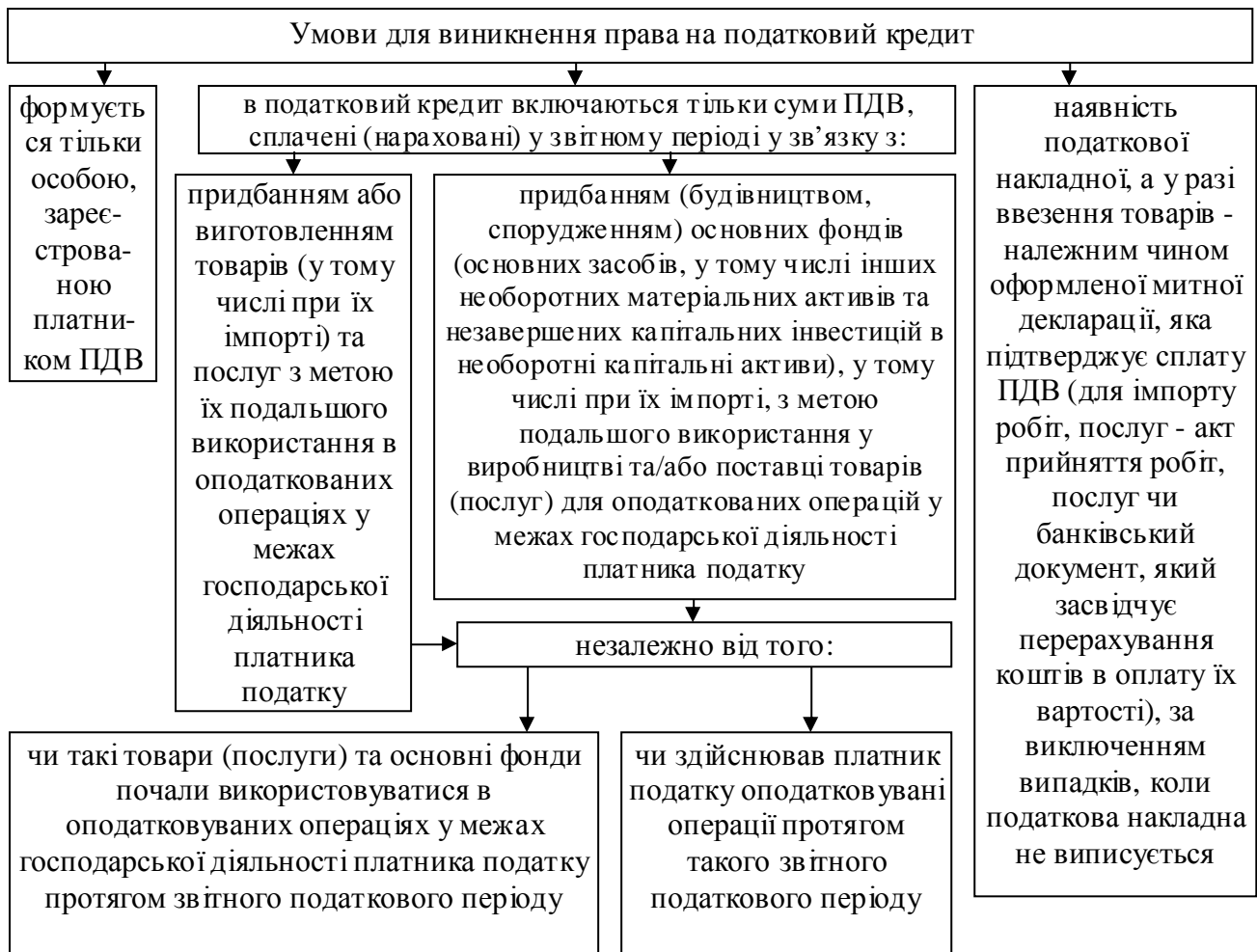


Рис. 3.3 - Умови для виникнення права на податковий кредит

Таблиця 3.2 - Дата виникнення права на податковий кредит

Вид операції	Дата виникнення права на податковий кредит
Придбання товарів (робіт, послуг)	або дата списання коштів з банківського рахунку платника податку в оплату товарів (робіт, послуг); або дата отримання податкової накладної, що засвідчує факт придбання платником податку товарів (робіт, послуг)
Імпорт товарів (супутніх послуг) та по поставці послуг нерезидентом на митній території України	дата сплати податку по податкових зобов'язаннях
Операції фінансової оренди	дата фактичного отримання об'єкта фінансового лізингу таким орендарем
Довгострокові контракти	дата збільшення валових витрат замовника довгострокового контракту.
Придбання товарів (робіт, послуг) за дорученням та за рахунок іншої особи, датою збільшення податкового кредиту повіреного	або дата перерахування коштів на користь продавця таких товарів (робіт, послуг); або надання інших видів компенсацій вартості таких товарів (робіт, послуг)
Придбання товарів комісіонером	або дата перерахування коштів на користь комітента; або поставка останньому інших видів компенсацій вартості зазначених товарів.

*Касовий метод* – метод податкового обліку, за яким дата виникнення права на податковий кредит визначається як дата списання коштів з банківського рахунку (видачі з каси) платника податку або дата надання інших видів компенсацій вартості поставлених (або тих, що підлягають поставці) товарів (послуг).

Незалежно від причин, з яких платник відмовляється від застосування касового методу, п.п. 7.3.9. Закону № 168/97 зобов'язує платника податків провести перерахунок суми податкових зобов'язань і податкового кредиту: сума податкового кредиту платника податку збільшується на суму, нараховану на вартість товарів (послуг), отриманих таким платником податку, але не оплачених коштами чи іншими видами компенсацій на дату переходу такого платника до звичайного методу першої події.

Якщо платник податку придбає (виготовляє) товари (послуги) та основні фонди, які призначаються для їх використання в операціях, які не є об'єктом оподаткування або звільняються від оподаткування, не призначаються для їх використання в господарській діяльності такого платника, то суми податку, сплачені у зв'язку з таким придбанням (виготовленням), не включаються до складу податкового кредиту такого платника.

Не включається до складу податкового кредиту сума податку, сплачена платником податку при придбанні легкового автомобіля (крім таксомоторів), що включається до складу основних фондів. Податкові органи зазначають, що сума ПДВ, сплачена платником податку при придбанні легкового автомобіля (крім таксомоторів), який буде включено до складу основних фондів, не включається до складу податкового кредиту та валових витрат і не збільшує балансової вартості другої групи основних фондів, а погашається платником податку за рахунок інших джерел. На таку ж суму дозволяється збільшувати балансову вартість другої групи основних фондів.

Проте, зважаючи на норми конфлікту інтересів, платникам податку дозволено відносити ПДВ, сплачений при придбанні легкових автомобілів до складу валових витрат.

У разі придбання платником легкового автомобіля для подальшого його продажу, а не як основного фонду, податковий кредит з податку на додану вартість формується відповідно до пп. 7.4.1 Закону № 168/97.

За загальним правилом, встановленим пп. 5.3.3 Закону № 283/97-ВР, сума ПДВ, сплачена при придбанні товарів (робіт, послуг), що придбаваються платником податку для виробничого або невиробничого використання, не відноситься до валових витрат. Проте з цього правила є винятки. Так, при придбанні товарів (робіт, послуг) ПДВ включається до валових витрат, у разі якщо платник податку на прибуток:

- 1) не зареєстрований платником ПДВ;

- 2) зареєстрований платником ПДВ, проте водночас здійснює операції з продажу товарів (робіт, послуг), що обкладаються ПДВ та звільнені від оподаткування або не є об'єктом обкладання цим податком. У такому разі або ПДВ, сплачений у складі витрат на придбання товарів (робіт, послуг), які відносяться до складу валових витрат, та основних фондів і нематеріальних активів, що підлягають амортизації, включається до валових витрат, або

балансова вартість відповідної групи основних фондів збільшується на суму, що не включена до складу податкового кредиту.

У разі коли товари (роботи, послуги), виготовлені та/або придбані, частково використовуються в оподатковуваних операціях, а частково ні, до суми податкового кредиту включається та частка сплаченого (нарахованого) податку при їх виготовленні або придбанні, яка відповідає частці використання таких товарів (робіт, послуг) в оподатковуваних операціях звітного періоду.

Не підлягають включенню до складу податкового кредиту суми сплаченого (нарахованого) податку у зв'язку з придбанням товарів (послуг), не підтверджені податковими накладними чи митними деклараціями.

### 3.3. Податкова накладна та інші первинні документи, що використовуються в податковому обліку з ПДВ

Основним первинним документом з ПДВ є податкова накладна – податковий документ, що підтверджує виникнення податкового зобов'язання у платника податку в зв'язку з продажем товарів, робіт, послуг і одночасно підтверджує право на податковий кредит у покупця – платника податку у зв'язку з придбанням таких товарів, робіт, послуг. Форма податкової накладної та порядок її складання затверджені наказом ДПАУ "Про затвердження форми податкової накладної та порядку її заповнення" від 30 травня 1997 р. № 165 [30].

Платник податку зобов'язаний надати покупцю податкову накладну, що має містити зазначені окремими рядками наступні реквізити (табл. 3.3). Відсутність хоча б одного з цих реквізитів є підставою для признання податкової накладної недійсною.

Таблиця 3.3. Порядок заповнення податкової накладної

№ з/п	Реквізити	Рекомендації щодо заповнення
1	Порядковий номер	Порядковий номер податкової накладної має відповідати порядковому номеру реєстру отриманих та виданих податкових накладних. Якщо накладну виписує філія, через дріб вказується код філії. Номер податкової накладної, виписаної на суму перевищення звичайної ціни над фактичною, має через дріб містити позначку “ЗЦ”
2	Дата виписування	Податкова накладна виписується у момент виникнення податкових зобов'язань продавця відповідно: або на дату зарахування коштів від покупця (замовника) на банківський рахунок платника податку як оплата товарів (робіт, послуг), що підлягають поставці, а у разі поставки товарів (робіт, послуг) за готівкові грошові кошти – дату їх оприбуткування в касі платника податку, а за відсутності такої – дату інкасації готівкових коштів у банківській установі, що обслуговує платника податку; або на дату відвантаження товарів, а для робіт (послуг) – на дату оформлення документа, що засвідчує факт виконання робіт (послуг) платником податку

Продовження табл. 3.3

3	Назва продавця (покупця)	У податковій накладній зазначаються повна або скорочена назва згідно зі статутними документами юридичної особи або прізвище, ім'я та по батькові фізичної особи, зареєстрованої як платник ПДВ
4	Індивідуальний податковий номер платника податку (продавця та покупця)	Зазначається 12-значний номер відповідно до свідоцтва про реєстрацію платника ПДВ (продавця та покупця) Перші п'ять цифр індивідуального податкового номера платника ПДВ повинні відповідати першим п'яти цифрам коду за ЄДРПОУ (код на печатці)
5	Номер свідоцтва про реєстрацію платника ПДВ	Зазначається 8-значний номер свідоцтва про реєстрацію платника ПДВ (продавця та покупця)
6	Місцезнаходження продавця (покупця)	Місце розташування юридичної особи або податкова адреса приватного підприємця, зареєстрованого як платник ПДВ Дані про місцезнаходження продавця та покупця повинні відповідати юридичній адресі, указаній у Свідоцтві про державну реєстрацію СПД та у Свідоцтві про реєстрацію платника ПДВ; філії можуть вказувати і своє місцезнаходження
7	Номенклатура поставки товарів (робіт, послуг) продавця (рядок 3)	Опис товарів (робіт, послуг), що поставляються покупцю У випадку коли поставка має безперервний або ритмічний характер, може бути виписана зведена ПН. При цьому у графі 3 крім номенклатури може бути указано «Реєстр ТТН та інших документів, що підтверджують поставку товарів, додається»
8	Одиниця виміру товару (послуг) (рядок 4)	грн., шт., кг, м, см, м <sup>3</sup> , см <sup>3</sup> , л тощо
9	Кількість (об'єм, обсяг) (рядок 5)	У разі якщо послуги не мають таких показників, а вимірюються лише у вартісному вираженні, у графі 5 зазначається: «послуга/проценти тощо» Якщо послуга вимірюється тільки у вартісному вираженні, у цій графі пишеться «послуга». Якщо ПН виписана на операцію, база оподаткування за якою визначається з урахуванням відсотків, пишуть «відсотки». При частковій передплаті за неподільний товар указують коефіцієнт оплати (50 % - 0,5).
10	Ціна поставки одиниці продукції без урахування ПДВ	У цьому рядку зазначається ціна поставки виходячи із договірної ціни. Якщо звичайна ціна перевищує фактичну, продавець виписує дві податкові накладні: одну накладну – на суму виходячи з фактичної ціни поставки, другу – на суму перевищення звичайної ціни над фактичною
11	Печатка та підпис	Право на податковий кредит надає лише податкова накладна, скріплена основною печаткою або круглою печаткою «Для податкової накладної». На печатці обов'язково повинен бути код за ЄДРПОУ. Приватні підприємці повинні скріплювати податкову накладну своєю печаткою. Податкову накладну підписує особа, уповноважена платником ПДВ – продавцем. Факсиміле використовувати не можна

Податкова накладна може бути заповнена або українською, або російською мовами.

За операціями, що обкладаються ПДВ і звільнені від оподаткування, складаються окремі податкові накладні.

Податкова накладна виписується на кожну повну або часткову поставку товарів (робіт, послуг). Платники податку повинні зберігати податкові накладні протягом строку, передбаченого законодавством для зобов'язань із сплати податків – протягом трьох років (1095 днів).

Податкові накладні можна виписувати вручну, користуючись бланками, виготовленими типографським способом, або ж використовувати для цього комп'ютер, друкуючи їх за допомогою принтера. Останній спосіб значно полегшує складання податкових накладних, особливо, якщо врахувати, що кожний з двох примірників має бути позначений поміткою “х”, що визначає, який це екземпляр: оригінал чи копія. Це є дуже важливим, оскільки покупець може відображати податковий кредит за придбаними товарно-матеріальними цінностями, роботами і послугами лише на основі оригіналів податкових накладних.

Податкову накладну складає особа, яка зареєстрована платником податків та має індивідуальний податковий номер платника ПДВ. Податкові накладні повинні виписуватися продавцем (постачальником) у двох примірниках за датою надходження коштів на його поточний рахунок чи готівки в касу від покупця, або відвантаження товарів чи виконання робіт і послуг. Оригінал податкової накладної при попередній оплаті вартості товарів (робіт, послуг) видається покупцю після перевірки надходження грошей на рахунок продавця за випискою банку, на основі якої на податковій накладній вказують дату її виписування.

Якщо філіали та інші структурні підрозділи платника податку самостійно здійснюють продаж товарів (робіт, послуг) и проводять розрахунки з постачальниками/споживачами, то зареєстрований платник податку, до складу якого входять такі філіали, може делегувати філіалу чи структурному підрозділу право виписки податкових накладних. Для цього платник податку повинен кожному філіалу та структурному підрозділу присвоїти окремий код (номер, шифр) та в письмовому вигляді повідомити про це податкові органи за місцем реєстрації у якості платника ПДВ.

Особа, яка здійснює продаж товарів (робіт, послуг) за готівку кінцевому споживачеві (який не є платником податку), не зобов'язана заповнювати податкову накладну.

Особливостями складання податкової накладної є:

- під час одночасної поставки одному покупцю як оподатковуваних товарів (послуг), так і звільнених від оподаткування продавець повинен складати окремі податкові накладні. Не дозволяється заповнювати в одній накладній одночасно графу 10 та графи 7, 8 і 9. У разі поставки товарів (послуг), звільнених від оподаткування в податковій накладній у розділі шостому та графі 10 робиться позначка “Без ПДВ” з обов'язковим посиланням на відповідний підпункт, пункт, статтю нормативно-правового акта;

- під час одночасної поставки одному покупцю товарів (послуг), до яких одночасно застосовуються різні ставки податку (0% та 20%), складається одна податкова накладна, у якій заповнюються відповідні графи;

– у разі часткової поставки, коли частка товару (послуги) не містить відокремленої вартості, перелік (номенклатура) таких частково поставлених товарів зазначається в додатку 1 до податкової накладної і в повній вартості враховується у податковій накладній та загальних податкових зобов'язаннях. Додаток 1 виписується у двох примірниках, з яких оригінал видається покупцю товарів (послуг), а копія залишається у продавця товарів (послуг);

– у разі здійснення поставки товарів (послуг), що має безперервний або ритмічний характер при постійних зв'язках із покупцем, може бути виписана зведена податкова накладна виходячи із визначеної у договорі періодичності оплати поставленої продукції (один раз на п'ять днів; один раз на десять днів тощо), але не рідше ніж один раз на місяць і не пізніше останнього дня місяця. При цьому до зведеної податкової накладної обов'язково додається реєстр товаротransпортних накладних чи інших відповідних супровідних документів, згідно з якими здійснено поставку товарів (послуг).

У разі відмови з боку постачальника товарів (послуг) надати податкову накладну або при порушенні ним порядку її заповнення отримувач таких товарів (послуг) має право додати до податкової декларації за звітний податковий період заяву зі скаргою на такого постачальника, яка є підставою для включення сум цього податку до складу податкового кредиту. До заяви додаються копії товарних чеків або інших розрахункових документів, що засвідчують факт сплати податку внаслідок придбання таких товарів (послуг).

Отримання скарги є підставою для проведення позапланової виїзної перевірки постачальника для з'ясування достовірності та повноти нарахування ним зобов'язань з цього податку за такою цивільно-правовою операцією.

Якщо продавець не порушував порядку виписування (оформлення) податкової накладної, а просто не міг її оформити внаслідок об'єктивних причин (наприклад, на момент виникнення першої події продавець ще не був платником податку), то заява права на податковий кредит не дає.

Податкова накладна має бути завірена печаткою продавця згідно з вимогами, які записані в порядку заповнення податкової накладної [30]. Але цей порядок суперечить Закону № 168/97 та практично зобов'язує підприємця-фізичну особу платника ПДВ, який бажає видавати покупцям податкові накладні, виготовити собі печатку, незважаючи на те, що підприємці-фізичні особи мають право здійснювати діяльність и без печатки.

Підставою для нарахування податкового кредиту при поставці товарів (послуг) за готівку є належним чином оформлений товарний чек, інший платіжний чи розрахунковий документ, що підтверджує прийняття платежу постачальником від отримувача таких товарів (послуг), з визначенням загальної суми такого платежу, суми податку та податкового номера постачальника. Законом №168/97 передбачений ряд випадків, коли право на податковий кредит виникає без податкової накладної (табл. 3.4).



Таблиця 3.4 Використання права на податковий кредит без податкової накладної

№ п/п	Документ, що підтверджує право на податковий кредит	Форма розрахунків	Сума, що включається до податкового кредиту	Підстава
1	Товарний чек (інший документ, що підтверджує приймання платежу від покупця) із зазначенням: суми платежу, ПДВ, податкового номера постачальника	Розрахунок готівкою, розрахунок платіжними картками, чеками	До 1 666,67 грн. на день (загальна сума поставки до 10 000 грн. з ПДВ)	пп. 7.2.6 Закону № 168/97
2	Касовий чек (інший документ, що підтверджує приймання платежу від покупця) із зазначенням: суми платежу, ПДВ, але без податкового номера постачальника		До 40 грн. на день (загальна сума поставки до 240 грн. з ПДВ)	пп. 7.2.6 Закону № 168/97
3	Транспортний квиток із зазначенням: суми платежу, ПДВ, податкового номера постачальника	Будь-яка	Без обмеження в сумі фактичних затрат на сплату ПДВ	
4	Готельний рахунок із зазначенням: суми платежу, ПДВ, податкового номера постачальника			
5	Рахунок на послуги зв'язку із зазначенням: суми платежу, ПДВ, податкового номера постачальника			
6	Рахунок на інші послуги, вартість яких визначається за показниками приладів обліку (наприклад, послуги з електрозабезпечення, водо- і газопостачання) із зазначенням: суми платежу, ПДВ, податкового номера постачальника			
7	Заява зі скаргою у випадку відмови постачальника надати податкову накладну (або при порушенні порядку її заповнення) і копії товарних чеків, інших розрахункових документів, що засвідчують сплату ПДВ постачальнику			
8	Ввізна митна декларація при імпорті товарів			пп. 7.4.5 Закону № 168/97

Наведемо приклади складання податкової накладної.

**Приклад 1.** ВАТ «Ракурс» продало 30.11.2009 р. ТОВ «РОСТ» за готівкові кошти товари різного найменування, вигляду і вимірювання (об'єму) на суму 48 000 грн. (в т. ч. ПДВ – 8 000 грн.). Вартість перевезення склала 100 грн. Продаж товарів підтверджується касовими (фіскальними) чеками (фіскальний номер першого чека 2134081427, останнього – 2145651529). Номер останньої податкової накладної - 86.

# Податкова накладна

Дата виписки податкової накладної	30.11.2009	Порядковий номер	87
Продавець		Покупець	
Особа (платник податку) - продавець	БАТ "Ракурс"	Особа (платник податку) - покупець	ТОВ "РОСТ"
(назва; прізвище, ім'я, по-батькові - для фізичної особи)		(назва; прізвище, ім'я, по-батькові - для фізичної особи)	
1 2 3 4 5 6 7 8 9 0 0		3 4 5 6 7 8 9 0 1 2 0 0	
(Індивідуальний податковий номер продавця)		(Індивідуальний податковий номер покупця)	
Місцезнаходження продавця	м. Харків, пр. Леніна 38	Місцезнаходження покупця	м. Харків, вул. Совнаркомівська 4
Номер телефону	725 - 98 - 45	Номер телефону	706 - 41 - 36
Номер свідоцтва про реєстрацію платника податку на додану вартість (продавця)	12345678	Номер свідоцтва про реєстрацію платника податку на додану вартість (покупця)	23456789
Умова поставки	поставка за готівковий розрахунок		
(форма цивільно-правового договору)			
Форма проведених розрахунків	готівка		
(бартер, готівка, оплата з розрахункового рахунку, чек, тощо)			

Розділ	Дата відвантаження (виконання, поставки) (оплати*) товарів (послуг)	Номенклатура поставки товарів (послуг) продавця	Одиниця виміру товару	Кількість (об'єм, обсяг)	Ціна поставки одиниці Продукції без урахування ПДВ	Обсяги поставки (база оподаткування) без урахування ПДВ, що підлягають оподаткуванню за ставками:				Загальна сума коштів, що підлягає оплаті
						20%	0% (реалізація на митній території України)	0% (експорт)	Звільнення від ПДВ	
I	30.11.09	Товар, зазначений в касових (фіскальних) чеках (номери 2134081427-2145651529)				40 000				
	Всього по розділу I					40 000				40 000
II	Товаротранспортні витрати					100				100
III	Зворотна (заставна) тара		X	X	X	X	X	X	X	
	Надано покупцю:	надбавка (+)								
		знижка (—)								
V	Всього по розділах I + II + IV					40 100				40 100
VI	Податок на додану вартість					8 020				8 020
VII	Загальна сума з ПДВ					48 120				48 120

**Приклад 2.** БАТ "Ракурс" уклало договір на продаж автомобіля ("Опель-Вектра"), вартість якого становить 48 000 грн. (у тому числі ПДВ — 8 000 грн.), ТОВ "БЕСТ" (неплатнику ПДВ). 30 листопада 2007 року виписано податкову накладну №65. На оригіналі зроблено напис: «Поставка неплатнику податку».

## Податкова накладна

Дата виписки податкової накладної 30.11.2009 р. Порядковий номер 65

Продавець

Покупець

Особа (платник податку) - продавець **БАТ "Ракурс"**

Особа (платник податку) - покупець **ТОВ "БЕСТ"**

(назва; прізвище, ім'я, по-батькові - для фізичної особи)

(назва; прізвище, ім'я, по-батькові - для фізичної особи)

1	2	3	4	5	6	7	8	9	1	0
---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---

x	x	x		x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x
---	---	---	--	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---

(Індивідуальний податковий номер продавця)

(Індивідуальний податковий номер покупця)

Місцезнаходження продавця м. Харків, пр. Леніна 38

Місцезнаходження покупця м. Харків, вул. Весніна, 24

Номер телефону 725 – 98 – 45

Номер телефону 708 – 32 – 94

Номер свідоцтва про реєстрацію платника податку на додану вартість (продавця)

**12345678**

Номер свідоцтва про реєстрацію платника податку на додану вартість (покупця)

**x**

Умова поставки

Договір купівлі-продажу № 36 від 29.11.2007

(форма цивільно-правового договору)

Форма проведених розрахунків

Оплата з розрахункового рахунка

(бартер, готівка, оплата з розрахункового рахунку, чек, тощо)

Розділ	Дата відвантаження (виконання, поставки) (оплати) товарів (послуг)	Номенклатура поставки товарів (послуг) продавця	Одиниця виміру товару	Кількість (об'єм, обсяг)	Ціна поставки одиниці продукції без урахування ПДВ	Обсяги поставки (база оподаткування) без урахування ПДВ, що підлягають оподаткуванню за ставками:				Загальна сума коштів, що підлягає оплаті
						20%	0% (реалізація на митній території України)	0% (експорт)	Звільнення від ПДВ	
I	30.11.09	Автомобіль "Опель-Вектра"	шт.	1	40 000	40 000				40 000
	Всього по розділу I					40 000				40 000
II	Товаротransпортні витрати									
III	Зворотна (заставна) тара		X	X	X	X	X	X	X	
	Надано покупцю:	надбавка (+)								
		знижка (—)								
V	Всього по розділах I + II ± IV					40 000				40 000
VI	Податок на додану вартість					8 000				8 000
VII	Загальна сума з ПДВ					48 000				48 000

**Приклад 3. БАТ "Ракурс" продало ТОВ "Реверс" (платнику ПДВ) ксерокс. Сума за договором №87 становить 3 600 грн. з ПДВ. Звичайна ціна ксероксу становить 4 200 грн. 30 листопада 2009 року виписано дві податкові накладні №85 і 85/3Ц (та їх копії). Одна – на договірну суму 3 600 грн., друга – на різницю між звичайною та договірною ціною 600 грн. (4 200 грн. – 3 600 грн.).**

# Податкова накладна

Дата виписки податкової накладної 30.11.2009 р. Порядковий номер 85

Продавець  
Особа (платник податку) - продавець

Покупець  
Особа (платник податку) - покупець

Особа (платник податку) - продавець

Особа (платник податку) - покупець

Особа (платник податку) - продавець

Особа (платник податку) - покупець

1 2 3 4 5 6 7 8 9 10 11

2 9 4 3 2 7 2 6 5 4 0 0

Місцезнаходження продавця м. Харків, пр. Леніна 38

Місцезнаходження покупця м. Харків, вул. Сумська 20

Номер телефону 725 – 98 – 45

Номер телефону 709 – 24 – 78

Номер свідоцтва про реєстрацію платника податку на додану вартість (продавця) 28789622

Номер свідоцтва про реєстрацію платника податку на додану вартість (покупця) 21345678

Умова поставки

Договір купівлі-продажу № 87

(форма цивільно-правового договору)

Форма проведених розрахунків

Оплата з розрахункового рахунка

(бартер, готівка, оплата з розрахункового рахунку, чек, тощо)

Розділ	Дата відвантаження (виконання, поставки) (оплати*) (оплати* (послуг)	Номенклатура поставки товарів (послуг) продавця	Одиниця виміру товару	Кількість (об'єм, обсяг)	Ціна поставки одиниці продукції і без урахування ПДВ	Обсяги поставки (база оподаткування) без урахування ПДВ, що підлягають оподаткуванню за ставками:				Загальна сума коштів, що підлягає оплаті
						20%	0% (реалізація на митній території України)	0% (експорт)	Звільнення від ПДВ	
I	30.11.2009р.	Ксерокс	шт.	1	3 000	3 000				3 000
	Всього по розділу I					3 000				3 000
II	Товаротransпортні витрати									
III	Зворотна (заставна) тара					X	X	X	X	
	Надано покупцю:	надбавка (+)								
		знижка (—)								
V	Всього по розділах I + II ± IV					3 000				3 000
VI	Податок на додану вартість					600				600
VII	Загальна сума з ПДВ					3 600				3 600

# Податкова накладна

Дата виписки податкової накладної 30.11.2009 р. Порядковий номер 85/3Ц

Розділ	Дата відвантаження (виконання, поставки) (оплати*) (оплати* (послуг)	Номенклатура поставки товарів (послуг) продавця	Одиниця виміру товару	Кількість (об'єм, обсяг)	Ціна поставки одиниці продукції і без урахування ПДВ	Обсяги поставки (база оподаткування) без урахування ПДВ, що підлягають оподаткуванню за ставками:				Загальна сума коштів, що підлягає оплаті
						20%	0% (реалізація на митній території України)	0% (експорт)	Звільнення від ПДВ	
	30.11.2009 р.	Ксерокс	шт.	1	500	500				500
	Всього по розділу I					500				
II	Товаротransпортні витрати									
III	Зворотна (заставна) тара					X	X	X	X	
	Надано покупцю:	надбавка (+)								
		знижка (—)								
V	Всього по розділах I + II ± IV					500				500
VI	Податок на додану вартість					100				100
VII	Загальна сума з ПДВ					600				600

До податкових накладних передбачені додатки № 1 і № 2.

Додаток № 1 використовується у випадках, коли підприємство проводить відвантаження частини товарів, робіт або послуг, які входять в загальний комплекс, але окремо вартість кожної з них не визначається (агрегати і вузли, комплектуючі деталі при поставці обладнання, окремі вироби чи конструкції, що входять в комплект тощо). Перелік частково відвантажених окремими партіями виробів вказується в цьому додатку, а після відвантаження останньої партії виписується податкова накладна на всю вартість цілісних об'єктів.

Додаток № 2 “Коригування кількісних та вартісних показників до податкової накладної ” складається у випадках, коли після виписування податкової накладної проводились зміни відпускних цін, повернення товару, або заборгованість покупця визнана безнадійною в судовому порядку. Згідно цього проводиться коригування суми податку на додану вартість, яка початково була визначена у податковій накладній. При цьому таке коригування відображається у продавця і покупця, але з тією відмінністю, що при зменшенні у першого податкового зобов'язання, різниця у другого відноситься на збільшення податкового зобов'язання.

Пунктом 4.5 ст. 4 Закону №168/97 передбачено випадки, коли платник податку може відкоригувати суми нарахованих раніше податкових зобов'язань постачальника та податкового кредиту отримувача, а саме:

- при поверненні раніше поставлених товарів у власність постачальника з наданням отримувачу повної грошової компенсації їх вартості;
- при перегляді цін, пов'язаних з гарантійними замінами товарів.

Коригування здійснюється в такому порядку (табл. 5.5).

Зменшення чи збільшення податкового кредиту покупця проводиться лише за умови попереднього включення ним в обсяг податкового кредиту раніше здійснених витрат на сплату податку на підставі податкової накладної.

Зменшення суми податкових зобов'язань платника податку – постачальника при зміні компенсації вартості товарів (послуг), наданих особам, які не були платниками цього податку в момент такої поставки, дозволяється при:

- поверненні раніше поставлених товарів у власність постачальника з наданням отримувачу повної грошової компенсації їх вартості;
- перегляді цін, пов'язаних із гарантійними замінами товарів.

Таблиця 3.5. Коригування показників в податковій накладній

Випадки коригування	Постачальник	Отримувач
Зменшення суми компенсації на користь платника податку – постачальника	Зменшує суму податкових зобов'язань за наслідками податкового періоду, протягом якого було проведено такий перерахунок, та надсилає отримувачу розрахунок відкоригованого значення податку	Зменшує суму податкового кредиту за наслідками такого податкового періоду у разі, якщо він zareєстрований як платник податку на дату проведення коригування, а також збільшив податковий кредит у зв'язку з отриманням таких товарів (послуг)
Збільшення суми компенсації на користь платника податку – постачальника	Збільшує суму податкових зобов'язань за наслідками податкового періоду, протягом якого було проведено такий перерахунок, та надсилає отримувачу розрахунок відкоригованого значення податку	Збільшує суму податкового кредиту за наслідками такого податкового періоду у разі, якщо він zareєстрований як платник податку на дату проведення перерахунку

Розрахунку коригування присвоюється номер у вигляді дробу, чисельник якого відповідає порядковому номеру розрахунку, що реєструється в окремому журналі, а знаменник – номеру податкової накладної (наприклад, 4/87, де 4 – порядковий номер розрахунку; 87 – номер податкової накладної) (табл. 5.6).

У разі продажу товарів кінцевому споживачу виписується загальна податкова накладна на всю суму продажу товару за день.

**Приклад 4.** ВАТ “ЛАЙВ” уклало договір № 54 на поставку паперу для ксероксу в кількості 120 пачок на суму 1 800 грн. (у тому числі ПДВ – 300 грн.).

26.11.2009 р. було отримано передоплату від ВАТ “ДОН” в повному обсязі. На суму отриманої передплати виписано податкову накладну №41. В зв'язку з подорожчанням послуг постачальників ціна поставки була переглянута. 29.11.2009 р. укладено додаткову угоду до договору про зміну ціни товару.

Нова сума поставки склала 2 040 грн. (у тому числі ПДВ – 340 грн.) 03.12.2009 р. відвантажено папір для ксероксу згідно з додатковою угодою на суму 2 040 грн. (у тому числі ПДВ – 340 грн.)

Таблиця 3.6. Приклад складання додатку 2 до податкової накладної

**Розрахунок № 1/41 коригування кількісних і вартісних показників до податкової накладної**  
**від 26.11.2009 № 41 за договором від 26.11.2009 № 54**

<p align="center"><b>Продавець</b></p> <p>Особа (платник податку) - продавець <span style="border: 1px solid black; padding: 2px 20px;">ВAT "ЛАИВ"</span></p> <p align="center">(назва)</p> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse; text-align: center;"> <tr> <td>5</td><td>6</td><td>6</td><td>7</td><td>7</td><td>8</td><td>8</td><td>9</td><td>9</td><td>1</td><td>0</td><td>0</td> </tr> </table> <p>(Індивідуальний податковий номер продавця)</p> <p>Місцезнаходження продавця <span style="float: right;">М. Харків, вул. Миргородська 24</span></p> <p>Номер телефону <span style="float: right;">705 – 65 – 84</span></p> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse; margin-top: 10px;"> <tr> <td style="width: 70%;">Номер свідоцтва про реєстрацію платника податку на додану вартість (продавця)</td> <td style="width: 30%; text-align: center;">12348595</td> </tr> </table> <p>Умова поставки _____</p> <p>Дата оплати _____</p> <p>Форма проведених розрахунків _____</p>	5	6	6	7	7	8	8	9	9	1	0	0	Номер свідоцтва про реєстрацію платника податку на додану вартість (продавця)	12348595	<p align="center"><b>Покупець</b></p> <p>Особа (платник податку) - покупець <span style="border: 1px solid black; padding: 2px 20px;">ВAT "ДОН"</span></p> <p align="center">(назва)</p> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse; text-align: center;"> <tr> <td>4</td><td>5</td><td>6</td><td>7</td><td>8</td><td>9</td><td>9</td><td>7</td><td>7</td><td>8</td><td>0</td><td>0</td> </tr> </table> <p>(Індивідуальний податковий номер покупця)</p> <p>Місцезнаходження покупця <span style="float: right;">М. Харків, вул. Сумська 70</span></p> <p>Номер телефону <span style="float: right;">736 – 14 - 58</span></p> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse; margin-top: 10px;"> <tr> <td style="width: 70%;">Номер свідоцтва про реєстрацію платника податку на додану вартість (покупця)</td> <td style="width: 30%; text-align: center;">32658741</td> </tr> </table> <p>Договір купівлі-продажу №54</p> <p>(форма цивільно-правового договору 26.11.2009</p> <p>Оплата з розрахункового рахунку</p>	4	5	6	7	8	9	9	7	7	8	0	0	Номер свідоцтва про реєстрацію платника податку на додану вартість (покупця)	32658741
5	6	6	7	7	8	8	9	9	1	0	0																		
Номер свідоцтва про реєстрацію платника податку на додану вартість (продавця)	12348595																												
4	5	6	7	8	9	9	7	7	8	0	0																		
Номер свідоцтва про реєстрацію платника податку на додану вартість (покупця)	32658741																												

Дата коригування	Причина коригування	Номенклатура товарів (послуг), вартість чи кількість яких коригується	Одиниця виміру	Коригування кількості		Коригування вартості		Підлягають коригуванню обсяги без урахування ПДВ, що оподатковуються за ставками			Проведення коригування податкового зобов'язання та податкового кредиту			
				зміна кількості, об'єму, обсягу (-) (+)	ціна поставки товарів (послуг)	зміна ціни (-) (+)	кількість поставки товарів (послуг)	20 % (-) (+)	0 % (-) (+)	Звільнені від ПДВ ст.5 (-) (+)	При від'ємному значенні граfi 9		При позитивному значенні граfi 9	
											податкове зобов'язання продавця зменшується гр.9(-)*20%	податковий кредит покупця зменшується гр.9(-)*20%	податкове зобов'язання продавця збільшується гр.9(+)*20%	податковий кредит покупця збільшується гр.9(+)*20%
29.11.2007	Зміна ціни	Папір для ксероксу	пачка	–	–	+ 2	120	1500	–	–	–	–	+ 40	+ 40

### 3.4. Реєстр отриманих та виданих податкових накладних

На основі податкових накладних платник податку веде реєстр отриманих та виданих податкових накладних. Цей документ – одним з не чисельних податкових реєстрів податкового обліку, затверджений діючим законодавством.

Реєстр складається у документальному або електронному вигляді за вибором платника податку. В ньому зазначаються порядковий номер податкової накладної, дата її виписки (отримання), загальна сума та сума нарахованого податку, а також реєстраційний номер платника податку продавця, який надав податкову накладну такому платнику податку. Форма реєстру затверджена Наказом ДПАУ "Порядок ведення реєстру отриманих та виданих податкових накладних" від 30 червня 2005 р. № 244 [31].

За наявності оригіналу податкової накладної не включення її до зазначеного реєстру не є підставою для відмови у зарахуванні суми податку, визначеної у податковій накладній, до складу податкового кредиту платника податку.

Реєстр ведеться особами, зареєстрованими як платники податку на додану вартість та є підставою для відображення результатів обліку ПДВ в податковій декларації з ПДВ.

Реєстр повинен зберігатися платником податку протягом строку давності, встановленого законом.

У разі ведення реєстру в електронному вигляді платник податку повинен на власний вибір використовувати будь-яку з найбільш поширених в Україні операційних комп'ютерних систем, які будуть запропоновані центральним податковим органом.

Формування реєстру податкових накладних в електронному вигляді здійснюється єдиним програмним забезпеченням, розробленим фахівцями державної податкової служби, яке можна безкоштовно отримати в державній податковій інспекції за місцем реєстрації або скачати з веб-сайту ДПА України. Формування електронних файлів реєстру податкових накладних до органів ДПС у визначеному ДПА України форматі також можна здійснити за допомогою бухгалтерських програм «1С-Бухгалтерія», «Бест-Звіт», «Парус».

Переваги впровадження електронної системи подачі реєстру наступні:

- спрощує процедуру подання реєстру до податкових органів;
- забезпечує автоматичну перевірку документів на наявність арифметичних помилок;
- дозволяє значно заощаджувати робочий час платників податків;
- веде до зменшення паперового документообігу та підвищує рівень обслуговування платників;
- забезпечує автоматизацію та упорядкування документообігу при нарахуванні ПДВ по операціях з основними фондами (придбання, продаж, ліквідація);
- дозволяє привести приведення до єдиних стандартів документообігу в органах ДПС і платників податків щодо ведення обліку податкових накладних, реєстру отриманих і виданих податкових накладних та податкової декларації з ПДВ при одночасному здійсненні оподатковуваних та неоподатковуваних ПДВ операцій;



→ забезпечує упорядкування податкового обліку по операціях з придбання товарів та послуг у нерезидентів;

→ забезпечує автоматизовану обробку та аналіз реєстру отриманих і виданих податкових накладних в єдиній базі даних, обмеження та контроль доступу до реєстру, що не дасть можливості зловживання протизаконними схемами відшкодовування коштів ПДВ з державного бюджету;

→ дозволяє уникнути (або обмежити) необґрунтованих виїзних перевірок;

→ дозволяє перейти від адміністративного до функціонального методу управління процесами оподаткування.

Кількість осіб, які подають реєстр отриманих та виданих податкових накладних в електронному вигляді постійно збільшується (табл. 3.7).

У реєстрі вказуються його порядковий номер, дата початку його ведення та дата його закінчення.

У разі ведення реєстру філіями та іншими структурними підрозділами платника номер реєстру присвоюється з урахуванням встановленого для цих філій та інших структурних підрозділів коду (номера, шифру) і визначається числовим значенням через дріб: у чисельнику проставляється порядковий номер реєстру, а в знаменнику - код (номер, шифр).

Особа, яка веде облік результатів під час виконання договорів про спільну (сумісну) діяльність, веде окремі реєстри із зазначеної діяльності і окремо - з діяльності, що не належить до спільної (сумісної).

У реєстрі окремо обліковуються операції:

→ з придбання товарів (послуг) з метою використання у господарській діяльності платника для здійснення операцій, які оподатковуються податком на додану вартість за ставкою 20% чи 0%, звільнених від оподаткування, та тих, що не є об'єктом оподаткування, а також тих, які не призначаються для використання у господарській діяльності цього платника податку;

→ з поставки товарів (послуг), які оподатковуються податком на додану вартість за ставкою 20 відсотків чи 0 відсотків, звільнених від оподаткування, та тих, що не є об'єктом оподаткування.

У розділі I реєстру (табл. 3.8) відображаються отримані податкові накладні, розрахунки кількісних та вартісних показників (додаток 2 до податкової накладної), вантажні митні декларації та інші аналогічні документи.

Таблиця 3.8. Порядок складання першого розділу реєстру

Графа Реєстру I	Пункт Порядку № 165	Назва графи	Що проставляється в Реєстрі
1	2	3	4
1	9.1	Порядковий номер	Порядковий номер ПН, розрахунку коригування (додатка 2 до податкової накладної), ВМД та іншого подібного документа. Порядковий номер Реєстру переноситься на цей документ
2	9.2	Дата отримання	Дата отримання податкової накладної чи іншого документа (касового чека, товарного чека, квитанція тощо). При цьому, дата отримання не завжди збігається з датою виписування ПН

Продовження табл. 3.8

3	9.3	Номер	Номер податкової накладної чи іншого документа. Якщо проставляється номер вантажної митної декларації, необхідно зробити позначку «ВМД»
4	9.4	Назва постачальника	Переноситься з податкової накладної. Якщо здійснювався імпорту товару чи послуги, зазначають країну нерезидента
5	9.5	ПІН постачальника	Переноситься з податкової накладної. Якщо товари (послуги) придбавалися в нерезидента або в особи, не зареєстрованої як платник ПДВ, проставляється позначка «Х»
6	9.6	Загальна сума з ПДВ	Загальна сума з урахуванням ПДВ
7,9, 11, 13	9.7		Вартість товарів (послуг) та основних фондів без ПДВ. Дані додатку 2 до податкової накладної зазначаються в Реєстрі зі знаком «+» або «-»
8, 10, 12,14*	9.7,9.8		Сума ПДВ виходячи з показників, зазначених у гр. 7, 9, 11,13. Дані додатку 2 до податкової накладної зазначаються в Реєстрі зі знаком «+» або «-». Якщо придбаються товари (послуги) та основні фонди, звільнені від оподаткування, і такі, що не є об'єктом оподаткування, а також придбані в особи, не зареєстрованої платником ПДВ, відповідно проставляється позначка «Х»
* Графи 12 і 14 є довідковими, їх дані до податкового кредиту не включаються.			

Придбання або виготовлення товарів (послуг) та придбання (будівництво, спорудження) основних фондів (основних засобів, у тому числі інших необоротних матеріальних активів та незавершених капітальних інвестицій в необоротні капітальні активи) на митній території України відображається на підставі податкових накладних, розрахунків коригування кількісних і вартісних показників (додаток 2 до податкової накладної).

Облік імпортованих на митну територію України товарів проводиться покупцем (імпортером) на підставі належним чином оформленої вантажної митної декларації.

Особа, яка отримує послуги від нерезидента на митній території України, проводить облік таких послуг на підставі податкової накладної, виданої таким платником податку: зареєстрованим на території України постійним представництвом цього нерезидента, а за відсутності такого - резидентом, який виконує агентські (представницькі) дії від імені нерезидента, а за відсутності такого - покупцем (отримувачем) - податковим агентом нерезидента.

Облік придбаних товарів (послуг) на митній території України в осіб, які не зареєстровані як платники податку на додану вартість, ведеться на підставі документів, що засвідчують поставку таких товарів (послуг).

У розділі II реєстру (табл. 3.9) відображаються видані податкові накладні, а також податкові накладні, які зберігаються у продавця.

Таблиця 3.9. Вимоги до складання другого розділу реєстру

Графа Реєстру	Пункт Порядку №165	Назва графи	Що проставляється в Реєстрі
1	11.1	Порядковий номер	Порядковий номер ПН (що відповідає порядковому номеру Реєстру), розрахунку коригування кількісних та вартісних показників
2	11.2	Дата виписування	ПН складається у момент виникнення податкового зобов'язання
3		Номер ПН	Номер податкової накладної чи іншого документа
4		Назва покупця	Назва, зазначена у ПН у полі «Покупець». Повне або скорочене найменування, указане у статутних документах юридичної особи
5		ПІН покупця	Може бути проставлено позначку «Х» – якщо покупець неплатник податку або ПІН продавця – якщо виписано ПН
6	11.3	Загальна сума поставки з ПДВ	Загальна сума з ПДВ
7 – 10			Поставка товарів (послуг), наданих нерезидентом на митній території України, що обкладаються ПДВ: – у графі 7 – за ставкою 20%, а у гр. 8 – сума ПДВ; – у графі 9 – за ставкою 0% (у тому числі експорт послуг); – у графі 10 – звільнені від оподаткування або такі, що не є об'єктами оподаткування. Дані додатку 2 до податкової накладної зазначаються в Реєстрі зі знаком «+» або «-»
11		Експорт товарів і супутніх такому експорту послуг	База оподаткування щодо експорту товарів і супутніх послуг. Дані додатку 2 до податкової накладної зазначаються в Реєстрі зі знаком «+» або «-».

Облік виданих податкових накладних проводиться у день виникнення податкових зобов'язань. Облік операцій з поставки товарів (послуг) ведеться на підставі податкової накладної та розрахунку коригування кількісних і вартісних показників (додаток 2 до податкової накладної).

Записи на підставі розрахунку коригування кількісних і вартісних показників здійснюються у разі здійснення коригування сум податкових зобов'язань відповідно до пункту 4.5 статті 4 Закону №168/97-ВР.

Платники податку, у яких податковий (звітний) період дорівнює календарному місяцю, визначають щомісячні підсумки щоденно зареєстрованих операцій. Платники податку, у яких податковий (звітний) період дорівнює кварталі, визначають щомісячні та щоквартальні підсумки щоденно зареєстрованих операцій.

**Приклад 5.** Протягом листопада 2009 року ВАТ “Ракурс” було здійснено наступні операції:

1. 01.11.2009 року у фірми “Корнел” (Румунія) придбано запасні частини для вантажного автомобіля на суму 3 600 грн. (ПДВ – 600 грн.). Операцію підтверджено вантажною митною декларацією №1.
2. 01.11.2009 року ТОВ “Ореол” відвантажено пирососи на суму 240 000 грн. (ПДВ – 40 000 грн.). Податкова накладна №1.
3. 02.11.2009 року відвантажено пирососи фірмі “Тофт” (Росія) – експорт, на суму 18 000 грн. Податкова накладна №2.
4. 05.11.2009 року у ТОВ “Сіріус” придбані мотори для пирососів на суму 360 000 грн. (ПДВ – 60 000 грн.). Податкова накладна № 56.
5. 06.11.2009 року у ВАТ “Зоря” придбано запасні частини для пирососів на суму 6 000 грн. (ПДВ – 1 000 грн.). Податкова накладна №34.
6. 07.11.2009 року у фірми “Гарант” придбано тканину (не буде використовуватися у господарській діяльності) на суму 1 200 грн. (ПДВ – 200 грн.). Податкова накладна №67.
7. 09.11.2009 року у ЧП “Топольок” придбано канцелярські товари на суму 600 грн. (ПДВ – 100 грн.). Податкова накладна №61.
8. 12.11.2009 року оплачено послуги маркетингової компанії “Маркетинг-компані” за розробку рекламного плакату на суму 360 грн. (ПДВ – 60 грн.). Податкова накладна №49.
9. 13.11.2009 року поставлено в ЗАТ “Інваспорт” інвалідний візок. Сума на суму 2 400 грн. Податкова накладна №3.
10. 15.11.2009 року фірмі “Траст” відвантажено електричні чайники на суму 7 800 грн. (ПДВ – 1 300 грн.). Податкова накладна №4.
11. 16.11.2009 року ТОВ “Ротор” відвантажено пирососи на суму 210 000 грн. (ПДВ – 35 000 грн.). Податкова накладна №5.
12. 19.11.2009 року у ЧП “Топольок” придбано канцелярські товари на суму 84 000 грн. (ПДВ – 14 000 грн.). Податкова накладна №185.
13. 23.11.2009 року відвантажено електричні чайники ВАТ “Фарт” на суму 6 600 грн. (ПДВ – 1 100 грн.). Податкова накладна №6.
14. 26.11.2009 року у ТОВ “Босс” придбано спіралі для електричних чайників на суму 9 600 грн. (ПДВ – 1 600 грн.). Податкова накладна №37.

### **3.5. Заповнення декларації з ПДВ**

Порядок заповнення декларації з ПДВ затверджений наказом Державної податкової адміністрації України "Про затвердження форми податкової декларації та Порядку її заповнення і подання" від 30 травня 1997 р. № 166 [32].

Суми проставляють у гривнях, без копійок, з відповідним округленням за установленними правилами. До декларації вносяться дані податкового обліку платника окремо за кожний звітний період без зростаючого підсумку.

Звітний (податковий) період подання декларації складає один календарний місяць чи один календарний квартал. Підприємства, що мали в попередньому календарному році обсяг продажу товарів (робіт, послуг) більший 300 000 грн., подають декларацію щомісяця.

Якщо обсяг продажу товарів (робіт, послуг) у попередньому календарному році менший 300 000 грн., то підприємства можуть самостійно визначити свій базовий (звітний) період, вказавши це в заяві, що подають податковій адміністрації за місяць до початку календарного року.

Податкова декларація подається:

– за календарний місяць - протягом 20-ти календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного (податкового) місяця;

– за календарний квартал - протягом 40-ка календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу.

Декларацію подають за двома формами: повною і скороченою.

За повною формою подають підприємства, обсяги оподатковуваних ПДВ операцій (без урахування ПДВ) яких за останніх 12 календарних місяців досягли 300 000 грн.

Декларація має вступну частину (табл. 3.10) та 4 розділи (табл. 3.11).

У вступній частині першої сторінки у спеціальному полі зазначається тип декларації, вказується за який податковий період подається декларація, повна назва платника податку, його ідентифікаційний код, індивідуальний податковий номер платника та номер свідоцтва платника ПДВ, адреса та телефон платника податку.

## Реєстр отриманих та виданих податкових накладних №1

Назва платника податку ВАТ "Ракурс"Реєстр розпочато 01.11.2009 р.Індивідуальний податковий номер 123456789100

Реєстр закінчено \_\_\_\_\_

Свідоцтво про реєстрацію платника податку

Зберігати три рокина додану вартість 28789622

## Розділ I. Отримані податкові накладні

№ з/п	Податкова накладна, ВМД, чек тощо				Загальна сума, включаючи ПДВ	Придбання (виготовлення, будівництво, спорудження), імпорт товарів (послуг, включаючи одержання від нерезидента):									
	дата отримання	номер	постачальник			з метою їх використання у межах господарської діяльності для здійснення операцій, які:				які не призначаються для їх використання у господарській діяльності		для поставки послуг, місце поставки яких визначається відповідно до пункту 6.5 статті 6 Закону			
														назва	
								підлягають оподаткуванню за ставкою 20 %, 0 %		звільнені від оподаткування, не є об'єктами оподаткування		вартість без ПДВ	сума ПДВ	вартість без ПДВ	сума ПДВ
								вартість без ПДВ	сума ПДВ	вартість без ПДВ	сума ПДВ				
1	01.11.2009	ВМД №1	Фірма “Корнел” (Румунія)		X	3 600	3 000	600	—	—	—	—	—	—	
2	05.11.2009	ПН №56	ТОВ “Сіріус”		125212471236	360 000	300 000	60 000	—	—	—	—	—	—	
3	06.11.2009	ПН №34	ВАТ “Зоря”		326587415810	6 000	5 000	1 000	—	—	—	—	—	—	
4	07.11.2009	ПН №67	Фірма “Гарант”		145879623691	1 200	—	—	—	—	1 000	200	—	—	
5	09.11.2009	ПН №61	ЧП “Топольок”		156792132147	600	500	100	—	—	—	—	—	—	
6	12.11.2009	ПН №49	Маркетингова компанія “Маркетинг- компані”		326874123601	360	300	60	—	—	—	—	—	—	
7	19.11.2009	ПН №185	ЧП “Топольок”		156792139754	84 000	70 000	14 000	—	—	—	—	—	—	
8	26.11.2009	ПН №37	ТОВ “Босс”		247896216304	9 600	8 000	1 600	—	—	—	—	—	—	
Усього за місяць						465 360	386 800	77 360	—	—	1 000	200	—	—	

## Розділ II. Видані податкові накладні

№ з/п	Податкова накладна				Загальна сума поставки, включаючи ПДВ	Поставка товарів (послуг) та послуги, надані нерезидентом на митній території України, які:				Експорт товарів та супутніх такому експорту послуг (база оподаткування)
	дата виписки	номер	платник податку — покупець			підлягають оподаткуванню за ставкою		звільнені від оподаткування, не є об'єктами оподаткування (сума поставки)		
			назва	індивідуальний податковий номер		20%			0%	
						база оподаткування	сума ПДВ		база оподаткування	
1	01.11.2009	№ 1	ТОВ “Ореол”	212365479820	240 000	200 000	40 000	—	—	—
2	02.11.2009	№ 2	Фірма “Тофт” (Росія)	X	18 000	—	—	—	—	18 000
3	13.11.2009	№ 3	ЗАТ “Інваспорт”	364121453612	2 400	—	—	—	2 400	—
4	15.11.2009	№ 4	Фірма “Траст”	268541029871	7 800	6 500	1 300	—	—	—
5	16.11.2009	№ 5	ТОВ “Ротор”	236478103289	210 000	175 000	35 000	—	—	—
6	23.11.2009	№ 6	ВАТ “Фарт”	340212419145	6 600	5 500	1 100	—	—	—
Усього за місяць					484 800	387 000	77 400		2 400	18 000

**Таблиця 3.10. Дані, які наводяться у вступній частині декларації**

Рядок декларації з ПДВ	Пункт Порядку №166	Що зазначається в рядку
Вступна частина		
Рядки 011,012	П. 5.1	Спеціальне поле для позначок про тип декларації. Перша колонка містить код (011, 012) типу декларації, третя — назва типу декларації («Звітна», «Звітна нова»). У другій колонці проставляється позначка (X) у рядку спеціального поля, що відповідає типу декларації
Рядок 02	—	За який податковий (звітний) період року подається декларація
Рядок 03	—	За який податковий (звітний) період подається податкова декларація з виправленими показниками. Рядок заповнюватиметься, якщо помилка виправляється в поточній декларації (заповнено рядки 8.1 або 16.1 поточної декларації)
Рядок 04 (041 — 044)	—	Назва для юридичної особи та представництва нерезидента; прізвище, ім'я, по батькові – для фізичної особи; назва, дата і номер договору – для спільної діяльності; ідентифікаційний код згідно з ЄДРПОУ або код ДРФО чи реєстраційний (обліковий) номер платника, уповноваженого вести облік щодо спільної діяльності (9-значний)
Рядок 05	—	Індивідуальний податковий номер платника податків і номер свідоцтва платника ПДВ
Рядок 06	—	Місцезнаходження платника податків; поштовий індекс; телефон; факс; електронна адреса платника податків; найменування податкового органу, до якого подається декларація
Рядок 07	—	Позначка (X) у разі заповнення рядка 21 декларації з ПДВ
Рядок 08	—	Позначка (X) у разі заповнення рядка 25 декларації з ПДВ
Рядок 09	—	Позначка (X) у разі заповнення декларації підприємством суднобудування
Рядок 10	—	Позначка (X) у разі заповнення декларації підприємством літакобудування

Підставою для заповнення розділів I та II декларації з ПДВ є Реєстр отриманих та виданих податкових накладних: розділ I «Податкові зобов'язання» декларації заповнюється на підставі даних розділу II «Видані податкові накладні» Реєстру; розділ II «Податковий кредит» декларації заповнюється на підставі даних розділу I «Отримані податкові накладні» Реєстру.



**Таблиця 3.11. Дані, що наводяться у розділах декларації**

Рядок декларації з ПДВ	Пункт Порядку №166	Що зазначається в рядку декларації	Дані Реєстру для заповнення рядка декларації
1	2	3	4
Розділ 1 „Податкові зобов’язання			
Рядок 1	п.п. 5.3.2	Відображають оподатковувані за ставкою 20 % обсяги поставки, здійснені на митній території України, включаючи також і обсяги поставки транспортних послуг, визначених частиною першою п.п. 6.2.4 п. 6.2 ст. 6 Закону №168-97, у вигляді брокерських, агентських або комісійних операцій з транспортними квитками, проїзними документами, укладення договорів або рахунків на транспортування пасажирів чи вантажів довіреною особою перевізника та інші, визначені Законом, що оподатковуються за вказаною ставкою обсяги поставки	– дані граfi 7 розділу II Реєстру (для колонки А) – дані граfi 8 розділу II Реєстру (для колонки Б)
Рядок 2	п.п. 5.3.3	Відображаються обсяги поставки, що обкладаються ПДВ за нульовою ставкою: окремо експортні операції (рядок 2.1); окремо інші операції (рядок 2.2). При цьому заповнюється лише колонка А рядка 2	—
Рядок 2.1	п.п. 5.3.3	Відображаються обсяги експортних операцій, оподатковуваних за ставкою 0 %	Дані граfi 11 розділу II Реєстру
Рядок 2.2	п.п. 5.3.3	Відображають інші операції, що оподатковуються за нульовою ставкою	Дані граfi 9 розділу II Реєстру
Рядок 3	п.п. 5.3.4	Рядок заповнюється платником у разі, якщо він здійснює операції, що не є об’єктом оподаткування, як частину в загальному обсязі поставки	Дані граfi 10 розділу II Реєстру (вибірково)
Рядок 4	п.п. 5.3.5	Зазначається обсяг операцій, звільнених від оподаткування і тимчасово звільнених від оподаткування	Дані граfi 10 розділу II Реєстру (вибірково)
Рядок 5	п.п. 5.3.6	Зазначається загальний обсяг оподатковуваних і неоподаткованих операцій. Заповнюється колонка А рядка 5	Сума рядків декларації з 1-го по 4-й: (ряд. 1 + ряд. 2 + ряд. 3 + ряд. 4)
Рядок 5.1	п.п. 5.3.6	Відображається обсяг оподаткованих операцій, що визначається розрахунково. Заповнюється колонка А і колонка Б рядка 5.1	Сума рядків декларації: 1 + 2.1 + + 2.2 + 4
Рядок 6	п. 5.4	Зазначається обсяг імпорту товарів (по колонці А) протягом звітного (податкового) періоду, при імпорті яких сплату податку на додану вартість було відстрочено шляхом видачі податкового векселя, і вказується строк погашення векселя. У колонці Б цього рядка зазначається сума ПДВ. Рядок 6 декларації заповнюється в періоді видачі податкового векселя митниці	У Реєстрі видача податкових векселів не відображається, тому джерелом для заповнення рядка 6 декларації з ПДВ є дані аналітичного податкового обліку
Рядок 7	п. 5.5	Зазначаються обсяги послуг, отриманих від нерезидента на митній території України	Граfi 7, 9, 10 розділу II Реєстру (для колонки А декларації), графа 8 розділу II Реєстру (для колонки Б)

Продовження табл. 3.11

1	2	3	4
Рядок 8	п. 5.6	Відображається коригування податкових зобов'язань щодо ПДВ на підставі попередніх звітних періодів. По цьому рядку заповненню підлягає лише колонка Б із відповідним знаком («+» або «-»)	Джерелом для заповнення рядка 8 є рядки 8.1-8.4 декларації
При заповненні рядка 8 обов'язковим є подання додатка 1 до податкової декларації.			
Рядок 8.1	п. 5.6	Відображається сума податку, яка збільшує або зменшує суму податкового зобов'язання в результаті самостійного виправлення платником помилки, що міститься в раніше поданій податковій декларації. У поточній декларації може бути виправлено помилки лише однієї раніше поданої декларації	Дані додатка 1 до декларації «Розрахунок коригування сум ПДВ до податкової декларації з податку на додану вартість»
Рядок 8.2	п. 5.6	Відображаються суми збільшення податкових зобов'язань, що виникають у зв'язку з нецільовим використанням товарів, увезених у пільговому режимі. Заповненню підлягають колонки А і Б	Дані додатка 1 до декларації «Розрахунок коригування сум ПДВ до податкової декларації з податку на додану вартість»
Рядок 8.3	п. 5.6	У рядку 8.3 відображається збільшення або зменшення податкових зобов'язань, що здійснюється згідно з п. 4.5 ст. 4 Закону 168-97, тобто якщо після поставки товару (послуги) відбулася будь-яка зміна суми компенсації їх вартості. Заповненню підлягає і колонка А, і колонка Б	Дані додатка 1 до декларації «Розрахунок коригування сум ПДВ до податкової декларації з податку на додану вартість»,
Рядок 8.4	п. 5.6	Відображаються інші випадки коригування (збільшення/зменшення) податкових зобов'язань щодо ПДВ	Дані додатка 1 до декларації «Розрахунок коригування сум ПДВ до податкової декларації з податку на додану вартість»
Рядок 9	—	Значення цього рядка визначається розрахунково. У колонці Б рядка 9 декларації відображається загальна сума податкових зобов'язань щодо ПДВ за звітний період.	Сума значень рядків декларації 1 + 6 + + 7 +/- 8, відображених у колонці Б
Рядок 9	—	По колонці А довідково зазначається обсяг поставки послуг за межами митної території України без урахування ПДВ, оскільки такі послуги не є об'єктом обкладення ПДВ. При цьому місце поставки послуг визначається відповідно до п. 6.5 Закону №168-97	Дані графи 10 розділу II Реєстру

1	2	3	4
Розділ II «Податковий кредит»			
Рядок 10	—	Обсяги придбаних із ПДВ на митній території України товарів (послуг) та основних фондів з метою використання їх у господарській діяльності	—
Рядок 10.1	—	Відображається частина придбаних із ПДВ на митній території України товарів (послуг) та основних фондів, яку буде використано в операціях, що підлягають обкладенню ПДВ за ставками 20 % і 0 %	— дані графи 7 розділу I Реєстру (для колонки А) — дані графи 8 розділу I Реєстру (для колонки Б)
Рядок 10.2	—	Відображається частина придбаних на митній території України з ПДВ товарів (послуг) та основних фондів, яку буде використано для здійснення операцій, що не підлягають оподаткуванню (відповідно до п. 3.2 Закону №168-97), та/або операцій, звільнених від обкладення ПДВ (згідно зі ст. 5, ст. 11 Закону №168-97 та іншими нормативно-правовими актами). Заповнюється колонка А рядка 10.2 декларації	Дані графи 9 розділу I Реєстру (для колонки А)
Рядок 11	—	Відображаються обсяги придбаних без ПДВ на митній території України товарів (послуг) та основних фондів з метою використання їх у господарській діяльності	—
Рядок 11.1	—	У колонці А відображається частина придбаних на митній території України без ПДВ товарів (послуг) та основних фондів, яку буде використано в оподатковуваних операціях за ставками 20 % і 0 %	Дані графи 7 розділу I Реєстру (вибірково)
Рядок 11.2	—	У колонці А відображається частина придбаних на митній території України без ПДВ товарів (послуг) та основних фондів, яку буде використано в операціях, що не підлягають оподаткуванню (згідно з п. 3.2 Закону №168-97), та/або звільнених від оподаткування	Дані графи 9 розділу I Реєстру
Рядок 12	—	Відображаються обсяги імпортованих товарів та отриманих на території України від нерезидентів послуг з метою їх використання у межах господарської діяльності платника податків для здійснення операцій, що обкладаються ПДВ як за ставкою 20 %, так і за ставкою 0 %	—
Рядок 12.1	—	Заповнюється у разі, якщо ПДВ під час митного оформлення імпортованих товарів було сплачено митним органам грошовими коштами	дані графи 7 розділу I Реєстру (для колонки А) дані графи 8 розділу I Реєстру (для колонки Б) (вибірково)
Рядок 12.2	—	Відображається сума погашених податкових векселів, яку платник податків має право в поточному періоді включити до податкового кредиту	дані аналітичного обліку
Рядок 12.3	—	У колонці А рядка 12.3 відображається обсяг імпортованих товарів (послуг), звільнених від обкладення ПДВ і призначених для здійснення операцій, що оподатковуються за ставкою 20 % і 0 %	Дані графи 7 розділу I Реєстру (вибірково)

Продовження табл. 3.11

1	2	3	4
Рядок 12.4	—	Відображаються суми ПДВ, щодо яких у платника виникло право на податковий кредит у зв'язку зі здійсненням операції з отримання послуг від нерезидента	дані графи 7 розділу I Реєстру(для колонки А) дані графи 8 розділу I Реєстру (для колонки Б)
Рядок 12.5	—	Відображається податковий кредит, стосовно товарів, імпортованих у пільговому режимі та використаних не за цільовим призначенням	дані колонки Б рядка 8.2 попередньої декларації
Рядок 13	—	Відображаються обсяги імпортування товарів та отриманих від нерезидента на митній території України послуг з метою використання їх у господарській діяльності, що призначаються для здійснення як операцій, що не підлягають оподаткуванню, так і операцій, звільнених від оподаткування	—
Рядок 13.1	—	Колонка А цього рядка заповнюється, якщо ПДВ під час митного оформлення було сплачено грошовими коштами	Дані графи 9 розділу 1 Реєстру (вибірково)
Рядок 13.2	—	Зазначається сума, сплачена за імпортовані товари та отримані від нерезидента послуги з метою використання їх у господарській діяльності в операціях, звільнених від ПДВ	Дані графи 9 розділу I Реєстру (вибірково)
Рядок 13.3	—	Відображається вартість послуг, отриманих від нерезидента, які призначено для використання в господарській діяльності підприємства в операціях, що не підлягають обкладенню ПДВ	Дані графи 9 розділу I Реєстру (вибірково)
Рядок 14	—	У колонці А рядків 14 і 15 відображаються обсяги придбання вітчизняних та імпортованих товарів (послуг) і основних фондів та отриманих від нерезидента на митній території України послуг, що не підлягають використанню в господарській діяльності платника ПДВ або будуть використані для поставки послуг за межами митної території України	Дані граф 11 і 13 розділу I Реєстру
Рядок 15	—		
Рядок 16	п.5.8	Призначено для коригування податкового кредиту щодо ПДВ. Колонка А рядка 16 заповнюється	дані рядків 16.1 — 16.3 декларації
Рядок 16.1	п.5.8	Відображається самостійне виправлення платником податків помилки, що міститься в раніше поданій декларації. В поточній декларації може бути виправлено помилки лише однієї раніше поданої декларації	Дані додатка 1 до декларації
Рядок 16.2	п.5.8	Відображають суму коригування податкового кредиту. Заповнюється колонка А, і колонка Б	Дані додатка 1 до декларації, а також вибірково можуть використовуватися дані Реєстру
Рядок 16.3	п.5.8	Відображаються інші випадки збільшення (зменшення) податкового кредиту	Дані додатка 1 до декларації
Рядок 17	—	Відображається сума податкового кредиту звітного періоду	сума значень рядків декларації 10.1 + 12.1 + 12.2 + + 12.4+12.5+/-16, відображених у колонці Б

1	2	3
Розділ III «Розрахунки з бюджетом за звітний період»		
Рядок 18	—	Відображається різниця між значеннями рядка 9 і рядка 17 декларації. Позитивне значення – відображається по рядку 18.1 декларації; від'ємне значення – відображається по рядку 18.2 декларації
Рядок 19	—	Призначено для коригування платежів з урахуванням про вексельну форму сплати ПДВ при імпорті товарів на митну територію України
Рядок 19.1	—	Заповнюватиметься (одночасно з рядком 6 декларації) на суму: податкових векселів, достроково погашених грошовими коштами, або податкових векселів, строк сплати зобов'язань за якими виникає до закінчення строку подання декларації за звітний період, в якому відбулася поставка векселя митниці
Рядок 19.2		Платникам податків рекомендується заповнювати лише рядок 6 декларації — на суму податкового зобов'язання у звітному періоді, в якому відбулася передача векселя митниці (без заповнення ряд. 19.2). А в наступному періоді слід відобразити суму за векселем у складі податкового кредиту (рядок 12.2 декларації)
Рядок 20	п.п. 5.9.1	Заповнюється в тому разі, якщо сума рядків 18 і 19 має позитивне значення
Рядок 21	п.п. 5.9.2	Заповнюється в тому разі, якщо сума рядків 18 і 19 має від'ємне значення
Рядок 22	п. 5.11	Якщо за результатами поточного звітного (податкового) періоду платником податку визначено від'ємне значення різниці між сумою податкових зобов'язань і сумою податкового кредиту (тобто заповнено рядок 21 декларації), сума визначеного від'ємного значення враховується: у зменшення суми податкового боргу щодо ПДВ за попередні звітні (податкові) періоди, у тому числі розстроченого або відстроченого згідно із Законом (рядок 22.1 декларації); решта зараховується до складу податкового кредиту наступного податкового періоду (вона відображається в рядку 22.2 податкової декларації поточного звітного (податкового) періоду і переноситься до рядка 23.1 податкової декларації наступного звітного (податкового) періоду)
Рядок 22.1	п. 5.11	Заповнюється у разі, якщо від'ємне значення по рядку 21 декларації зараховується у зменшення існуючого у підприємства податкового боргу щодо ПДВ
Рядок 22.2	п. 5.11	Рядок 22.2 заповнюється, якщо у підприємства немає податкового боргу або його сума менше від'ємного ПДВ, відображеного в ряд. 21. Значення рядка 22.2 переноситься до рядка 23.1 декларації наступного звітного періоду, за винятком підприємств судно- та літакобудування, які заповнюють рядок 23.1 у цьому ж періоді
Рядок 23	—	Відображаються суми залишку від'ємного значення попереднього податкового періоду, що включаються до складу податкового кредиту поточного звітного (податкового) періоду. Джерелом для заповнення цієї графи є арифметична сума даних із рядків 23.1, 23.2, 23.3 та 23.4 поточної декларації
Рядок 23.1	п.5.11	Заповнюється у разі, якщо в попередньому звітному періоді сума від'ємного значення по рядку 21 декларації перевищила суму податкового боргу, – на суму такого перевищення (якщо воно мало місце), а за відсутності податкового боргу – на суму від'ємного значення рядка 21 декларації за попередній звітний період. До цього рядка переноситься значення рядка 22.2 попередньої декларації. Виняток становлять підприємства суднобудування та літакобудування, які заповнюють рядки 22.2 і 23.1 декларації в одному звітному періоді
Рядок 23.2	п.п. 5.12.4	Відображається залишок від'ємного значення, який в попередньому періоді не потрапив під бюджетне відшкодування внаслідок неповної сплати «вхідного» ПДВ постачальникам. До цього рядка переноситься значення рядка 26 попередньої декларації

Продовження табл. 3.11

1	2	3
Рядок 23.3	—	Заповнюється у разі виправлення в попередньому звітному періоді самостійно виявлених платником податків помилок, що вплинули на величину бюджетного відшкодування, спрямованого в рахунок збільшення податкового кредиту наступного звітного періоду. До цього рядка переноситься значення рядка 8.2 додатка 3 попереднього звітного періоду (у цьому додатку (уточнюючому розрахунку) виправляються показники декларацій «старої» форми
Рядок 23.4	—	Заповнюється у разі виправлення в попередньому звітному періоді самостійно виявлених платником податків помилок, що вплинули на величину бюджетного відшкодування, спрямованого в рахунок збільшення податкового кредиту наступного звітного періоду. До цього рядка переноситься значення рядків 8.5 і 8.6 додатка 5 попереднього звітного (податкового) періоду (у цьому додатку (уточнюючому розрахунку) виправляються показники декларацій «старої» форми
Рядок 24	п. 5.12	Відображається сума залишку від'ємного значення попереднього звітного періоду за вирахуванням суми податку, що підлягає сплаті до бюджету за підсумками поточного податкового періоду. До цього рядка заноситься додатне значення різниці даних, зазначених у рядках 23 і 20 декларації.
Рядок 25	п.п. 5.12.3	Переноситься значення рядка 4 додатка 3 «Розрахунок суми бюджетного відшкодування» до декларації з ПДВ.
Рядок 25.1	пп. 5.12.3	Заповнюється у разі, якщо платник податків бажає отримати повну суму бюджетного відшкодування на свій банківський рахунок
Рядок 25.2	пп. 5.12.3	Заповнюється у разі, якщо платник податків бажає зарахувати суму бюджетного відшкодування в рахунок зменшення податкових зобов'язань щодо ПДВ у наступних податкових періодах
Рядок 26	пп. 5.12.4	Відображається залишок від'ємного значення після розрахунку суми, яка підлягає бюджетному відшкодуванню, котрий включається до складу податкового кредиту наступного податкового періоду. У цьому рядку відображається різниця сум, зазначених у рядках 24 і 25 декларації поточного звітного періоду. Дані рядка 26 переносяться до рядка 23.2 декларації з ПДВ наступного звітного періоду
Рядок 27	п.5.10	Відображається сума ПДВ, що підлягає нарахуванню до сплати до бюджету за результатами поточного звітного періоду, з урахуванням залишку від'ємного значення попереднього звітного періоду. До цього рядка заноситься Позитивна різниця значень, наведених у рядках 20 і 23 декларації поточного звітного періоду
Рядок 28	—	Зазначається сума 5 % штрафу, самостійно нарахованого платником податків згідно з п. 17.2 Закону №2181
Рядок 28.1	—	Несе інформаційний характер
Рядок 28.2	—	Відображається Позитивна різниця рядка 8.1 і рядка 16.1 податкової декларації (збільшення суми, що підлягає сплаті до бюджету)
Рядок 28.3	—	Відображається від'ємна різниця рядка 8.1 і рядка 16.1 податкової декларації (зменшення суми, що підлягає сплаті до бюджету)

Платникам ПДВ, які працюють на касовому методі, слід пам'ятати про необхідність проставляння відповідної відмітки в полі «Відмітка про застосування касового методу податкового обліку: дата початку застосування касового методу» декларацій, що подаються за всі звітні періоди до переходу на правило першої події.

Приклад заповнення декларації з ПДВ наведено в таблиці 3.12. Для заповнення взяті дані, використані при складанні реєстру отриманих та виданих податкових накладних.

01	<b>ПОДАТКОВА ДЕКЛАРАЦІЯ З ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ</b>												011	x	Звітна		
													012		Звітна нова		
02	Звітний (податковий) період				2	0	0	7						1	1		
					(рік)				(квартал)				(місяць)				
03*	Звітний (податковий) період, за який виправляються помилки																
					(рік)				(квартал)				(місяць)				
044	- представництво нерезидента, що не має статусу юридичної особи													Ідентифікаційний код платника згідно з ЄДРПОУ або реєстраційний (обліковий) номер платника			
05	Індивідуальний податковий номер платника ПДВ				1	2	3	4	5	6	7	8	9	1	0	0	
															(номер свідоцтва про реєстрацію платника ПДВ)		
															Телефон		725 – 98 – 45
															Факс		
															E-mail		
Декларація подається до державної податкової інспекції (адміністрації) в Дзержинському районі м. Харкова																	

07	<input type="checkbox"/>	- ознака визначення від'ємного значення	відмітка (X) робиться платником при заповненні рядка 21 цієї декларації
----	--------------------------	---	---

08	<input type="checkbox"/>	- ознака бюджетного відшкодування	відмітка (X) робиться платником при заповненні рядка 25 цієї декларації
----	--------------------------	-----------------------------------	---

09	<input type="checkbox"/>	- ознака підприємства суднобудування	10	<input type="checkbox"/>	- ознака підприємства літакобудування
----	--------------------------	--------------------------------------	----	--------------------------	---------------------------------------

**грн.**

Код рядка	І. ПОДАТКОВІ ЗОБОВ'ЯЗАННЯ	Обсяги поставки (без ПДВ)	Сума ПДВ
		Колонка А	Колонка Б
1	Операції на митній території України, що оподатковуються за ставкою 20 відсотків, крім імпорту товарів	387 000	77 400
2	Операції, що оподатковуються за нульовою ставкою:	x	x
2.1	експортні операції	18 000	0
2.2	інші операції, що оподатковуються за нульовою ставкою	–	0
3	Операції, що не є об'єктом оподаткування (п. 3.2 ст. 3 Закону)	–	x
4	Операції, які звільнені від оподаткування (статті 5, 11 Закону, інші нормативно-правові акти)	2400	x
5	Загальний обсяг поставки (сума значень з 1-го до 4-го рядка колонки А)	407 400	x
5.1	з рядка 5 - загальний обсяг оподатковуваних операцій звітного періоду (р. 1 + р. 2.1 + р. 2.2 + р. 4) колонки А	407 400	77 400
6	Імпорт товарів протягом звітного періоду, сплату ПДВ за які було відстрочено шляхом оформлення податкового векселя (п. 11.5 ст. 11 Закону)	–	–
	Термін погашення податкового векселя (указати дату, додати перелік)		
7	Послуги, отримані від нерезидента на митній території України	–	–
8	Коригування на основі попередніх звітних періодів (+ чи -) (у разі заповнення цього рядка обов'язковим є подання додатка 1 до декларації):	x	(+ чи -)
8.1	самостійне виправлення помилки, що міститься в раніше поданій податковій декларації	x	–
8.2	нецільове використання товарів, ввезених у пільговому режимі	–	–
8.3	згідно з п. 4.5 ст. 4 Закону	–	–
8.4	інші випадки	x	–
9	<b>Усього податкових зобов'язань</b> (сума значень рядків (1 + 6 + 7 + 8 (- чи +) колонки Б	387 000	77 400
9 <sup>1</sup>	Крім того, поставка послуг за межами митної території України, місце поставки яких визначається відповідно до п. 6.5 ст. 6 Закону	–	x

Продовження табл. 3.12

Код рядка	II. ПОДАТКОВИЙ КРЕДИТ	Обсяги придбання (без ПДВ)	Дозволений податковий кредит
		Колонка А	Колонка Б
10	Придбання (виготовлення, будівництво, спорудження) з податком на додану вартість на митній території України товарів (послуг) та основних фондів з метою їх використання у межах господарської діяльності платника податку для здійснення операцій, які:	х	х
10.1	підлягають оподаткуванню за ставкою 20 відсотків та нульовою ставкою	386 800	77 360
10.2	не підлягають оподаткуванню (п. 3.2 ст. 3 Закону) або/та звільнені від оподаткування (статті 5, 11 Закону, інші нормативно-правові акти)	—	х
11	Придбання (виготовлення, будівництво, спорудження) без податку на додану вартість на митній території України товарів (послуг) та основних фондів з метою їх використання у межах господарської діяльності платника податку для здійснення операцій, які:	—	х
11.1	підлягають оподаткуванню за ставкою 20 відсотків та нульовою ставкою	—	х
11.2	не підлягають оподаткуванню (п. 3.2 ст. 3 Закону) або/та звільнені від оподаткування (статті 5, 11 Закону, інші нормативно-правові акти)	—	х
12	Імпорттовані товари та отримані від нерезидента на митній території України послуги з метою їх використання у межах господарської діяльності платника податку для здійснення операцій, які оподатковуються за ставкою 20 відсотків та нульовою ставкою:	х	х
12.1	ПДВ, сплачений митним органам	—	—
12.2	погашені податкові векселі, що дають право на збільшення податкового кредиту в поточному звітному періоді	—	—
12.3	звільнені від ПДВ (статті 5, 11 Закону, інші нормативно-правові акти)		х
12.4	послуги, отримані від нерезидента		
12.5	товари, імпортовані в пільговому режимі та використані не за цільовим призначенням		
13	Імпорттовані товари та отримані від нерезидента на митній території України послуги з метою їх використання у межах господарської діяльності платника податку для здійснення операцій, які не підлягають оподаткуванню (п. 3.2 ст. 3 Закону) або/та звільнені від оподаткування (статті 5, 11 Закону, інші нормативно-правові акти):	х	х
13.1	ПДВ, сплачений митним органам		х
13.2	звільнені від ПДВ (статті 5, 11 Закону, інші нормативно-правові акти)		х
13.3	послуги, отримані від нерезидента		х
14	Придбання (виготовлення, будівництво, спорудження) з податком на додану вартість вітчизняних товарів (послуг) та основних фондів, імпорт товарів та отримання від нерезидента на митній території України послуг, які не призначаються для їх використання у господарській діяльності, або з метою їх використання для поставки послуг за межами митної території України, місце поставки яких визначається відповідно до п. 6.5 ст. 6 Закону	1 000	х
15	Придбання (виготовлення, будівництво, спорудження) без податку на додану вартість вітчизняних товарів (послуг) та основних фондів, імпорт товарів та отримання від нерезидента на митній території України послуг, які не призначаються для їх використання у господарській діяльності, або з метою їх використання для поставки послуг за межами митної території України, місце поставки яких визначається відповідно до п. 6.5 ст. 6 Закону	—	х
16	Коригування податкового кредиту за попередні звітні періоди (у разі заповнення цього рядка обов'язковим є подання додатка 1 до декларації):	х	(- чи +)
16.1	самостійне виправлення платником помилки, що міститься в раніше поданій податковій декларації	х	—
16.2	згідно з п. 4.5 ст. 4 Закону	—	—
16.3	інші випадки	х	—
17	Усього податкового кредиту (сума значень рядків (10.1 + 12.1 + 12.2 + 12.4 + 12.5 + 16 (- чи +) колонки Б)	х	77 360



**Продовження табл. 3.12**

	III. РОЗРАХУНКИ З БЮДЖЕТОМ ЗА ЗВІТНИЙ ПЕРІОД	Сума ПДВ
18	Різниця між сумою податкового зобов'язання та сумою податкового кредиту з ПДВ поточного звітного (податкового) періоду (рядок 9 - рядок 17):	x
18.1	позитивне значення (+)	40
18.2	від'ємне значення (-)	—
19	Коригування платежів з урахуванням положень про вексельну форму відстрочення сплати податку на додану вартість при імпорті товарів (п. 11.5 ст. 11 Закону):	x
19.1	до зменшення (-): суми податку на додану вартість, які не підлягають включенню до складу податкових зобов'язань у поточному звітному (податковому) періоді (податкові векселі, видані в поточному звітному (податковому) періоді) (рядок 6 податкової декларації)	-
19.2	до збільшення (+): суми податку на додану вартість, які підлягають включенню до складу податкових зобов'язань у поточному звітному (податковому) періоді (податкові векселі, термін погашення яких припадає на поточний звітний (податковий) період) (додати перелік)	+
20	Позитивне значення різниці між сумою податкового зобов'язання та сумою податкового кредиту поточного звітного (податкового) періоду (позитивне значення суми рядків 18 і 19)	40
21	Від'ємне значення різниці між сумою податкового зобов'язання та сумою податкового кредиту поточного звітного (податкового) періоду (від'ємне значення суми рядків 18 і 19)	—
22	Зарахування від'ємного значення різниці поточного звітного (податкового) періоду:	x
22.1	у зменшення суми податкового боргу з ПДВ	—
22.2	до складу податкового кредиту наступного звітного (податкового) періоду (рядок 21 - рядок 22.1) (значення цього рядка переноситься до рядка 23.1 податкової декларації наступного звітного періоду*)	—
23	Залишок від'ємного значення попереднього звітного (податкового) періоду, що включається до складу податкового кредиту поточного звітного (податкового) періоду (рядок 23.1 + рядок 23.2 + рядок 23.3 + рядок 23.4):	—
23.1	значення рядка 22.2 податкової декларації попереднього звітного періоду*	—
23.2	значення рядка 26 податкової декларації попереднього звітного періоду	—
23.3	значення рядка 8.2 додатка 3 (до Порядку заповнення та подання декларації) попереднього звітного (податкового) періоду*	—
23.4	значення рядків 8.5 та 8.6 додатка 3.1 (до Порядку заповнення та подання декларації) попереднього звітного (податкового) періоду*	(+ чи -)
24	Залишок від'ємного значення попереднього податкового періоду за вирахуванням суми податку, яка підлягає сплаті до бюджету за підсумками поточного звітного періоду (рядок 23 - рядок 20, позитивне значення)	—
25	Сума, що підлягає бюджетному відшкодуванню (рядок 4 розрахунку суми бюджетного відшкодування) (рядок 25.1 або рядок 25.2):	—
25.1	на рахунок платника у банку	—
25.2	у зменшення податкових зобов'язань з ПДВ наступних податкових періодів	—
26	Залишок від'ємного значення, який після бюджетного відшкодування включається до складу податкового кредиту наступного податкового періоду (рядок 24 - рядок 25) (значення цього рядка переноситься до рядка 23.2 податкової декларації наступного звітного періоду)	—
27	Сума ПДВ, яка підлягає нарахуванню до сплати в бюджет за підсумками поточного звітного періоду, з урахуванням залишку від'ємного значення попереднього звітного періоду (рядок 20 - рядок 23, позитивне значення)	40
28	Сума штрафу, нарахована платником самостійно у зв'язку з виправленням помилки	—
28.1	загальна сума помилки (рядок 8.1 - рядок 16.1):	x
28.2	позитивне значення (+)	—
28.3	від'ємне значення (-)	—

Одночасно з декларацією повинні подаватися всі необхідні додатки до декларації. До податкової декларації, починаючи з квітня 2008 року, згідно наказом ДПАУ від 17 березня 2008 року №159, додаються 5 додатків (табл. 3.13).

**Таблиця 3.13. Додатки до декларації з ПДВ**

Номер додатка до декларації з ПДВ	Назва додатка до декларації з ПДВ	Що відображається в додатку до декларації з ПДВ
Додаток 1	Розрахунок коригування сум ПДВ до податкової декларації з податку на додану вартість	Сума та причина коригування
Додаток 2	Довідка щодо залишку суми від'ємного значення попередніх податкових періодів, що залишається непогашеним після бюджетного відшкодування, отриманого у звітному податковому періоді, та підлягає включенню до складу податкового кредиту наступного податкового періоду	Сума залишку суми від'ємного значення попередніх податкових періодів, що залишається непогашеним після бюджетного відшкодування, отриманого у звітному податковому періоді, та підлягає включенню до складу податкового кредиту наступного податкового періоду
Додаток 3	Розрахунок суми бюджетного відшкодування	Сума бюджетного відшкодування ПДВ, що визначається виходячи із сум ПДВ, сплачених у попередньому звітному періоді постачальниками товарів (послуг)
Додаток 4	Заява про повернення суми бюджетного відшкодування	Сума бюджетного відшкодування, що підлягає перерахуванню на поточний рахунок платника податків
Додаток 5	Розшифровки податкових зобов'язань та податкового кредиту в розрізі контрагентів	Індивідуальний номер покупця (продавця), обсяг поставки без ПДВ та сума ПДВ

Додаток 1 «Розрахунок коригування сум ПДВ до податкової декларації з податку на додану вартість» – подається платником при здійсненні коригування податкових зобов'язань та податкового кредиту з податку на додану вартість. Цій додаток включає у себе дві таблиці, в першій з яких коригується сума податкових зобов'язань звітного періоду, а в другій – сума податкового кредиту.

У серпні 2007 року до цього додатку було внесено зміни наказом ДПАУ «Про внесення змін до наказу ДПА України від 30.05.97 № 166» від 20.08.2007 р. № 498. Основні зміни стосуються необхідності відображення у додатку 1 інформації про контрагентів підприємства, зазначати дату і номер податкової накладної, за якою відбувається коригування, номер і дату отримання покупцем додатку 1 до податкової накладної.

Перша таблиця додатка 1 до декларації заповнюється у випадку коригування нарахованих раніше податкових зобов'язань, коли в декларації з ПДВ заповнюється рядок 8: самостійне виправлення помилки (рядок 8.1); зміна суми компенсації вартості поставлених товарів або наданих послуг (рядок 8.3); повернення передоплати за ще не відвантажений товар (рядок 8.4) тощо.

Друга таблиця додатка 1 заповнюється в разі коригування відображеного раніше податкового кредиту, коли в декларації з ПДВ заповнюється рядок 16: самостійне виправлення помилки, яку було допущено в раніше поданій декларації (рядок 16.1); зміна компенсації вартості поставлених продавцем товарів (рядок

16.2); повернення раніше перерахованої продавцю передоплати або псування та нестачі товару понад норми природного убутку, а також в інших випадках, коли відбувається зміна відображеного раніше податкового кредиту (рядок 16.3).

### **Питання для самоконтролю**

1. Сформулюйте сутність податку на додану вартість як різновиду непрямого оподаткування.
2. Наведіть перелік платників ПДВ та визначте основні їх характерні риси.
3. Назвіть та охарактеризуйте об'єкти податкового обліку ПДВ. Чим відрізняються об'єкти податкового обліку ПДВ від об'єктів оподаткування ?
4. Визначте сутність та основні критерії визнання будь-якої господарської операції для податкового обліку як поставки товарів.
5. Охарактеризуйте та згрупуйте базу оподаткування виходячи з об'єктів податкового обліку ПДВ.
6. Дайте характеристику операцій, що не є об'єктом оподаткування.
7. Визначте сутність поняття податкового зобов'язання ПДВ та порядок його визначення.
8. Визначте сутність поняття податкового кредиту з ПДВ.
9. Сформулюйте критерії виникнення у платників ПДВ права на податковий кредит з ПДВ при здійсненні господарської діяльності.
10. Визначте порядок обчислення й сплати податку.
11. У чому полягають особливості застосування різних методів обчислення ПДВ ?
12. Дайте характеристику документообігу податкового обліку ПДВ.
13. Назвіть види первинних документів, які застосовуються в податковому обліку ПДВ.
14. Назвіть види облікових регістрів обліку ПДВ.
15. Дайте характеристику звітних документів, які заповнюються за наслідками обліку ПДВ.
16. Визначте структуру податкової декларації з ПДВ.
17. Сформулюйте методику заповнення податкової декларації ПДВ.
18. Визначте особливості оподаткування операцій щодо імпорту товарів (послуг) на митну територію України.
19. Визначте особливості оподаткування операцій щодо експорту товарів (супутніх послуг) за межі митної території України.
20. Яким нормативним документом регламентується ведення бухгалтерського податкового обліку ПДВ ?
21. Назвіть типові бухгалтерські записи, за допомогою яких відображається процес нарахування податкових зобов'язань та податкового кредиту з ПДВ.

## **Тема 4. ПРИНЦИПИ ОРГАНІЗАЦІЇ ТА ВЕДЕННЯ ПОДАТКОВОГО ОБЛІКУ ЗГІДНО З ЗАКОНОМ УКРАЇНИ "ПРО ОПОДАТКУВАННЯ ПРИБУТКУ ПІДПРИЄМСТВ".**

### **План**

- 4.1. Розвиток прибуткового оподаткування підприємств в Україні
- 4.2. Податковий облік валових доходів господарської діяльності
- 4.3. Податковий облік валових витрат
- 4.4. Застосування звичайних цін в обліку валового доходу та валових витрат
- 4.5. Облік приросту (убутку) балансової вартості запасів
- 4.6. Податковий облік амортизації основних фондів
- 4.7. Заповнення декларації з податку на прибуток підприємств

### **4.1. Розвиток прибуткового оподаткування підприємств в Україні**

Прибуткове оподаткування підприємств та організацій завжди було в центрі уваги законодавців, які неодноразово переглядали та вдосконалювали його. Зміни об'єкта оподаткування, ставок податку, складу податкових пільг викликали необхідність прийняття нових законодавчих актів, в результаті за період 1991-1998р. утримання податку з прибутку регулювалось нормами чотирьох законів.

Так, в 1991 році діяв Закон СРСР «Про податок з підприємств і організацій» у відповідності до якого об'єктом оподаткування був балансовий прибуток підприємства, розрахований як сума прибутку від реалізації продукції (робіт, послуг), інших матеріальних цінностей і доходів від позареалізаційних операцій, зменшених на суму витрат по цих операціях. Для підприємств встановлювався максимальний рівень рентабельності, диференційований за галузями. Максимальна ставка податку на прибуток в межах встановленого рівня рентабельності складала 35%. Крім того, ставки податку на прибуток були диференційовані в залежності від сфери діяльності.

З 1 січня 1992 року набув чинності Закон України «Про оподаткування доходів підприємств і організацій», згідно якого об'єктом став валовий дохід підприємства, зменшений на суму матеріальних затрат і обов'язкових платежів. До об'єкта оподаткування крім прибутку були включені затрати на оплату праці. Ставка податку складала 18 % доходу. Понижені ставки в розмірі 15 % були встановлені для спільних підприємств з часткою іноземного інвестора в статутному фонді більше 30 % і в розмірі 9% для дослідних заводів. Підвищені ставки були встановлені для посередницької діяльності (65%) і доходів від казино, відеосалонів, ігрових автоматів (70%). У 1993 році була здійснена спроба перейти від оподаткування доходу до оподаткування прибутку підприємств (Декрет Кабінету Міністрів України «Про податок на прибуток підприємств і організацій»), але після квартального періоду справляння цього податку він знов був замінений на податок з доходів.

З 1 січня 1995 року набув чинності Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств». Об'єктом оподаткування став балансовий прибуток підприємств, розрахований як сума прибутку від всіх видів діяльності за звітний період. Базова ставка податку складала 30%. Для підприємств агропромислового комплексу була встановлена ставка 15%, для посередницьких операцій – 45%, для прибутку від проведення лотерей і ігрового бізнесу – 60%.

З 1 липня 1997 року набув чинності Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств», відповідно до якого суттєво змінились методичні основи оподаткування прибутку, які вимагають ведення спеціального податкового обліку.

Після введення цього Закону об'єктом оподаткування виступає розрахунковий прибуток, основою для визначення якого є валові надходження і витрати, які підприємство понесло не у зв'язку з реалізацією конкретного обсягу продукції, а за певний період часу.

З 1 січня 2003 року набув чинності Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» (№ 349 від 24 грудня 2002 року), який вніс суттєві зміни в механізм справляння податку на прибуток. Основною причиною, яка викликала необхідність змін та доповнень до податкового законодавства України в частині оподаткування доходів фізичних осіб, було те, що законодавчі акти, прийняті в 1990-1996 рр., виявились недостатньо розробленими і недостатньо перевіреними практикою. Сьогодні податок на прибуток підприємств є основним прямим прибутковим податком з юридичних осіб.

## **4.2. Податковий облік валових доходів господарської діяльності**

Згідно із Законом України «Про оподаткування прибутку підприємств» звітними (податковими) періодами з податку на прибуток підприємств є: календарний квартал, півріччя, три квартали, рік. Саме за цими періодами складається декларація з податку на прибуток і визначаються, зокрема, валовий доход.

Податковий період починається з першого календарного дня податкового періоду і закінчується останнім календарним днем податкового періоду.

У разі коли особа береться на облік податковим органом як платник цього податку всередині податкового періоду, то перший звітний податковий період розпочинається з дати, на яку припадає початок такого обліку, та закінчується останнім календарним днем наступного податкового періоду.

Отже, слід зазначити, що протягом року всі податкові періоди з податку на прибуток підприємств починаються з 1 січня звітного року, за виключенням випадків, коли особа береться на облік податковим органом як платник цього податку всередині податкового періоду.

Якщо платник податку ліквідується, останнім податковим періодом вважається період, на який припадає дата такої ліквідації, а закінчується він днем такої ліквідації.

*Валовий доход* – загальна сума доходу платника податків від всіх видів діяльності, отриманого (нарахованого) протягом звітного періоду в грошовій,

матеріальній або нематеріальній формах як на території України, її континентальному шельфі, винятковій (морській) економічній зоні, так і за її межами. До валового доходу включаються наступні види отриманих та документально підтверджених доходів (рис. 4.1).

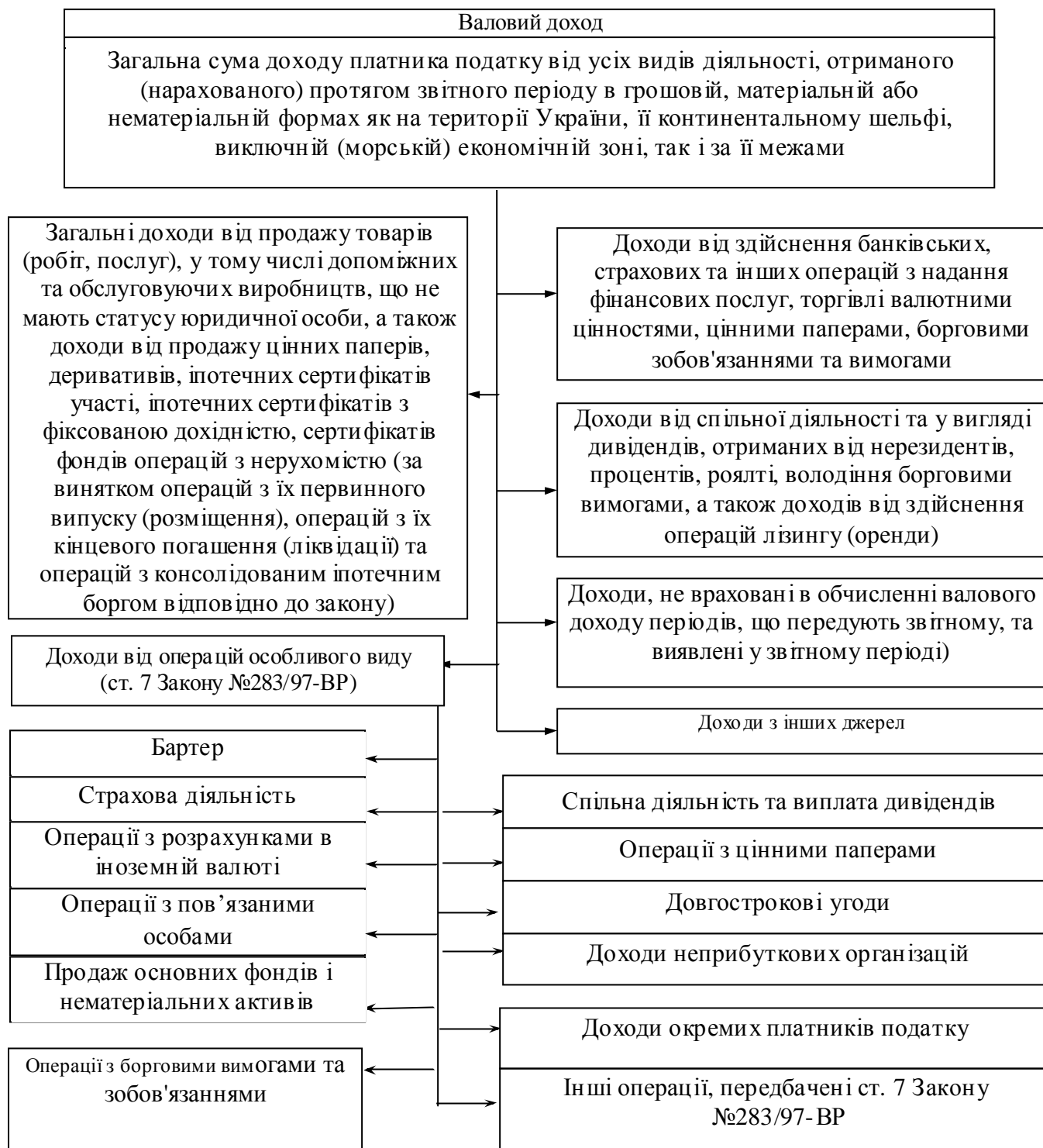


Рис. 4.1. Складові валового доходу

Згідно статті 4 (пп. 4.2.1 – 4.2.17) Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» до складу валового доходу не включається певний перелік отриманих доходів.

За підсумками звітного (податкового періоду) платник податків розраховує скоригований валовий дохід – валовий дохід, визначений без врахування доходів, які не включаються до складу валового доходу.

Правила відображення валового доходу в податковому обліку наведено в табл. 4.1.

Таблиця 4.1. Дата збільшення валового доходу з податку на прибуток

№ п/п	Вид операції	Дата збільшення валового доходу	Норма Закону 283/97-ВР
1	2	3	4
1	Продаж товарів (робіт, послуг) з оплатою за рахунок бюджетних коштів	дата надходження коштів на поточний рахунок платника податку; або дата отримання відповідної компенсації у будь-якому іншому вигляді, включаючи зменшення заборгованості такого платника податку за його зобов'язаннями перед таким бюджетом	п.п. 11.3.5
2	Операції оперативного лізингу (оренди)	податковий період, в якому здійснюється нарахування орендного платежу	п.п. 7.9.6
3	Торгівля продукцією (валютними цінностями) або роботами (послугами) з використанням торговельних автоматів або іншого подібного обладнання, що не передбачає наявності касового апарата, контрольованого уповноваженою фізичною особою	дата вилучення з таких торговельних апаратів або подібного обладнання грошової виручки	п.п. 11.3.2
4	Торгівля продукцією (роботами, послугами) через торговельні автомати, що здійснюється з використанням жетонів, карток або інших замінників гривні	дата продажу таких жетонів, карток або інших замінників гривні	п.п. 11.3.2
5	Торгівля продукцією (роботами, послугами), що здійснюється з використанням кредитних або дебетових карток, дорожніх, комерційних, персональних або інших чеків	дата оформлення відповідного рахунку (товарного чека)	п.п. 11.3.3
6	Кредитно-депозитні операції для кредитора	дата нарахування відсотків (комісійних) у строки, визначені кредитним (депозитним) договором	п.п. 11.3.6

Продовження табл. 4.1

1	2	3	4
7	Операції з іпотечними сертифікатами для їх власника	дата нарахування протягом відповідного звітного періоду доходу за консолідованим іпотечним боргом	п.п. 11.3.6
8	Авансові платежі та попередня оплата, що отримані підприємствами суднобудівної промисловості від замовників морських, річкових суден	дата підписання акта про передачу морських, річкових суден замовнику, за умови цільового використання вказаних коштів у порядку, визначеному КМУ	п.п. 11.3.7
9	Інші операції з продажу товарів (робіт, послуг) за виключенням вищенаведених	дата, що приходить на період, на протязі якого відбувається перша з подій: або дата зарахування коштів від покупця (замовника) на банківський рахунок платника податку в оплату товарів (робіт, послуг), що підлягають продажу, у разі продажу товарів (робіт, послуг) за готівку - дата її оприбуткування в касі платника податку, а за відсутності такої - дата інкасації готівки у банківській установі, що обслуговує платника податку; або дата відвантаження товарів, а для робіт (послуг) - дата фактичного надання результатів робіт (послуг) платником податку	п.п. 11.3.1

Валовий дохід в розумінні податку на прибуток підприємств за своїм змістом відрізняється від доходів за реалізовану продукцію чи власне валового доходу як економічної категорії.

Необхідність відокремленого ведення податкового обліку пояснюється тим, що визнання доходів і валового доходу, фінансових результатів (прибутку до оподаткування) у податковому законодавстві не відповідає основним принципам визнання доходу в бухгалтерському обліку. Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи визначає Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 "Доход". У податковому обліку витрати визнаються згідно з нормами Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» [6].

У результаті виникають розбіжності в визнанні доходів, визначенні фінансових результатів у бухгалтерському обліку і визначенні прибутку до оподаткування в податковому обліку.

*Доход в бухгалтерському обліку* – сума яка визначається під час збільшення активу або зменшення зобов'язань, що зумовлює зростання власного капіталу за умови, що цей дохід може бути достовірно оцінений.



Правила ведення бухгалтерського обліку, порядок визначення фінансових результатів трактують господарські процеси не з податкових позицій, а виходячи з економічної сутності кожної господарської операції і орієнтовані на міжнародні стандарти фінансової звітності, а тому не передбачають формування показників, які використовуються для складання податкової звітності на основі чинного податкового законодавства України.

Доходи в бухгалтерському обліку, можуть визнаватися валовим доходом і в податковому обліку (при цьому існують деякі виключення – табл. 4.2), але різниця може виникнути в результаті не співпадання по звітних періодах, оскільки моменти виникнення доходів в бухгалтерському і в податковому обліку відрізняються. Крім того встановлено різні підходи до визнання доходів і валового доходу по окремих операціях, які є валовим доходом і не є доходами в бухгалтерському обліку.

Таблиця 4.2. Відмінні риси валового доходу в податковому обліку та доходів в бухгалтерському обліку

Зміст операції	Порядок відображення операції	
	в податковому обліку	в бухгалтерському обліку
Сума отриманого авансу	визнається валовим доходом	не визнається доходом
Безоплатно одержані необоротні активи	включаються до складу валових доходів загальною сумою в момент надходження на підприємство	відображаються в складі додаткового капіталу і визнаються доходом по мірі визнання витрат, тобто по мірі нарахування амортизації
Сума дооцінки основних засобів та нематеріальних активів в межах перевищення суми попередніх уцінок цих об'єктів і втрат від зменшення їх корисності над сумою попередніх дооцінок залишкової вартості цих об'єктів і вигід від відновлення їх корисності	не включається до складу валових доходів звітного періоду, оскільки проведення дооцінки необоротних активів не передбачено чинним податковим законодавством	включається до складу доходів звітного періоду
Сума поворотної фінансової допомоги, отриманої від неплатника податку на прибуток і не повернутої на кінець звітного періоду	включається до складу валового доходу	не включається до складу доходу
Сума поворотної фінансової допомоги, отриманої від платника податку на прибуток і не повернутої на кінець звітного періоду	розраховуються умовно нараховані проценти, які включаються до складу валового доходу	проценти не розраховуються і не визнаються доходом
Операції обміну подібними активами (бартерні)	валовий дохід визнається, виходячи з вартості відвантажених товарів (робіт, послуг)	дохід не визнається
Курсові різниці за немонетарною заборгованістю по отриманих позиках	включаються у валовий дохід	не включаються до складу доходу

Продовження табл. 4.2

Сума збільшення чистої вартості реалізації запасів в межах попередніх уцінок запасів	не включається у валовий дохід	включається в дохід зі збільшенням запасів
Сума збільшення балансової вартості фінансових інвестицій, що обліковуються за методом участі у капіталі	не включається у валовий дохід	включається до складу доходу
Сума амортизації дисконту фінансової інвестиції	не включається у валовий дохід	включається до складу доходу
Збільшення балансової вартості фінансових інструментів, що оцінюються за справедливою вартістю	не включається у валовий дохід	включається до складу доходу
Різниця між сумою мінімальних орендних платежів і негарантованою ліквідаційною вартістю об'єкта фінансової оренди і сучасною вартістю цієї суми	не включається у валовий дохід	включається до складу доходу
Курсові різниці за монетарною заборгованістю за товари, роботи, послуги	не включаються у валовий дохід	включаються до складу доходу

Порівнюючи валовий дохід з доходами в бухгалтерському обліку слід відзначити, що валовий дохід обчислюється для визначення оподаткованого прибутку, а доходи в бухгалтерському обліку фіксують для розрахунку фінансового результату підприємства.

Крім наведених вище існують й інші розбіжності в визначенні складу доходів та витрат, а також його суми й дат виникнення. Так, в бухгалтерському обліку дохід визнається за методом нарахувань, а в податковому – за методом першої події, методом нарахувань (наприклад, в частині орендної плати за договором оперативного лізингу) та за касовим методом (при оплаті за рахунок бюджетних коштів).

До того ж в ряді випадків суттєво відрізняється сума доходу, визначеного за правилами податкового та бухгалтерського обліку. Зокрема, в податковому обліку валовий дохід визнається без врахування сум ПДВ, що входять до складу реалізованої продукції, а в бухгалтерському обліку ПДВ спочатку входить до складу доходу від реалізації необоротних та оборотних активів (кореспонденція Д-т 36 К-т 70), а потім виключається з його складу (кореспонденція Д-т 70 К-т 641/ПДВ).

У той же час статтею 4, підпунктом 4.2.1. Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» [6] встановлено, що з валового доходу виключається сума податку на додану вартість, але лише в тих випадках, коли покупець є платником такого податку. Таке виключення здійснюється розрахунковим шляхом без відображення бухгалтерськими проводками при

складанні Декларації про прибуток підприємства, де валовий дохід відображається без суми податку на додану вартість.

Відмінності існують й за іншими операціями відображення доходу, наприклад, при реалізації основних засобів в бухгалтерському обліку дохід визнається в сумі компенсації вартості реалізованого об'єкту і в подальшому зменшується на суму ПДВ, а в податковому обліку в разі продажу об'єкту основних фондів 1 групи дохід виникає в сумі перевищення виручки від реалізації об'єкту (без врахування ПДВ) над залишковою вартістю об'єкта на момент продажу, а за основними фондами 2-4 групи у разі перевищення виручки від реалізації об'єкту (без врахування ПДВ) над залишковою вартістю відповідної групи основних фондів.

### 4.3. Податковий облік валових витрат

Згідно з нормами п. 5.1 і ст. 5 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» валові витрати виробництва та обігу визначаються як сума будь-яких витрат платника в грошовій, матеріальній та нематеріальній формах, здійснюваних як компенсація вартості товарів (робіт, послуг), які придбані (виготовляються) таким платником податку для їх подальшого використання у власній господарській діяльності [6].

Взагалі, слід зазначити, що цим Законом встановлено склад витрат, що відносять до валових витрат у повній мірі, включаються до складу валових витрат з обмеженнями й не входять до валових витрат (рис. 4.2). Більш детально зупинимося на питаннях обліку витрат, що включаються до складу валових з деякими кількісними обмеженнями.

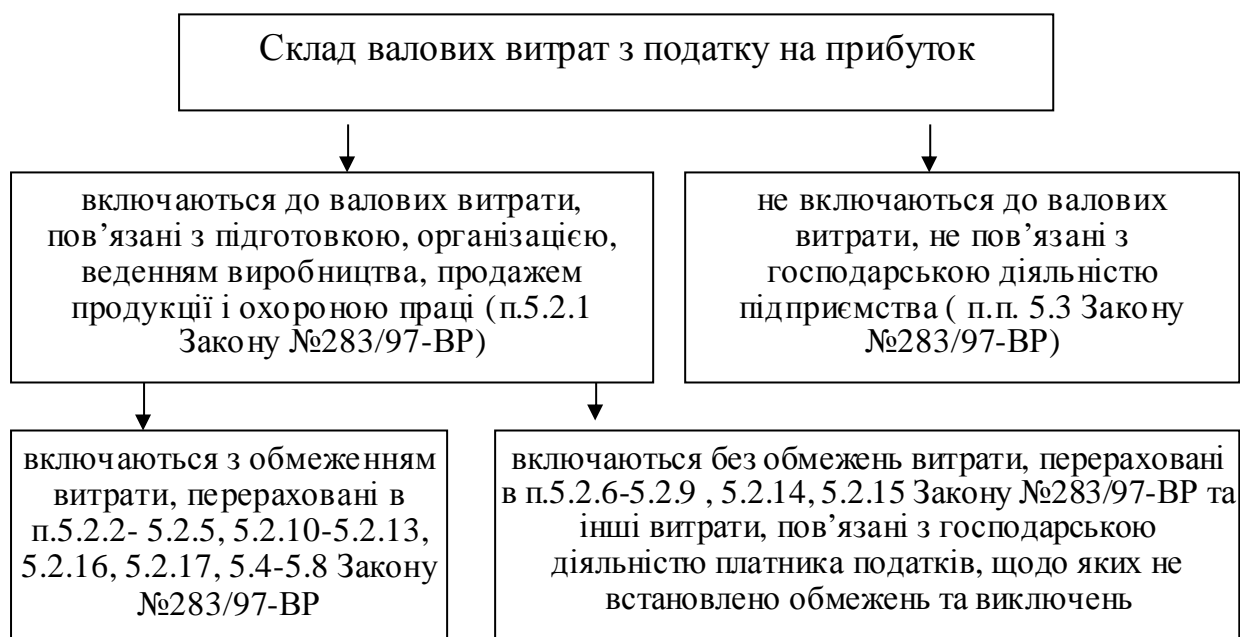


Рис. 4.2 - Склад валових витрат з податку на прибуток

1. Суми коштів або вартість товарів (робіт, послуг), перерахованих до Державного бюджету України або бюджетів місцевого самоврядування, до неприбуткових організацій у розмірі, що перевищує 2%, але не більше 5% оподаткованого прибутку попереднього звітного року. До певного часу податкові органи вважали, що до валових витрат має включатися сума, яка дорівнює різниці між 5% та 2%. Наприклад, сума благодійних внесків склала 15 000 грн., а сума оподаткованого прибутку попереднього року склала 250 000 грн. До валових витрат, на думку податкових органів можна було віднести суму, що дорівнює: 37 500 (5%) – 5 000 (2%). Але, після рішення судових органів платники податків отримали можливість відносити до валових витрат суму, яка регламентується Законом України «Про оподаткування прибутку підприємств».

2. Суми коштів, перерахованих підприємствами всеукраїнських об'єднань осіб, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи, на яких працює за основним місцем роботи не менше 75 % таких осіб, цим об'єднанням для проведення їх благодійної діяльності, але не більше 10 % оподаткованого прибутку попереднього звітного року.

3. Суми коштів або вартість майна - для цільового використання з метою охорони культурної спадщини установам науки, освіти, культури, заповідникам, а також неприбутковим установам у розмірі, що перевищує 2%, але не більше 5% оподаткованого прибутку попереднього звітного періоду (для громадських організацій інвалідів – не більше 10 % оподаткованого прибутку попереднього звітного періоду).

4. Суми коштів або вартість майна, перераховані організаціям роботодавців та їх об'єднанням, створеним відповідно до закону з цього питання, у вигляді вступних, членських та цільових внесків, але не більше 0,2 відсотка фонду оплати праці платника податку у розрахунку за звітний рік.

5. Суми витрат, пов'язаних з поліпшенням основних фондів, які включаються до складу валових витрат у сумі, що не перевищує 10% сукупної балансової вартості всіх груп основних фондів станом на початок такого звітного періоду. Проблеми обліку цих витрат у платників податку (особливо сільськогосподарських підприємств) виникли у 2005 – 2006 роках, коли існувала норма, яка передбачала віднесення до складу валових витрат вищеназваної суми у такому порядку:

для 1 групи основних фондів – в розмірі, що не перевищує 10% сукупної балансової вартості об'єктів основних фондів, які ремонтуються станом на початок такого звітного періоду;

для 2 – 4 груп основних фондів – в розмірі, що не перевищує 10% сукупної балансової вартості 2 – 4 груп основних фондів станом на початок такого звітного періоду.

У 2006 року цю норму відмінили та повернулися до норми, що існувала до 2005 року. Але при цьому не врахували інтереси сільськогосподарських підприємств, у яких звітний період дорівнює календарному року (з 1 липня по 30 червня). У результаті сільгосппідприємства змушені були другу половину 2005 року вести облік ремонтів основних фондів за одними правилами, а першу половину 2006 року - за іншими правилами.

**Приклад 1.** Сукупна балансова вартість усіх груп основних фондів на 01.01.09 р. становила 1850 000 грн. Підприємство у жовтні 2009 року витратило на ремонт приміщення адміністративного управління в сумі 250 000 грн.

Розмір 10-відсоткового ліміту складає:  $1\,850\,000 * 10\% = 185\,000$  грн.

Результати обліку будуть такими: витрати, що включаються до складу витрат четвертого кварталу, становитимуть 185 000 грн.; сума перевищення в розмірі 65 000 грн. (250 000 грн. – 185 000 грн.) збільшить балансову вартість відремонтованого приміщення адміністративного управління.

6. Витрати на проведення передпродажних та рекламних заходів. Згідно з пп. 5.4.4 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» до валових витрат повністю відносяться всі витрати платника податку на проведення передпродажних та рекламних заходів стосовно товарів (робіт, послуг), що продаються такими платниками податку. Отже, треба лише довести зв'язок заходів, що проводяться, з рекламою продукції, яку продає підприємство. Крім того, не слід забувати і про витрати на організацію прийомів, презентацій і свят, придбання і розповсюдження подарунків, включаючи безоплатну роздачу зразків товарів або безоплатне надання послуг (виконання робіт) з рекламними цілями. Такі витрати відносяться до валових у межах до 2 % від оподаткованого прибутку за попередній звітний рік.

Головне для платника податку документально підтвердити зв'язок заходів з рекламою товарів (робіт, послуг), які продає підприємство. Документами, що підтверджують віднесення витрат до складу представницьких, є: наказ керівника підприємства про проведення прийому (презентації, свята, ділової зустрічі); офіційне запрошення та офіційна згода запрошеної сторони (представники і делегації мають бути офіційно запрошені на підприємство, при цьому бажано отримати їх офіційну згоду на зустріч); програма проведення представницького заходу (календарний план із зазначенням місця, дати і часу проведення прийому); кошторис витрат; звіт про проведення заходу (складається після закінчення заходу, у ньому зазначаються фактично понесені витрати).

Розпорядчим документом керівника підприємства визначається коло осіб, які мають відношення до прийому представників інших підприємств з питань комерційної діяльності. Підтвердженням представницьких витрат та їх зв'язку з господарською діяльністю підприємства також можуть бути договори та угоди, укладені за підсумками зустрічі. Якщо у процесі переговорів підписання договорів чи інших документів не відбулося, результати зустрічі бажано оформити протоколом про наміри. Протокол має містити реквізити і підписи приймаючої та запрошеної сторін.

Розрахунки щодо представницьких заходів підприємство повинне здійснювати виключно в безготівковій формі.

При безоплатній роздачі зразків товарів понад граничний ліміт (2 %) можуть виникнути валові доходи виходячи зі звичайних цін. Це відбудеться, якщо зразки передаються пов'язаним особам або особам, які не є платниками податку на прибуток (зокрема фізичним особам) або сплачують податок за іншими, ніж дарувальник, ставками.

**Приклад 2.** Сума оподаткованого прибутку за попередній звітний рік склала 100 000 грн. Витрати підприємства на безоплатну роздачу зразків товарів склали 4 500 грн. До валових витрат в цьому випадку підприємство має право віднести суму, що не перевищує 2000 грн. (2% від оподаткованого прибутку).

7. Витрати зі страхування в розмірі, що не перевищує 5 відсотків валових витрат за звітний податковий період, нарастаючим підсумком з початку року, а для сільськогосподарських підприємств – за звітний податковий рік.

8. Витрати, пов'язані з придбанням паливно-мастильних матеріалів для легкового автомобіля та оперативною орендою легкового автомобіля, включаються до складу валових в розмірі 50%.

9. Витрати, пов'язані із професійною підготовкою, навчанням, перепідготовкою або підвищенням кваліфікації осіб, які перебувають у трудових відносинах з підприємством і не працюють, але зобов'язалися відпрацювати на цьому підприємстві не менше 3-х років після закінчення вітчизняних вищого та (або) професійно-технічного навчального закладу і отримання спеціальності (кваліфікації) шляхом укладення письмової угоди (договору, контракту) включаються до валових витрат у розмірі до 3% фонду оплати праці звітного періоду.

**Приклад 3.** Підприємство оплачує навчання працівника за фахом «економіст», який працює в плановому відділі. Плата за навчання становить 7500 грн. на рік, але оплачується за договором перед початком кожного семестру (п'ять місяців) рівними частками по 3 750 грн. без ПДВ. Фонд оплати праці за перше півріччя 2009 р. становив 100 000 грн. До валових витрат буде віднесено суму в розмірі 3 000 грн. (3% від фонду оплати праці).

10. Витрати на гарантійний ремонт (обслуговування) або гарантійні заміни товарів, проданих платником податків, вартість яких не компенсується за рахунок покупців таких товарів, включаються до валових витрат в розмірі не більше від суми, яка відповідає рівню гарантійних замін, прийнятих (оприлюднених) платником податку, але не вище 10% від сукупної вартості таких товарів, що були продані та по яких не закінчився строк гарантійного обслуговування.

Основним правилом відображення валового доходу та валових витрат у податковому обліку є їх документальне підтвердження. Відповідно до пп. 5.3.9 п. 5.3 ст. 5 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» не належать до складу валових витрат будь-які витрати, не підтверджені відповідними розрахунковими, платіжними та іншими документами, обов'язковість ведення і зберігання яких передбачена правилами ведення податкового обліку.

Відповідно до ст. 2 Закону України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг» у редакції від 01.06.2000 р. № 1776-III під розрахунковим документом розуміють документ установленої форми і змісту (касовий чек, товарний чек, розрахункова квитанція, проїзний документ тощо), що підтверджує факт продажу (повернення) товарів, надання послуг, отримання (повернення) коштів, купівлі-продажу іноземної валюти, надрукований у випадках, передбачених цим Законом, і зареєстрованим в установленому порядку реєстратором розрахункових операцій або заповнений ручним способом.

Суб'єкти, які зобов'язані в розрахунках із покупцями за готівку використовувати відповідним чином зареєстровані РРО, повинні видавати фіскальний чек (розрахунковий документ). Серед обов'язкових реквізитів чека має бути напис «Фіскальний чек». Відсутність на чеку цього реквізиту свідчить про те, що він роздрукований на незареєстрованому РРО, а отже, не є розрахунковим документом. Нефіскальний касовий чек не дає підприємству-покупцю права на включення цих сум до валових витрат, за виключенням випадку, коли підприємець-фізична особа, що застосовує спрощену систему оподаткування, має право не використовувати РРО та застосовує його без переведення в фіскальний режим роботи.

Що стосується заповнення вручну розрахункових документів, які також можуть бути розрахунковими документами, то тут насамперед мається на увазі розрахункова квитанція. Її виписують суб'єкти, які в розрахунках із покупцями за готівку можуть не використовувати РРО, але зобов'язані застосовувати розрахункові книжки.

Особи, які не зобов'язані використовувати у своїй діяльності ні РРО, ні розрахункові книжки, видають покупцям інші документи, що підтверджують операцію продажу (наприклад, накладну, товарний чек тощо).

Пунктом 2 ст. 3 Закону України «Про бухгалтерський облік і звітність в Україні» бухгалтерський облік є обов'язковим видом обліку, який ведеться підприємствам. Фінансова, податкова, статистична та інші види звітності, що використовують грошовий вимірник, ґрунтуються на даних бухгалтерського обліку.

Бухгалтерський облік ґрунтується виключно на застосуванні методу документування, який передбачає суцільне і безперервне документування всіх господарських операцій, що здійснюються у діяльності підприємств, установ і організацій. Задokumentовані господарські операції, прийняті до обліку, записуються до облікового реєстру (книга, журнал, відомість, таблиця тощо).

Підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи, які фіксують факт здійснення господарських операцій. Первинними документами є письмові свідоцтва, що фіксують і підтверджують господарські операції, включаючи розпорядження й дозволи адміністрації (власника) на їх проведення. Для контролю та впорядкування оброблення інформації на підставі первинних документів можуть складатися зведені документи, які також слід відносити до первинних документів (авансові, товарно-грошові, матеріальні звіти тощо).

Первинні документи (податкові накладні, вантажно-митні декларації, товарно-транспортні накладні тощо), складені в момент проведення кожної господарської операції або (якщо це неможливо) безпосередньо після її завершення, є підставою для включення даних від проведених господарських операцій до податкового обліку платника податку.

Підтвердженням банківських операцій є електронні розрахункові документи, меморіальний ордер, договір з додаванням до нього переліку послуг і тарифів на обслуговування, а також виписка з розрахункового рахунка, в якій відображене фактичне списання коштів на сплату послуг обслуговуючого банку і зазвичай зазначено номер документа, згідно з яким здійснено таке списання.

Витрати, пов'язані із професійною підготовкою, навчанням, перепідготовкою або підвищенням кваліфікації осіб, які перебувають у трудових відносинах з підприємством і не працюють, але зобов'язалися відпрацювати на цьому підприємстві не менше 3-х років після закінчення вітчизняних вищого та (або) професійно-технічного навчального закладу і отримання спеціальності (кваліфікації) шляхом укладення письмової угоди (договору, контракту) підтверджуються документами, що засвідчують отримання вищої освіти і кваліфікації за певними освітньо-кваліфікаційними рівнями.

Будівельні та підрядні роботи підтверджуються актом приймання виконаних підрядних робіт, кошторисами, кошторисними розрахунками, іншими розрахунками витрат на будівництво, складеними за встановленою формою, на підставі яких визначаються кошторисна вартість будівництва та договірна ціна, тобто розрахункові, платіжні та інші документи, що належать до первинної документації, на підставі якої ведеться бухгалтерський облік.

Для підтвердження послуг по розміщенню реклами необхідно мати акт надання послуг, накладну на передачу рекламного носія, медіа-план при розміщенні реклами на телебаченні або радіо; фотографію або комп'ютерний макет місця, на якому планується розміщення рекламного засобу; ескіз рекламного засобу з конструктивним рішенням – при розміщенні зовнішньої реклами.

При технічному обслуговуванні дорожніх транспортних засобів підтверджуючими документами будуть виступати: акт передачі-приймання; наряд-замовлення, підписаний з боку виконавця контролером якості, який засвідчує повноту виконання, оплату, якість надання послуг та гарантійні зобов'язання (його підпис завіряється печаткою), а з іншого боку – представником замовника; квитанція про оплату робіт; рахунок-фактура; податкова накладна (для юридичних осіб).

Транспортні перевезення підтверджуються договором на виконання транспортних послуг, актом про виконання робіт, товарно-транспортною накладною, сертифікатами – ветеринарними, санітарними та якості, свідоцтвами, довідками, паспортами.

Як і у випадку обліку валового доходу, облік валових витрат відрізняється від обліку витрат у бухгалтерському обліку.

Необхідність відокремленого ведення податкового обліку пояснюється тим, що визнання витрат (валових витрат), фінансових результатів (прибутку до оподаткування) у податковому законодавстві не відповідає основним принципам визнання доходу в бухгалтерському обліку. Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати визначає Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати". В податковому обліку витрати визнаються згідно норм Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» [6]. В результаті виникають розбіжності в визнанні витрат, визначенні фінансових результатів в бухгалтерському обліку і визначенні прибутку до оподаткування в податковому обліку.

Відмінність валових витрат від витрат в бухгалтерському обліку, головним чином полягає у тому, що до валових витрат зараховуються витрати платника податку на прибуток підприємств, які пов'язані з господарською діяльністю



підприємства з врахуванням обмежень, наведених в Законі України «Про оподаткування прибутку підприємств», а до витрат в бухгалтерському обліку – будь-які витрати, що здійснюються суб'єктом господарювання. Між валовими витратами та витратами виробництва (діяльності) є певні відмінності та взаємозв'язок.

У бухгалтерському обліку витрати позначаються як зменшення активів чи збільшення зобов'язань, що призводять до зменшення власного капіталу підприємства за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені (п. 3 П(С)БО № 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»).

Стосовно складу витрат в податковому та бухгалтерському обліку існує більше відмінностей, що пов'язано, насамперед, з законодавчими обмеженнями віднесення деяких видів витрат до складу валових витрат. Більшість витрат відображаються в бухгалтерському обліку в повній сумі, а в податковому обліку відносяться до складу валових витрат або з деякими обмеженням, або взагалі не виникають. Однак існують й деякі види витрат, що відображаються тільки в податковому обліку, а в бухгалтерському обліку такими не визнаються.

Крім відмінностей є ще й ряд інших, пов'язаних з особливостями обліку основних фондів, страхової, банківської діяльності, операцій в іноземній валюті, з цінними паперами, обліком довгострокових контрактів, визначенням звичайних цін тощо.

Окремого реєстру аналітичного обліку для підсумкового обліку валових витрат не передбачено, але в більшості випадків на підприємствах ці дані формуються методом систематизації даних на позабалансових рахунках за допомогою використання комп'ютерної системи обліку. На деяких підприємствах інформація щодо валових витрат систематизується в Книгах обліку валових доходів (витрат), форму ведення якої чітко не регламентовано і тому платники податку можуть її розробляти самостійно, на власний розсуд.

Аналітичний облік валових витрат повинен бути організований таким чином, щоб можна було узагальнювати операції. Зокрема, доцільно передбачити окреме групування валових витрат у хронологічному порядку за такими групами: витрати на придбання товарів (робіт, послуг); приріст (убуток) балансової вартості запасів; витрати на оплату праці; сума внесків до фондів державного загальнообов'язкового соціального страхування; суми внесків на довгострокове страхування життя, додаткове пенсійне страхування; суми податків, зборів (обов'язкових платежів); витрати, пов'язані з виконанням довгострокових договорів; добровільне перерахування коштів, передача товарів (робіт, послуг); витрати на поліпшення основних фондів та нафтогазових свердловин; витрати від вартості товарів (робіт, послуг), придбаних у «нестандартних» платників; інші витрати.

При обліку валових витрат у платника податків виникає проблема щодо включення ПДВ до складу валових витрат. Валові витрати мають відображатися без ПДВ. Але з цього правила існують деякі виключення. (табл. 4.3).

Таблиця 4.3. Варіанти віднесення сум ПДВ до валових витрат

Ситуація	Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» [8]	Закон України «Про податок на додану вартість» [9]
1. Підприємство не зареєстроване платником ПДВ	«...до складу валових витрат виробництва (обігу) входять суми ПДВ, сплачених у складі ціни придбання товарів (робіт, послуг), вартість яких відноситься до валових витрат такого платника податку» (пп. 5.3.3 ст. 5)	Не врегульовано
2. Підприємство зареєстроване платником ПДВ, але здійснює операції з продажу товарів (робіт, послуг), звільнених від оподаткування або таких, що не є об'єктом оподаткування ПДВ	Не врегульовано	«...якщо платник податку придбає (виготовляє) товари (послуги) та основні фонди, які призначаються для їх використання в операціях, які не є об'єктом оподаткування згідно зі статтею 3 цього Закону або звільняються від оподаткування згідно зі статтею 5 цього Закону, то суми податку, сплачені у зв'язку з таким придбанням (виготовленням), не включаються до складу податкового кредиту такого платника» (пп. 7.4.2 ст. 7)
3. Підприємство зареєстроване платником ПДВ і одночасно здійснює операції, які оподатковуються ПДВ, а також звільнені від оподаткування і не є об'єктом оподаткування	«...ПДВ, сплачений у складі витрат на придбання товарів (робіт, послуг), які відносяться до складу валових витрат, та основних фондів і нематеріальних активів, що підлягають амортизації, включається відповідно до валових витрат, або балансова вартість відповідної групи основних фондів збільшується на суму, що не включена до складу податкового кредиту такого платника податку» (пп. 5.3.3 ст. 5)	«У разі, коли товари (роботи, послуги), що виготовлені та/або придбані, частково використовуються в оподатковуваних операціях, а частково – ні, до суми податкового кредиту включається та частка сплаченого (нарахованого) податку при їх виготовленні або придбанні, яка відповідає частці використання таких товарів (робіт, послуг) в оподатковуваних операціях звітного періоду» (пп. 7.4.3 ст. 7)
4. Здійснення бартерних операцій у зовнішньоекономічній діяльності	Не врегульовано	У разі вивезення (експорту) товарів (робіт, послуг) за межі митної території України шляхом бартерних (товарообмінних) операцій сума ПДВ, сплачена (нарахована) у зв'язку з придбанням товарів (робіт, послуг), на збільшення податкового кредиту не відноситься, а включається до валових витрат виробництва платника податку

У податковому обліку при формуванні доходів і валових витрат власне процес виробництва взагалі не розглядається, оскільки тут до уваги беруть лише постачання і реалізацію.

На відміну від цього в податковому обліку визначальною є послідовність операцій з постачання виробничих запасів та реалізації продукції, товарів, робіт, послуг, оскільки валові доходи і витрати формуються лише з урахуванням так званої «першої події». При цьому як події виступають не одна окрема операція, а декілька. Наприклад, першою подією є продаж покупцям продукції, який у фінансовому обліку передбачає укладання договору з конкретним покупцем, отримання від нього довіреності, виписування товарно-транспортної накладної, врешті відвантаження продукції чи товарів (виконання робіт або послуг), відправку її покупцеві.

Як друга подія тут будуть відображені операції, які пов'язані з розрахунками за продану продукцію (товари, роботи, послуги). Причому вони здійснюються інколи як покупцем, так і продавцем (постачальником) або й двома одночасно – залежно від форми розрахунків.

Однак нерідко послідовність окремих частин операції інша: спочатку покупці здійснюють попередню оплату і це стає в податковому обліку першою подією, а власне постачання продукції (товарів, робіт і послуг) – другою подією, хоч зміст операцій залишається ідентичний.

Оподатковуваний прибуток визначається з урахуванням подій, які настали раніше: дата надходження (чи списання) коштів з рахунка – при попередній оплаті або, навпаки, дата відвантаження (чи одержання) товарів (робіт, послуг) – при наступній оплаті. Тобто, при його визначенні змішано два методи: касовий і нарахування.

У загальному випадку валові витрати щодо придбання товарів (робіт, послуг) виникають за першою подією (подією, що сталася раніше, але з цього правила існують деякі виключення. Так, пп. 11.2.3 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» визначено, що датою збільшення валових витрат платника податку на прибуток підприємств є дата оприбуткування товарів (а при імпорті – також робіт, послуг, супутніх чи допоміжних такому імпорту товарів), а для робіт (послуг) – дата фактичного отримання незалежно від наявності факту оплати при придбанні їх від таких осіб:

а) нерезидентів;

б) резидентів, які сплачують цей податок за ставкою нижчою, ніж зазначена у статті 10 цього Закону (крім платників податку, зазначених у пункті 7.2 статті 7 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств»);

в) резидентів, які сплачують цей податок у складі єдиного чи фіксованого податку чи є звільненими від сплати цього податку або не є його суб'єктами згідно із законодавством.

Як бачимо, ці правила щодо дати виникнення валових витрат передбачені тільки для нерезидентів та резидентів зі спеціальним статусом. З огляду на це, слід звернути увагу, що виходячи з норм п.1.15 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» для цілей цього Закону до резидентів відносяться лише юридичні особи, а фізичні особи в цю групу не включаються, і, отже, на фізичних осіб спеціальні правила виникнення валових витрат поширюватися не повинні.

Проте ДПАУ в податковому роз'ясненні «Щодо застосування підпункту 11.2.3 пункту 11.2 статті 11 Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств", затвердженеу Наказом ДПАУ № 107 від 07.03.2003 р. зазначила, що будь-яка особа зобов'язана при укладенні договору з платником податку на прибуток, за його вимогою, зазначати у договорі який статус щодо податку має така особа. Якщо така особа не зазначає у договорі такий статус або якщо товари (послуги) надаються без укладення письмових договорів, то з метою визначення дати збільшення валових витрат покупця вважається, що такі товари (послуги) були надані особами, звільненими від оподаткування цим податком. Також податкові органи дозволили за вимогою однієї зі сторін договору (платника податку) зазначати статус іншої сторони договору (контрагента) на документах, що засвідчують договірні відносини відповідно до чинного законодавства (листах, телеграмах, телефонограмах та ін., підписаних стороною, яка їх надсилає).

Тобто згідно з позицією ДПАУ в тих випадках, коли в договорі, або в іншому документі не зазначається, що контрагент має статус платника податку на прибуток за базовою ставкою 25%, валові витрати виникають за датою оприбуткування товарів (послуг), і таким чином, фізичних осіб також було включено до контрагентів, що підпадають під дію п.п. 11.2.3 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств».

Зазначення податкового статусу для продавця є обов'язковим тільки в том випадку, якщо партнер – платник податку на прибуток на загальних умовах вимагає цього. Тому відповідний обов'язок у продавця виникає незалежно від того, у якій формі (письмовій, усній) були висунуті вимоги покупця. Якщо така вимога з боку покупця відсутня – продавець зазначати свій статус не зобов'язаний.

Можливі наслідки відображення чи не відображення в договорі або іншому документі, що засвідчує стосунки між сторонами, податкового статусу продавця в систематизованому вигляді представлено в табл. 4.4.

Таблиця 4.4. Наслідки відображення (не відображення) податкового статусу продавця в договорі

Ситуація	Відображення податкового статусу продавця в договорі	Фактична дата збільшення валових витрат покупцем	Відповідальність	
			покупця	продавця
1	Не відображено	Дата оприбуткування товару	Порушень немає, відповідальність відсутня	
2	Не відображено	Дата здійснення передплати (перша подія)	Завищення валових витрат на суму передплати. Штраф в відповідно до ст. 17 Закону №2181 [11]	Порушень немає, відповідальність відсутня
3	Відображено	Дата оприбуткування товару	Порушень немає, відповідальність відсутня	

Продовження табл. 4.4

4	Відображено, що продавець не є платником податку на прибуток	Дата здійснення передплати (перша подія)	Завищення валових витрат на суму передоплати. Штраф в відповідно до ст. 17 Закону № 2181	Порушень немає, відповідальність відсутня
5	У договорі вказано, що продавець – платник податку на прибуток на загальних умовах, але продавець таким платником не є	Дата здійснення передплати (перша подія)	Наслідки відсутні, оскільки покупець не несе відповідальність за недостовірність інформації про податковий статус продавця	Таке порушення дорівнюється до навмисного ухилення від оподаткування в розмірі отриманої передплати (авансу)

У Законі України «Про оподаткування прибутку підприємств» також передбачені й інші правила виникнення валових витрат (табл. 4.5).

Таблиця 4.5. Дата збільшення валових витрат виробництва з податку на прибуток

№ п/п	Вид операції	Дата збільшення валових витрат виробництва	Норма Закону № 283/97-ВР
1	Оперативна оренда (лізинг)	дата нарахованого лізингового платежу	п.п. 7.9.6
2	Придбання товарів (робіт, послуг) з використанням кредитних, дебетових карток або комерційних чеків	дата оформлення відповідного рахунку (товарного чека)	п.п. 11.2.2
3	Валові витрати підприємств суднобудівної промисловості, понесені ними у зв'язку з виконанням контрактів на виготовлення (побудову) морських, річкових суден	податковий період, на який припадає дата збільшення валових доходів з операцій виконання контрактів на виготовлення (побудову) морських, річкових суден	п.п. 11.2.4
4	Інші випадки придбання товарів (робіт, послуг)	дата, що припадає на період, на протязі якого відбувається перша з подій: або дата списання коштів з банківських рахунків платника податку на оплату товарів (робіт, послуг), а в разі їх придбання за готівку - день їх видачі з каси платника податку; або дата оприбуткування платником податку товарів, а для робіт (послуг) - дата фактичного отримання платником податку результатів робіт (послуг)	п.п. 11.2.1

До того ж стосовно дати виникнення валових витрат в операціях придбання запасів через використання механізму приросту (убутку) запасів валові витрати фактично виникають в момент відвантаження запасів покупцю.

#### 4.4. Застосування звичайних цін в обліку валового доходу та валових витрат

Згідно пункту 1.20 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» звичайна ціна – це ціна товарів (робіт, послуг), визначена сторонами договору. Якщо не доведене зворотнє, вважається що така звичайна ціна відповідає рівню справедливих ринкових цін [6].

*Справедлива ринкова ціна* – це ціна, за якою товари (роботи, послуги), передаються іншому власнику за умови, що продавець бажає передати такі товари (роботи, послуги), а покупець бажає їх отримати за відсутності будь-якого примусу, обидві сторони є взаємонезалежними юридично та фактично, володіють достатньою інформацією про такі товари (роботи, послуги), а також ціни, які склалися на ринку ідентичних (а за їх відсутності – однорідних) товарів (робіт, послуг).

Чинне податкове законодавство в ряді випадків вимагає обчислення об'єкта оподаткування виходячи зі звичайних цін. При цьому методики їх визначення наразі не існує.

У Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» звичайні ціни застосовують при визначенні: фактичних сум виплат винагород або інших видів заохочень пов'язаним з платником податків фізичним або юридичним особам, що включаються до складу валових витрат; доходів і витрат від здійснення товарообмінних (бартерних) операцій; доходів або витрат при здійсненні операцій з пов'язаною з таким платником податків особою; доходів або витрат при здійсненні операцій з особами, які не є платниками податку на прибуток, або сплачують податок на прибуток за іншими ставками, ніж платник податку; витрат у зв'язку зі сплатою відсотків за депозитами, орендними платежами, цивільно-правовими договорами особам, пов'язаним з платником податків; в інших випадках (п. 1.7, пп. 1.18.2 ст. 1, пп. 7.8.2, 7.8.9, 7.9.6, 7.11.13 ст. 7 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств»).

Звичайні ціни в обліку валового доходу та валових витрат застосовують наступним чином (табл. 4.6).

Таблиця 4.6. Випадки застосування звичайних цін

№ п/п	Господарська операція	Закон №283/97-ВР
1	Продаж товарів (робіт, послуг)	Валовий дохід виходячи із договірної ціни Валові витрати у розмірі договірної ціни
2	Продаж товарів (робіт, послуг) особам – неплатникам податку на прибуток на загальних підставах (за ставкою 25 %), у т. ч. фізичним особам, нерезидентам, платникам єдиного податку	Валовий дохід виходячи з договірної ціни, але не нижче від звичайної ціни
3	Придбання товарів (робіт, послуг) в осіб – неплатників податку на прибуток на загальних підставах (за ставкою 25 %)	Валові витрати виходячи з договірної ціни, але не вище від звичайної ціни

Продовження табл. 4.6

4	Продаж товарів (робіт, послуг) СПД – неплатникам ПДВ	Валовий дохід виходячи з договірної ціни
5	Продаж товарів (робіт, послуг) пов'язаним особам: у продавця  у покупця	Валовий дохід виходячи з договірної ціни, але не нижче від звичайної ціни  Валові витрати виходячи з договірної ціни, але не вище від звичайної ціни
6	Продаж неприбутковою організацією товарів (робіт, послуг), що пропоягандують принципи та ідеї, для захисту яких була створена така організація і які тісно пов'язані з її основною діяльністю	Операція відноситься до основної діяльності неприбуткової організації, якщо ціна таких товарів (робіт, послуг) нижча від звичайної ціни або якщо така ціна регулюється державою
7	Товарообмінні (бартерні) операції	Валовий дохід та валові витрати виходячи з договірної ціни, але не нижче від звичайної ціни
8	Виплата винагород і заохочень пов'язаним особам	Валові витрати виходячи з фактичної суми виплат, але не вище від звичайної ціни – за наявності документів, які підтверджують, що ці виплати здійснені як компенсація за фактично надану послугу (відпрацьований час)
9	Натуральні виплати працівникам	Валові витрати у сумі виплат за домовленістю сторін. Звичайні ціни не застосовуються
10	Виплата дивідендів у негрошовій формі	База для нарахування авансового внеску з податку на прибуток – вартість такої виплати, розрахована виходячи із звичайної ціни
11	Розподілення коштів або майна між засновниками (учасниками) при ліквідації підприємства	Вартість майна визначається виходячи із звичайної ціни, при цьому: Валовий дохід – позитивна різниця між звичайною ціною на момент ліквідації та ціною майна на етапі внесення корпоративних прав; Валові витрати – від'ємна різниця між цими показниками
12	Операції за договорами страхування	Валові витрати у межах звичайної ціни страхового тарифу, що діє на момент укладення договору про страхування ризиків загибелі врожаю, транспортування продукції платника податків; цивільної відповідальності, пов'язаної з експлуатацією транспортних засобів, що перебувають у складі основних фондів платника податків; кредитових та інших ризиків, пов'язаних з веденням господарської діяльності
13	Безоплатна передача товарів (робіт, послуг)	Валовий дохід дорівнює звичайній ціні товарів при продажу їх неплатникам податку на прибуток
14	Повернення об'єкта фінансового лізингу орендарем орендодавцеві без придбання такого об'єкта у власність	Валовий дохід обчислюється за звичайною ціною, що діє на момент такого зворотного продажу, але не менше від первісної вартості такого об'єкта основних фондів, зменшеної на суму нарахуваної амортизації

При цьому законодавчо на врегульовано механізм визначення звичайної ціни при переведенні основних фондів до складу невиробничих фондів і використання товарів (робіт, послуг) в неоподатковуваних операціях; передача товарів (робіт, послуг) у межах балансу для невиробничого використання, ліквідація основних фондів.

Розглянемо також деякі приклади визначення звичайної ціни при здійсненні різних операцій.

**Приклад 4. Реалізація пов'язаній особі.** Підприємство реалізує своєму працівнику товар (комп'ютер) за договірною ціною 3 600 грн. (у тому числі ПДВ – 600 грн.). На регіональному ринку підприємство реалізує цей товар за ціною 3 900 грн. (у тому числі ПДВ – 650 грн.). Звичайна ціна має визначатися на рівні справедливої ринкової ціни. Для цієї ситуації звичайною (справедливою ринковою) ціною може вважатися ціна 3 900 грн., якщо різницю в цінах не буде пояснено маркетингової або збутовою політикою.

**Приклад 5. Реалізація зі знижкою.** У межах проведення рекламної акції підприємство для горілки «Мічної» встановило ціну продажу 42 грн. за пляшку (у тому числі ПДВ – 7 грн.). До проведення такої акції горілка реалізовувалася за ціною 48 грн. (у тому числі ПДВ – 8 грн.). В цьому випадку правомірно використовувати акційну ціну (у прикладі це – 42 грн.) для відображення операцій з реалізації

**Приклад 6. Реалізація через біржу.** Підприємство прийняло рішення реалізувати токарний станок на біржі за ціною 2 400 грн. (у тому числі ПДВ – 400 грн.). Водночас токарний станок реалізується іншому суб'єкту господарювання на ринку за ціною 2 700 грн. (у тому числі ПДВ – 450 грн.). При продажу товарів (робіт, послуг) з використанням аукціону, курсу, біржової пропозиції чи пропозиції на ринку цінних паперів звичайною ціною є ціна, отримана при такому продажу (2 400 грн.).

**Приклад 7. Бартерні операції.** Підприємство реалізує за бартером ексклюзивні швейні машинки. Ціна бартерного контракту становить 15 000 грн. (у тому числі ПДВ – 2 500 грн.). Доходи і витрати за бартерними операціями визначаються виходячи з договірної ціни, але не нижче звичайних цін. Оскільки товар, що реалізується, є ексклюзивним, і на ринку не здійснюються операції з ідентичним (однорідним) товаром, звичайною ціною в цьому випадку є договірна вартість.

**Приклад 8. Операції поставки неплатнику податку на прибуток.** Підприємство (платник податку на прибуток) реалізує товар підприємству - платнику єдиного податку. Загальна вартість реалізованого товару - 5 400 грн. (у тому числі ПДВ - 900 грн.). На ринку цього товару (за даними прайс-аркушів конкурентів, за даними договорів із контрагентами-платниками) вартість реалізації аналогічної партії товару становить 5 400 грн. (у тому числі ПДВ -



900 грн.). У цьому випадку валовий дохід відображається виходячи з договірної ціни, але не менше звичайної ціни на такі товари, що діє на дату такого продажу. Договірна ціна визначається на рівні справедливої ринкової ціни і становитиме 5 400 грн. (у тому числі ПДВ - 900 грн.).

**Приклад 9.** *Оренда майна у пов'язаних осіб.* Підприємство орендує у свого засновника - фізичної особи автомобіль “БМВ”. Підприємство може скористатися даними з прайс-аркушів чи рекламних оголошень на такі самі (аналогічні) операції.

**Приклад 10.** *Виплати дивідендів у не грошовій формі.* За підсумками 2007 року підприємством було нараховано дивіденди в розмірі 90 000 грн., виплата яких провадилася товаром. У цьому випадку базою для розрахунку авансового внеску з податку на прибуток (за ставкою 25 %) буде сума дивідендів, яка виплачується товарами, – 90 000 грн.

**Приклад 11.** *Фінансовий лізинг.* Підприємство-орендар повертає об'єкт фінансового лізингу підприємству-орендодавцю без придбання такого об'єкта у власність. В цьому випадку звичайна ціна визначається на рівні вартості об'єкта основних фондів, зазначеної в договорі фінансового лізингу, але без урахування амортизації, нарахованої за період використання орендарем такого об'єкта.

**Приклад 12.** *Подарунок працівникам.* Підприємство дарує працівнику до ювілею пральну машину. Балансова вартість пральної машини становить 4 500 грн. В цьому випадку основним критерієм є обов'язкова наявність отриманого від такої операції доходу. А при безоплатній передачі згідно підприємство не одержує доходу. Водночас включити до складу валових витрат вартість такого подарунка підприємство теж не має права. Виходячи з наведених вище аргументів вважаємо, що в цьому випадку відображення доходів на підставі звичайних цін при безоплатній передачі товарів фізичним особам є неправомірним.

Існує декілька способів визначення звичайних цін.

*1. За цінами на ідентичні (однорідні) товари.* Для визначення звичайної ціни використовується інформація про укладені на момент продажу такого товару (роботи, послуги) договори, предметом яких є операції з ідентичними (однорідними) товарами (роботами, послугами), здійснювані в порівнянних умовах.

Умови договорів на ринку ідентичних або однорідних товарів (робіт, послуг) визнаються порівнянними, якщо відмінність між такими умовами істотно не впливає на ціну або може бути економічно обґрунтована. Як економічне обґрунтування звичайності встановленої ціни можуть служити такі чинники, як надання звичайних знижок або надбавок до ціни при укладенні угод між непов'язаними особами. Зокрема, знижки сезонного та іншого характеру, уцінка товару (знижка) у зв'язку з втратою якості або інших властивостей такого товару, закінченням (наближенням дати закінчення) терміну зберігання (придатності, реалізації), збутом неліквідних товарів.

Також береться до уваги маркетингова політика, у тому числі при просуванні товарів (робіт, послуг) на ринку, наданні дослідних моделей і зразків товарів з метою ознайомлення з ними споживачів.

Крім того, мають значення такі умови договору: кількість (обсяг) товарів (робіт, послуг); терміни виконання зобов'язань (терміни оплати, поставки товарів або виконання послуг); умови платежів, звичайних для такої операції (готівкові, безготівкові); інші об'єктивні умови, які можуть вплинути на ціну (зміна курсу валюти, якщо ціна зафіксована в іноземній валюті, тощо).

Таким чином, для обґрунтування звичайності ціни товарів (робіт, послуг) підприємство має можливість використовувати найбільш прийнятні з вище перелічених чинників. Оформити таке обґрунтування ціни найкраще наказом (розпорядженням), зазначивши у ньому рівень ціни та принципи її формування.

**Приклад 13.** Підприємство реалізовує готову продукцію фізичним особам за ціною 500 грн. за 1 од., а звичайним підприємствам – за ціною 530 грн. за 1 од. При цьому умови продажу однакові. У цьому випадку при продажу продукції фізичній особі звичайною ціною буде 530 грн., оскільки ідентична продукція реалізовується звичайним підприємствам за цією ціною в порівнянних умовах. Саме виходячи із ціни 530 грн. за одиницю продукції і треба розраховувати валовий дохід.

*2. Визначення звичайної ціни товарів (робіт, послуг), які реалізуються шляхом прилюдного оголошення умов продажу.* Звичайною ціною для таких товарів (робіт, послуг) буде ціна, указана в такому прилюдному оголошенні. Для таких товарів (робіт, послуг) ціна, указана в прилюдному оголошенні, однакова для всіх споживачів, тому і є звичайною.

**Приклад 14.** Підприємство надає послуги з перевезення пасажирів мікроавтобусами "Мерседес" на території Запорізької області. Тарифи за надання таких послуг оголошуються по радіо як реклама. В цьому випадку тарифи, названі в рекламі по радіо, і будуть звичайними цінами для таких послуг, оскільки ці тарифи встановлені для всіх споживачів незалежно від їх статусу.

*3. Визначення звичайної ціни товарів (робіт, послуг), які продаються з використанням конкурсу, аукціону, біржової пропозиції чи пропозиції на організованому ринку цінних паперів або продаються (відчужуються) у примусовому порядку відповідно до законодавства.* Для таких товарів (робіт, послуг) сума, фактично отримана від покупця, і буде звичайною ціною.

**Приклад 15.** Через аукціон продається автомобіль «Форд». Стартова ціна - 45 000 грн., продано автомобіль «Форд» за 50 000 грн. Сума 50 000 грн. і є звичайною ціною як для покупця, так і для продавця.

*4. Визначення звичайної ціни товарів (робіт, послуг), ціни на які підлягають державному регулюванню відповідно до законодавства.*

Для таких товарів (робіт, послуг) звичайною вважається ціна, встановлена згідно з принципами такого регулювання. Це правило не поширюється на встановлення мінімальної продажної ціни – у цьому випадку

звичайною є справедлива ринкова ціна. Тобто для товарів (робіт, послуг), ціни на які фіксуються або регулюються нормативно-правовими актами, звичайними будуть ціни, установлені такими актами. Але для тих товарів (робіт, послуг), для яких законодавством установлюються мінімальні ціни, звичайними цінами будуть ціни, що діють на ринку аналогічних товарів у порівнянних умовах.

**Приклад 16.** Підприємство «ЛОКО» реалізовує оптом горілку «Союз-Віктан» за ціною 30,09 грн. за літр пов'язаній особі-підприємству «РОСТ» (неплатнику ПДВ). Ідентична горілка реалізовується іншими продавцями за ціною 30,32 грн. за літр у порівнянних умовах (однаковими партіями, з однаковими термінами оплати та поставки), інформація про ціни коньяку міститься в рекламних проспектах.

У підприємства «ЛОКО» звичайною ціною продажу одного літра коньяку для визначення валового доходу і зобов'язань з ПДВ буде 30,32 грн., а у підприємства «РОСТ» звичайною ціною придбання одного літра коньяку для віднесення на валові витрати буде фактична ціна, що дорівнює 30,09 грн.

*5. Визначення звичайної ціни товарів (робіт, послуг) за допомогою П(С)БО і національних стандартів з питань оцінки майна та майнових прав.*

Якщо звичайні ціни на товари (роботи, послуги) не можуть бути визначені вище переліченими способами, то для обґрунтування звичайних цін на такі товари (роботи, послуги) звертаються до правил, установлених П(С)БО та національними стандартами з питань оцінки майна і майнових прав. З метою оподаткування терміни "справедлива вартість", "ринкова вартість", "чиста вартість реалізації", що використовуються в П(С)БО та у вищеназваних національних стандартах, прирівнюються до терміна "звичайна ціна". Таким чином, підприємство при визначенні звичайної ціни може використовувати за своїм вибором будь-який з названих видів вартості, а також додаток до П(С)БО 19 "Об'єднання підприємств", у якому наведене визначення справедливої вартості придбаних ідентифікованих активів і зобов'язань.

**Приклад 17.** Підприємство переводить мікроавтобус зі складу виробничих фондів (перевезення робітників) до складу невиробничих фондів (мікроавтобус для перевезення відпочиваючих). Вартість придбання мікроавтобуса – 30 000 грн., знос – 10 000 грн. (33,33 % від первісної вартості). Ринкову вартість визначити неможливо, оскільки це річ, що була у використанні. На дату оцінки новий однорідний мікроавтобус на ринку товарів коштує 32 000 грн.

В разі відсутності даних про ринкову вартість справедлива вартість дорівнює відновленій вартості (сучасна собівартість придбання) за вирахуванням суми зносу на дату оцінки.

Для визначення справедливої вартості об'єкта основних засобів необхідно суму зносу розрахувати у відсотковому відношенні до ринкової вартості такого об'єкта на дату оцінки =  $33,33\% \cdot 32\,000 = 10\,665,6$  грн.

Справедлива вартість мікроавтобуса =  $32\,000 - 10\,665,6 = 21\,334,4$  грн.

6. *Визначення звичайної ціни товарів (робіт, послуг), що реалізуються природними монополістами.* Кабінет Міністрів України (КМУ) має право додатково встановити методологію визначення звичайної ціни товарів (робіт, послуг), які продаються (надаються) платниками податків, визначеними як природні монополісти. Однак застосування цього способу на практиці неможливе, оскільки немає нормативно-правових документів КМУ, що встановлюють порядок формування звичайних цін на товари (роботи, послуги), які реалізуються природними монополістами.

7. *Визначення звичайної ціни товарів (робіт, послуг), для яких не можна розрахувати звичайну ціну вищенаведеними способами.* Якщо на відповідному ринку товарів (робіт, послуг) не здійснюються операції з ідентичними (однорідними) товарами (роботами, послугами) або неможливо визначити їх ціну через відсутність або недоступність інформації, звичайною ціною вважається договірна ціна. Для товарів (робіт, послуг), аналогів яким немає на відповідному ринку товарів (робіт, послуг), договірна ціна і буде звичайною.

**Приклад 18.** Підприємство орендує у приватного підприємця виробниче обладнання, яке запатентоване орендодавцем й аналогів якому немає. Підприємство є єдиним орендарем обладнання. Для підприємства-орендаря звичайною орендною платою за користування обладнанням для віднесення на валові витрати буде розмір орендної плати, указаний в договорі про оренду обладнання.

Отже, існує ще багато проблемних аспектів щодо застосування звичайних цін в оподаткуванні прибутку підприємств.

#### **4.5. Облік приросту (убутку) балансової вартості запасів**

Згідно з нормами п. п. 5.9 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» платник податку веде податковий облік приросту (убутку) балансової вартості запасів (крім тих, що підлягають амортизації, та цінних паперів), сировини, матеріалів, комплектуючих виробів, напівфабрикатів, малоцінних предметів на складах, у незавершеному виробництві та залишках готової продукції, витрати на придбання та поліпшення (перетворення, зберігання) яких включаються до складу валових витрат (за винятком тих, що отримані безкоштовно).

При цьому, до приросту запасів не включається вартість запасів оплачених, але не отриманих (не оприбуткованих), а до убутку запасів не включається вартість запасів оплачених, але не відвантажених (не знятих з обліку).

Для врегулювання впливу витрат на фінансові результати, валові доходи та валові витрати, які враховуються при оподаткуванні коригуються на різницю сальдових залишків запасів і матеріальних активів.

При веденні перерахунку платники податків повинні дотримуватися таких умов:

⌊ для всіх одиниць податкового обліку запасів, що мають однакове призначення та однакові умови використання, застосовується лише один із методів оцінки;

— змінювати метод оцінки вибуття запасів протягом податкового року для цілей податкового обліку не можна.

Термін «балансова вартість запасів» у спеціальних податкових законах не наводиться, отже, це визначення слід вживати у тому розумінні, яке застосовується в інших законодавчих актах і документах, що регламентують облік. Для бухгалтерського обліку такими нормативно-правовими актами є положення (стандарти) бухгалтерського обліку.

Про балансову вартість запасів йдеться насамперед у П(С)БО 2; у розділі «Зміст статей балансу» в статтях 21, 23, 24 сказано, що у відповідних статтях відображають вартість запасів, витрати на незавершене виробництво, вартість напівфабрикатів власного виробництва, виробів на складі. Наступний документ, що регламентує облік запасів, – це П(С)БО 9, у статтях 9, 10 якого викладено методологічні основи формування вартості придбаних і виготовлених власними силами запасів.

Для врегулювання впливу витрат на фінансові результати, валові доходи та валові витрати, які враховуються при оподаткуванні коригуються на різницю сальдових залишків запасів і матеріальних активів.

У разі коли балансова вартість таких запасів на кінець звітного періоду перевищує їх балансову вартість на початок того ж звітного періоду, різниця включається до складу валових доходів у такому звітному періоді.

У разі коли балансова вартість таких запасів на кінець звітного періоду є меншою за їх балансову вартість на початок того ж звітного періоду, різниця включається до складу валових витрат у такому звітному періоді.

Виробничі підприємства при розрахунку приросту (убутку) балансової вартості запасів у складі незавершеного виробництва та залишках готової продукції враховують лише так звану матеріальну складову.

Немає потреби у проведенні перерахунку за п. 5.9 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» тим підприємствам, що застосовують особливий порядок оподаткування результатів діяльності, здійснюваної за довгостроковим договором (контрактом).

При визначенні приросту (убутку) виробничих запасів треба мати на увазі, що перерахунку підлягає лише сума, що включається до валових витрат. Отже, стосовно витрат, сплачених при купівлі пально-мастильних матеріалів для легкових автомобілів, перерахунку підлягає лише 50% їх вартості.

З цих же причин не підлягають перерахунку запаси:

- отримані при ліквідації основних фондів;
- запаси, внесені до статутного фонду підприємства;
- оприбутковані надлишки запасів;
- запаси у підприємств, що застосовують особливий порядок оподаткування результатів діяльності, здійснюваної за довгостроковим договором (контрактом);
- запаси, що відразу були куплені для ремонту основних фондів;
- безоплатно отримані запаси.

А у випадку, коли підприємство переходить на загальну систему оподаткування зі спрощеної системи з погляду податківців слід вважати, що залишків запасів на початок періоду у платника податків не має.

Якщо платник податку приймає рішення про уцінку (дооцінку) запасів згідно з правилами бухгалтерського обліку, то така уценка (дооцінка) з метою податкового обліку не змінює балансову вартість запасів та валові доходи або валові витрати такого платника податку, пов'язані з придбанням таких запасів.

З метою податкового обліку платник податку за своїм вибором здійснює оцінку вибуття запасів за одним з таких методів бухгалтерського обліку, визначених у відповідному стандарті (табл. 4.7.).

1. *Метод ідентифікованої вартості* припускає, що товари не замінюють один одного, а їх вартість при продажу визначається окремо за кожною одиницею товару. При цьому на підприємстві повинен вестися індивідуальний облік за кожним видом товару (наприклад, автомобілі за марками, ювелірні вироби тощо).

Цей метод доцільний при незначній номенклатурі товарів або у випадку застосування штрихової системи кодування товару і дає точну інформацію про суму прибутку, отриманої від продажу конкретного товару.

Таблиця 4.7. Методи оцінки вибуття запасів

Назва	Характеристика методу	Пріоритет у використанні
Метод ідентифікованої собівартості	Метод дає можливість чітко ідентифікувати реалізовані товари та забезпечити облік їх фізичного і вартісного руху з моменту купівлі й до моменту реалізації. За допомогою цього методу можна списати на витрати собівартість товару, який безпосередньо вибуває з активів підприємства, а отже, забезпечити підприємство об'єктивною інформацією про дохід і суму торговельної націнки	Щодо обліку вибуття запасів, які не замінюють одне одного
Метод середньозваженої собівартості	Оцінка за середньозваженою собівартістю проводиться: - за результатами звітного місяця - шляхом ділення сумарної вартості залишку запасів на початок періоду і вартості одержаних у ньому запасів на сумарну кількість запасів на початок періоду та кількість одержаних в ньому запасів; - щодо кожної операції з вибуття запасів - шляхом ділення сумарної вартості таких запасів на сумарну кількість запасів на дату операції. Метод уможливорює забезпечення стійкого співвідношення доходів і витрат	Якщо закупівельна ціна постійно коливається, а ціна продажу є відносно стійкою
ФІФО	Запаси, які першими відпускаються у продаж, оцінюються за собівартістю запасів перших за часом надходження. Метод забезпечує не лише економію обігових коштів під час планування закупівель, а й відображення у фінансовій звітності вартості товарів за ціною, максимально наближеною до ринкової	Застосовується, якщо на ринку очікується поступове зниження вартості товару або підприємство постійно знижує обсяги закупівель

Метод нормативних затрат	Полягає у застосуванні норм витрат на одиницю готової продукції, які встановлені підприємством	Якщо підприємство торгівлі або громадського харчування здійснює виробничу діяльність
Метод ціни продажу	Базується на застосуванні підприємствами роздрібною торгівлі середнього відсотка торговельної націнки. Середній відсоток торговельної націнки визначається діленням суми залишку торговельних націнок на початок звітного місяця і торговельних націнок у продажній вартості одержаних у звітному місяці товарів на суму роздрібною вартості залишку товарів на початок звітного місяця та роздрібною вартості одержаних у звітному місяці товарів	Якщо товари реалізуються з приблизно однаковим рівнем торговельної націнки і за умови, що інші методи оцінки вибуття запасів є невиправданими

2. При застосуванні методу середньозваженої вартості товари при вибутті можуть оцінюватися двома способами.

Перший спосіб – оцінка за щомісячною середньозваженою собівартістю товарів. Здійснюється для кожної одиниці товару за ціною, отриманою у результаті ділення сумарної вартості залишку таких товарів на початок звітного місяця і вартості товарів, отриманих у звітному місяці, на сумарну кількість товарів на початок звітного місяця і товарів, отриманих у звітному місяці.

Другий спосіб – оцінка за періодичною середньозваженою собівартістю товарів. Здійснюється за кожною одиницею товару шляхом ділення сумарної вартості залишку таких товарів на дату вибуття на сумарну кількість товарів, що є на цю ж дату. Цей метод оцінки товарів при продажу вигідно застосовувати у тих випадках, коли ціна покупки товарів постійно змінюється, а ціна продажу залишається стабільною.

3. Оцінка товарів за цим методом *ФІФО* заснована на припущенні, що товари використовуються у тій послідовності, у якій надходили на підприємство. Це означає, що товари, які були продані першими, оцінюються за собівартістю товарів, які надійшли першими. Метод *ФІФО* доцільно використовувати у випадку, коли ціни на товар перестають підвищуватися. Цей метод реально відображає залишки товарів у балансі підприємства, оскільки наближає їх вартість до вартості останніх закупівель, тобто до поточної ринкової вартості.

4. Метод *нормативних витрат* полягає у застосуванні затверджених підприємством норм витрат на виробництво одиниці продукції (робіт, послуг) і зручний для підприємств громадського харчування, що займаються виробництвом. Норми розраховуються з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей та діючих цін. Оцінка готової продукції (робіт, послуг) за нормативними витратами на дату балансу коригується до фактичної виробничої собівартості. У діяльності підприємств цей метод використовується рідко. Він може застосовуватися у випадках, якщо відхилення між

нормативними і фактичними витратами на товари є неістотними і списуються у момент придбання товарів.

5. *Оцінка товару за методом ціни продажу* полягає у застосуванні підприємствами роздрібною торгівлі середнього відсотка торговельної націнки товарів. Цей метод можуть застосовувати підприємства, що мають значну та змінну номенклатуру товарів з приблизно однаковим рівнем торговельної націнки.

Собівартість реалізованих товарів визначається як різниця між продажною (роздрібною) вартістю реалізованих товарів і сумою торговельної націнки на них.

Торговельна націнка на реалізовані товари розраховується як добуток продажною (роздрібною) вартості цих товарів і середнього відсотка торговельної націнки.

Середній відсоток торговельної націнки визначається шляхом ділення суми залишків на початок звітного місяця та торговельних націнок у продажній вартості отриманих в звітному місяці товарів на суму продажною вартості залишків товарів на початок звітного місяця та продажною вартості отриманих в звітному місяці товарів.

Підприємство самостійно вибирає метод списання собівартості товарів і відображає своє рішення у наказі про облікову політику, що діє протягом звітного (календарного) року.

#### **4.6. Податковий облік амортизації основних фондів**

Згідно з пунктом 8.1.1. Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» амортизація основних фондів і нематеріальних активів визначається як поступове віднесення витрат на їх придбання, виготовлення або поліпшення, на зменшення скоригованого прибутку платника податку у межах норм амортизаційних відрахувань.

*Основні фонди* – це матеріальні цінності, що призначаються платником податку для використання у виробничій діяльності платника податку протягом періоду, який перевищує 365 календарних днів з дати введення в експлуатацію таких матеріальних цінностей, та вартість яких перевищує 1000 гривень і поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом [6].

Витрати на придбання будь-яких матеріальних цінностей, вартість яких не перевищує 1000 гривень, що призначені для використання у господарській діяльності платника податку, включаються до складу його валових витрат в загальному порядку і перераховуються за нормами п. 5.9 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств».

Балансова вартість основних фондів (ОФ) на початок розрахункового кварталу визначається



$$Б(a) = Б(a-1) + П(a-1) - В(a-1) - А(a-1), \quad (4.1.)$$

де  $Б(a)$  - балансова вартість об'єкта ОФ на початок розрахункового кварталу;

$Б(a-1)$  - балансова вартість об'єкта ОФ на початок кварталу, що передував розрахунковому;

$П(a-1)$  - сума витрат, понесених на придбання ОФ, здійснення капітального ремонту, реконструкцій, модернізацій та інших поліпшень ОФ, що підлягають амортизації, протягом кварталу, що передував розрахунковому;

$В(a-1)$  - сума виведених з експлуатації об'єктів ОФ протягом кварталу, що передував розрахунковому;

$А(a-1)$  - сума амортизаційних відрахувань, нарахованих у кварталі, що передував розрахунковому.

Платники податку мають право застосовувати щорічну індексацію балансової вартості груп ОФ та нематеріальних активів (НА) на коефіцієнт індексації, який визначається за формулою

$$К_i = [I(a-1) - 10]:100, \quad (4.2)$$

де  $I(a-1)$  - індекс інфляції року, за результатами якого провадиться індексація.

Якщо значення  $К_i$  не перевищує одиниці, індексація не провадиться.

Амортизації підлягають витрати на:

- ⊃ придбання основних фондів та нематеріальних активів для власного виробничого використання;
- ⊃ самостійне виготовлення основних фондів для власних виробничих потреб;
- ⊃ проведення всіх видів ремонтів, реконструкції, модернізації та інших видів поліпшення основних фондів;
- ⊃ капітальні поліпшення землі, не пов'язані з будівництвом: іригація, осушення, збагачення.

Не підлягають амортизації та повністю відносяться до складу валових витрат звітного періоду витрати платника податку на:

- ⊃ придбання і відгодівлю продуктивної худоби;
- ⊃ вирощування багаторічних плодоносних насаджень;
- ⊃ придбання основних фондів або нематеріальних активів з метою їх подальшого продажу іншим особам чи їх використання як комплектуючих інших основних фондів, призначених для подальшого продажу іншим особам;
- ⊃ утримання основних фондів, що знаходяться на консервації.

Не підлягають амортизації та провадяться за рахунок відповідних джерел фінансування:

- ⊃ витрати бюджетів на будівництво та утримання споруд благоустрою й жилих будинків, придбання і збереження бібліотечних і архівних фондів;
- ⊃ витрати на придбання та збереження Національного архівного фонду України, а також бібліотечного фонду, що формується та утримується за рахунок бюджетів, бібліотечних і архівних фондів;

⌞ витрати бюджетів на будівництво та утримання автомобільних доріг загального користування;

⌞ витрати на придбання, ремонт, реконструкцію, модернізацію або поліпшення невикористаних фондів.

Сума амортизаційних відрахувань звітної періоду визначається як сума амортизаційних відрахувань, нарахованих для кожного із календарних кварталів, що входять до такого звітної періоду. При цьому, сума амортизаційних відрахувань кварталу визначається шляхом застосування норм амортизації до балансової вартості груп основних фондів на початок розрахункового кварталу.

Норми амортизації встановлюються у відсотках до балансової вартості кожної з груп основних фондів на початок звітної (податкового) періоду в такому розмірі (в розрахунку на податковий квартал): група 1 – 2 відсотка; група 2 – 10 відсотків; група 3 – 6 відсотків; група 4 – 15 відсотків.

Крім того, пп. 8.6.1 п. 8.6 ст. 8 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» передбачено, що підприємство може прийняти рішення про застосування інших норм амортизації, що не перевищують норми, встановлені ст. 8 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств». Тобто ці норми можуть бути нижчими, але не вищими. При цьому рішення про застосування нижчих норм амортизації повинно бути прийняте до початку звітної податкового року й не може бути змінено на протязі року та доводиться до відома податкового органу разом з наданням декларації за 1 квартал такого звітної податкового року.

Згідно зі ст. 8 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» ці норми амортизаційних відрахувань (для основних фондів 1, 2, 3 групи) застосовуються щодо витрат, понесених (нарахованих) платником податку після 1 січня 2004 року у зв'язку з придбанням, або спорудженням нових основних фондів 1, 2, 3 групи, а також витрат на поліпшення нових основних фондів.

Амортизація витрат, понесених (нарахованих) платником податків у зв'язку з придбанням, спорудженням та поліпшенням основних фондів 1 – 3 груп до 1 січня 2004 року, здійснюється за нормами амортизації, що діяли до 1 січня 2004 року:

1 група – 1,25 %;

2 група – 6,25%;

3 група – 3,75%.

При цьому для податкового обліку платники податку зобов'язані вести окремий облік витрат, понесених у зв'язку з придбанням, спорудженням та/або поліпшенням основних фондів, що здійснюються після 1 січня 2004 року.

Тобто, за нормами Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» підвищені ставки амортизації повинні застосовуватися лише для тих основних фондів, що були придбані новими після 1 січня 2004 р. Проте, на думку податкових органів платник податку, який придбав об'єкт основних фондів після 01.01.2004 року у платника, що поніс витрати у зв'язку з придбанням або спорудженням зазначеного об'єкта після 01.01.2004 року, має право застосовувати щодо витрат на таке придбання нові (підвищені) норми амортизації.

Отже, з позиції податкових органів не має значення новий об'єкт було придбано після 01.01.2004 р. чи старий, а важливо за якими ставками

амортизації він відображався в обліку у попереднього власника (продавця). Якщо власник його амортизував за підвищеними нормами у зв'язку з придбанням об'єкта після 1 січня 2004 р., то і наступний власник також має право амортизувати його за цими ставками.

Законом України «Про оподаткування прибутку підприємств» також передбачено норму, яка полягає в тому, що в тих випадках, коли платник податку до 01.01.2003 р. прийняв рішення про застосування прискореної амортизації основного фонду групи 3, то така амортизація провадиться до досягнення балансовою вартістю об'єкта нульового значення за правилами, які діяли на момент прийняття такого рішення. При цьому платник податку має право у будь-який момент прийняти рішення про зупинення застосування такого прискореного методу оподаткування та про включення такого окремого об'єкта основних фондів за його залишковою вартістю до відповідної групи основних фондів, що амортизується згідно з нормами цього Закону.

Облік балансової вартості основних фондів, які підпадають під визначення групи 1, ведеться по кожній окремій будівлі, споруді або їх структурному компоненту та в цілому по групі 1 як сума балансових вартостей окремих об'єктів такої групи.

Облік балансової вартості основних фондів, які підпадають під визначення груп 2 – 4, ведеться за сукупною балансовою вартістю відповідної групи основних фондів незалежно від часу введення в експлуатацію таких основних фондів. При цьому окремий облік балансової вартості індивідуальної матеріальної цінності основних фондів груп 2, 3 або 4, з метою оподаткування не ведеться. Але з цього правила були виключення. Зокрема, в 2002 р. була спроба започаткувати пооб'єктний облік основних фондів 2 та 3 групи, проте ці правила діяли тільки протягом 2002 року.

Амортизація окремого об'єкта основних фондів групи 1 провадиться до досягнення балансовою вартістю такого об'єкта ста неоподатковуваних мінімумів доходів громадян (1700 грн.). Залишкова вартість такого об'єкта відноситься до складу валових витрат за результатами відповідного податкового періоду, а вартість такого об'єкта прирівнюється до нуля. Амортизація основних фондів груп 2 – 4 провадиться до досягнення балансовою вартістю групи нульового значення або до того моменту, коли група не містить в собі жодної матеріальної цінності.

Суми амортизаційних відрахувань вилученню до бюджету не підлягають, а також не можуть бути базою для нарахування будь-яких податків, зборів (обов'язкових платежів).

Для амортизації нематеріальних активів застосовується лінійний метод, за яким кожний окремий вид нематеріального активу амортизується рівними частками виходячи з його первісної вартості з урахуванням індексації протягом строку, який визначається платником податку самостійно виходячи із строку корисного використання таких нематеріальних активів або строку діяльності платника податку, але не більше 10 років безперервної експлуатації.

Визначення амортизації необоротних активів в бухгалтерському та амортизації основних фондів у податковому обліку дещо розрізняється.

Так, згідно з нормами П(С)БО 7 «Основні засоби» амортизація основних засобів – це систематичний розподіл вартості, яка амортизується, необоротних активів протягом строку їх корисного використання (експлуатації).

Отже, на відміну від бухгалтерського обліку, в податковому обліку амортизація відіграє роль лише поступового зменшення прибутку підприємства і тому цей процес не пов'язаний зі строком експлуатації необоротного активу.

Відрізняється й визначення поняття необоротних активів в цих системах обліку. Бухгалтерське визначення полягає в тому, що під основними засобами розуміються матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік). Отже під це трактування підпадають виробничі й невиробничі засоби довгострокового користування.

Відображення амортизації основних фондів в податковому обліку та амортизації основних засобів в бухгалтерському обліку має відмінності (табл. 4.8.).

Таблиця 4.8. Відмінності між бухгалтерським обліком основних засобів та податковим обліком основних фондів

Критерій	Податковий облік	Бухгалтерський облік
Призначення	Використання в господарській діяльності платника податків	Використання в процесі виробництва продукції, надання послуг, виконання адміністративних, соціально-культурних функцій
Строк використання	Період більш 365 календарних днів	Період більш одного року чи операційного циклу, якщо він більше 1 року
Вартість	Активи строком використання більш 1 року але вартістю менш 1000 грн. включаються до валових витрат і не включаються до ОФ	Активи строком використання більше 1 року, вартістю менше встановленої підприємством межі розділу на ОЗ та малоцінні необоротні матеріальні активи (МНМА) відносяться до МНМА і амортизуються за спеціальними правилами
Облік	Об'єкти ОФ 1 групи обліковуються пооб'єктно; ОФ 2 – 4 групи обліковуються в цілому за групою, за виключенням 2002 р., у якому здійснювався пооб'єктний облік ОФ усіх груп	Усі ОЗ пооб'єктно
Безоплатно отримані ОФ (ОС)	Не амортизуються та включаються за звичайною ціною до валових доходів	Амортизуються з одночасним включенням до витрат і доходів періоду
Проценти за кредит на придбання ОФ (ОС)	Включаються до валових витрат	Включаються до первісної вартості ОЗ
Дата початку нарахування амортизації	ОФ 1 групи амортизуються починаючи з наступного кварталу після дати вводу до експлуатації; ОФ 2-4 групи амортизуються починаючи з наступного кварталу після оприбуткування	На всі ОЗ амортизація починає нараховуватися з наступного місяця після дати вводу в експлуатацію
Термін амортизації об'єктів 1 групи ОФ	Амортизуються до досягнення об'єктом залишкової вартості 1700 грн., а з наступного кварталу залишкова вартість включається до валових витрат	Амортизуються до моменту виводу з експлуатації незалежно від розміру залишкової вартості
Переоцінка	Не впливає на балансову вартість ОФ	На суму дооцінки збільшується, на суму уцінки зменшується балансова вартість ОЗ
Зменшення корисності	Не впливає на балансову вартість ОФ	На суму збільшення корисності збільшується, на суму зменшення корисності зменшується балансова вартість ОЗ

Ліквідація	ОФ 1 групи при ліквідації списуються на валові витрати в сумі балансової вартості ОФ на момент ліквідації; По ОФ 2-4 групи амортизація при ліквідації продовжує нараховуватися	При ліквідації ОЗ балансова вартість ОЗ списується на витрати звітного періоду
Обмін (бартер)	Отримані за бартером ОФ оприбутковуються за вартістю придбання але не вище звичайної ціни. За ОФ 1 групи перевищення вартості отриманих за бартером товарів, робіт, послуг над балансовою вартістю переданого об'єкта включається до валових доходів, а в протилежному випадку – до валових витрат. За ОФ 2 – 4 груп на суму отриманих за бартером товарів, робіт, послуг зменшується балансова вартість відповідної групи	При обміні подібними об'єктами ОЗ оприбутковуються за залишковою вартістю об'єкта, що передається, а якщо його залишкова вартість перевищує справедливую вартість – то за справедливою вартістю зі списуванням різниці до витрат звітного періоду. При обміні неподібними об'єктами ОЗ оприбутковуються за справедливою вартістю об'єкту, що передається, збільшеною (зменшеною) на суму грошових коштів, передану (отриману) при обміні При обміні подібними об'єктами доходи не визнаються; При обміні неподібними об'єктами доход визнається за справедливою вартістю ОЗ, що передаються
Дата завершення нарахування амортизації	На ОФ 1 групи амортизація перестає нараховуватися з наступного кварталу після вибуття; На ОФ 2 – 4 групи в залежності від причин виводу з експлуатації: - при продажу ОФ на суму виручки зменшується балансова вартість групи з наступного кварталу після вибуття; - при ліквідації ОФ амортизація нараховується далі	При вибутті будь-яких ОЗ амортизація перестає нараховуватися з наступного місяця після вибуття
Методи амортизації	Амортизація нараховується щоквартально в процентах від балансової вартості групи ОФ і не залежить від строку експлуатації та витрат на ліквідацію ОФ	Амортизація нараховується помісячно з використанням методів амортизації і залежить від строку експлуатації ОЗ та витрат на ліквідацію ОЗ
Ремонти, модернізації	Ремонти и модернізації включаються до валових витрат: у розмірі 10% від балансової вартості всіх ОФ, що облікувалися станом на 1 січня звітного року	Ремонти включаються до витрат звітного періоду; Модернізації та інші покращення, які збільшують первісну економічну вигоду від використання ОЗ включаються до вартості ОЗ

Останнім абзацом п. 26 П(С)БО 7 «Основні засоби» встановлено, що у бухгалтерському обліку підприємство може застосовувати норми і методи нарахування амортизації основних засобів, передбачені податковим законодавством, а саме ст. 8 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств».

Об'єктом амортизації у бухгалтерському обліку є вартість основних засобів (окрім вартості землі і незавершених капітальних інвестицій).

Амортизація основних засобів (крім малоцінних необоротних матеріальних активів) нараховується із застосуванням таких методів: прямолінійного; зменшення залишкової вартості; прискореного зменшення залишкової вартості; кумулятивного; виробничого.

Нарахування амортизації основних засобів в бухгалтерському обліку проводиться щомісячно.

Місячна сума амортизації при застосуванні прямолінійного методу визначається діленням річної суми амортизації на 12. Місячна сума амортизації при застосуванні методів зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості та кумулятивного визначається діленням суми амортизації за повний рік корисного використання на 12.

Нарахування амортизації починається з місяця, наступного за місяцем, у якому об'єкт основних засобів став придатним для корисного використання.

Нарахування амортизації припиняється, починаючи з місяця, наступного за місяцем вибуття об'єкта основних засобів, переведення його на реконструкцію, модернізацію, добудову, дообладнання, консервацію.

Суму нарахованої амортизації всі підприємства відображають збільшенням суми витрат підприємства і зносу основних засобів.

Нарахування амортизації основних засобів здійснюється протягом строку корисного використання (експлуатації) об'єкта, який встановлюється підприємством при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс), і призупиняється на період його реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання та консервації.

При визначенні строку корисного використання (експлуатації) слід враховувати:

- очікуване використання об'єкта підприємством з урахуванням його потужності або продуктивності;
- фізичний та моральний знос, що передбачається;
- правові або інші обмеження щодо строків використання об'єкта та інші фактори.

Строк корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів переглядається в разі зміни очікуваних економічних вигод від його використання.

Амортизація об'єкта основних засобів нараховується, виходячи з нового строку корисного використання, починаючи з місяця, наступного за місяцем зміни строку корисного використання.

Підприємство в бухгалтерському обліку може застосовувати норми і методи нарахування амортизації основних засобів, передбачені податковим законодавством.

Проте, повною мірою застосувати у бухгалтерському обліку метод, передбачений податковим законодавством, неможливо, оскільки:

по-перше, у бухгалтерському обліку амортизації підлягають усі об'єкти основних засобів: виробничі, невиробничі та безоплатно отримані, а в податковому — лише виробничі;

по-друге, у бухгалтерському обліку амортизація нараховується щомісяця за кожним об'єктом окремо, а в податковому — поквартально за групами, а не за окремими об'єктами (не враховуючи об'єктів групи 1);

по-третє, у бухгалтерському обліку амортизація починає нараховуватися з місяця, що настає за місяцем, у якому об'єкт основних засобів став придатним для корисного використання, і припиняється в місяці, наступному за місяцем вибуття об'єкта основних засобів, переведення його на реконструкцію, модернізацію, добудову, дообладнання, консервацію, а в податковому — з наступного кварталу тощо;

по-четверте, у бухгалтерському обліку базою нарахування амортизації є первинна вартість кожного окремого об'єкта основних засобів з урахуванням поліпшень, які призвели до зростання економічних вигод від використання об'єкта, а в податковому — балансова (залишкова) вартість груп 2, 3, 4 на початок звітного кварталу чи окремого об'єкта групи 1. При цьому до податкової вартості групи (окремого об'єкта групи 1) включаються також суми ремонтів.

Тому метод податкового обліку слід використовувати з урахуванням положень ПСБО 7. Це означає, що амортизацію за податковим методом у бухгалтерському обліку нараховують не за групами, а за кожним об'єктом окремо, причому як за виробничим, так і за невиробничим і безоплатно отриманим. Амортизацію нараховують помісячно, а не поквартально починаючи з місяця введення його в експлуатацію та по місяць, наступний за місяцем вибуття тощо. До балансової вартості об'єкта не включають суми ремонтів.

Фактично податковий метод є різновидом методу зменшеного залишку. Його доцільно застосовувати для нарахування амортизації об'єктів, які мають значний термін корисного використання і на технічне обслуговування та ремонт яких з кожним роком експлуатації постійно збільшуються витрати. Зокрема, податковий метод застосовують для нарахування амортизації будівель та споруд. Суми амортизації, нараховані за цим методом у податковому обліку й отримані в бухгалтерському обліку, відрізнятимуться з вищенаведених причин. Помилковою є думка, що, обравши податковий метод, не доведеться окремо нараховувати амортизацію для цілей податкового та бухгалтерського обліку.

#### **4.7. Заповнення декларації з податку на прибуток підприємств**

Порядок складання декларації з податку на прибуток встановлений наказом ДПАУ № 143 от 29.03.2003 року [35]. Форма декларацій щодо цього податку встановлюються центральним податковим органом за погодженням із Комітетом Верховної Ради України, що відповідає за проведення податкової політики.

Платники податку протягом 40 днів, наступних за останнім днем звітного періоду, подають до податкового органу декларацію про прибуток обчислений нарастаючим підсумком. В 2003 р. декларації подавались за січень та 11 місяців, а в 2004 – 2007 рр. було передбачено додаткове подання декларації за 11 місяців.



За результатами одинадцяти місяців звітного року декларація складається за правилами, встановленими для повного податкового періоду, з урахуванням приросту (убутку) матеріальних запасів за одинадцять місяців звітного року, суми амортизаційних відрахувань, нарахованих за три квартали поточного року, двох третин амортизаційних відрахувань четвертого кварталу поточного року. Податкове зобов'язання, нараховане згідно із зазначеною декларацією сплачується протягом 30 календарних днів по закінченню звітного періоду.

Такий порядок вирішує проблему касових розривів у надходженні податку на прибуток, оскільки відповідно до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» та Закону № 2181 сплата податку на прибуток за IV квартал звітного року відбувається у I кварталі наступного року.

Тепер детально розглянемо особливості складання та подання декларації звичайними платниками податків.

Обов'язок кожного платника податку на прибуток подати до податкового органу декларацію з цього податку встановлено пунктом 16.4 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств», згідно з яким платники податку у строки, визначені законом, подають до податкових органів податкову декларацію з податку на прибуток за звітний період, розраховану наростаючим підсумком з урахуванням від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових періодів у разі його наявності.

Декларація складається із вступної частини, 2 основних частин і 10 додатків, з яких 7 (К1 – К7) подаються щоквартально, а три (Р1 – Р3) подаються виключно за рік (табл. 4.9).

Таблиця 4.9. Зміст додатків до декларації з податку на прибуток підприємств

Код додатка	Рядок декларації	Зміст додатка
Квартальні додатки		
К1/1	01.2 (-) або 04.2 (+)	Розрахунок приросту (убутку) балансової вартості запасів
	07	Розрахунок амортизаційних відрахувань основних фондів
	04.10	Витрати на поліпшення основних фондів, що включаються до складу валових витрат
	01.5	Прибуток від продажу землі
	04.12	Витрати на страхування
К1/2	07	Розрахунок амортизації витрат, пов'язаних із видобуванням корисних копалин
	04.10	Витрати на поліпшення нафтогазових свердловин, що включаються до складу валових витрат
	-	Довідкові дані в розрізі окремого родовища, окремої шахти, свердловини, крім нафтогазової
К2	01.3	Доходи, пов'язані з виконанням довгострокових договорів
	04.7	Витрати, пов'язані з виконанням довгострокових договорів
	—	Додаткова інформація
К3	01.4	Розрахунок фінансових результатів операцій з цінними паперами і деривативами

Продовження табл. 4.9.

K4	02.3, 05.3, 23	Урегулювання сумнівної (безнадійної) заборгованості
K5	10	Розрахунок прибутку, звільненого від оподаткування
	–	Підстави для застосування пільги
K6	13	Зменшення нарахованої суми податку Розрахунок податку, що сплачується за місцезнаходженням філії Розрахунок вартості придбаних торгових патентів, що враховується у зменшення податкового зобов'язання платника податку
K7	19.1	Розрахунок податку з доходів фізичних осіб, нарахованих у вигляді процентів Розрахунок відрахувань до Державного бюджету України оператора державної лотереї
Річні додатки		
P1	04.6	Суми нарахованих податків, зборів (обов'язкових платежів), що включаються до валових витрат
P2	04.8	Витрати на добровільне перерахування коштів, передачу товарів (виконання робіт, надання послуг)
P3	04.11	Розрахунок валових витрат при здійсненні операцій з нерезидентом, який має офшорний статус (для застосування 85-відсоткового обмеження валових витрат)

Додаток К1 складається із двох частин: К1/1 і К1/2. Причому частину К1/1 виходячи з показників, що в ній розшифровуються, потрібно заповнювати практично всім платникам, а К1/2 заповнюють лише платники, які займаються видобуванням корисних копалин і нараховують амортизаційні відрахування на суму витрат, пов'язаних із таким видобуванням.

Згідно з п. 3.1 Порядку № 143 до податкового органу платник податку зобов'язаний подати лише ті додатки, в яких є показники. Якщо через відсутність тих чи інших господарських операцій відповідні їм рядки декларації не заповнюються, то і додатки, що відповідають таким рядкам, до декларації не додаються і не подаються. Порожні (із прокресленнями) бланки додатків здавати не потрібно. На зворотному боці бланка декларації передбачено поля для позначок про те, які додатки подаються разом із декларацією.

Декларацію подають до податкового органу за місцезнаходженням платника податків незалежно від того, чи виникло у звітному періоді у платника податкове зобов'язання чи ні, тобто коли платник податку у звітному періоді не здійснював господарської діяльності, декларацію до податкового органу подати необхідно, проставивши замість показників у всіх рядках прокреслення.

Починаючи з 2006 року всі суми в декларації зазначаються в цілих гривнях без копійок, з відповідним округленням за загальноновстановленими правилами. За відсутності того чи іншого показника у відповідному рядку декларації ставиться прокреслення, крім випадків, прямо визначених у декларації.

Дані, наведені в декларації, повинні підтверджуватися первинними документами обліку і відповідати податковому обліку (звітності). Достовірність

даних підтверджується підписами керівника та головного бухгалтера і завіряється печаткою підприємства.

До декларації можуть додаватися письмові пояснення (розкриття) окремих результатів (показників) фінансово-господарської діяльності, про що ставиться позначка у відповідному полі на зворотному боці декларації.

У рядку 01 декларації відображається валовий дохід від усіх видів діяльності. Показник цього рядка визначається як сума показників рядків декларації з 01.1 по 01.6 і включає:

- суму валового доходу, визначену відповідно до п. 4.1 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств»;
- величину приросту балансової вартості запасів.

У рядку 01.1 декларації відображається дохід від продажу товарів (робіт, послуг), у тому числі допоміжних та обслуговуючих виробництв, які не мають статусу юридичної особи.

Також в цьому рядку відображаються суми отриманих попередніх оплат за товари (роботи, послуги), що надійшли від замовників як аванси, як у безготівковій формі на поточний рахунок підприємства, так і готівкою до його каси. Для таких товарів особливого виду, як цінні папери, основні фонди і нематеріальні активи, а також для робіт за довгостроковими договорами, послуг від операцій лізингу передбачено інші рядки. У випадку повернення покупцями товарів або перегляду суми компенсації за товари (роботи, послуги) після їх продажу як у бік зменшення, так і у бік збільшення, заповнюється рядок 02.1.

У рядку 01.2 декларації відображається приріст балансової вартості запасів. Величину приросту (убутку) балансової вартості запасів за відповідний період розраховують у таблиці 1 додатка К1/1 до декларації.

Якщо показник рядка А графі 6 виявиться від'ємним, це означатиме приріст запасів, розмір якого переноситься до рядка 01.2 декларації без знака “-“. Якщо ж показник рядка А графі 6 виявиться позитивним – то це вважається убутком, який переноситься до рядка 04.2 декларації, а в рядку 1.2 ставиться прокреслення.

За звітний період у декларації може бути заповнено тільки один рядок: або 01.2 (приріст), або 04.2 (убуток), тобто правило наростаючого підсумку, що застосовується при заповненні декларації, на рядки 01.2 і 04.2 не поширюється. У різні податкові періоди того ж самого звітного року ці рядки може бути заповнено. Приклад заповнення таблиці 1 для додатку К1/1 наведено в таблиці 4.10.

**Приклад 19.** У результаті виконання розрахунку приросту (убутку) балансової вартості запасів у графі 6 рядка А таблиці 1 додатка К1/1 отримано підсумок зі знаком мінус, що означає приріст. Суму такого приросту балансової вартості запасів 275 000 грн. відображається в рядку 01.2 декларації, а в рядку 04.2 проставляється прокреслення.

Таблиця 4.10. Додаток К1/1 до рядків 01.2, 01.5, 04.2, 04.10, 04.12 та 07 декларації

Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ								
1	2	3	4	5	6	7	8	

Податковий період 2009 року									
X	1 квартал			Півріччя			3 кварт али		Рік

Таблиця 1. Розрахунок приросту (убутку) балансової вартості запасів

Показники	Код рядка	На початок звітного року	Запаси, використані не в господарській діяльності	На кінець звітного періоду	Приріст "-" Убуток "+" (3 - 4 - 5)
1	2	3	4	5	6
<b>Балансова вартість запасів усього, у тому числі:</b> (сума рядків А1 - А7 відповідної граfi)	<b>А</b>	1 500 000	25 000	1 750 000	- 275 000
на складах (місцях зберігання)	А1	750 000	6 500	800 000	- 56 500
у незавершеному виробництві	А2	450 000	14 000	525 000	- 89 000
у готовій продукції	А3	200 000	2 500	330 000	- 132 500
малоцінні та швидкозношувані предмети на складах	А4	50 000	-	55 000	- 5 000
на оптових складах (місцях зберігання)	А5	40 000	2 000	35 000	3 000
у роздрібній торгівлі	А6	7 000	-	4 000	3 000
матеріальні цінності, що використовуються у господарській діяльності більше 365 календарних днів та вартість яких не перевищує 1000грн.	А7	3 000	-	1 000	2 000

**Метод (методи) оцінки убутку запасів (потрібне позначити):**

X	ідентифікованої вартості відповідної одиниці запасів		вартості запасів перших за часом надходжень (ФІФО)	
	середньозваженої вартості однорідних запасів		нормативних витрат	ціни продажу запасів

Рядок 01.3 декларації заповнюють виконавці довгострокових контрактів. Цей рядок який являє собою суму двох рядків:

рядка 01.3.1 – в якому відображається сума доходу, нарахованого у зв'язку з виконанням довгострокових договорів, що розраховується як добуток загальнодоговірної ціни довгострокового контракту та оцінного коефіцієнта виконання довгострокового договору;

рядка 01.3.2 – в якому відображається сума збільшення (+) або зменшення (-) валових доходів у зв'язку з перерахунком податкових зобов'язань за завершеними у звітному періоді довгостроковими договорами.

В рядку 01.3.2 таблиці 1 додатка К2 зазначається сума збільшення або зменшення валових доходів у зв'язку з перерахунком податкових зобов'язань за завершеними довгостроковими договорами. Приклад складання додатку К2 наведено в таблиці 4.11.

Таблиця 4.11. Додаток К2 до рядків 01.3 та 04.7 Декларації

Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ								
1	2	3	4	5	6	7	8	

Податковий період 2009 року									
х	1 квартал			Півріччя			3 квартали		Рік

Таблиця 1. Доходи та витрати, пов'язані з виконанням довгострокових договорів.

Показники	Код рядка	1 квартал	Півріччя	3 квартали	Рік
Валові доходи від виконання довгострокових договорів, у тому числі: (01.3.1 ± 01.3.2)	01.3	230 000	—	—	—
сума доходу, нарахованого у зв'язку з виконанням довгострокових договорів	01.3.1	245 000	—	—	—
сума збільшення (+) зменшення (–) валових доходів у зв'язку з перерахунком податкових зобов'язань за завершеними довгостроковими договорами	01.3.2	– 15 000	—	—	—
Сума фактичних витрат, пов'язаних із виконанням довгострокових договорів	04.7	218 000	—	—	—

Прибуток від операцій із цінними паперами, фондовими і товарними деривативами відображається в рядку 01.4 декларації. Цей показник визначається в додатку К3 «Розрахунок фінансових результатів операцій з цінними паперами і дериватами».

Отримані фінансові результати (тобто прибуток, що підлягає включенню до складу валових доходів) за одним видом цінних паперів не зменшуються на від'ємні фінансові результати за іншими їх видами.

Загальний фінансовий результат від операцій з цінними паперами, що відображається в рядку 01.4 додатка К3, визначається шляхом складання одних лише позитивних значень (сум прибутку) від операцій щодо кожного виду цінних паперів. Від'ємний же фінансовий результат (збитки) при визначенні фінансового результату за звітний період не зменшує прибуток, отриманий від інших видів цінних паперів). Однак в податковому обліку такі збитки будуть ураховані при визначенні фінансових результатів операцій із відповідними видами цінних паперів, що здійснюватимуться в подальших звітних періодах, до повного їх погашення. Приклад складання додатку К3 наведено в табл. 4.12.

Таблиця 4.12. Додаток КЗ до рядка 01.4 декларації

Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ									Податковий період 2009 року										
1	2	3	4	5	6	7	8		x	1 квартал			Півріччя			3 квартали			Рік

**Розрахунок фінансових результатів операцій з цінними паперами та деривативами**

ПОКАЗНИКИ	Код рядка	Сума
Прибуток від операцій з цінними паперами, фондовими та товарними деривативами, у тому числі: (сума позитивних значень рядків 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7)	<b>01.4</b>	10 000
Прибуток (+) або збиток (-) від операцій з акціями та іншими, ніж цінні папери, корпоративними правами, у тому числі: (1.1 - 1.2 - 1.3)	1	5 000
доходи звітного періоду	1.1	40 000
витрати звітного періоду	1.2	35 000
від'ємний фінансовий результат попереднього звітного року	1.3	—
Прибуток (+) або збиток (-) від операцій з облігаціями, у тому числі: (2.1 - 2.2 - 2.3)	2	- 18 000
доходи звітного періоду	2.1	15 000
витрати звітного періоду	2.2	25 000
від'ємний фінансовий результат попереднього звітного року	2.3	8 000
Прибуток (+) або збиток (-) від операцій з векселями, у тому числі: (3.1 - 3.2 - 3.3)	3	5 000
доходи звітного періоду	3.1	55 000
витрати звітного періоду	3.2	30 000
від'ємний фінансовий результат попереднього звітного року	3.3	20 000
Прибуток (+) або збиток (-) від операцій з деривативами, у тому числі: (4.1 - 4.2 - 4.3)	4	- 5 000
доходи звітного періоду	4.1	10 000
витрати звітного періоду	4.2	12 000
від'ємний фінансовий результат попереднього звітного року	4.3	3 000
Прибуток (+) або збиток (-) від операцій з іпотечними сертифікатами (іпотечними сертифікатами участі та іпотечними сертифікатами з фіксованою дохідністю), у тому числі: (5.1 - 5.2 - 5.3)	5	—
доходи звітного періоду	5.1	—
витрати звітного періоду	5.2	—
від'ємний фінансовий результат попереднього звітного року	5.3	—
Прибуток (+) або збиток (-) від операцій із сертифікатами фондів операцій з нерухомістю, у тому числі: (6.1 - 6.2 - 6.3)	6	—
доходи звітного періоду	6.1	—
витрати звітного періоду	6.2	—
від'ємний фінансовий результат попереднього звітного року	6.3	—
Прибуток (+) або збиток (-) від операцій з іншими цінними паперами, у тому числі: (7.1 - 7.2 - 7.3)	7	—
доходи звітного періоду	7.1	—
витрати звітного періоду	7.2	—
від'ємний фінансовий результат попереднього звітного року	7.3	—

Оскільки за підсумками звітнього податкового періоду враховується тільки прибуток від операцій з цінними паперами, то на підставі наведених даних у рядку 01.4 декларації буде відображено прибуток у сумі 5 000 грн. від операцій з акціями, 5 000 грн. від операцій з векселями, а збитки від операцій з облігаціями в розмірі 18 000 грн. та деривативами у розмірі 5 000 грн. буде враховано в наступних звітних періодах у рядку 1.3 додатка К3.

Отже, в рядку 01.4 додатка К3 та декларації відображається прибуток від операцій з цінними паперами в сумі 10 000 грн.

Рядок 01.5 декларації заповнюється у разі отримання платником податку прибутку від продажу землі, розрахунок якого здійснюється в таблиці 4 додатка К1/1. Платник податку зобов'язаний вести окремий облік операцій з продажу чи купівлі землі як окремого об'єкта власності. При цьому витрати, пов'язані з таким придбанням, не підлягають включенню до валових витрат звітнього податкового періоду або до групи основних фондів для цілей амортизації, тобто не підлягають амортизації.

Однак якщо в майбутньому такий окремий об'єкт власності продається, платник податку включає до складу валових доходів позитивну різницю між сумою доходу, отриманого внаслідок такого продажу, і сумою витрат, пов'язаних із купівлею такого окремого об'єкта власності, збільшених на коефіцієнт індексації. Приклад складання таблиці 4 додатку К1/1 наведено в табл. 4.13.

Таблиця 4.13. Додаток К1/1 до рядків 01.2, 01.5, 04.2, 04.10, 04.12 та 07 декларації

Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ								
1	2	3	4	5	6	7	8	

Податковий період 2009 року									
x	1 квартал			Півріччя			3 квартали		Рік

Таблиця 4. Прибуток від продажу землі

Показники	Код рядка	Сума
Прибуток від продажу землі, у тому числі: (01.5.1 - 01.5.2 x 01.5.3)	01.5	55 660
сума доходу, отримана при продажу землі	01.5.1	450 000
сума витрат, пов'язана із купівлею землі	01.5.2	395 000
коефіцієнт індексації витрат, визначений за нормами підпункту 8.3.3 Закону	01.5.3	1,012

У рядку 01.6 відображаються всі інші доходи, які не було відображено в жодному з рядків 01.1 - 01.5 декларації (згідно п. п. 4.1.2, 4.1.3, 4.1.4, 4.1.6 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств»). Не відображаються в цьому рядку доходи, передбачені в п. п. 4.1.5 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств».

Рядок 02 являє собою суму показників трьох рядків декларації, де відображаються коригування валових доходів у зв'язку з:

02.1 – поверненнями товарів та змінами сум компенсації вартості товарів (робіт, послуг) після їх продажу. Якщо після продажу товарів (робіт, послуг) здійснюється будь-яка зміна суми компенсації їх вартості, включаючи

перерахунок у випадках повернення проданих товарів або права власності на такі товари (результати робіт, послуг) продавцю, платник податку - продавець і платник податку - покупець здійснюють відповідний перерахунок валових доходів або валових витрат (балансової вартості основних фондів) у звітному періоді, в якому відбулася така зміна суми компенсації. Показник рядка 02.1 декларації може бути позитивним чи від'ємним;

02.2 – самостійним виявленням помилок, допущених в обчисленні валового доходу за результатами минулих звітних (податкових) періодів. У платників податку на прибуток є можливість здійснити виправлення помилок одним із двох способів: або в уточнюючому розрахунку, або в декларації за наступний звітний період, протягом якого виявлено помилки, тобто в поточній декларації, у спеціально передбачених для цього рядках (02.2 - у складі валового доходу і 05.2 - у складі валових витрат). Причому наведені способи взаємно виключають один одного, тобто якщо виправлення допущених раніше помилок відображено в уточнюючому розрахунку, то в рядку 02.2 або 05.2 поточної декларації це виправлення враховувати вже не потрібно, і навпаки.

Перевагою виправлення помилок у поточній декларації є те, що можна виправити помилки, допущені в декількох попередніх періодах (а не лише в одному, яку випадку з уточнюючим розрахунком).

Якщо в результаті виявленої помилки виникло заниження податкового зобов'язання з податку на прибуток, то в рядку 22 декларації відображається сума самостійно нарахованого 5 % штрафу.

Суми заниження або завищення валових доходів, виявлені за результатами податкових перевірок, у декларації не відображаються;

02.3 – урегулюванням сумнівної (безнадійної) заборгованості. У цьому рядку відображається тільки збільшення валового доходу в порядку врегулювання сумнівної (безнадійної) заборгованості на підставі п. 12.1 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» з урахуванням п. п. 5 і 10 перехідних положень Закону України «Про внесення змін до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 24.11.2002 р. №349 [16].

Заповнення рядка 02.3 декларації провадиться на підставі даних додатків К4 до декларації, оскільки на кожний окремий договір заповнюється окремий додаток К4, щодо якого застосовується процедура врегулювання сумнівної (безнадійної) заборгованості. Приклад заповнення додатку К4 наведено в таблиці 4.14.

**Приклад 15.** Згідно з договором від 05.01.2009 р. № 1 ВАТ “ЛОКО” відвантажило товари ПП “Форт” на суму 36 000 грн., у тому числі ПДВ – 6 000 грн., вартість яких має бути оплачено через 10 днів після відвантаження. Оплату було затримано більше ніж на 90 днів. Підприємство-продавець направило претензію з вимогою сплатити борг. Через один місяць ВАТ “ЛОКО” отримало від ПП “Форт” письмову відповідь на претензію, в якій останнє визнало свій борг, але протягом визначених у претензії строків не погасило його. ВАТ “ЛОКО” протягом наступних 90 днів не звернулося до



господарського суду із заявою про стягнення заборгованості або порушення справи про банкрутство покупця чи стягнення заставленого ним майна.

Оскільки затримка в оплаті перевищує 90 календарних днів і платник податку – продавець отримав від покупця згоду на визнання раніше направленої йому претензії в порядку досудового врегулювання спору, то на підставі абзацу “б” п. п. 12.1.1 Закону про податок на прибуток ВАТ “ЛОКО” у декларації віднесло до складу валових витрат 30 000 грн. У IV кварталі 2009 року на підставі абзацу “в” п. п. 12.1.2 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» ВАТ “ЛОКО” збільшує валовий дохід на 30 000 грн., які в минулому періоді відобразило у складі валових витрат. Крім того, згідно з п. п. 12.1.2 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» ВАТ “ЛОКО” нараховує у зв'язку з проведеним коригуванням валових доходів пеню 25 000 грн. (сума умовна).

Таблиця 4.14

**Додаток К4 до рядків 02.3, 05.3 та 23 декларації**

Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ								
1	2	3	4	5	6	7	8	

Податковий період 2009 року										
х	1 кварта л			Піврічч я			3 квартал и			Рік

**Урегулювання сумнівної (безнадійної) заборгованості**

Показники коригування	Код рядка	Сума
1	2	3
Сума збільшення валових доходів	02.3	30 000
Сума збільшення валових витрат	05.3	30 000
Пеня, нарахована у зв'язку з коригуванням	23	25 000

Визначивши суму, на яку коригується валовий дохід, платник податку в рядку 03 декларації відображає скоригований валовий дохід. Для розрахунку його суми валовий дохід (рядок 01) збільшується (позитивне значення рядка 02) або зменшується (від'ємне значення рядка 02) на суму коригування.

У рядку 04 декларації показується загальна сума всіх валових витрат, відображених у рядках 04.1 – 04.13.

Рядок 04.1 декларації призначено для відображення витрат на придбання платником податку товарів (робіт, послуг), віднесених до складу валових витрат.

При поверненні покупцями товарів продавцю або перегляді суми компенсації за товари (роботи, послуги) після їх купівлі як у бік зменшення, так і у бік збільшення, показник рядка 04.1 декларації не коригується. Для таких сум у декларації відведено рядок 05.1.

Суми попередніх оплат, здійснених у попередньому звітному податковому періоді постачальникам (підрядникам), які були повернені платнику податків, вираховуються з показника рядка 04.1 декларації в тому звітному періоді, коли відбулося їх повернення (внесення).

Якщо в результаті обліку приросту (убутку) балансової вартості запасів, (таблиця 1 додатка К1/1 декларації), показник графи 6 рядка А виявиться позитивним (що означатиме «убуток»), то такий показник відображається в рядку 04.2 декларації без знака, а в рядку 01.2 роблять прокреслення.

У рядку 04.3 декларації відображаються витрати на оплату праці найманих працівників, що включаються до складу валових витрат на підставі п. 5.6 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств». Відображаються витрати на виплату основної і додаткової заробітної плати й інших видів заохочень і виплат, виходячи з тарифних ставок, у вигляді премій, заохочень, відшкодувань вартості товарів (робіт, послуг), витрати на виплату авторських винагород і виплат за виконання робіт (послуг) згідно з договорами цивільно-правового характеру, будь-які інші виплати у грошовій або натуральній формі, встановлені за домовленістю сторін. Виняток становлять лише суми нецільової матеріальної допомоги в межах, що не обкладаються податком з доходів фізичних осіб згідно з п. п. 9.7.3 Закону України від 22.05.2003 р. № 889-IV «Про податок з доходів фізичних осіб» [17]. Суми такої матеріальної допомоги не включаються до валових витрат і не відображаються в рядку 04.3. Проте, суми матеріальної допомоги, що обкладаються податком з доходів фізичних осіб, відносяться на валові витрати і відображаються в цьому рядку.

Додатково до вказаних вище виплат включаються до складу валових витрат платника податку і відображаються в рядку 04.3 такі витрати: обов'язкові виплати; компенсація вартості послуг, що надаються працівникам у випадках, передбачених законодавством; внески платника податку на обов'язкове страхування життя або здоров'я працівників у випадках, передбачених законодавством.

В цьому рядку не відображаються витрати на добровільні внески на довгострокове страхування (недержавне пенсійне забезпечення) життя найманих працівників платника. Для таких витрат передбачено рядок 04.5.

Якщо платник податку виплачує фізичним особам дивіденди за привілейованими акціями, то такі витрати прирівнюються до витрат на оплату праці згідно і відображаються в рядку 04.3.

До складу валових витрат, що відображаються в рядку 04.4, відносяться суми збору на обов'язкове державне пенсійне страхування та внесків на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, нараховані на виплати, вказані в п. п. 5.6.1 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» у розмірах та порядку, встановлених законом.

У цьому рядку декларації відображаються внески до Пенсійного фонду і фондів соціального страхування (від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань; у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності; на випадок безробіття), нараховані на виплати, зазначені у попередньому рядку декларації.

Рядок 04.5 декларації потрібно заповнювати підприємствам, що сплачують добровільні внески на довгострокове страхування (недержавне пенсійне забезпечення) відповідно до договору довгострокового страхування життя чи будь-якого виду недержавного пенсійного забезпечення.

Згідно з абз. 2 і 3 п. п. 5.6.2 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» платник податку має право віднести до складу валових витрат сплачені за свій рахунок добровільні внески на страхування (недержавне пенсійне забезпечення) за договором довгострокового страхування життя чи будь-якого виду недержавного забезпечення найманих працівників, які перебувають із цим платником у трудових відносинах і в яких місце роботи у такого платника податку є основним, але в певних межах. До складу валових витрат кожного звітного податкового періоду платник податку може включити суму зазначених внесків на страхування, яка сукупно не перевищує 15% заробітної плати, нарахованої такій найманий особі протягом податкового року, на який припадають такі податкові періоди.

Сума таких платежів не може перевищувати розмірів, визначених у п. п. 6.5.1 Закону №889-IV, протягом такого податкового періоду (розмір місячного прожиткового мінімуму, що діє для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, помноженого на 1,4 та округленого до найближчих 10 гривень).

У рядку 04.6 декларації щокварталу відображаються суми внесених (нарахованих) податків та зборів (обов'язкових платежів), що включаються до складу валових витрат. Приклад складання додатку Р1 наведено в таблиці 4.15.

Таблиця 4.15.- Додаток Р1 до рядка 04.6 декларації

Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ	1	2	3	4	5	6	7	8		Звітний рік	2009 р.
--------------------------------	---	---	---	---	---	---	---	---	--	-------------	---------

Суми нарахованих податків, зборів (обов'язкових платежів), що включаються до валових витрат

Показники	Код рядка	Сума
<b>Суми нарахованих податків, зборів (обов'язкових платежів), у тому числі:</b>	<b>4.6</b>	<b>1 250 000</b>
акцизний збір	4.6.1	–
мито	4.6.2	19 000
державне мито	4.6.3	1 000
плата за землю (земельний податок, а також орендна плата за земельні ділянки державної і комунальної власності)	4.6.4	545 000
рентні платежі	4.6.5	–
податок з власників транспортних засобів, самохідних машин і механізмів	4.6.6	414 000
збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну та теплову енергію	4.6.7	6 000
збір у вигляді цільової надбавки до затвердженого тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності	4.6.8	7 000
збір за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок державного бюджету	4.6.9	–
збір за спеціальне використання природних ресурсів	4.6.10	14 000
збір за забруднення навколишнього природного середовища	4.6.11	34 000
збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства	4.6.12	–
єдиний збір, що справляється у пунктах пропуску через державний кордон України	4.6.13	–
збір за використання радіочастотного ресурсу України	4.6.14	–
збір на обов'язкове державне пенсійне страхування з вартості продажу нерухомого майна	4.6.15	–
збір на обов'язкове державне пенсійне страхування з операцій купівлі - продажу іноземної валюти	4.6.16	–

Продовження табл. 4.15

збір на обов'язкове державне пенсійне страхування з вартості продажу ювелірних виробів	4.6.17	–
збір на обов'язкове державне пенсійне страхування з вартості продажу легкових автомобілів	4.6.18	–
збір на обов'язкове державне пенсійне страхування з вартості послуг стільникового зв'язку	4.6.19	–
збір за проведення гастрольних заходів	4.6.20	–
судовий збір	4.6.21	19 000
податок з реклами	4.6.22	85 000
комунальний податок	4.6.23	96 000
ринковий збір	4.6.24	–
збір за право використання місцевої символіки	4.6.25	10 000
збір за право проведення кіно- і телезйомок	4.6.26	–
збір за проведення місцевого аукціону, конкурсного розпродажу і лотерей	4.6.27	–
збір за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі та сфери послуг	4.6.28	–

У рядку 04.7 декларації показується сума витрат, пов'язаних із виконанням довгострокових договорів (контрактів).

Витрати виконавця довгострокового контракту у звітному періоді визначаються на рівні фактично сплачених (нарахованих) витрат, пов'язаних із виконанням такого договору (контракту).

В рядок 04.8 декларації переносяться дані обчислені в додатку Р2, в якому розшифровано склад витрат на добровільне перерахування коштів, передачу товарів (виконання робіт, надання послуг) і встановлено алгоритм розрахунку загальної суми витрат платника на добровільне перерахування коштів чи вартості майна, що включаються до складу валових витрат. Приклад заповнення додатку Р2 наведено в таблиці 4.16.

**Приклад 15.** У 2009 році ВАТ здійснило добровільні перерахування в таких сумах: 20 000 грн. – державному вищому навчальному закладу – на придбання комп'ютерної техніки; 35 000 грн. – філармонії (для цілей охорони культурної спадщини); 3 000 грн. – організації роботодавців – членські внески. Оподатковуваний прибуток підприємства за 2008 рік дорівнює 440 000 грн., а фонд оплати праці за 2009 рік – 960 000 грн.

Сума добровільних перерахувань, що підлягає включенню до складу валових витрат за нормативом, становитиме:

- для державного вищого навчального закладу – у розмірі, що перевищує 8 800 грн. ( $440\,000 \times 2\%$ ), але не більше 22 000 грн., ( $440\,000 \text{ грн.} \times 5\%$ ). Згідно з Законом Про прибуток до складу валових витрат можна віднести всю суму, перераховану державному вищому навчальному закладу: 20 000 грн., (показник рядка В2 додатка Р2);

- для філармонії – у розмірі, що перевищує 8 800 грн. ( $440\,000 \times 2\%$ ), але не більше 44 000 грн. ( $440\,000 \text{ грн.} \times 10\%$ ). До складу валових витрат можна віднести всю суму, перераховану філармонії: 35 000 грн. (показник рядка Г додатка Р2);

- для організації роботодавців – у сумі, що не перевищує 1920 грн. (960 000 грн. х 0,2 %) (рядок 4 додатка Р2). Тому з перерахованих 3 000 грн. до складу валових потраплять лише 1920 грн.

Таблиця 4.16. Додаток Р2 до рядка 04.8 декларації

Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ	1	2	3	4	5	6	7	8		Звітний рік	2	0	0	7
--------------------------------	---	---	---	---	---	---	---	---	--	-------------	---	---	---	---

**Витрати на добровільне перерахування коштів, передачу товарів  
(виконання робіт, надання послуг)**

Показники	Код рядка	Сума
Загальна сума витрат платника на добровільне перерахування коштів, передачу товарів (виконання робіт, надання послуг), що включаються до валових витрат (р.1 + р.2 + р.3 + + р.4 + р.5)	<b>04.8</b>	56 920
Частина суми, зазначеної у рядку В, що перевищує сум (А х 0,02), але не більше суми (А х 0,05)	1	20 000
Сума коштів, перерахованих підприємствами всеукраїнських об'єднань осіб, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи, але не більше 10 відсотків від показника, зазначеного в рядку А (підпункт 5.2.3 Закону)	2	–
Сума витрат, пов'язаних з безоплатним наданням вугілля (підпункт 5.2.11 Закону)	3	–
Сума коштів (вартість майна), добровільно перерахована (передана) організаціям роботодавців та їх об'єднанням, але не більше 0,2 відсотка від показника, зазначеного в рядку Б (підпункт 5.2.17 Закону)	4	1920
Частина суми, зазначеної у рядку Г, що перевищує суми (А х 0,02), але не більше суми (А х 0,1)	5	35 000
Оподатковуваний прибуток попереднього звітного року	А	440 000
Фонд оплати праці платника податку в розрахунку за звітний рік	Б	960 000
Сума перерахованих коштів та/або вартість переданих товарів (виконаних робіт, наданих послуг), у тому числі: (В1 + В2 )	В	20 000
до Державного бюджету України або бюджетів місцевого самоврядування (підпункт 5.2.2 Закону)	В1	–
до неприбуткових організацій, визначених у пункті 7.11 Закону, а також суми коштів, що перераховані юридичним особам - засновникам постійно діючого третейського суду (підпункт 5.2.2 Закону)	В2	20 000
Сума коштів та/або вартість майна, добровільно перерахована (передана) з метою охорони культурної спадщини (підпункт 5.2.13 Закону)	Г	35 000

Отже, у рядку 04.8 декларації відображається загальна сума витрат на добровільні перерахування коштів, що дорівнює 56 920 грн.

Рядок 04.9 декларації призначено для відображення від'ємного об'єкта оподаткування (збитків) попереднього звітного року, сума якого згідно з п. 6.1 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» включається до складу валових витрат з урахуванням обмежень щодо «терміну давності» збитків, встановлених Законом про держбюджет на відповідний рік. В 2009 році відповідно до Закону України «Про Державний бюджет України на 2009 рік»

сума від'ємного значення об'єкта оподаткування з податку на прибуток станом на 1 січня 2008 року, не погашена протягом 2006 року, не буде враховуватися в складі валових витрат платника податків в 2007 році.

Рядок 04.10 декларації призначений для відображення витрат на будь-які види поліпшень основних фондів та нафтогазових свердловин.

Віднесення сум витрат, пов'язаних із поліпшенням основних фондів, до складу валових витрат регламентовано п. п. 5.2.10 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» у межах, установлених п. п. 8.7.1 цього Закону. При заповненні цього рядка підприємствам, зайнятим видобуванням корисних копалин, слід керуватися також частиною 2 п. 9.5 ст. 9 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств».

Витрати на поліпшення основних фондів відображаються в рядку 04.10 на підставі таблиці 3 додатка К1/1.

Якщо фактичний обсяг поліпшень основних фондів за відповідний звітний період не перевищує розміру ліміту, показаного у графі 4 таблиці 3, то в рядку 4.10 декларації відображається саме сума фактичних поліпшень, розрахована наростаючим підсумком із початку року. У протилежному випадку до рядка 4.10 декларації переноситься сума ліміту витрат на поліпшення, що включається до валових витрат.

У разі одночасного заповнення додатків К1/1 і К1/2 до рядка 04.10 декларації переноситься сума рядка 04.10 таблиці 3 додатка К1/1 і рядка 04.10 таблиці 2 додатка К1/2 за відповідний звітний період. До рядка 04.10 декларації переносяться суми витрат у межах лімітів, установлених п. п. 8.7.1 п. 8.7 ст. 8 і п. 9.5 ст. 9 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств». Приклад складання таблиці 3 додатку К1/1 наведено у табл. 4.17.

**Приклад 16.** Сукупна балансова вартість груп основних фондів станом на 1 січня 2009 року становить 9 200 000 грн. Протягом 2009 року платником було здійснено витрати на ремонти й інші поліпшення основних фондів: у I кварталі – 207 000 грн.; за півріччя – 381 000 грн.; за три квартали – 502 000 грн.; за рік – 846 000 грн.

Гранична величина витрат на поліпшення, що підлягає віднесенню до складу валових витрат, дорівнює 920 000 грн. ( $9\,200\,000 \times 10\%$ ). Оскільки ремонтний ліміт не перевищено, у рядку 4.10 декларації відображається фактичний обсяг поліпшень у сумі 920 000 грн.

Таблиця 4.17. Додаток К1/1 до рядків 01.2, 01.5, 04.2, 04.10, 04.12 та 07 декларації

Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ									Податковий період 2009 року				
1	2	3	4	5	6	7	8		1 квартал	Півріччя	3 квартали	x	Рік

Таблиця 3. Витрати на поліпшення основних фондів, що включаються до складу валових витрат

Об'єкти поліпшення	Код рядка	Сукупна балансова вартість на початок звітного року	Сума на звітний рік (ліміт)	Фактичні обсяги поліпшень нарастаючим підсумком			
				1 квартал	Півріччя	3 квартали	Рік
Основні фонди	4.10	9 200 000	920 000	207 000	381 000	502 000	846 000

Рядок 04.11 декларації заповнюється платниками податку, які у звітному періоді придбали товари (роботи, послуги) у нерезидентів, що мають офшорний статус, або здійснювали розрахунки через таких нерезидентів. Розшифрування показника рядка 04.11 річної декларації провадиться в додатку Р3.

Правила податкового обліку операцій з нерезидентами, розташованими на території офшорних зон, встановлено п. 18.3 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств», згідно з яким у разі укладення договорів, що передбачають здійснення оплати товарів (робіт, послуг) на користь нерезидентів, які мають офшорний статус, або при здійсненні розрахунків через таких нерезидентів або через їх банківські рахунки, незалежно від того, чи здійснюється така оплата (у грошовій чи іншій формі) безпосередньо або через інших резидентів чи нерезидентів, витрати платників податку на оплату вартості таких товарів (робіт, послуг) включаються до складу їх валових витрат у сумі, що становить 85 відсотків вартості цих товарів (робіт, послуг). Для відображення витрат на страхування передбачено рядок 04.12 і табл. 5 у додатку К1/1.

Віднесення до складу валових витрат платника податку витрат на страхування (крім витрат на медичне, пенсійне страхування та за обов'язковими видами страхування) здійснюється в розмірі, що не перевищує 5 відсотків валових витрат за звітний податковий період нарастаючим підсумком із початку року, а для сільськогосподарських підприємств - за звітний податковий рік.

Для визначення суми витрат на добровільне страхування, яку може бути віднесено до валових витрат, у рядку 04.12.2 табл. 3 додатка К1/1 зазначено формулу розрахунку.

**Приклад 17.** ВАТ протягом 2009 року здійснило витрати на добровільне страхування майна в сумі 439 000 грн., а також витрати на страхування цивільно-правової відповідальності власників наземних транспортних засобів у сумі 293 000 грн.

Загальна сума всіх інших витрат, що включаються до складу валових витрат (без урахування витрат на добровільне страхування майна), склала 13 914 145 грн. Гранична сума витрат на добровільне страхування, яку може бути віднесено на валові витрати, становить:  $(13\,914\,145 * 5) : 95 = 732\,323$  грн. Понесені фактичні витрати не перевищили встановленого ліміту (439 000 грн. < 732 323 грн.), тому їх суму в повному обсязі (439 000 грн.) може бути віднесено до валових витрат і відображено в рядку 04.12.2 табл. 5 додатку К1/1 до декларації з податку на прибуток. У рядку 04.12.1 табл. 5 відображенню підлягає сума витрат на обов'язкове страхування, що дорівнює 293 000 грн. Приклад складання таблиці 5 додатку К1/1 наведено в табл. 4.18.

Таблиця 4.18. Додаток К1/1 до рядків 01.2, 01.5, 04.2, 04.10, 04.12 та 07 декларації

Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ								Податковий період 2009 року				
1	2	3	4	5	6	7	8	1 квартал	Півріччя	3 квартали	x	Рік

Таблиця 5. Витрати зі страхування

Показники	Код рядка	Сума
Сума витрат зі страхування (крім витрат з довгострокового страхування життя та недержавного пенсійного забезпечення, зазначених у р. 04.5 декларації), у тому числі:	<b>04.12</b>	732 000
сума витрат за обов'язковими видами страхування	04.12.1	293 000
сума витрат за іншими видами страхування, що включаються до складу валових витрат платника (не більше значення рядка 06 декларації за звітний період, обчисленого без урахування значення рядка 04.12.2 цієї таблиці x 5 / 95)	04.12.2	439 000

Таким чином, загальна сума валових витрат підприємства на страхування з урахуванням витрат на добровільне страхування за 2009 рік склала 732 000 грн. (439 000 грн. + 293 000 грн.). Ця сума показується в рядку 04.12 таблиці 5 додатка К1/1 і відповідно в рядку 04.12 декларації.

У рядку 04.12 декларації суму витрат підприємства на страхування показано в розмірі 732 000 грн.

Суми всіх інших витрат, не відображених у попередніх рядках 04.1 - 04.12 декларації, за винятком коригувань, що відображаються в наступному рядку декларації - рядку 05, включаються до складу показника рядка 04.13.

Рядок 05 являє собою суму показників рядків, в яких відображено дані коригувань у зв'язку з:

- поверненнями товарів та змінами сум компенсації вартості товарів (робіт, послуг) після їх продажу (рядок 05.1). У цьому рядку відображається результат перерахунку валових витрат у зв'язку з будь-якою зміною суми компенсації вартості товарів (робіт, послуг), включаючи перерахунок у випадках повернення проданих товарів або права власності на такі товари (результати робіт, послуг) продавцю. Показник рядка може мати позитивне чи від'ємне значення;



- самостійним виправленням помилок за результатами минулих звітних (податкових) періодів, допущених при обчисленні валових витрат (рядок 05.2). У цьому рядку відображається сума самостійно виявлених помилок, допущених у попередніх періодах внаслідок заниження або завищення сум валових витрат (а також амортизаційних відрахувань) попередніх звітних періодів;

- урегулюванням сумнівної (безнадійної) заборгованості (рядок 05.3). У цьому рядку 05.3 показується збільшення валових витрат унаслідок урегулювання сумнівної (безнадійної) заборгованості в порядку, регламентованому п. п. 12.1.1 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» [6], з урахуванням п.п. 5 і 10 Перехідних положень Закону №349.

За процедурою врегулювання сумнівної, безнадійної заборгованості збільшення валових витрат продавця відбувається за наявності однієї з підстав, вказаної у п. п. 12.1.1 п. 12.1 ст. 12 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств», а покупця - на підставі п. п. 12.1.5 Закону.

Якщо платник заповнює рядок 05.3, то він має розшифрувати показник цього рядка в додатку К4. При цьому до декларації додається стільки додатків К4, за скількома договорами було врегульовано сумнівну (безнадійну) заборгованість.

Рядок 06 розраховується як сума показників рядків 04 та 05. При цьому сума валових витрат (рядок 04) збільшується (позитивне значення рядка 05) або зменшується (від'ємне значення рядка 05) на суму коригувань валових витрат.

У рядку 07 декларації відображається сума амортизаційних відрахувань, причому в разі заповнення цього рядка складається таблиця 2 додатка К1/1 (а також таблиця 1 додатка К1/2 підприємствами, видобувачами корисних копалин).

Якщо після 01.01.2004 р. підприємство здійснило витрати на поліпшення орендованих основних фондів, орендар має отримати від орендодавця підтвердження того, коли орендодавець здійснив (нарахував) витрати на придбання таких основних фондів. І якщо орендодавець нараховує амортизацію на такі основні фонди за новими нормами, то й орендар має право амортизувати витрати на їх поліпшення за новими нормами. Інакше орендар амортизує витрати на поліпшення за старими нормами [6]. Приклад складання таблиці 2 додатку К1/1 наведений в табл. 4.19.

Таблиця 4.19. Додаток К1/1 до рядків 01.2, 01.5, 04.2, 04.10, 04.12 та 07 декларації

Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ								
1	2	3	4	5	6	7	8	

Податковий період 2009 року												
x	1 квартал				Півріччя				3 квартали			Рік

Таблиця 2. Розрахунок амортизаційних відрахувань

Код рядка	Показники	Балансова вартість на початок розрахункового кварталу	Амортизаційні відрахування	
			Розрахунковий квартал	Звітний період нарастаючим підсумком
Б1	Основні фонди групи 1 з нормою амортизації 2 відсотки	1 429 367	28 587	28 587
Б2	Основні фонди групи 2 з нормою амортизації 10 відсотків	850 142	85 014	85 014

Продовження табл. 2

Б3	Основні фонди групи 3 з нормою амортизації 6 відсотків	425 118	25 507	25 507
Б4	Основні фонди групи 4 з нормою амортизації 15 відсотків	385 268	57 790	57 790
Б5	Основні фонди групи 1 з нормою амортизації нижче 2 відсотків	4 200 176	52 502	52 502
Б6	Основні фонди групи 2 з нормою амортизації нижче 10 відсотків	1 144 693	71 543	71 543
Б7	Основні фонди групи 3 з нормою амортизації нижче 6 відсотків	765 236	28 696	28 696
Б8	Основні фонди групи 4 з нормою амортизації нижче 15 відсотків	–	–	–
В	Нематеріальні активи	65 325	6 250	6250
07	Загальна сума амортизаційних відрахувань, що відображається у рядку 07 декларації (сума рядків з Б1 до Б8 та рядку В граfi 5)			355 889

На підставі отриманих даних у складі показника рядка 07 декларації відображається сума амортизаційних відрахувань 355 889 грн., що переноситься із граfi 5 рядка 07 табл. 2 додатка К1/1.

Загальна сума амортизаційних відрахувань, нарахованих підприємством, становить 355 889 грн.

Рядок 08 «Об'єкт оподаткування» визначається шляхом зменшення суми скоригованого валового доходу звітного періоду на суму: валових витрат платника податку; амортизаційних відрахувань

У результаті може бути отримано позитивний (“+”) чи від'ємний (“-“) - об'єкт оподаткування (прибуток чи збиток).

Балансові збитки, які не скомпенсовані прибутками до 01.01.2008 р., станом на 2009 рік вже не може бути враховано у зменшення об'єкта оподаткування, у рядку 09 проставляється прокреслення.

У рядку 10 декларації наводиться прибуток, звільнений від оподаткування. Заповнюється цей рядок на підставі даних додатка К5, в якому і провадиться розрахунок такого прибутку від видів діяльності, звільнених від оподаткування окремими нормами Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» [6].

Якщо стосовно будь-якого з видів діяльності, що звільняються від оподаткування, отримано від'ємне значення об'єкта оподаткування (збиток), воно також враховується при визначенні показника рядка 10 додатка К5 до декларації зі знаком «-», хоча в рядках додатка не передбачено зазначати суму з від'ємним знаком.

Якщо ж загальний показник рядка 10 додатка К5 виявиться від'ємним, його слід відображати в декларації по рядку 10 також зі знаком «-» тому, що показник рядка 08 декларації формується з урахуванням доходів, витрат, амортизації від усіх видів діяльності, у тому числі і діяльності, що звільняється від оподаткування. Віднімаючи від показника рядка 08 від'ємне значення рядка 10 збільшується розмір об'єкта оподаткування до «оподаткованого» рівня (“мінус “-“ дає “плюс”) та унеможливується вплив результатів діяльності, що передбачає застосування пільг, на результати інших операцій. Тільки тоді не буде занижено прибуток, що підлягає оподаткуванню.

У рядку 11 показують прибуток, що підлягає оподаткуванню, який розраховується як різниця між показниками рядка 08 (об'єкт оподаткування) та рядка 10 (прибуток, звільнений від оподаткування). Рядок 09 починаючи з 2005 року не бере участі в розрахунку оподатковуваного прибутку.

Показник рядка 11 дорівнює сумі показників цих двох рядків, тобто у складі показника цього рядка окремо виділяється прибуток, що підлягає оподаткуванню: за базовою ставкою 25 % від об'єкта оподаткування (рядок 11.1); за пільговими ставками (рядок 11.2). Збиток також відображається в цьому рядку зі знаком "-". Тоді рядки 11.1 та 11.2 не заповнюються.

Рядок 12 декларації заповнюється в разі отримання позитивного значення в рядку 11 декларації. Розраховуються показник рядка 12.1 шляхом застосування базової ставки 25 % до показника рядка 11.1 і показник рядка 12.2 - шляхом застосування відповідної пільгової ставки до показника рядка 11.2. Після цього визначається загальна його сума, що відображається в рядку 12 декларації. При цьому до рядків 12, 12.1, 12.2 може бути занесене тільки позитивне значення показника.

У рядку 13 декларації відображаються суми зменшення нарахованої суми податку на прибуток. Для цього призначено додаток К6, показник рядка 13 якого переноситься до рядка 13 декларації. Зменшення нарахованої суми податку відбувається на: вартість торгових патентів, придбаних у зв'язку зі здійсненням видів діяльності, що підлягають патентуванню; суму податку, сплаченого з прибутку (крім пасивного), отриманого за кордоном (не більше встановленого граничного розміру заліку); суму податку, сплаченого з пасивного прибутку за кордоном, за наявності міжнародного договору; суму податку, нарахованого платником за місцезнаходженням його філій (у разі сплати консолідованого податку); суму сплачених у звітному періоді авансових внесків з податку на прибуток при виплаті дивідендів та перевищення суми таких внесків над нарахованою сумою податку минулих податкових періодів.

До підсумку рядка 13 табл. 1 додатка К6 включається сума, відображена по рядку 13.5.1. А в рядку 13.5.2 відображається залишок суми, що підлягає перенесенню на подальші звітні періоди.

Платник податку, який здійснює діяльність, що підлягає патентуванню відповідно до Закону України «Про патентування деяких видів підприємницької діяльності» від 23.03.96 р. №98/96-ВР, зобов'язаний окремо визначати (розраховувати) податок на прибуток від кожного окремого виду такої діяльності та окремо визначати податок на прибуток від іншої діяльності, що не підлягає патентуванню. Вартість торгових патентів, придбаних для здійснення діяльності, що патентується, зменшує податок на прибуток лише від конкретного виду діяльності. Приклад заповнення додатку К6 наведено в табл. 4.20.

**Приклад 18.** Підприємство, яке займається видами діяльності, що патентуються і не патентуються, до 15 грудня 2008 року оплатило вартість торгових патентів за січень – грудень 2009 року. Вартість торгового патенту за місяць – 320 грн., на рік відповідно – 3 840 грн.

Таблиця 4.20. Додаток К6 до рядка 13 декларації

Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ									Податковий період 2009 року				
1	2	3	4	5	6	7	8		1 квартал	Півріччя	3 квартали	x	Рік

Розрахунок вартості придбаних торгових патентів, що враховується у зменшення податкового зобов'язання платника податку

Показники	Код рядка	Сума
1	2	3
<b>Вартість торгових патентів, придбаних платником податку у звітному періоді, що враховується у зменшення податкового зобов'язання (А + Б + В + Г)</b>	<b>13.1*</b>	<b>3840</b>
Валові доходи, отримані від здійснення торговельної діяльності, у тому числі: приріст балансової вартості запасів	A1	2 525 140
Валові витрати, понесені у зв'язку з отриманням валових доходів, зазначених у рядку A1, у тому числі: убуток балансової вартості запасів	A2	1 749 286
від'ємне значення об'єкта оподаткування попереднього податкового року	A2.1	–
Сума амортизаційних відрахувань за основними фондами, що повністю та/або частково використовуються для здійснення торговельної діяльності	A2.2	–
Об'єкт оподаткування: позитивний (+), від'ємний (-) (A1-A2-A3)	A3	355 889
Податок з прибутку, отриманого від здійснення торговельної діяльності (позитивне значення /A4 X 0,25/)	A4	440 000
Вартість торгових патентів, придбаних платником податку у звітному періоді на здійснення торговельної діяльності	A5	110 000
Вартість торгових патентів, придбаних платником податку у звітному періоді на здійснення торговельної діяльності, що враховується у зменшення податкового зобов'язання платника податку (A6, але не більше значення A5)	A6	3 840
Валові доходи, отримані від здійснення діяльності з надання побутових послуг, у тому числі:	A	3 840
Валові витрати, понесені у зв'язку з отриманням валових доходів, зазначених у рядку B1, у тому числі:	B1	–
убуток балансової вартості запасів	B2	–
від'ємне значення об'єкта оподаткування попереднього податкового року	B2.1	–
Сума амортизаційних відрахувань за основними фондами, що повністю та/або частково використовуються для здійснення діяльності з надання побутових послуг	B2.2	–
Об'єкт оподаткування: позитивний (+), від'ємний (-) (B1-B2-B3)	B3	–
Податок з прибутку, отриманого від здійснення діяльності з надання побутових послуг (позитивне значення /B4 X 0,25/)	B4	–
Вартість торгових патентів, придбаних платником податку у звітному періоді на здійснення діяльності з надання побутових послуг	B5	–
Вартість торгових патентів, придбаних платником податку у звітному періоді на здійснення діяльності з надання побутових послуг, що враховується у зменшення податкового зобов'язання платника податку (B6, але не більше значення B5)	B6	–
Валові доходи, отримані від здійснення діяльності з торгівлі готівковими валютними цінностями, у тому числі:	B	–
приріст балансової вартості запасів	B1	–
	B1.1	–

Продовження табл. 4.20

Валові витрати, понесені у зв'язку з отриманням валових доходів, зазначених у рядку В1, у тому числі:	В2	–
убуток балансової вартості запасів	В2.1	–
від'ємне значення об'єкта оподаткування попереднього податкового року	В2.2	–
Сума амортизаційних відрахувань за основними фондами, що повністю та/або частково використовуються для здійснення діяльності з торгівлі готівковими валютними цінностями	В3	–
Об'єкт оподаткування: позитивний (+), від'ємний (-) (В1-В2-В3)	В4	–
Податок з прибутку, отриманого від здійснення діяльності з торгівлі готівковими валютними цінностями (позитивне значення /В4 X 0,25/)	В5	–
Вартість торгових патентів, придбаних платником податку у звітному періоді на здійснення діяльності з торгівлі готівковими валютними цінностями	В6	–
Вартість торгових патентів, придбаних платником податку у звітному періоді на здійснення діяльності з торгівлі готівковими валютними цінностями, що враховується у зменшення податкового зобов'язання платника податку (В6, але не більше значення В5)	В	–
Валові доходи, отримані від здійснення операцій з надання послуг у сфері грального бізнесу, у тому числі:	Г1	–
приріст балансової вартості запасів	Г1.1	–
Валові витрати, понесені у зв'язку з отриманням валових доходів, зазначених у рядку Г1, у тому числі:	Г2	–
убуток балансової вартості запасів	Г2.1	–
від'ємне значення об'єкта оподаткування попереднього податкового року	Г2.2	–
Сума амортизаційних відрахувань за основними фондами, що повністю та/або частково використовуються для здійснення операцій з надання послуг у сфері грального бізнесу	Г3	–
Об'єкт оподаткування: позитивний (+), від'ємний (-) (Г1-Г2-Г3)	Г4	–
Податок з прибутку, отриманого від здійснення операцій з надання послуг у сфері грального бізнесу (позитивне значення /Г4 X 0,25/)	Г5	–
Вартість торгових патентів, придбаних платником податку у звітному періоді на здійснення діяльності з надання послуг у сфері грального бізнесу	Г6	–
Вартість торгових патентів, придбаних платником податку у звітному періоді на здійснення діяльності з надання послуг у сфері грального бізнесу, що враховується у зменшення податкового зобов'язання платника податку (Г6, але не більше значення Г5)	Г	–

Прибуток, отриманий від діяльності, що патентується, за 2009 рік – 440 000 грн. Відповідно сума нарахованого податку на прибуток склала: 440 000 грн.\* 25 % = 110 000 грн. В рахунок сплати податку на прибуток за підсумками 2007 року може бути враховано вартість патентів у повному обсязі, тобто в сумі 3 840 грн.

Суми сплаченого податку з прибутку, отриманого за кордоном, що зараховуються у зменшення суми податку на прибуток, відображаються в рядку 13.2 таблиці 1 додатка К6.

В окремому рядку 13.3 табл. 1 додатка К6 показуються податки, сплачені за кордоном із пасивних прибутків. У загальному випадку податки на такі доходи не підлягають заліку у зменшення податкових зобов'язань. Але якщо міжнародні угоди передбачають можливість зменшення суми нарахованого податку, тоді,

як зазначено в п. 18.1 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств», пріоритет мають норми міжнародного договору України.

Підприємства, що мають у своєму складі філії, відділення та інші відокремлені підрозділи, що не мають статусу юридичної особи, розташовані на території іншої, ніж такий платник податку, територіальної громади, які сплачують консолідований податок на прибуток, заповнюють таблицю 2 додатка К6.

Сума графи 7 рядка 13.4 табл. 2 є сумою податку на прибуток, що підлягає сплаті за місцезнаходженням філій. Така сума відображається в рядку 13.4 табл. 1 додатка К6 і зменшує суму консолідованого податку на прибуток, який головне підприємство сплачує за своїм місцезнаходженням.

Показники рядків табл. 2 додатка К6 мають повністю відповідати даним, показаним у Розрахунку податкових зобов'язань зі сплати консолідованого податку на прибуток підприємства, затвердженого наказом ДПАУ від 10.02.2003 р. № 68, відповідної філії.

У рядку 13.5 табл. 1 додатка К6 відображається сума сплачених авансових внесків з податку на прибуток у звітному періоді у зв'язку з виплатою дивідендів (прирівняних до них платежів) і перевищенням суми таких внесків над нарахованою сумою податку минулих податкових періодів.

Значення рядка 13.5 має відповідати сумі рядків 13.5.1 і 13.5.2 таблиці 1 додатка К6. Якщо у звітному податковому періоді, крім торгових патентів; податку, сплаченого з прибутку, отриманого за кордоном; сплати консолідованого податку за місцем розташування філій, платником податку було сплачено ще й авансові внески у зв'язку з виплатою дивідендів, то нарахована сума податку на прибуток (рядок 12 декларації) спочатку зменшується на вартість торгових патентів (рядок 13.1), суму податку, сплаченого за кордоном (рядки 13.2 - 13.3) та за місцем розташування філії (рядок 13.4), а лише потім - на такі авансові внески в межах решти суми нарахованого податку на прибуток.

Частина авансових внесків, яку може бути віднесено на зменшення нарахованої суми податку на прибуток, вказується в рядку 13.5.1 таблиці 1 додатка К6. Залишок суми авансового внеску, перекрити яку неможливо внаслідок недостатності нарахованої суми податку, відображається в рядку 13.5.2 таблиці 1 додатка К6.

Отриманий у результаті проведених розрахунків підсумковий показник, відображений у рядку 13 табл. 1 додатка К6, переноситься до рядка 13 декларації. У рядку 13 табл. 1 додатка К6 до декларації та в рядку 13 декларації підприємство зазначає саме ту суму, яку воно розрахувало, навіть якщо ця сума перевищує значення показника рядка 12 декларації. Приклад заповнення додатку К6 наведено в табл. 4.21.

Таблиця 4.21. Додаток К6 до рядка 13 декларації

Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ								Податковий період 2009 року					
1	2	3	4	5	6	7	8	1 квартал	Півріччя	3 кварт али	x	Рік	

Таблиця 1. Зменшення нарахованої суми податку

Показники	Код рядка	Сума
Зменшення податкових зобов'язань, у тому числі: (сума з р. 13.1 до р. 13.4 + + р. 13.5.1)	13	61065
вартість торгових патентів, придбаних у звітному періоді, що враховується у зменшення податкового зобов'язання платника податку	13.1	3 840
податок, сплачений з прибутку (крім пасивного), отриманого за кордоном (не більший за визначений граничний розмір заліку)	13.2	–
податок, сплачений з пасивного прибутку за кордоном, у разі наявності міжнародного договору	13.3	–
сума податку, нарахованого платником за місцезнаходженням його філії (у разі сплати консолідованого податку)	13.4	–
сума сплачених авансових внесків при виплаті дивідендів (прирівняних до них платежів) та перевищення суми таких внесків над нарахованою сумою податку минулих податкових періодів, у тому числі:	13.5	57 225
сума, що відноситься на зменшення нарахованої суми податку	13.5.1	57 225
залишок суми, що підлягає перенесенню на наступні звітні періоди	13.5.2	–

У 2009 році сума сплачених авансових внесків при виплаті дивідендів склала 57 225 грн. Оскільки ця сума не перевищує суму нарахованого податку на прибуток (110 000 грн.), ця сума зазначається в рядках 13.5.1 і 13.5. У рядку 13.5.2 ставиться прокреслення. У рядку 13 декларації показується сума, що дорівнює 61 065 грн.

Рядок 14 декларації «Податкове зобов'язання звітного періоду» розраховується як різниця між нарахованою сумою податку та сумою зменшення нарахованого податку. У цьому рядку наводиться виключно позитивне значення. Якщо за результатами звітного податкового періоду отримано від'ємне значення об'єкта оподаткування, то проставляється прокреслення.

Якщо сума, відображена в рядку 13 декларації, перевищує значення рядка 12 декларації за цей самий звітний податковий період, у рядку 14 також проставляється прокреслення.

До рядка 15 декларації «Сума нарахованого податку за попередній податковий період поточного року» переноситься показник рядка 14 декларації за попередній звітний період поточного року (починаючи зі звітності за півріччя).

Значення рядка 15 поточного звітного періоду і рядка 14 попереднього періоду мають бути рівними (виняток становлять випадки подання уточнюючих розрахунків за податкові періоди одного звітного року).

У рядку 16 декларації відображається сума переплати, зазначена у картці особового рахунка платника податків до дати подання поточної декларації за звітний період.

Цей рядок заповнюється, якщо платник має намір зарахувати у зменшення податку до сплати суми переоплати, які виникли у зв'язку з тим, що:

- раніше платник перерахував до бюджету суму, що перевищує задеклароване ним податкове зобов'язання з податку на прибуток;
- платник самостійно виявив протягом звітного періоду помилки попередніх податкових періодів, виправлення яких призвело до зменшення податкового зобов'язання попередніх податкових періодів;
- у декларації за попередній звітний період сума податку, нарахованого в попередніх йому податкових періодах того ж року (рядок 15), і переоплат (рядок 16) перевищує податкове зобов'язання такого попереднього податкового періоду (рядок 14), тобто показник, розрахований за формулою рядка 17, має від'ємне значення.

Якщо платник податку бажає отримати суму такої переоплати на свій поточний рахунок, то в рядку 16 декларації вона не зазначається. У цьому випадку суму переоплати необхідно показати в рядку 18 декларації та подати до податкової інспекції заяву в довільній формі.

Показник рядка 17 декларації розраховується наступним чином: із суми податкового зобов'язання звітного періоду, розрахованого із початку року (рядок 14), вираховуються суми нарахованого податку за попередній податковий період поточного року (рядок 15) і суми переоплат (рядок 16). У цьому рядку показують лише позитивне значення.

Платники податку суми надміру внесеного податку минулих податкових періодів (переоплати) за бажанням можуть повернути на свій рахунок. Для цього таку суму необхідно зазначити в рядку 18 декларації та подати до податкової інспекції письмову заяву в довільній формі. Повернення надміру сплаченого податку провадиться не пізніше десяти робочих днів від дня отримання податковим органом заяви від платника.

У разі заповнення рядка 18 декларації в рядку 16 декларації за той самий звітний (податковий) період сума не вказується.

В рядках 19 – 23 декларації наводяться відповідні довідкові показники.

У рядку 19 декларації відображається сума показників рядків 19.1 – 19.3.

У рядку 19.1 показуються суми податків, що утримуються з доходів фізичних осіб, нарахованих у вигляді процентів. Однак згідно з Прикінцевими положеннями Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» норми стосовно оподаткування процентів на депозити набувають чинності з 1 січня 2010 року.

У рядку 19.2 відображаються суми податків, утримані при виплаті будь-яких доходів, отриманих нерезидентом із джерелом їх походження з України, від здійснення господарської діяльності (у тому числі на рахунки нерезидента, що ведуться у гривнях).

У випадку здійснення виплат доходів нерезиденту платник податку зобов'язаний подати до податкового органу звіт про виплачені доходи (Наказ ДПАУ від 16.01.98 р. № 28), а постійні представництва нерезидента - розрахунок податку на прибуток нерезидента (Наказ ДПАУ від 31.07.97 р. № 274).

Рядок 19.3. складається відповідно до п. п. 13.5 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств». Об'єктом нарахування податку на фрахт



є базова ставка фрахту – сума фрахту, включаючи витрати на навантаження, розвантаження, перевантаження і складування (зберігання) товарів, збільшена на суму витрат на рейс судна чи іншого транспортного засобу, що сплачуються (відшкодовуються) фрахтувальником згідно з укладеним договором фрахтування.

Рядок 20 декларації «Авансові внески, нараховані на суму дивідендів та прирівняних до них платежів» заповнюють платники, які здійснюють виплати дивідендів. Разом із рядком 20 заповнюється рядок 13.5 додатка К6 до декларації.

Згідно з п. п. 7.8.2 емітент корпоративних прав, який приймає рішення про виплату дивідендів своїм акціонерам (власникам), нараховує та вносить до бюджету авансовий внесок з податку на прибуток у розмірі ставки, установленій п. 10.1 ст. 10 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств», нарахованої на суму дивідендів, призначених для виплати, без зменшення суми такої виплати на суму такого податку. Зазначений авансовий внесок вноситься до бюджету до/або одночасно з виплатою дивідендів.

Рядок 21 декларації за 2009 рік заповнюється державними та «частково державними» підприємствами, які згідно із Законом України «Про Державний бюджет України на 2009 рік» сплачують державні дивіденди або частину чистого прибутку, обчисленого за результатами господарської діяльності.

Рядок 22 заповнюється платником податку в разі виявлення факту заниження податкового зобов'язання минулих податкових періодів.

Відповідно до п. п. “б” п. 17.2 Закону № 2181 [5] при самостійному виявленні факту заниження податкового зобов'язання минулих податкових періодів платник зобов'язаний відобразити суму такої недоплати у складі декларації із цього податку, що подається за наступний податковий період, збільшену на суму штрафу в розмірі п'яти відсотків від такої суми, із відповідним збільшенням загальної суми податкового зобов'язання щодо цього податку. Саме такий штраф у розмірі 5 % суми недоплати показується в рядку 22 декларації.

У рядку 23 декларації та додатку К4 до неї відображається пеня, нарахована у зв'язку з урегулюванням сумнівної (безнадійної) заборгованості. На суму додаткового податкового зобов'язання, розрахованого в результаті такого збільшення валового доходу, нараховується пеня в розмірах, визначених законом для несвоєчасного погашення податкового зобов'язання. Зазначена пеня розраховується за строк із першого дня податкового періоду, наступного за періодом, протягом якого відбулося збільшення валових витрат, до останнього дня податкового періоду, на який припадає збільшення валового доходу, і сплачується незалежно від значення податкового зобов'язання платника податку за відповідний звітний період.

Пеня не нараховується на заборгованість (її частину), списану або розстрочену внаслідок укладення мирової угоди відповідно до законодавства з питань банкрутства, починаючи здати укладення такої мирової угоди.

При цьому пеня, передбачена абзацом п'ятим п. п. 12.1.2 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств», стягується в розрахунку трикратного розміру річної облікової ставки Національного банку України, що діяла на день виникнення додаткового податкового зобов'язання. Приклад складання основної частини декларації наведено в табл. 4.22.

Таблиця 4.22. Приклад складання декларації з податку на прибуток підприємств

1	<b>ДЕКЛАРАЦІЯ З ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК ПІДПРИЄМСТВА</b>															x	Звітна						
	Повна декларація – надаються додатки у разі заповнення рядків з																Звітна консолідована						
	Спрощена декларація – надаються додатки у разі заповнення рядків з																Звітна нова						
2	Звітний рік	2	0	0	7			1 квартал			Півріччя			3 квартали		x	Рік						
3	Повна назва платника податку: БАТ “ЛОКО”															X	Юридична особа						
																	Інша категорія платника						
4	Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ					1	2	3	4	5	6	7	8	Код виду економічної діяльності (КВЕД)			2	9	•	1	4	•	6
5	Місцезнаходження платника податку: м. Харків, пр. Леніна 34															Поштовий індекс			6	1	0	0	1
																Телефо		725 – 36 – 14					
																Факс*							
																E-mail*							
6	До державної податкової інспекції (адміністрації) в Дзержинському районі м. Харкова																						
7	Відмітка про застосування платником податку спеціальних режимів оподаткування																						
	Підприємство, основною діяльністю якого є виробництво сільськогосподарської продукції (пункт 16.4 Закону)															Суб'єкт космічної діяльності (пункт 22.24 Закону)							

\*за бажанням платника податку

Одиниця виміру: грн., без копійок, з відповідним округленням за загальностановленими правилами

Показники	Код рядка	Сума
1	2	3
<b>Валовий дохід від усіх видів діяльності, у тому числі:</b>	<b>01</b>	9 951 145
доходи від продажу товарів (робіт, послуг)	01.1	9 365 000
приріст балансової вартості запасів	01.2 K1	275 000
доходи від виконання довгострокових договорів	01.3 K2	230 000
прибуток від операцій з цінними паперами, фондовими та товарними деривативами	01.4 K3	10 000
прибуток від операцій з землею	01.5 K1	55 600
інші доходи, крім визначених у 01.1 ч 01.5	01.6	15 545
Коригування валових доходів, у тому числі: (± 02.1 ± 02.2 + 02.3)	02	30 000
зміна суми компенсації вартості товарів (робіт, послуг)	02.1	–
самостійно виявлені помилки за результатами минулих податкових періодів	02.2	–
врегулювання сумнівної (безнадійної) заборгованості	02.3 K4	30 000
<b>Скоригований валовий дохід (01 ± 02)</b>	<b>03</b>	9 921 145
<b>Валові витрати, у тому числі:</b>	<b>04</b>	9 125 410
витрати на придбання товарів (робіт, послуг), крім визначених у 04.1 1	04.1	3 478 125
убуток балансової вартості запасів	04.2 K1	–
витрати на оплату праці	04.3	1 855 000
сума страхового збору (внесків) до фондів державного загальнообов'язкового страхування	04.4	545 000
Сума внесків на довгострокове страхування життя, недержавне пенсійне забезпечення	04.5	125 000
сума податків, зборів (обов'язкових платежів), крім визначених у 04.4	04.6 P1	1 250 000
витрати, пов'язані з виконанням довгострокових договорів	04.7 K2	218 000
добровільне перерахування коштів, передача товарів (робіт, послуг)	04.8 P2	56 920
від'ємне значення об'єкта оподаткування попереднього податкового року	04.9	–

Продовження табл. 4.22.

витрати на поліпшення основних фондів та нафтогазових свердловин	04.10 K1	846 000
85% витрат від вартості товарів (робіт, послуг), придбаних у офшорних нерезидентів	04.11 P3	–
Сума витрат зі страхування (крім витрат з довгострокового страхування життя та недержавного пенсійного забезпечення, зазначених у р. 04.5 декларації)	04.12 K1/1	732 000
інші витрати, крім визначених у 04.1ч04.12	04.13	19 365
Коригування валових витрат, у тому числі: ( $\pm 05.1 \pm 05.2 + 05.3$ )	05	30 000
зміна суми компенсації вартості товарів (робіт, послуг)	05.1	–
самостійно виявлені помилки за результатами минулих податкових періодів	05.2	–
врегулювання сумнівної (безнадійної) заборгованості	05.3 K4	30 000
Скориговані валові витрати ( $04 \pm 05$ )	06	9 155 410
Сума амортизаційних відрахувань	07 K1	355 889
Об'єкт оподаткування позитивний (+) від'ємний (–) ( $(\pm 03 - (\pm 06) - 07)$ )	08	409 846
Балансові збитки, не компенсовані прибутками до 01.01.2003	09	–
Прибуток, звільнений від оподаткування	10 K5	–
Прибуток, що підлягає оподаткуванню, у тому числі: ( $08 - 09 - 10$ )	11	409 846
за базовою ставкою	11.1	409 846
за пільговою ставкою * ..... %	11.2	–
Нарахована сума податку**, у тому числі:	12	102 462
за базовою ставкою	12.1	102 462
за пільговою ставкою	12.2	–
Зменшення нарахованої суми податку	13 K6	61 065
Податкове зобов'язання звітного періоду** ( $12 - 13$ )	14	41 397
Сума нарахованого податку за попередній податковий період поточного року	15	–
Сума надміру сплаченого податку минулих податкових періодів (переплати)***	16	–
Сума податку до сплати (позитивне значення $14 - 15 - 16$ )	17	41 397

\* Пільгові ставки зазначаються платником самостійно.

\*\* У разі позитивного значення.

\*\*\* Не заповнюється при заповненні рядка 18 декларації.

Сума надміру сплаченого податку минулих податкових періодів (переплати), яка підлягає поверненню на поточний рахунок платника податку в банку-резиденті	18	–
---	----	---

Додаткові показники.

Суми податків, які утримуються при виплаті доходів (прибутків), у тому числі :	19	–
з доходів фізичних осіб, нарахованих у вигляді процентів	19.1 K7	–
з нерезидентів (крім 19.3)	19.2	–
з фрахту	19.3	–
Авансові внески, нараховані на суму дивідендів та прирівняних до них платежів	20	57 225
Дивіденди та прирівняні до них платежі, що сплачуються до бюджету державними некорпоратизованими, казенними або комунальними підприємствами	21	–
Сума штрафу, самостійно нарахованого у зв'язку з виправленням	22	–

помилки		
Пеня, нарахована у зв'язку з урегулюванням сумнівної (безнадійної) заборгованості	23 К4	25 000

До декларації додаються (потрібне позначити):

Додатки до рядків	+ К1/1	К1/2	+ К2	+ К3	+ К4	К5	+ К6	К7	+ Р1	+ Р2	Р3	
-------------------	--------	------	------	------	------	----	------	----	------	------	----	--

	Пояснення (розкриття) окремих результатів фінансово-господарської діяльності на	аркуш
--	---	-------

Інформація, наведена в декларації, додатках, поясненнях (розкриттях), є достовірною.

1	8	▪	0	2	▪	2	0	0	9	р.
---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	----

Дата заповнення декларації

(дд.мм.рррр)

Керівник підприємства

2	4	5	6	7	8	8	9	9	1
---	---	---	---	---	---	---	---	---	---

А. А. Орешкін

ініціали та прізвище підпис

М.П

Ідентифікаційний податковий номер

Головний бухгалтер

3	4	5	6	7	8	9	1	2	3
---	---	---	---	---	---	---	---	---	---

В.С. Ярошенко

ініціали та прізвище підпис

Ідентифікаційний податковий номер

## Питання для самоконтролю

1. Визначити особливості податку на прибуток.
2. Сформулюйте основні риси справляння податку на прибуток.
3. Хто є платниками податку на прибуток ?
4. Дайте характеристику основних видів платнику податку на прибуток.
5. Що є об'єктом оподаткування податком на прибуток?
6. Який порядок визначення скоригованого валового доходу?
7. Який порядок розрахунку скоригованих валових витрат ?
8. Які ставки застосовуються в податковому обліку податку на прибуток?
9. Які доходи визнаються валовими доходами в податковому обліку ?
10. Яким чином групуються валові доходи в податковому обліку ?
11. Визначте критерії віднесення різних видів діяльності до господарської в податковому обліку.
12. У яких формах можливе отримання доходу в податковому обліку ?  
Дайте характеристику.
13. Яким чином групуються валові доходи для цілей оподаткування ?
14. Які види доходів платника податку на відносяться до валових доходів в податковому обліку ?
15. Що є датою збільшення валових доходів в податковому обліку.  
Назвіть випадки, які мають особливу методику визнання валових доходів в податковому обліку ?
16. Як оподатковується поворотна та безповоротна фінансова допомога?
17. Зробіть порівняльний аналіз методики обліку доходів в податковому та фінансовому обліку.

18. Які витрати включаються до валових витрат ?
19. Сформулюйте критерії віднесення затрат підприємства до складу валових витрат в податковому обліку.
20. Яким чином можливе групування витрат, які не можуть бути віднесені до складу валових витрат в податковому обліку ? Дайте характеристику основних груп.
21. Особливості віднесення витрат подвійного призначення до валових витрат?
22. Яким чином відносяться до складу валових витрат затрати на науково-технічне забезпечення діяльності платників податку ?
23. Яким чином відносяться до складу валових витрат затрати на навчання та підвищення кваліфікації працівників платника податку?
24. Визначте методику віднесення до валових витрат підприємства на проведення передпродажних та рекламних заходів.
25. Яким чином відносяться до складу валових витрат на відрядження працівників платника податку на прибуток ?
26. Яким чином визначається дата збільшення валових витрат виробництва з податку на прибуток ? Визначте випадки особливого способу визначення моменту відображення витрат в податковому обліку.
27. Сформулюйте особливості відображення в податковому обліку витрат на придбання товарів.
28. На яких рахунках фінансового обліку обліковуються матеріальні цінності, витрати на придбання яких можуть бути віднесені до складу валових витрат ?
29. Сформулюйте умови, від яких залежить податковий облік операцій з придбання товарів.
30. Визначте особливості податкового обліку та включення в склад валових витрат затрат на оплату праці та відповідних нарахувань.
31. Зробіть порівняльний аналіз методики обліку витрат в податковому та фінансовому обліку.
32. Визначте випадки застосування звичайних цін в обліку валового доходу та валових витрат.
33. Сформулюйте методику визнання звичайних цін в податковому обліку.
34. Які витрати підлягають амортизації?
35. Яким чином здійснюється групування основних фондів в податковому обліку з метою амортизації ?
36. Як визначається балансова вартість основних фондів?
37. Як визначається сума амортизаційних відрахувань для визначення оподатковуваного прибутку?
38. Які норми амортизації застосовуються до груп основних фондів ?
39. Які основні фонди відносяться до невиробничих? Яка методика відображення в податковому обліку операцій з невиробничими фондами ?
40. З яких елементів складається система документування господарських операцій в податковому обліку податку на прибуток ? Наведіть приклади первинних документів.
41. Сформулюйте загальну методику заповнення декларації з податку на прибуток підприємств.

## **ЗМІСТОВНИЙ МОДУЛЬ 2**

### **Основні принципи відображення у податковому обліку окремих господарських операцій підприємств**

#### **Тема 5. ОСОБЛИВОСТІ ВІДОБРАЖЕННЯ В ПОДАТКОВОМУ ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ З ОСНОВНИМИ ФОНДАМИ**

##### **План**

- 5.1 Сутність основних фондів та їх класифікація
- 5.2 Особливості визначення балансової вартості основних фондів
- 5.3 Особливості податкового обліку надходження основних фондів

##### **5.1. Сутність основних фондів та їх класифікація**

За останні декілька років питання, пов'язані з податковим обліком основних фондів є одними з найактуальніших. В Україні не прийнято вести роздільний податковий і фінансовий облік основних фондів. При цьому більш пильну увагу прийнято приділяти саме податковому обліку. Це пов'язано з багатьма чинниками:

по-перше, ці питання стосуються практично кожного підприємства;

по-друге, законодавство, яке постійно змінюється, значно підвищує ризик помилки, що в умовах високих штрафних санкцій за невірне ведення податкового обліку може призвести до значних втрат підприємства.

Але з погляду правильності ведення обліку основних фондів та отримання більш достовірної інформації, все-таки більш доцільно розділяти податковий і фінансовий облік основних фондів. Це зумовлено суттєвою різницею в методиці відображення в обліку цього виду майна підприємств.

Розглянемо методику податкового обліку наявності та руху основні фонди згідно з вимогами податкового законодавств, а також проаналізуємо основні відмінності в між правилами податкового та фінансового обліку.

Основним нормативним документом, що визначає порядок організації податкового обліку основних фондів є Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств», зокрема стаття 8 цього Закону<sup>3</sup>.

Згідно з пп. 8.2.1 п. 8.2 ст. 8 Закону під терміном «*основні фонди*» слід розуміти матеріальні цінності, що призначаються платником податку для використання у господарській діяльності платника податку протягом періоду, який перевищує 365 календарних днів з дати введення в експлуатацію таких

---

<sup>3</sup> Але крім цього законодавчого акту треба враховувати рекомендації, які надають представники податкових органів щодо обліку цього виду майна, які можуть бути наведені у вигляді податкових роз'яснень та листів.

матеріальних цінностей, та вартість яких перевищує 1000 гривень і поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом.

Витрати на придбання будь-яких матеріальних цінностей, вартість яких не перевищує 1000 гривень, що призначені для використання у господарській діяльності платника податку, включаються до складу валових витрат платника податку в загальному порядку та враховуються для цілей застосування пункту 5.9 статті 5 цього Закону.

Отже, для віднесення того чи іншого матеріального активу до складу основних фондів у податковому обліку повинні одночасно виконуватися наступні умови:

- об'єкт повинен призначатися для використання у господарській діяльності платника податків;

- об'єкт планується використовувати строком, який перевищує 365 календарних днів з дати введення в експлуатацію;

- об'єкт повинен бути введений в експлуатацію;

- вартість об'єкта повинна перевищувати 1000,0 грн.

Встановлення таких критеріїв для визнання тих чи інших матеріальних активів у якості нематеріальних активів призводить до відокремлення частини необоротних активів, які в фінансовому обліку враховуються у складі основних засобів на рахунку 10 «Основні засоби».

Так, виходячи з критерію участі у господарській діяльності, тобто діяльності спрямованої на отримання доходу, матеріальні активи підрозділяють на: власне основні фонди та невиробничі фонди.

Під терміном «*невиробничі фонди*» слід розуміти капітальні активи, які не використовуються у господарській діяльності платника податку. До таких невиробничих фондів відносяться:

- капітальні активи (або їх структурні компоненти), які підпадають під визначення групи 1 основних фондів, включаючи орендовані;

- капітальні активи, які підпадають під визначення груп 2, 3 і 4 основних фондів, які є невід'ємною частиною, розміщені або використовуються для забезпечення діяльності невиробничих фондів, що підпадають під визначення групи 1 основних фондів або вилучені з місця ведення господарської діяльності платника податку та передані у безоплатне користування особам, які не є платниками цього податку.

Наприклад. Споруда, яка використовується будь-яким чином для отримання доходу – це для податкового обліку об'єкт основних фондів, але якщо ця споруда використовується для соціальних або культурних цілей, то вона є невиробничим фондом. У свою чергу все обладнання (оргтехніка, меблі тощо), яке знаходиться у цій споруді також залежно від мети використання самого об'єкта визнається або основними, або невиробничими фондами.

Встановлення вимоги планування використовувати об'єкти строком, який перевищує 365 календарних днів з дати введення в експлуатацію призводить до відокремлення групи об'єктів, які в податковому обліку визначаються як товари. Наприклад, якщо комп'ютер, який не призначається використовувати протягом календарного року, оскільки планується бути проданим або

переданим іншим способом, в податковому обліку не може бути визнано як об'єкт основних фондів та підлягає обліку як товар.

Умова обов'язкового введення об'єктів в експлуатацію призводить до розділення усіх об'єктів основних фондів на:

– ті, що введені в експлуатацію, тобто заповнені відповідні первинні документи про направлення їх в експлуатацію (до яких, зокрема відноситься наказ керівництва, форма № ОЗ-1 тощо)

– ті, що не введені в експлуатацію та знаходяться на складах або у виробничих підрозділах у процесі монтажу – ці об'єкти не враховуються в податковому обліку, а в фінансовому обліку - облікуються як капітальні інвестиції (рах. 15 «Капітальні інвестиції»).

Установлення мінімальної вартісної межі об'єктів на рівні 1000,0 грн. передбачає відокремлення тих об'єктів, які незважаючи на строк експлуатації яких більше року, мають меншу вартість. Об'єкти, вартість яких не перевищує 1000,0 грн. визнаються запасами, а їх вартість включається до валових витрат і перераховується за п. 5.9 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств».

Також стосовно встановлення вартісного критерію необхідно звернути увагу, що його слід застосовувати до вартості матеріального активу, за якою він зараховується на баланс платника податку в залежності від його статусу як платника ПДВ та здійснення оподаткованих та неоподаткованих ПДВ операцій з поставки товарів (робіт, послуг), тобто:

– до вартості без ПДВ – якщо підприємство є платником ПДВ;

– до вартості з ПДВ – якщо підприємство не є платником ПДВ або він здійснює операції, які є неоподаткованими або звільненими від ПДВ.

**Приклад 1.** Припустимо, що підприємство придбало матеріальний актив, строк служби якого перевищує 365 днів, за 1 104 грн. (у тому числі ПДВ – 184,0 грн.).

1) Якщо підприємство сплачує ПДВ - такий актив для підприємства не буде об'єктом основних фондів, оскільки його вартість дорівнює 920 грн., тобто суму без ПДВ, що нижче за встановлений критерій.

2) Якщо підприємство не є платником ПДВ - такий матеріальний актив в податковому обліку розглядається як об'єкт основних фондів, оскільки з межею в 1 000,0 грн. порівнюється вартість покупки з ПДВ – 1 104,0 грн.

Таким чином загальний алгоритм визнання матеріальних активів як основних фондів в податковому обліку буде виглядати наступним чином (рис. 5.1).

У податковому обліку основні фонди підлягають розподілу за такими групами:

– група 1 - будівлі, споруди, їх структурні компоненти та передавальні пристрої, в тому числі жилі будинки та їх частини (квартири і місця загального користування), вартість капітального поліпшення землі;

– група 2 - автомобільний транспорт та вузли (запасні частини) до нього; меблі; побутові електронні, оптичні, електромеханічні прилади та інструменти, інше конторське (офісне) обладнання, устаткування та пристрою до нього;

– група 3 - будь-які інші основні фонди, не включені до груп 1, 2 і 4;

– група 4 - електронно-обчислювальні машини, інші машини для автоматичної обробки інформації, пов'язані з ними засоби зчитування або друку



інформації, інші інформаційні системи, комп'ютерні програми, телефони (у тому числі стільникові), мікрофони і рації, вартість яких перевищує вартість малоцінних товарів (предметів).

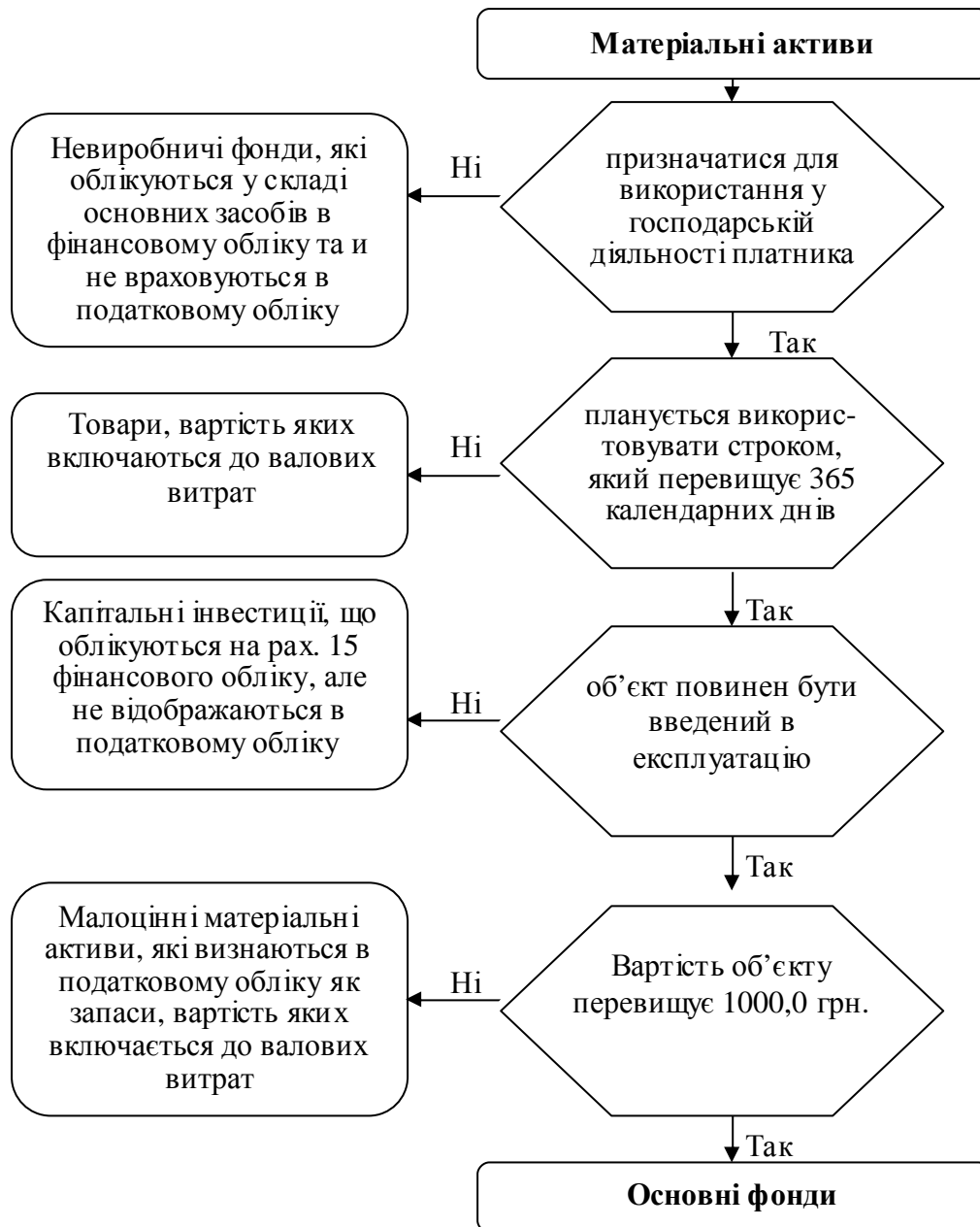


Рис.5.1 - Алгоритм визнання матеріальних активів основними фондами

У зв'язку з внесенням в 2004 році суттєвих змін в Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» в частині визначення правил податкового обліку основних фондів:

→ була введена група 4 основних фондів, що призвело до розділення групи 2 та виокремленню із неї високотехнологічних об'єктів, які мають дуже швидкий моральний знос, зокрема комп'ютери, телефони тощо. При цьому ті об'єкти, що знаходилися на балансі підприємства до 01.01.2004 р., при введенні

групи 4 не підлягали перегрупуванню. Наприклад, якщо електронно-обчислювальні машини, комп'ютерні програми були оприбутковані до 01.01.2004 р., вони продовжують облікуватися у складі групи 2, якщо після - враховуються у складі групи 4;

– починаючи з 01.07.2004 р., для основних фондів, витрати на придбання яких віднесені (нараховані) після 01.01.2004 г., за умови що такі об'єкти є новими, тобто не такими, що експлуатувалися, значно підвищилися норми амортизації. При цьому для об'єктів, які знаходилися на балансі підприємства до 01.01.2004 року застосовують старі норми амортизації. У зв'язку з цим в практиці податкового обліку виник прецедент<sup>4</sup>, в результаті якого у підприємств виникла необхідність окремого ведення основних фондів, що придбані до та після 01.01.2004 р.

## 5.2 Особливості визначення балансової вартості основних фондів

Облік балансової вартості основних фондів, які підпадають під визначення:

– групи 1 - ведеться по кожному окремому об'єкту (будівлі, споруді або їх структурному компоненту) та в цілому по групі як сума балансових вартостей окремих об'єктів такої групи;

– груп 2, 3 і 4 - ведеться за сукупною балансовою вартістю відповідної групи основних фондів незалежно від часу введення в експлуатацію таких основних фондів. Окремий облік балансової вартості індивідуальної матеріальної цінності, що входить до складу таких груп не ведеться.

При цьому відповідно до пп. 8.1.2 і 8.3.2 Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" балансова вартість груп основних фондів збільшується не при визнанні об'єкту активом основним засобом або основним фондом, а при здійсненні відповідних витрат на їх придбання.

Тому особливістю податкового обліку є неможливість віднесення об'єктів до балансової групи основних фондів при їх безплатному отриманні платником податку.

Відповідно до пп. 8.3.2 п. 8.3 ст. 8 Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" балансова вартість групи основних фондів (окремого об'єкту групи 1) при придбанні окремих об'єктів в цілях ведення податкового обліку збільшується на початок періоду (кварталу), наступного за періодом їх фактичного придбання.

Балансова вартість групи основних фондів (окремого об'єкта основних фондів групи 1) на початок розрахункового кварталу визначається за формулою

$$Б(a) = Б(a-1) + П(a-1) - В(a-1) - А(a-1), \text{ де:}$$

де Б(a) - балансова вартість групи (окремого об'єкта основних фондів групи 1) на початок розрахункового кварталу;

Б(a-1) - балансова вартість групи (окремого об'єкта основних фондів групи 1) на початок кварталу, що передував розрахунковому;

---

<sup>4</sup> Прецедент (від лат. praecedens, рід. п. praecedentis - передуючий) - випадок, що мав місце раніше і служить прикладом або виправданням для подальших випадків подібного роду.

П(а-1) - сума витрат, понесених на придбання основних фондів, здійснення капітального ремонту, реконструкцій, модернізацій та інших поліпшень основних фондів, що підлягають амортизації, протягом кварталу, що передував розрахунковому;

В(а-1) - сума виведених з експлуатації основних фондів (окремого об'єкта основних фондів групи 1) протягом кварталу, що передував розрахунковому;

А(а-1) - сума амортизаційних відрахувань, нарахованих у кварталі, що передував розрахунковому.

На процес збільшення або зменшення балансової вартості основних фондів впливає спосіб їх надходження або вибуття на підприємстві.

### **5.3 Особливості податкового обліку надходження основних фондів**

Загальні правила податковому обліку надходження об'єктів основних фондів визначаються:

- ст. 8 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств»;
- п. 7.4 ст. 7 Закону України "Про податок на додану вартість".

Об'єкти основних фондів (основних засобів) зараховуються на баланс підприємства (оцінюються) за первинною вартістю, методика визначення якої визначається:

- у фінансовому обліку - п. 8 П(С)БО 7 «Основні засоби»;
- у податковому обліку - пп. 8.4.1 - 8.4.2 п. 8.4 ст. 8 Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств".

Визначення первинної вартості об'єктів основних фондів (основних засобів) залежить від способів їх надходження на підприємство:

→ у фінансовому обліку при формуванні первинної вартості основних засобів розрізняють наступні способи надходження:

- 1) за грошові кошти;
- 2) безкоштовне отримання;
- 3) внесок до статутного фонду;
- 4) отримання в обмін на подібні і неподібні активи;
- 5) самостійно виготовлені основні засоби.

→ у податковому обліку передбачається різниця в механізмі формування первинної вартості основних фондів при їх:

- 1) придбанні, незалежно від способу отримання;
- 2) виготовленні для власних виробничих потреб.

Згідно з пп. 8.4.1 п. 8.4 ст. 8 Закону України "Про оподаткування прибутку підприємства" у разі здійснення витрат на придбання основних фондів балансова вартість відповідної групи збільшується на суму вартості їх придбання, з урахуванням транспортних і страхових платежів, а також інших витрат, понесених у зв'язку з таким придбанням, без урахування сплаченого податку на додану вартість, у разі коли платник податку на прибуток підприємств зареєстрований платником податку на додану вартість.

У свою чергу, пп. 8.4.2 цього ж пункту Закону передбачається, що у разі здійснення витрат на самостійне виготовлення основних фондів платником податку для власних виробничих потреб балансова вартість відповідної групи основних фондів збільшується на суму всіх виробничих витрат, понесених платником податку, що пов'язані з їх виготовленням та введенням в експлуатацію, а також витрат на виготовлення таких основних фондів, що мають інші джерела фінансування, без урахування сплаченого податку на додану вартість, у разі коли платник податку на прибуток підприємств зареєстрований платником податку на додану вартість.

Тобто Закон України "Про оподаткування прибутку підприємств" встановлює наступний перелік витрат, що включаються до балансової вартості об'єкта основних фондів групи 1 або до суми, на яку збільшується балансова вартість груп 2, 3 і 4:

- вартість придбання основних фондів;
- транспортні витрати;
- страхові платежі;
- інші витрати, пов'язані з таким придбанням без урахування сплаченого ПДВ (якщо платник податків зареєстрований платником ПДВ).

Норми Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» не визначають можливість віднесення до балансової вартості об'єктів основних фондів витрат на сплату відсотків за користування кредитами у випадку їх залучення для придбання об'єктів.

Ці витрати відповідно до пп. 5.5.1 п. 5.5 ст. 5 Закону відносяться до складу валових витрат протягом звітного періоду, якщо такі виплати або нарахування здійснюються у зв'язку з веденням господарської діяльності платника податку.

На відміну від методики визначеної в податковому обліку П(С)БО 7 «Основні засоби» передбачає два способи обліку відсотків:

- включення таких фінансових витрат у собівартість кваліфікованих активів згідно з П(С)БО 31 «Фінансові витрати»;
- віднесення таких витрат до складу витрат діяльності звітного періоду.

Вибір способу відображення відсотків в фінансовому обліку залежить від рішення підприємства, яке затверджується в обліковій політиці підприємства.

Одночасно зі збільшенням балансової вартості основні фонди в податковому обліку здійснюється відображення ПДВ, сплаченого покупцями у складі ціни придбання таких видів майна.

Порядок відображення ПДВ, сплаченого покупцями, регламентується п. 7.4 ст. 7 Закону України "Про податок на додану вартість", який визначає правила виникнення права на податковий кредит з ПДВ.

Як відзначалося в розділі 3 конспекту лекцій до складу податкового кредиту відносяться суми ПДВ, сплачені покупцям у складі ціни придбання основних фондів з метою подальшого використання у виробництві або поставці товарів (послуг) для оподаткованих операцій у межах господарської діяльності платника податку. При цьому право на нарахування податкового кредиту виникає незалежно від того, чи такі основні фонди почали використовуватися в оподаткованих операціях у межах господарської діяльності платника податку протягом

звітнього податкового періоду, а також від того, чи здійснював платник податку оподатковані операції протягом такого звітнього податкового періоду.

Однак, норми Закону України "Про податок на додану вартість" встановлюють низку обмежень щодо включення до складу податкового кредиту сум ПДВ, сплачених постачальникові у складі ціни придбання основних фондів (табл. 5.1).

Таблиця 5.1. Обмеження щодо включення сум ПДВ, сплачених при придбанні основних фондів до складу податкового кредиту

Напрями подальшого використання придбаних основних фондів	Обмеження по включенню сум ПДВ до складу податкового кредиту
Використання в операціях, які не є об'єктом оподаткування ПДВ або звільняються від оподаткування ПДВ	Суми ПДВ не включаються до складу податкового кредиту, а відносяться на збільшення балансової вартості основних фондів (для групи 1) або відповідної групи (груп 2, 3 и 4)
Придбання легкового автомобіля (крім таксомоторів) для використання в господарській діяльності	Суми податку не включаються до складу податкового кредиту та відносяться до складу валових витрат
Придбання або виготовлення основних фондів, які не призначаються для використання в господарській діяльності платника податку	Суми ПДВ не включаються до складу податкового кредиту, валових витрат та балансової вартості оскільки об'єкт основних фондів визнається невиробничими фондами та облікуються окремо.
Придбання основних фондів, не підтверджене податковими накладними, митними деклараціями, або іншими подібними документами, які є підставою для відображення ПДВ	Суми ПДВ не підлягають включенню до складу податкового кредиту до моменту отримання відповідних первинних документів.

При здійсненні ряду операцій з придбання основних фондів підприємства сплачують збір на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування. Перелік таких операцій наведено у таблиці 5.2.

Таблиця 5.2. Операції з придбання основних фондів, які обкладаються збором на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування

Вид операцій	Розмір збору	Об'єкт оподаткування	Примітки
Придбання права власності на легкові автомобілі	3 %	Вартість легкового автомобіля	-
Придбання нерухомого майна	1 %	Вартість нерухомого майна, зазначена в договорі купівлі-продажу такого майна	За винятком державних підприємств і установ, що придбають нерухоме майно за рахунок бюджетних коштів

Витрати на сплату збору на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування, на відміну від інших витрат, пов'язаних з придбанням основних фондів, не відносяться на збільшення балансової вартості таких основних фондів, а включаються до складу валових витрат згідно з пп. 5.2.5 п. 5.2 ст. 5 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств», як суми податків, зборів (обов'язкових платежів), установлених Законом України "Про систему оподаткування".

Такий порядок відображення витрат на сплату збору на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування не відповідає правилам встановленим П(С)БО 7 «Основні засоби», згідно з якими ці витрати належать до включення до складу первісної вартості придбаних основних засобів.

Наведемо приклади відображення в податковому та фінансовому обліку операцій з придбання основних фондів (основних засобів).

**Приклад 2.** Згідно з договором купівлі – продажу 10.10.2009 р. підприємство (платник ПДВ) придбало токарний верстат, який потребує монтажу, та вартує 108 000,0 грн., в тому числі ПДВ – 18 000,0 грн. При надходженні верстату була представлена податкова накладна, що підтверджує сплату ПДВ продавцем.

Також підприємством понесені додаткові витрати на:

– доставку токарного верстату власним автомобільним транспортом – в сумі 400,0 грн.;

– сплату виконаних робіт з монтажу та налагодженню верстату підрядною організацією – у сумі 2 400,0 грн., у тому числі ПДВ – 400,0 грн. Податкова накладна отримана одночасно з підписанням Акту виконаних робіт, що підтверджує факт надання послуг.

В обліку вказані господарські операції будуть відображатися наступним чином (табл. 5.3).

Таблиця 5.3. Відображення надходження токарного верстату

Дата	Зміст операції	Фінансовий облік		Сума, грн.	Податковий облік
		дебет	кредит		
01.10.09	Здійснення авансу (передоплати) за устаткування	371 «Розрахунки за виданими авансами»	311 «Рахунки в банках »	108 000,0	–
01.10.09	Відображений податковий кредит з ПДВ	641 «Розрахунки за податками »	644 «Податковий кредит»	18 000,0	
10.10.09	Отримано від постачальника токарний станок	152 «Придбання (виготовлення) основних засобів »	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками »	90 000,0	
10.10.09	Відображене списання суми податкового кредиту з ПДВ	644 «Податковий кредит »		18 000,0	Сума ПДВ відображають у складі податкового кредиту з ПДВ в жовтні 2009 р
10.10.09	Здійснено залік заборгованостей	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	371 «Розрахунки за виданими авансами »	108 000,0	
10.10.09	Віднесені витрати з доставки станку власним транспортом підприємства на збільшення його первісної вартості	152 «Придбання (виготовлення) основних засобів »	20 «Виробничі запаси »	400,0	

12.10.09	Виконані роботи з монтажу станку	152 “Придбання (виготовлення) основних засобів ”	631 “Розрахунки з вітчизняними постачальниками ”	2 000,0	
12.10.09	Відображений податковий кредит з ПДВ	641 “Розрахунки за податками ”		400,0	Сума ПДВ відображається у складі податкового кредиту з ПДВ в жовтні 2009 р
13.10.09	Введено об’єкт основних фондів в експлуатацію за первісною вартістю, яка дорівнює 92 400,0 грн. (90 000 + 400,0 + 2000,0)	104 “Машини та обладнання ”	152 “Придбання (виготовлення) основних засобів ”	92 400,0	Збільшення балансової вартості групи 2 ОФ

**Приклад 3.** Підприємство – неплатник ПДВ 01.09.2009 року придбало легковий автомобіль вартістю 36 000,0 грн., у тому числі ПДВ – 6 000,0 грн. При його реєстрації були сплачені збір на обов’язкове державне пенсійне страхування у сумі 1 080,0 грн. та збір за реєстрацію – 500,0 грн.

Таблиця 5.4. – Відображення надходження автомобілю

Дата	Зміст операції	Фінансовий облік		Сума, грн.	Податковий облік
		дебет	кредит		
01.09.09	Отримано від постачальника автомобіль	152 “Придбання (виготовлення) основних засобів ”	631 “Розрахунки з вітчизняними постачальниками ”	36 000,0	
01.09.09	Відображена сплата збору на загально-обов’язкове державне пенсійне страхування	651 «Розрахунки за пенсійним страхуванням»	311 “Рахунки в банках ”	1 080,0	Валові витрати - 1 080,0 грн.
01.09.09	Сплачено збір за реєстрацію легкового автомобілю	377 “Розрахунки з іншими дебіторами ”	311 “Рахунки в банках ”	500,0	
01.09.09	Відображене віднесення на первісну вартості легкового автомобілю:				
01.09.09	- збору за реєстрацію	152 “Придбання (виготовлення) основних засобів ”	377 “Розрахунки з іншими дебіторами ”	500,0	
	- збору на загальнообов’язкове державне пенсійне страхування		651 «Розрахунки за пенсійним страхуванням»	1 080,0	

02.09.09	Введено об'єкт основних фондів в експлуатацію: - у фінансовому обліку: 37 180,0 грн. = 36 000,0 + 500,0 + 1 080,0 - у податковому обліку: 36 500,0 грн. = 36 000,0 + 500,0	105 «Транспортні засоби»	152 “Придбання (виготовлення) основних засобів ”	37 180,0	Збільшення балансової вартості основних фондів групи 2 на 36 500,0 грн.
03.09.09	Здійснена сплата заборгованості поставальнику за легковий автомобіль	631 “Розрахунки з вітчизняними поставальниками ”	311 “Рахунки в банках ”	36 000,0	

На відміну від фінансового обліку, в податковому обліку розподіл основних фондів на «подібні» та «неподібні» об'єкти відсутній, що значно спрощує методику податкового обліку бартерних операцій, але й може привести до розбіжностей даних податкового та фінансового обліку.

Податковий облік товарообмінних (бартерних) операцій, порівняно з фінансовим не містить будь-яких істотних особливостей відображення – здійснюється одночасний облік операцій з придбання та продажу майна платником податків. Виходячи з цього у разі здійснення товарообмінної (бартерною) операції, в результаті якої підприємство отримує основні фонди, в податковому обліку відображається:

– операція з постачання будь-яких товарно-матеріальних цінностей або послуг (результатів робіт) в рамках здійснення товарообмінної операції, зокрема:

- 1) податкові зобов'язання з ПДВ виходячи із звичайної ціни таких товарів, яка визначена підприємством на підставі існуючої інформації про їх договірну та ринкову вартість такого майна;
- 2) валові доходи від продажу товарів або послуг виходячи зі звичайної ціни<sup>5</sup> або здійснюються відповідне коригування балансової вартості відповідних груп основних фондів внаслідок їх продажу;

– надходження об'єкта основних фондів за загальними правилами, визначеними нормами ст. 8 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств».

Наведемо приклади відображення в податковому та фінансовому обліку надходження основних фондів за наслідками товарообмінних (бартерних) операцій.

**Приклад 4.** Підприємство 10.10.2009 року здійснює обмін насосу однієї марки на насос іншої марки. Справедлива вартість насоса, що передається, дорівнює його залишковій вартості - 2 300,0 грн., нарахований знос – 1 200,0 грн. Звичайна ціна насоса, яка визначена з метою оподаткування дорівнює його договірній вартості. Договірна вартість обміну, що оговорена у договорі, складає 2 300,0 грн. та ПДВ – 460,0 грн. При здійсненні обміну насосами були передані усі необхідні первинні документи, зокрема податкові накладні.

<sup>5</sup> Необхідність застосування звичайних цін при визначенні величини валових доходів, що виникають в результаті товарообмінної операції виходить з вимог пп. 7.1.1 п. 7.1 ст. 7 Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств".



Таблиця 5.5. Облік надходження та вибуття основних фондів за наслідками бартерної операції.

Дата	Зміст операції	Фінансовий облік		Сума, грн.	Податковий облік
		дебет	кредит		
10.10.09	Списаний знос, що нарахований на насос, що передається	131 «Знос основних засобів»	106 «Інструменти, прилади та інвентар»	1 200,0	
	Відображене визнання насосу необоротним активом, що утримується до продажу	286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу»		2 300,0	- 2 300,0 (вплине на балансову вартість групи 3 станом на 01.01.10 р.)
	Відображена передача насосу його отримувачу	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу»	2 300,0	
	Нарахована сума ПДВ	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	641 «Розрахунки за податками»	460,0	460,0 – податкові зобов'язання з ПДВ в жовтні 2009 р.
11.10.09	Отриманий новий насос за первісною вартістю, яка дорівнює справедливій	152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	2 300,0	
	Відображена сума податкового кредиту з ПДВ	641 «Розрахунки за податками»		460,0	460,0 – податковий кредит з ПДВ в жовтні 2009 р.
	Відображений залік заборгованостей	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	2 760,0	
	Введений об'єкт основних фондів в експлуатацію	106 «Інструменти, прилади та інвентар»	152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»	2 300,0	+ 2 300,0 (без ПДВ) - вплине на балансову вартість групи 3 станом на 01.01.10 р.

**Приклад 5.** Згідно договору міни 01.09.2009 року підприємство передає будівлю складу в обмін на офісну будівлю. Первісна вартість будівлі складу – 200 000,0 грн. Сума нарахованого зносу – 50 000,0 грн. Договірна вартість обміну складає 240 000,0 грн., у тому числі ПДВ – 40 000,0 грн. Договірна вартість обміну дорівнює ринковій та відповідає рівню звичайної ціни.

Таблиця 5.6. Облік надходження та вибуття основних фондів за наслідками бартерної операції.

Дата	Зміст операції	Фінансовий облік		Сума, грн.	Податковий облік
		дебет	кредит		
01.09.09	Списаний знос будівлі складу	131 «Знос основних засобів»	103 «Будинки та споруди»	50 000,0	
	Відображене визнання об'єкту необоротним активом, що утримується до продажу	286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу»		150 000,0	150 000,0 – зменшення балансової вартості групи 1 станом на 01.10.09 р.
	Списана об'єкт складу	943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів»	286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу»	150 000,0	
	Відображена передача будівлі складу згідно з договором міни	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів»	240 000,0	50 000,0 – збільшення валових доходів за III квартал
	Нарахована сума ПДВ	712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів»	641 «Розрахунки за податками»	40 000,0	40 000,0 – збільшення податкових зобов'язань з ПДВ за вересень 2009 р.
	Визначено фінансовий результат	791 «Результат операційної діяльності»	943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів»	150 000,0	
		712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів»	791 «Результат операційної діяльності»	200 000,0	
02.09.09	Отримано право власності на офісну будівлю	152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	200 000,0	
	Відображена сума податкового кредиту з ПДВ	641 «Розрахунки за податками»		40 000,0	40 000,0 - збільшення податкового кредиту з ПДВ за вересень 2009 р.
	Відображений залік заборгованостей	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	240 000,0	
	Введена будівля офісу експлуатацію	103 «Будинки та споруди»	152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»	200 000,0	200 000,0 – збільшення балансової вартості групи 1 станом на 01.10.09 р.

Відображення в податковому обліку операцій, пов'язаних зі створенням основних фондів (самостійним виготовленням основних фондів), суттєво не відрізняється від обліку їх придбання за грошові кошти. Але деякі особливості все ж таки є. Це стосується в першу чергу переліку витрат, які формують первісну вартість об'єкту, за якою він відображається в обліку. Цей перелік залежить від способу створення (виготовлення) об'єктів: підрядним, господарчим або змішаним.

При підрядному методі підприємство укладає договір з підрядною організацією на створення об'єкта та на підставі первинних документів, підтверджуючих фактичні витрати а також факт надання послуги, відображає об'єкт в обліку.

Відображення обліку надходження об'єктів основних фондів внаслідок їх створення (виготовлення) здійснюється на підставі відповідних первинних документів. Так, фактичні витрати на будівництво об'єктів основних фондів можуть відображатися в формах: № КБ-2В «Акт прийому виконаних підрядних робіт»; № КБ-3 «Довідка про вартість виконаних підрядних робіт», які затверджені сумісним наказом Державного комітету статистики і Державного комітету з будівництва України від 21.06.2002 р. № 237/5. Про те заповнення цих первинних документів при будівництві об'єктів за рахунок недержавних джерел фінансування не є обов'язковим. У цьому випадку для підтвердження витрат можуть використовуватися інші первинні документи, які містять необхідні реквізити, передбачені Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні».

При господарчому методі усі роботи щодо створення об'єкта основних фондів здійснюються працівниками підприємства, що призводить до необхідності ведення спеціального обліку усіх витрат, понесених підприємством протягом такого створення.

Податковий облік витрат на самостійне створення основних фондів, регламентується пп. 8.4.2 п. 8.4 ст. 8 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств», згідно з яким балансова вартість відповідної групи основних фондів збільшується на суму всіх виробничих витрат, понесених платником податку, що пов'язані з їх виготовленням та введенням в експлуатацію, а також витрат на виготовлення таких основних фондів, що мають інші джерела фінансування, без урахування сплаченого податку на додану вартість, у разі коли платник податку на прибуток підприємств зареєстрований платником податку на додану вартість.

Таким чином до балансової вартості основних фондів, самостійно створених підприємством, відносяться:

- витрати з придбання будівельних матеріалів та інших матеріалів, що необхідні для виготовлення (спорудження) основного фонду;

- витрати на заробітну плату працівників, зайнятих в створення або будівництві об'єктів основних фондів;

- оплату послуг підрядчиків, що залучаються для створення або будівництві об'єктів основних фондів;

- інші витрати, пов'язані з виготовленням та введенням в експлуатацію об'єктів.

Підставою для відображення в обліку об'єктів основних фондів, які створюються господарським способом, можуть бути первинні облікові документи, які

підтверджують фактичні витрати. Однак, у випадку будівництва об'єктів підприємство повинне мати проектний-кошторисну документацію, яка визначає об'єм, зміст робіт, змету. При цьому також можуть складатися Акт приймання виконаних підрядних робіт і Довідка про вартість виконаних підрядних робіт.

Наведемо приклади відображення в обліку надходження об'єктів основних фондів внаслідок їх створення.

**Приклад 6.** Підприємство – платник ПДВ здійснює будівництво складу господарським способом. При цьому були понесені витрати:

- будівельних матеріалів – 100 000,0 грн.;
- вартість проектних робіт – 6000,0 грн., в тому числі ПДВ – 1 000,0 грн.;
- витрати на оплату праці будівельної бригади – 15 450,0 грн.;
- послуги підрядної організації – 1 200,0 грн., в тому числі ПДВ – 200,0 грн.;
- сума нарахованої амортизації машин та обладнання, що зайняті у будівництві – 1 850,0 грн.;
- плата за реєстрацію прав власності на об'єкт – 700,0 грн.

Усі первинні документи, на підставі яких здійснюється облік, в зокрема податкові накладні, підприємство отримало своєчасно.

Таблиця 5.7. Облік створення основних фондів господарським способом.

Зміст операції	Фінансовий облік		Сума, грн.	Податковий облік
	дебет	кредит		
Отримані результати проектних робіт	151 "Капітальне будівництво "	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками "	5 000,0	Формують вартість об'єкта
Відображено ПДВ за отриманням проектних робіт	641 "Розрахунки за податками "		1 000,0	1 000,0 - збільшення податкового кредиту у місяці отримання податкової накладної
Списані будівельні матеріали на будівництво складу	151 "Капітальне будівництво "	205 «Будівельні матеріали»	100 000,0	Формують вартість об'єкта та коригується вартість запасів, що підлягає приросту (убутку) згідно з п. 5.9 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств»
Нарахована заробітна плата будівельної бригади	151 "Капітальне будівництво "	66 "Розрахунки з оплати праці "	15 450,0	Формують вартість об'єкта
Зроблені нарахування внесків на фонд оплати праці будівельної бригади		65 "Розрахунки за страхуванням "	5886,45 <sup>6</sup>	Формують вартість об'єкта

<sup>6</sup> Нарахування за фонд оплати праці складаються з внесків на обов'язкове державне:

- пенсійне страхування (33,2 %) - 5129,4 грн.;
- соціальне страхування на випадок втрати працездатності (1,3 %) - 200,85 грн.;
- соціальне страхування на випадок безробіття (1,6 %) - 247,2 грн.
- соціальне страхування на випадок нещасного випадку на виробництві (2,0 %) – 309,0 грн.

Продовження табл. 5.7

Нарахована амортизація машин та обладнання, задіяних в будівництві		131 «Знос основних засобів»	1 850,0	Не відображається в вартості об'єкта, а облікується в складі амортизації групи 2 або 3
Отримання послуг підрядної організації		631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	1 000,0	Формують вартість об'єкта
Відображено ПДВ за отриманням підрядних робіт	641 «Розрахунки за податками»		200,0	200,0 - збільшення податкового кредиту у місяці отримання податкової накладної
Сплачено збір за реєстрацію прав власності на будівлю	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	311 «Рахунки в банках»	700,0	
Сума збору віднесена до складу первісної вартості будівлі	151 «Капітальне будівництво»	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	700,0	Формують вартість об'єкта
Введено будівлю складу в експлуатацію	103 «Будинки та споруди»	151 «Капітальне будівництво»	129 886,45	128 036,45 - збільшення балансової вартості об'єкта групи 1

**Приклад 7.** Підприємство – не платник ПДВ уклало з підрядною організацією договір на виготовлення верстата. Згідно з проектною документацією вартість верстата складає – 75 000,0 грн., ПДВ – 15 000,0 грн. При цьому додатково передбачається надання послуг з монтажу та налагодження станку вартістю 2 000,0 грн. ПДВ – 400,0 грн.

Таблиця 5.8. Облік створення основних фондів підрядним способом.

Зміст операції	Фінансовий облік		Сума, грн.	Податковий облік
	дебет	кредит		
Перераховано аванс підрядній організації за виготовлення, монтаж та налагодження станку	371 «Розрахунки за виданими авансами»	311 «Рахунки в банках»	92 400,0	
Оприбуткування станку, яке потребує монтажу	152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	90 000,0	
Виконані роботи з монтажу та налагодженню станка			2 400,0	
Введений об'єкт основних фондів в експлуатацію	104 «Машини та обладнання»	152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»	92 400,0	92 400,0 - збільшення балансової вартості групи 3

## 5.4 Особливості нарахування амортизаційних відрахувань в податковому обліку

Під терміном «амортизація основних фондів» слід розуміти поступове віднесення витрат на їх придбання, виготовлення або поліпшення, на зменшення скоригованого прибутку платника податку у межах норм амортизаційних відрахувань, установлених статтею 8 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств».

Відповідно до Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" до витрат, які підлягають амортизації, належать:

- ▷ придбання основних фондів та нематеріальних активів для власного виробничого використання, включаючи витрати на придбання племінної худоби та придбання, закладення і вирощування багаторічних насаджень до початку плодоношення;

- ▷ самостійне виготовлення основних фондів для власних виробничих потреб, включаючи витрати на виплату заробітної плати працівникам, які були зайняті на виготовленні таких основних фондів;

- ▷ проведення всіх видів ремонту, реконструкції, модернізації та інших видів поліпшення основних фондів;

- ▷ капітальні поліпшення землі, не пов'язані з будівництвом, а саме: іригація, осушення, збагачення та інші подібні капітальні поліпшення землі.

Однак ряд витрат платників податку не підлягають амортизації і відшкодовуються підприємствам іншим чином, а саме відносяться до валових витрат звітного періоду витрати на:

- ▷ - придбання і відгодівлю продуктивної худоби;

- ▷ - вирощування багаторічних плодоносних насаджень;

- ▷ - придбання основних фондів або нематеріальних активів з метою їх подальшого продажу іншим особам чи їх використання як комплектуючих (складових частин) інших основних фондів, призначених для подальшого продажу іншим особам;

- ▷ - витрати бюджетів на будівництво та утримання споруд благоустрою й жилих будинків, придбання і збереження бібліотечних і архівних фондів;

- ▷ - витрати бюджетів на будівництво та утримання автомобільних доріг загального користування;

- ▷ - витрати на придбання та збереження Національного архівного фонду України, а також бібліотечного фонду, що формується та утримується за рахунок бюджетів, бібліотечних і архівних фондів;

- ▷ - витрати на придбання, ремонт, реконструкцію, модернізацію або інші поліпшення невиробничих фондів.

Оскільки в податковому обліку амортизації підлягають витрати на придбання або спорудження основних фондів, а також витрати на проведення всіх видів ремонтів та реконструкцій, неможливе нарахування амортизації стосовно об'єктів, які надходять на підприємство за договорами даріння або іншими цивільно-правовими договорами, які не передбачають компенсації вартості об'єктів, що передаються.

Суми амортизаційних відрахувань звітного періоду (кварталу) визначаються шляхом застосування норм амортизації, визначених п. 8.6. ст. 8 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств». Застосування норм амортизації залежить, від групи до якої відносяться основні фонди і дати введення в експлуатацію. Загальна методика наведена на рис. 5.2.

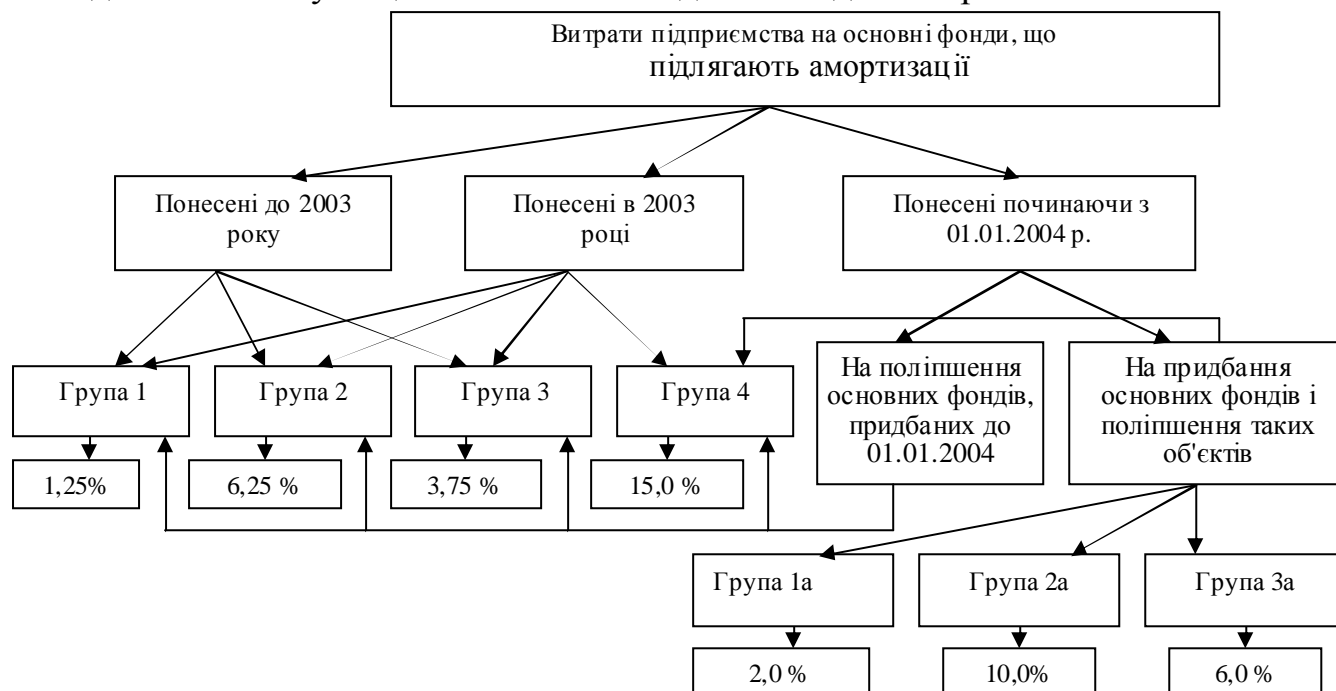


Рис. 5.2.- Аналіз механізму застосування норм амортизації в податковому обліку

Наведемо приклад нарахування амортизації основних фондів.

**Приклад 8.** Підприємство станом на 01.01.2009 року має наступні дані про балансову вартість основних фондів. Бухгалтеру необхідно розрахувати амортизаційні нарахування за I квартал 2009 року (табл. 5.9).

Таблиця 5.9. Нархування норм амортизації основних фондів

Найменування об'єктів числення податкової амортизації	Балансова вартість на 01.01.2009, грн.	Квартальна ставка амортизації %	Квартальна сума амортизації, грн.	Балансова вартість на кінець I кварталу 2009, грн.
1	2	3	4	5
Група 1				
Будівля офісу	1 352 783,60	1,25	16 909,795	1 335 873,8
Група 1-а				
Будівля складу	11 412,08	2,0	228,2	11 183,8
Будівля офісу філіалу	200 000,0	2,0	4000	196 000,0
Виробнича будівля з витратами на поліпшення в сумі 110 000,0 грн.	160 000,0	2,0	3200,0	156 800,0
Разом по групі 1-а	371 412,08		7 428,2	363 983,8

Продовження табл. 5.9

Група 2				
Легковий автомобіль 1	125 000,00	6,25		
Офісні меблі	17 352,00	6,25		
Вантажний автомобіль 1	36 800,00	6,25		
Разом по групі 2	179 152,00	6,25	11 197,00	167 955,0
Група 2-а				
Вантажний автомобіль 2	33 433,33	10,0		
Легковий автомобіль 2	26 828,8	10,0		
Разом по групі 2-а	60 262,13	10,0	6 026,21	54 235,9
Група 3				
Виробниче устаткування	48 375,0	3,75		
Станок 1	37 958,0	3,75		
Разом по групі 3	86 333,00	3,75	3 237,49	83 095,5
Група 3-а				
Станок 2	57 855,0	6,0		
Разом по групі 3-а	57 855,0	6,0	3 471,30	54 383,7
Група 4				
Комп'ютер	5 200,0	15,0		
Разом по групі 4	5 200,0	15,0	780,00	4 420,0
Разом балансова вартість основних фондів	2 112 997,8	–	49 050,04	2 063 947,8

Амортизація окремого об'єкта основних фондів групи 1 проводиться до досягнення балансовою вартістю такого об'єкта 100 НМД (сьогодні - до досягнення 1 700 грн.). Після досягнення вартістю об'єкта вказаного значення залишкова вартість такого об'єкта включається до складу валових витрат за наслідками відповідного податкового періоду, а вартість такого об'єкта прирівнюється до нуля.

Амортизація основних фондів груп 2, 3 і 4 проводиться до досягнення балансовою вартістю групи нульового значення.

Суми амортизації, нарахованої для цілей оподаткування, в бухгалтерському обліку не відбиваються, а відбиваються в рядку 07 Декларації про прибуток підприємства і табл. 2 «Розрахунок амортизаційних відрахувань» додатку К1/1 в розрізі амортизаційних відрахувань окремих груп основних фондів за квартал і наростаючим підсумком за календарний рік (табл. 8.9). Заповнення таблиці 2 здійснюється у гривнях без копійок з відповідним округленням за загальновстановленими правилами.



Таблиця 5.10. Порядок заповнення таблиці 2 додатку К1/1 Декларації (на підставі даних прикладу 8).

Код рядка	Показники	Балансова вартість на початок розрахункового кварталу	Амортизаційні відрахування	
			Розрахунковий квартал	Звітний період нарастаючим підсумком
1	2	3	4	5
Б1	Основні фонди групи 1 з нормою амортизації 2 відсотки	371 412,0	7 428,0	7 428,0
Б2	Основні фонди групи 2 з нормою амортизації 10 відсотків	60 262,0	6 026,0	6 026,0
Б3	Основні фонди групи 3 з нормою амортизації 6 відсотків	57 855,0	3 471,0	3 471,0
Б4	Основні фонди групи 4 з нормою амортизації 15 відсотків	5 200,0	780,0	780,0
Б5	Основні фонди групи 1 з нормою амортизації нижче 2 відсотків	1 352 784,0	16 910,0	16 910,0
Б6	Основні фонди групи 2 з нормою амортизації нижче 10 відсотків	179 152,0	11 197,0	11 197,0
Б7	Основні фонди групи 3 з нормою амортизації нижче 6 відсотків	86 333,0	3 238,0	3 238,0
Б8	Основні фонди групи 4 з нормою амортизації нижче 15 відсотків			
В	Нематеріальні активи			
<b>07</b>	Загальна сума амортизаційних відрахувань, що відображається у рядку 07 декларації (сума рядків з Б1 до Б8 та рядка В граfi 5)			49 050,04

## 5.5 Податковий облік витрат на утримання основних фондів

Після відображення основних фондів у складі майна підприємства починають нести витрати, пов'язані з утриманням та експлуатацією таких об'єктів. До таких витрат відносяться затрати на ремонт або поліпшення об'єктів основних фондів.

Податковий облік будь-яких витрат, пов'язаних з утриманням основних фондів, методика його визначається п. 8.7 ст. 8 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств», ототожнює поточний та капітальний ремонт, реконструкцію, модернізацію і технічне переозброєння, що призводить до її відмінності від правил фінансового обліку перелічених операцій щодо основних засобів, які викладені у П(С)БО 7 «Основні засоби». Покладений в основу П(С)БО 7 «Основні засоби» принцип капіталізації ремонтних витрат залежно від збільшення майбутніх економічних вигод при використанні відремонтованих об'єктів основних засобів у податковому обліку не враховується.

Правила податкового обліку орієнтовано зовсім на інший підхід - витрати на реконструкцію, модернізацію, ремонт та інші поліпшення основних фондів не можуть відразу включатися до складу валових витрат (пп. 5.3.2 п. 5.3 ст. 5 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств»), а підлягають амортизації згідно з пп. 8.1.2 п. 8.1 ст. 8 цього Закону.

Однак статтею 8 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» передбачається низка виключень з цього правила:

— не підлягають амортизації та здійснюються за рахунок відповідних джерел фінансування витрати на ремонт, реконструкцію, модернізацію чи інші поліпшення неvirобничих фондів (пп. 8.1.4);

— не підлягають амортизації та повністю відносяться до складу валових витрат звітного періоду витрати платника податку на утримання основних фондів, що знаходяться на консервації (пп. 8.1.3).

Податковий облік витрат на ремонт основних фондів має здійснюватися на підставі положень пп. 8.7.1 п. 8.7 ст. 8 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств», згідно з яким:

— платники податку мають право протягом звітного періоду<sup>7</sup> віднести до валових витрат будь-які витрати, пов'язані з поліпшенням основних фондів, що підлягають амортизації, в тому числі орендовані, у сумі, що не перевищує 10 % сукупної балансової вартості всіх груп основних фондів станом на початок такого звітного періоду;

— витрати, що перевищують такий 10 %-й ліміт розподіляються пропорційно сумі фактично понесених платником податку витрат на поліпшення основних фондів груп 2, 3, 4 чи окремих об'єктів основних фондів групи 1 та збільшують балансову вартість основних фондів відповідних груп чи окремих об'єктів основних фондів групи 1 станом на початок розрахункового кварталу;

— виведення з експлуатації основних фондів будь-якої групи здійснюється на підставі наказу керівника платника податку;

— проведення будь-яких робіт, пов'язаних з поліпшенням основних фондів, без наявності наказу керівника не є свідченням про виведення таких основних фондів із експлуатації.

Таким чином загальна методика податкового обліку витрат на ремонт та поліпшення основних фондів може бути представлена наступним чином (рис. 5.3).

Ремонти й інші поліпшення основних фондів можуть провадитися як із виведенням, так і без виведення об'єктів, що ремонтуються, з експлуатації.

Норми Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» не містять обов'язкової вимоги про виведення об'єктів основних фондів з експлуатації при здійсненні будь-яких поліпшень таких об'єктів, оскільки не завжди ремонт, реконструкція чи модернізація потребують такого виведення. Лише керівник підприємства з урахуванням усіх вимог технологічного процесу і техніки безпеки може встановити необхідність виведення об'єкта з експлуатації залежно від запланованого обсягу поліпшень. При цьому, як вже зазначалося, підставою для виведення з експлуатації є наказ керівника платника податку. Правила податкового обліку витрат, пов'язаних із ремонтом основних фондів, не залежать від факту їх виведення з експлуатації, крім випадків стосовно об'єктів основних фондів групи 1.

---

<sup>7</sup> Слід зауважити, що нормами Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» у цьому випадку звітним періодом визнається календарний рік.

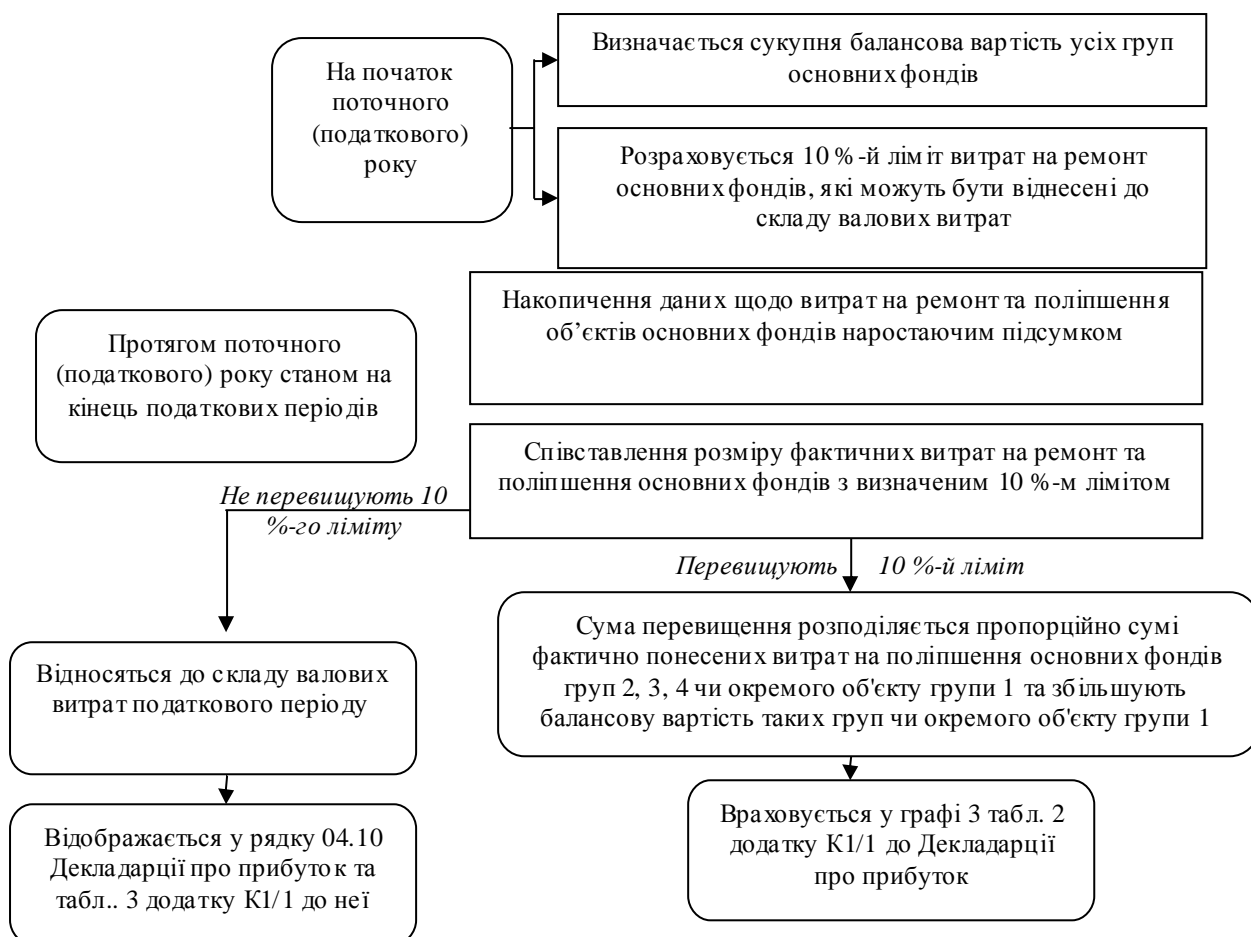


Рис. 5.3 - Порядок податкового обліку витрат на ремонт та поліпшення основних фондів

У разі виведення з експлуатації окремого об'єкта основних фондів групи 1 за рішенням платника податку балансова вартість такого об'єкта для цілей амортизації прирівнюється до нуля. При цьому амортизаційні відрахування не нараховуються (пп. 8.4.5 п. 8.4 ст. 8 Закону). У свою чергу зворотне введення таких об'єктів до складу основних фондів призводить до збільшення балансової вартості на суму всіх виробничих витрат, понесених платником податку.

У разі виведення з експлуатації окремих фондів груп 2, 3 і 4 балансова вартість таких груп не змінюється. Зворотне введення таких основних фондів в експлуатацію після проведення їх ремонту, реконструкції та модернізації збільшує баланс групи тільки на суму витрат, пов'язаних з цими роботами.

Наведемо приклад податкового обліку витрат на ремонт та поліпшення основних фондів.

**Продовження прикладу 8.** Балансова вартість основних фондів підприємства станом на 01.01.2009 р. склала 2 112 997,80 грн., в тому числі: група 1 - 1 352 783,60 грн.; група 1-а - 371 412,08 грн.; група 2 - 179 152,00 грн.; група - 2-а - 60 262,13 грн.; група 3 - 86 333,00 грн.; група 3-а - 57 855,0 грн.; група 4 - 5 200,0 грн.

27.02.2009 р. Підписаний акт виконання робіт з підрядною організацією за наслідками капітального ремонту будівлі складу, отриманої як внесок до статутного фонду на суму 300 000,00, в т.ч. ПДВ 20 % - 50 000,0 грн.;

21.06.2009 р. Списана вартість материнської плати, встановленої на комп'ютер, вартістю 1 050,00 грн.;

11.06.2009 Сплачені послуги з ремонту офісних меблів підрядним способом, вартістю 1 800,00 в т.ч. ПДВ 20 % - 300,0 грн.;

18.06.2009 Відпущені матеріали для ремонту офісних меблів вартістю 300,00 грн.

30.06.2006 Здійснений ремонт офісних меблів з матеріалів замовника 240,00, в т.ч. ПДВ 20 % - 40,0 грн.

На підставі наведених даних відобразимо в податковому обліку понесені підприємством витрати:

1. Розрахунок ліміту віднесення на валові витрати затрат на ремонт та поліпшення основних фондів:

$$2\,112\,997,80 \times 10\% = 211\,299,78 \text{ грн.}$$

2. Розподіл витрат на ремонт та поліпшення основних фондів (табл. 5.10)

Таблиця 5.10.

Група основних фондів	Балансова вартість на початок року, грн.	Вартість проведених ремонтів протягом періоду, грн.	Із них:		Балансова вартість на кінець I кварталу 2009 р. з врахуванням амортизації, грн.	Сума ПДВ, що відноситься до складу податкового кредиту з ПДВ
			відносяться на збільшення балансової вартості	підлягають включенню до валових витрат		
група 1	1 352 783,6				1 335 873,8	
група 1-а	371 412,08	250 000,0 (без ПДВ)	38 700,22	211 299,78	402 684,02	50 000,0
група 2	179 152,0	1 700,0 (1 500,0 + 200,0)	1 700,0		169 655,0	300,0
група –2-а	60 262,13				54 235,9	
група 3	86 333,00				83 095,5	
група 3-а	57 855,0				54 383,7	
група 4	5 200,0	1 050,0	1 050,0		5 470,0	
Разом	2 112 997,8	252 750,0	41 450,22	211 299,78	2 105 397,92	50 300,0

На підставі розрахованих та розподілених в податковому обліку витрат на ремонт та поліпшення основних фондів було заповнено таблицю 3 додатку К1/1 Декларації з прибутку за 1 квартал 2009 року (табл.. 5.11).

Таблиця 5.11. Витрати на поліпшення основних фондів, що включаються до складу валових витрат (витяг з додатку К1/1 Декларації з прибутку)

Об'єкти поліпшення	Код рядка	Сукупна балансова вартість на початок звітного року	Сума на звітний рік (ліміт)	Фактичні обсяги поліпшень нарастаючим підсумком			
				1 квартал	Півріччя	3 квартали	Рік
1	2	3	4	5	6	7	8
Основні фонди	4.10	2 112 998	211 300	211 300			

## 5.6. Особливості обліку операцій з продажу основних фондів

Одним із проблемних аспектів діяльності підприємств є відображення у податковому обліку операцій з продажу основних фондів.

Податковий облік продажу основних фондів здійснюється згідно пп. 8.4.3 і 8.4.4 ст. 8 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» [8] і залежить від того, до якої групи належать основні фонди, що підлягають реалізації.

При продажу об'єкта основних фондів групи 1 його балансова вартість зменшується на суму балансової вартості реалізованого об'єкта. Сума перевищення виручки від продажу над балансовою вартістю окремих об'єктів основних фондів групи 1 включається до валових доходів платника податку, а сума перевищення балансової вартості над виручкою від такого продажу включається до валових витрат платника податку.

Тобто, до моменту виведення з експлуатації об'єкта, що продається, неможливо достовірно визначити суму валового доходу чи валових витрат. І оскільки облік основних фондів групи 1 ведеться не сукупно, а щодо кожного об'єкта, то продаж об'єкта групи 1, що був придбаний до 01.01.2004 року, не впливає на зменшення балансової вартості інших об'єктів групи 1, але зменшує загальну балансову вартість групи.

При продажу основних фондів 2 – 4 груп балансова вартість відповідної групи зменшується на суму продажної вартості реалізованих об'єктів основних фондів. Якщо продажна вартість дорівнює або перевищує балансову вартість відповідної групи основних фондів, балансова вартість такої групи прирівнюється до нуля, а сума перевищення включається до валового доходу платника податку відповідного періоду. Якщо вартість продажу основних фондів груп 2, 3, 4 не перевищує балансову вартість відповідної групи, після проведення такої операції ані валові витрати, ані валовий дохід не змінюються. У цьому випадку балансову вартість відповідної групи в обліку необхідно зменшити на вартість продажу об'єкта основних фондів.

Нарахування амортизації по основним фондам припиняється з кварталу, що настає за кварталом вибуття основних фондів. Тому при визначенні валового доходу (валових витрат) від продажу об'єктів основних фондів групи 1

виручку від реалізації об'єкта групи 1 потрібно порівняти з балансовою вартістю такого об'єкта на кінець кварталу реалізації, а за об'єктами основних фондів груп 2, 3, 4 – з балансовою вартістю відповідної групи на кінець кварталу реалізації основних фондів. При продажу основних фондів балансова вартість об'єкта (групи) обчислюється з огляду на амортизаційні відрахування, нараховані за квартал, в якому продаються основних фондів.

Особливості відображення в обліку операції з продажу основних фондів старих і нових груп не знайшли свого відображення у ст. 8 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств». Тому роз'яснення були надані податковими органами:

– якщо продається об'єкт основних фондів групи 2, який амортизується за нормою 6,25%, то зменшенню підлягає в першу чергу балансова вартість підгрупи, яка амортизується за нормою 6,25%;

– якщо вартість підгрупи, що амортизується за нормою 6,25%, зменшено до нуля, то надалі зменшується вартість тієї підгрупи групи 2, яка амортизується за нормою 10%;

– якщо вартість усіх підгруп групи 2 зменшено до нуля, то залишок «непогашеної» вартості проданого об'єкта основних фондів групи 2 включається до складу валового доходу.

Отже, при виведенні з експлуатації у зв'язку з продажем основних фондів групи 2 або 3, витрати на придбання, виготовлення або поліпшення яких амортизуються за нормами 6,25% або 3,75% відповідно, зменшенню підлягає не сукупна балансова вартість таких груп, а балансова вартість відповідної підгрупи, яка амортизується за нормами 6,25% або 3,75%. При цьому, якщо сума вартості продажу зазначених основних фондів є більшою за балансову вартість такої підгрупи, балансова вартість підгрупи, яка амортизується за нормами 10% або 6%, підлягає зменшенню на суму перевищення вартості продажу цих основних фондів над балансовою вартістю підгрупи, яка амортизується за нормами 6,25% або 3,75%.

Якщо основні фонди, що продаються у звітному періоді ремонтуються в цьому звітному періоді, то витрати, здійснені у звітному податковому періоді на поліпшення основних фондів, що підлягають амортизації, збільшать балансову вартість відповідної групи 2 - 4 на початок наступного кварталу, а окремого об'єкта основних фондів групи 1 - на початок кварталу, наступного за кварталом закінчення ремонтних робіт.

Важливу роль при відображенні продажу основних фондів групи 1 відіграє дата виникнення валового доходу або валових витрат. Складнощі виникають у випадках, коли аванс отримано в одному податковому періоді, передача (виведення з експлуатації) об'єкта основних фондів, що продається, відбувається в іншому, а продавець продовжує нараховувати на нього амортизацію.

Операції з основними фондами відображаються в податковому обліку в особливому порядку, при якому дата збільшення валового доходу (валових витрат) від продажу основних фондів не відповідає загальному правилу першої події, тобто, коли валовий дохід (валові витрати) відображається або за датою оплати, або за датою відвантаження. Згідно з пп. 8.4.3 ст. 8 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» [6] у разі виведення з експлуатації

об'єкта групи 1 внаслідок продажу балансова вартість групи зменшується на балансову вартість такого об'єкта. Якщо дотримуватися вимог пп. 8.4.3 ст. 8 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» [6], то продаж основних фондів групи 1 слід відображати на дату виведення об'єкта з експлуатації, а не на дату отримання авансу. Адже при отриманні попередньої оплати об'єкт основних фондів все ще є власністю підприємства, продовжує використовуватися й амортизуватися. Доки об'єкт перебуває в експлуатації, неможливо визначити його балансову вартість, оскільки вона може змінюватися, зважаючи на нарахування амортизації та проведення поліпшень. Тому, валовий дохід (валові витрати) можна буде визначити лише після виведення об'єкта групи 1 з експлуатації.

Результати продажу основних фондів груп 2 – 4 в податковому обліку слід відображати на дату виведення з експлуатації об'єкта основних фондів. У разі виведення з експлуатації основних фондів груп 2 – 4 у зв'язку з продажем балансова вартість відповідної групи зменшується на продажну вартість таких основних фондів. При цьому якщо продажна вартість об'єкта дорівнює або перевищує балансову вартість відповідної групи, балансова вартість такої групи прирівнюється до нуля, а сума перевищення включається до валового доходу відповідного періоду. Отже, при отриманні попередньої оплати за об'єкти груп 2, 3 та 4 наслідки продажу слід відображати аналогічно до продажу ОФ групи 1, тобто в періоді відвантаження.

Розглянемо приклади нарахування амортизації в разі продажу об'єктів основних фондів.

**Приклад 9.** ВАТ “Локомотив у 3 кварталі продає платнику податку за 18 600 грн. (ПДВ – 3 100 грн.) токарний верстат. Балансова вартість 3 групи ОФ на початок цього кварталу становить 14 000 грн. У третьому кварталі до продажу верстата було проведено його ремонт на суму, яка на 2 400 грн. (ПДВ – 400 грн.) перевищує ліміт для віднесення до валових витрат.

У податковому обліку за третій квартал підприємство нараховує амортизацію  $= 14\,000 \times 6\% = 840$  грн.

Балансова вартість на початок четвертого кварталу:

$$14\,000 + (2\,400 - 400) - 840 - (18\,600 - 3\,100) = -340 \text{ грн.},$$

підприємство відображає валовий дохід за четвертий квартал від цієї операції на 340 грн. та прирівнює балансову вартість третьої групи до нуля, тому, що вартість продажу станка (15 500 грн.) перевищує розрахункову балансову вартість групи на початок четвертого кварталу ( $14\,000 + 2\,000 - 840 = 15\,160$  грн.) на 340 грн.

**Приклад 10.** ВАТ “Локомотив у третьому кварталі реалізує платнику податку за 420 000 грн. (ПДВ – 70 000) передавальний пристрій (об'єкт 1 групи ОФ), балансова вартість якого на початок даного кварталу становить 480 000 грн. У цьому ж кварталі перед продажем було проведено ремонт на суму, що на 12 000 грн. (ПДВ – 2 000 грн.) більша ліміт для включення до валових витрат.

У третьому кварталі амортизація складатиме  $= 480\,000 \times 2\% = 9\,600$  грн.

Балансова вартість окремого об'єкта ОФ 1 групи =

$$480\,000 + (12\,000 - 2\,000) - 9\,600 - (420\,000 - 70\,000) = 130\,400 \text{ грн.}$$

У четвертому кварталі підприємство відносить відповідну суму до валових витрат та зменшує балансову вартість 1 групи на суму:

$$480\,000 + 10\,000 - 9\,600 = 480\,400 \text{ грн.}$$

Розрахункова балансова вартість приміщення на початок четвертого кварталу (480 400) перевищує вартість його реалізації (350 000) на 130 400 грн.

## Питання для самоконтролю

1. Охарактеризувати та порівняйте сутність понять «основні засоби» та «основні фонди». Встановіть найбільш суттєві відмінності між ними ?
2. Охарактеризувати методику визначення дати початку та закінчення амортизації основних засобів (основних фондів) відповідно до вимог фінансового і податкового обліку.
3. Охарактеризувати методику обліку витрат на ремонт основних засобів (основних фондів), яка використовується у фінансовому і податковому обліку. Сформулювати основні відмінності між ними.
4. Сутність переоцінки основних засобів (основних фондів) у податковому та фінансовому обліку.
5. Охарактеризувати методику нарахування амортизації основних засобів (основних фондів) у податковому та фінансовому обліку.
6. Як класифікуються основні засоби (основні фонди) згідно з П(С)БО 7 та Законом України «Про оподаткування прибутку підприємств»? Визначити основні відмінності.
7. Які існують шляхи надходження основних фондів на підприємство? Визначте загальну методику відображення в податковому обліку надходження основних фондів на підприємство.
8. Які існують особливості відображення у податковому обліку надходження основних фондів за грошові кошти ?
9. У чому особливості організації податкового обліку створення основних фондів господарським способом?
10. Охарактеризуйте особливості визначення балансової вартості основних фондів при їх створення підрядним методом.
11. Визначте сутність обмежень щодо відображення сум ПДВ при придбанні основних фондів.
12. В яких випадках сплачується збір на державне пенсійне страхування при придбанні основних фондів ?
13. У чому складаються особливості відображення в податковому обліку надходження основних фондів в наслідок товарообмінних операцій ? Порівняйте методику податкового та фінансового обліку.
14. Дайте визначення терміну «амортизація основних фондів». Перерахуйте види витрат на придбання основних фондів, які не підлягають амортизації в податковому обліку.



15. Визначити особливості розрахунку амортизаційних відрахувань основних фондів згідно з нормами Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств».

16. Які норми амортизації використовуються в податковому обліку основних фондів ?

17. Яким чином відображається нарахована сума амортизації в Декларації з податку на прибуток ?

18. Визначити особливості відображення у податковому обліку витрат на ремонт та технічне обслуговування основних засобів згідно з Законом України «Про оподаткування прибутку підприємств». Сформулювати відмінності методики, яка використовується у податковому обліку, з принципами, які викладено в ПБО 7.

19. Які існують особливості відображення у податковому обліку операцій з реалізації основних фондів? Порівняйте методику податкового та фінансового обліку.

20. Які існують особливості відображення у податковому обліку операцій по ліквідації основних фондів як за рішенням підприємства, так й без нього? Порівняйте методику податкового та фінансового обліку.

21. Якими первинними документами повинна відображатися ліквідація основних фондів для того щоб не підлягати під обкладання ПДВ ?

## **Тема 6 ОСНОВНІ ПРИНЦИПИ ВІДОБРАЖЕННЯ В ПОДАТКОВОМУ ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ З ТОВАРНО- МАТЕРІАЛЬНИМИ ЦІННОСТЯМИ**

Згідно з нормами п. п. 5.9 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» платник податку веде податковий облік приросту (убутку) балансової вартості запасів (крім тих, що підлягають амортизації, та цінних паперів), сировини, матеріалів, комплектуючих виробів, напівфабрикатів, малоцінних предметів на складах, у незавершеному виробництві та залишках готової продукції, витрати на придбання та поліпшення (перетворення, зберігання) яких включаються до складу валових витрат (за винятком тих, що отримані безкоштовно).

При цьому, до приросту запасів не включається вартість запасів оплачених, але не отриманих (не оприбуткованих), а до убутку запасів не включається вартість запасів оплачених, але не відвантажених (не знятих з обліку).

Для врегулювання впливу витрат на фінансові результати, валові доходи та валові витрати, які враховуються при оподаткуванні коригуються на різницю сальдових залишків запасів і матеріальних активів.

При веденні перерахунку платники податків повинні дотримуватися таких умов:

- для всіх одиниць податкового обліку запасів, що мають однакове призначення та однакові умови використання, застосовується лише один із методів оцінки;

- змінювати метод оцінки вибуття запасів протягом податкового року для цілей податкового обліку не можна.

Термін “балансова вартість запасів” у спеціальних податкових законах не наводиться, отже, це визначення слід вживати у тому розумінні, яке застосовується в інших законодавчих актах і документах, що регламентують облік. Для бухгалтерського обліку такими нормативно-правовими актами є положення (стандарти) бухгалтерського обліку.

Про балансову вартість запасів йдеться насамперед у П(С)БО 2; у розділі “Зміст статей балансу” в статтях 21, 23, 24 сказано, що у відповідних статтях відображають вартість запасів, витрати на незавершене виробництво, вартість напівфабрикатів власного виробництва, виробів на складі. Наступний документ, що регламентує облік запасів, – це П(С)БО 9, у статтях 9, 10 якого викладено методологічні основи формування вартості придбаних і виготовлених власними силами запасів.

Для врегулювання впливу витрат на фінансові результати, валові доходи та валові витрати, які враховуються при оподаткуванні коригуються на різницю сальдових залишків запасів і матеріальних активів.

У разі коли балансова вартість таких запасів на кінець звітного періоду перевищує їх балансову вартість на початок того ж звітного періоду, різниця включається до складу валових доходів у такому звітному періоді.

У разі коли балансова вартість таких запасів на кінець звітного періоду є меншою за їх балансову вартість на початок того ж звітного періоду, різниця включається до складу валових витрат у такому звітному періоді.

Виробничі підприємства при розрахунку приросту (убутку) балансової вартості запасів у складі незавершеного виробництва та залишках готової продукції враховують лише так звану матеріальну складову.

Немає потреби у проведенні перерахунку за п. 5.9 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» тим підприємствам, що застосовують особливий порядок оподаткування результатів діяльності, здійснюваної за довгостроковим договором (контрактом).

При визначенні приросту (убутку) виробничих запасів треба мати на увазі, що перерахунку підлягає лише сума, що включається до валових витрат. Отже, стосовно витрат, сплачених при купівлі пально-мастильних матеріалів для легкових автомобілів, перерахунку підлягає лише 50% їх вартості.

За цими ж причинами не підлягають перерахунку запаси:

- отримані при ліквідації основних фондів;
- запаси, внесені до статутного фонду підприємства;
- оприбутковані надлишки запасів;
- запаси у підприємств, що застосовують особливий порядок оподаткування результатів діяльності, здійснюваної за довгостроковим договором (контрактом);
- запаси, що відразу були куплені для ремонту основних фондів;
- безоплатно отримані запаси.

А у випадку, коли підприємство переходить на загальну систему оподаткування зі спрощеної системи з погляду податківців слід вважати, що залишків запасів на початок періоду у платника податків не має.

Якщо платник податку приймає рішення про уцінку (дооцінку) запасів згідно з правилами бухгалтерського обліку, то така уценка (дооцінка) з метою податкового обліку не змінює балансову вартість запасів та валові доходи або валові витрати такого платника податку, пов'язані з придбанням таких запасів.

З метою податкового обліку платник податку за своїм вибором здійснює оцінку вибуття запасів за одним з таких методів бухгалтерського обліку, визначених у відповідному стандарті (табл. 6.1.).

*1. Метод ідентифікованої вартості* припускає, що товари не замінюють один одного, а їх вартість при продажу визначається окремо за кожною одиницею товару. При цьому на підприємстві повинен вестися індивідуальний облік за кожним видом товару (наприклад, автомобілі за марками, ювелірні вироби тощо).

Цей метод доцільний при незначній номенклатурі товарів або у випадку застосування штрихової системи кодування товару і дає точну інформацію про суму прибутку, отриманої від продажу конкретного товару. Приклад застосування цього методу наведено в табл. 6.2.

Таблиця 6.1. Методи оцінки вибуття запасів

Назва	Характеристика методу	Пріоритет у використанні
Метод ідентифікованої собівартості	Метод дає можливість чітко ідентифікувати реалізовані товари та забезпечити облік їх фізичного і вартісного руху з моменту купівлі й до моменту реалізації. За допомогою цього методу можна списати на витрати собівартість товару, який безпосередньо вибуває з активів підприємства, а отже, забезпечити підприємство об'єктивною інформацією про дохід і суму торговельної націнки	Щодо обліку вибуття запасів, які не замінюють одне одного
Метод середньозваженої собівартості	Оцінка за середньозваженою собівартістю проводиться: - за результатами звітного місяця - шляхом ділення сумарної вартості залишку запасів на початок періоду і вартості одержаних у ньому запасів на сумарну кількість запасів на початок періоду та кількість одержаних в ньому запасів; - щодо кожної операції з вибуття запасів - шляхом ділення сумарної вартості таких запасів на сумарну кількість запасів на дату операції. Метод уможливорює забезпечення стійкого співвідношення доходів і витрат	Якщо закупівельна ціна постійно коливається, а ціна продажу є відносно стійкою
ФІФО	Запаси, які першими відпускаються у продаж, оцінюються за собівартістю запасів перших за часом надходження. Метод забезпечує не лише економію обігових коштів під час планування закупівель, а й відображення у фінансовій звітності вартості товарів за ціною, максимально наближеною до ринкової	Застосовується, якщо на ринку очікується поступове зниження вартості товару або підприємство постійно знижує обсяги закупівель
Метод нормативних затрат	Полягає у застосуванні норм витрат на одиницю готової продукції, які встановлені підприємством	Якщо підприємство торгівлі або громадського харчування здійснює виробничу діяльність
Метод ціни продажу	Базується на застосуванні підприємствами роздрібною торгівлі середнього відсотка торговельної націнки. Середній відсоток торговельної націнки визначається діленням суми залишку торговельних націнок на початок звітного місяця і торговельних націнок у продажній вартості одержаних у звітному місяці товарів на суму роздрібною вартості залишку товарів на початок звітного місяця та роздрібною вартості одержаних у звітному місяці товарів	Якщо товари реалізуються з приблизно однаковим рівнем торговельної націнки і за умови, що інші методи оцінки вибуття запасів є невиправданими

Таблиця 6.2. Приклад розрахунку за методом ідентифікованої вартості

№ п/п	Показники	Кількість товару	Вартість одиниці товару, грн.	Сума
<b>1</b>	<b>Залишок на 01.10.09 р.</b>	<b>300</b>	<b>3,50</b>	<b>1 050</b>
<b>2</b>	Надходження: 03.10.09 р.	220	3,30	726
	08.10.09 р.	230	3,20	736
	24.10.09 р.	300	3,40	1020
	<b>Разом за місяць</b>	<b>750</b>	<b>-</b>	<b>2482</b>
<b>3</b>	Продаж: 05.10.09 р.	240	3,50	840
	16.10.09 р.	220	3,30	726
		110	3,20	352
	27.10.09 р.	110	3,20	352
		300	3,40	1020
	<b>Разом за місяць</b>	<b>980</b>	<b>-</b>	<b>3290</b>
<b>4</b>	Залишок на 30.10.09 р., у тому числі у кількості: (300 - 240) за ціною 3,50 грн.	60	3,50	<b>210</b>
	(230 – 110 – 110) за ціною 3,20 грн.	10	3,20	<b>32</b>

2. При застосуванні методу середньозваженої вартості товари при вибутті можуть оцінюватися двома способами.

Перший спосіб – оцінка за щомісячною середньозваженою собівартістю товарів. Здійснюється за кожною одиницею товару за ціною, отриманою у результаті ділення сумарної вартості залишку таких товарів на початок звітного місяця і вартості товарів, отриманих у звітному місяці, на сумарну кількість товарів на початок звітного місяця і товарів, отриманих у звітному місяці.

Приклад застосування цього методу наведено в табл. 6.3.

Другий спосіб – оцінка за періодичною середньозваженою собівартістю товарів. Здійснюється за кожною одиницею товару шляхом ділення сумарної вартості залишку таких товарів на дату вибуття на сумарну кількість товарів, що є на цю ж дату. Цей метод оцінки товарів при продажу вигідно застосовувати у тих випадках, коли ціна покупки товарів постійно змінюється, а ціна продажу залишається стабільною. Приклад застосування цього методу наведено в табл. 6.3.

Таблиця 6.3. Приклад розрахунку за методом середньозваженої вартості

№ п/п	Показники	Кількість товару	Вартість одиниці товару, грн.	Сума
<b>1</b>	<b>Залишок на 01.10.09 р.</b>	<b>300</b>	<b>3,50</b>	<b>1 050</b>
<b>2</b>	Надходження: 03.10.09 р.	220	3,30	726
	08.10.09 р.	230	3,20	736
	24.10.09 р.	300	3,40	1020
	<b>Разом за місяць</b>	<b>750</b>	<b>–</b>	<b>2482</b>
<b>3</b>	Продаж: 05.10.09 р.	240	3,36	806
	16.10.09 р.	330	3,36	1109
	27.10.09 р.	410	3,36	1378
	<b>Разом за місяць</b>	<b>980</b>	<b>3,36</b>	<b>3293</b>
<b>4</b>	Залишок на 30.10.09 р.	70	<b>–</b>	<b>239</b>

Середньозважена вартість одиниці товару за жовтень =  
 $= (1050 + 2482) / (300 + 750) = 3,36$ .

Таблиця 6.4. Приклад розрахунку за методом середньозваженої вартості (спосіб 2)

№ п/п	Показники	Кількість товару	Вартість одиниці товару, грн.	Сума
1	<b>Залишок на 01.10.09 р.</b>	<b>300</b>	<b>3,50</b>	<b>1 050</b>
2	Надходження: 03.10.09 р.	220	3,30	726
	08.10.09 р.	230	3,20	736
	24.10.09 р.	300	3,40	1020
	<b>Разом за місяць</b>	<b>750</b>	<b>-</b>	<b>2482</b>
3	Продаж: 05.10.09 р.	240	3,42	821
	16.10.09 р.	330	3,32	1096
	27.10.09 р.	410	3,36	1378
	<b>Разом за місяць</b>	<b>980</b>	<b>-</b>	<b>3295</b>
4	Залишок на 30.10.09 р.	70	-	<b>237</b>

Середньозважену вартість одиниці товару на кожну дату продажу:

на 05.10.09 =  $(1050 + 726) / (300 + 220) = 3,42$

на 16.10.09 =  $(1050 + 726 + 736) - (240 \times 3,42) / 300 + 220 + 230 - 240 = 3,32$

на 27.10.09 =  $(1050 + 726 + 736 + 1020 - 821 - 1096) / 300 + 220 + 230 + 300 - 240 - 330 = 3,36$

Вартість товару, що вибув, дорівнює:

на 05.10.09 =  $240 \times 3,42 = 821$  грн.

на 16.10.09 =  $330 \times 3,32 = 1096$  грн.

на 27.10.09 =  $410 \times 3,36 = 1378$  грн.

3. Оцінка товарів за цим методом *ФІФО* заснована на припущенні, що товари використовуються у тій послідовності, у якій надходили на підприємство. Це означає, що товари, які були продані першими, оцінюються за собівартістю товарів, які надійшли першими. Метод *ФІФО* доцільно використовувати у випадку, коли ціни на товар перестають підвищуватися. Цей метод реально відображає залишки товарів у балансі підприємства, оскільки наближає їх вартість до вартості останніх закупівель, тобто до поточної ринкової вартості.

Приклад застосування цього методу наведено в табл. 6.5 та 6.6.

Таблиця 6.5. Вихідні дані для розрахунку за методом *ФІФО*

Дата продажу	Розрахунок	Сума
05.10.09 р.	$240 \times 3,50$	840
16.10.09 р.	$60 \times 3,50$	210
	$270 \times 3,30$	891
<b>Разом</b>	<b>330</b>	<b>1941</b>
27.10.09 р.	$90 \times 3,30$	297
	$150 \times 3,20$	480
	$170 \times 3,40$	578
<b>Разом</b>	<b>410</b>	<b>1355</b>

Залишок товарів на кінець червня:  $70 \times 3,40 = 238$  (грн.).

Таблиця 6.6. Приклад розрахунку за методом ФІФО

№ п/п	Показники	Кількість товару	Вартість одиниці товару	Сума
1	Залишок на 01.10.09 р.	300	3,50	1 050
2	Надходження: 03.10.09 р.	220	3,30	726
	08.10.09 р.	230	3,20	736
	24.10.09 р.	300	3,40	1020
	Разом за місяць	750	-	2482
3	Продаж товару: 05.10.09р.	240	3,50	1941
	16.10.09 р.	60	3,50	
		270	3,30	
	27.10.09 р.	90	3,30	1355
		150	3,20	
		170	3,40	
	Разом за місяць	410	-	3 296
4	Залишок на 30.06.09 р.	70	3,40	238

4. *Метод нормативних витрат* полягає у застосуванні затверджених підприємством норм витрат на виробництво одиниці продукції (робіт, послуг) і зручний для підприємств громадського харчування, що займаються виробництвом. Норми розраховуються з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей та діючих цін. Оцінка готової продукції (робіт, послуг) за нормативними витратами на дату балансу коригується до фактичної виробничої собівартості. У діяльності підприємств цей метод використовується рідко. Він може застосовуватися у випадках, якщо відхилення між нормативними і фактичними витратами на товари є неістотними і списуються у момент придбання товарів.

Приклад застосування цього методу наведено в табл. 6.7.

Таблиця 6.7. Приклад розрахунку за методом нормативних витрат

№ п/п	Показники	Кількість товару	Вартість одиниці товару, грн.	Сума
1	Залишок на 01.10.09 р.	0	0	0
2	Надходження: 08.10.09 р.	50	45	2250
	13.10.09 р.	30	45	1350
	Доведення до фактичної собівартості	80	2	160
	Надходження за жовтень	80	47	3760
	Продаж за жовтень	0	0	0
3	Залишок на 01.11.09 р.	80		3760
	Продаж: 16.11.09 р.	80	47	3760
	Доведення до фактичної собівартості	—	—	—
	Надходження за листопад	0	0	0
	Продаж за листопад	80	47	3760
	Залишок на 01.12.09 р.	0	0	0

Продовження табл. 6.7

4	Надходження 18.12.09 р.	100	45	4500
5	Продаж 19.12.09 р.	40	45	1800
6	Продаж 21.12.09 р.	45	45	2025
7	Доведення до фактичної собівартості (з надходження)	100	(1)	(100)
8	Доведення до фактичної собівартості (з продажу)	85	(1)	(85)
9	Надходження за грудень	100	44	4400
10	Продаж за грудень	85	44	3740
11	Залишок на 31.12.09 р.	15	44	660

Нормативна вартість одиниці продукції складає 45 грн.

Фактична собівартість продукції в жовтні та листопаді склала 47 грн.

Фактична собівартість одиниці продукції в березні склала 44 грн.

5. Оцінка товару за методом ціни продажу полягає у застосуванні підприємствами роздрібною торгівлі середнього відсотка торговельної націнки товарів. Цей метод можуть застосовувати підприємства, що мають значну та змінну номенклатуру товарів з приблизно однаковим рівнем торговельної націнки.

Собівартість реалізованих товарів визначається як різниця між продажною (роздрібною) вартістю реалізованих товарів і сумою торговельної націнки на них.

Торговельна націнка на реалізовані товари розраховується як добуток продажною (роздрібною) вартості цих товарів і середнього відсотка торговельної націнки.

Середній процент торговельної націнки визначається шляхом ділення суми залишків на початок звітної місяця та торговельних націнок у продажній вартості отриманих в звітному місяці товарів на суму продажною вартості залишків товарів на початок звітної місяця та продажною вартості отриманих в звітному місяці товарів. Приклад застосування цього методу наведено в табл. 6.8.

Таблиця 6.8. Приклад розрахунку за методом ціни продажу

№ п/п	Показники	Первісна вартість (собівартість)	Продажна вартість	Сума торговельної націнки
1	Залишок товарів на 01.12.09 р.	600	750	150
2	Надходження (придбання) за грудень	250	320	70
3	Вибуття (продаж) за грудень	316*	400	84*
4	Залишок на 30.12.09 р.	70	100	30

\* Для визначення указаних показників застосовуються такі розрахунки:

$$= \frac{150 + 70}{750 + 320} * 100\% = 21\%;$$

1) ТН (відсоток торговельної націнки)

2) сума торговельної націнки на суму проданого товару = 84 тис. грн.  
(400\*21% / 100%)

3) собівартість проданих товарів = 316 тис. грн. (400 тис. грн. – 84 тис. грн.).



Підприємство самостійно вибирає метод списання собівартості товарів і відображає своє рішення у наказі про облікову політику, що діє протягом звітного (календарного) року.

### **Питання для самоконтролю**

1. Сформулюйте загальну методику організації податкового обліку запасів.
2. Порівняйте визначення терміну «запаси» в фінансовому та податковому обліку.
3. Визначити особливості організації податкового обліку запасів на етапі їх надходження на підприємство.
4. Визначте обмеження щодо включення затрат на придбання запасів у склад валових витрат.
5. Визначити порядок відображення ПДВ при придбанні запасів. Сформулювати особливості відображення податкового кредиту з ПДВ виходячи з подальшої мети використання запасів.
6. У чому полягають особливості відображення в податковому обліку витрат, які пов'язані з придбанням виробничих запасів ?
7. Визначити особливості формування балансової вартості виробничих запасів у податковому обліку. Які існують відмінності у методиці формування первісної (балансової) вартості запасів у податковому та фінансовому обліку ?
8. Визначити особливості податковому обліку виробничих запасів при їх вибутті.
9. Охарактеризуйте податкові наслідки при відображенні в обліку вибуття запасів.
10. У чому полягають особливості організації податкового обліку запасів при зміні напрямку їх використання ?
11. Охарактеризуйте загальну методику розрахунку приросту (убутку) запасів в податковому обліку. Визначте мету його здійснення та докажіть необхідність його застосування.
12. Перерахуйте випадки коригування вартості запасів при розрахунку їх приросту (убутку).

## **Тема 7. ОРГАНІЗАЦІЯ ПОДАТКОВОГО ОБЛІКУ НАРАХУВАННЯ ЗАРОБІТНОЇ ПЛАТИ**

### **План**

- 7.1 Податковий облік податку з доходів фізичних осіб
  - 7.1.1 Документальне підтвердження права на податковий кредит
  - 7.1.2. Документальне підтвердження права на податкову соціальну пільгу
  - 7.1.3. Порядок ведення обліку доходів і витрат для визначення загального річного оподатковуваного доходу
  - 7.1.4. Порядок подання річної декларації про майновий стан і доходи
- 7.2. Внески до державних цільових фондів
  - 7.2.1. Загальнообов'язкове державне пенсійне страхування
  - 7.2.2 Порядок заповнення Розрахунків до Пенсійного фонду
- 7.3. Податковий облік внесків на обов'язкове державне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності і затратами, зумовленими народженням і похованням
- 7.4. Податковий облік внесків на обов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття
- 7.5. Податковий облік внесків на обов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності

### **7.1 Податковий облік податку з доходів фізичних осіб**

#### **7.1.1. Документальне підтвердження права на податковий кредит**

До числа важливих джерел бюджету будь-якої держави відноситься податок з доходів фізичних осіб. У більшості зарубіжних країнах податок на особисті доходи громадян служить головним джерелом доходної частини бюджету. Наприклад, в федеральному бюджеті США його питома вага становить більше 40%, в бюджеті Данії – 48%, в Німеччині цей податок займає перше місце серед статей доходів бюджету, в Франції – друге місце після ПДВ.

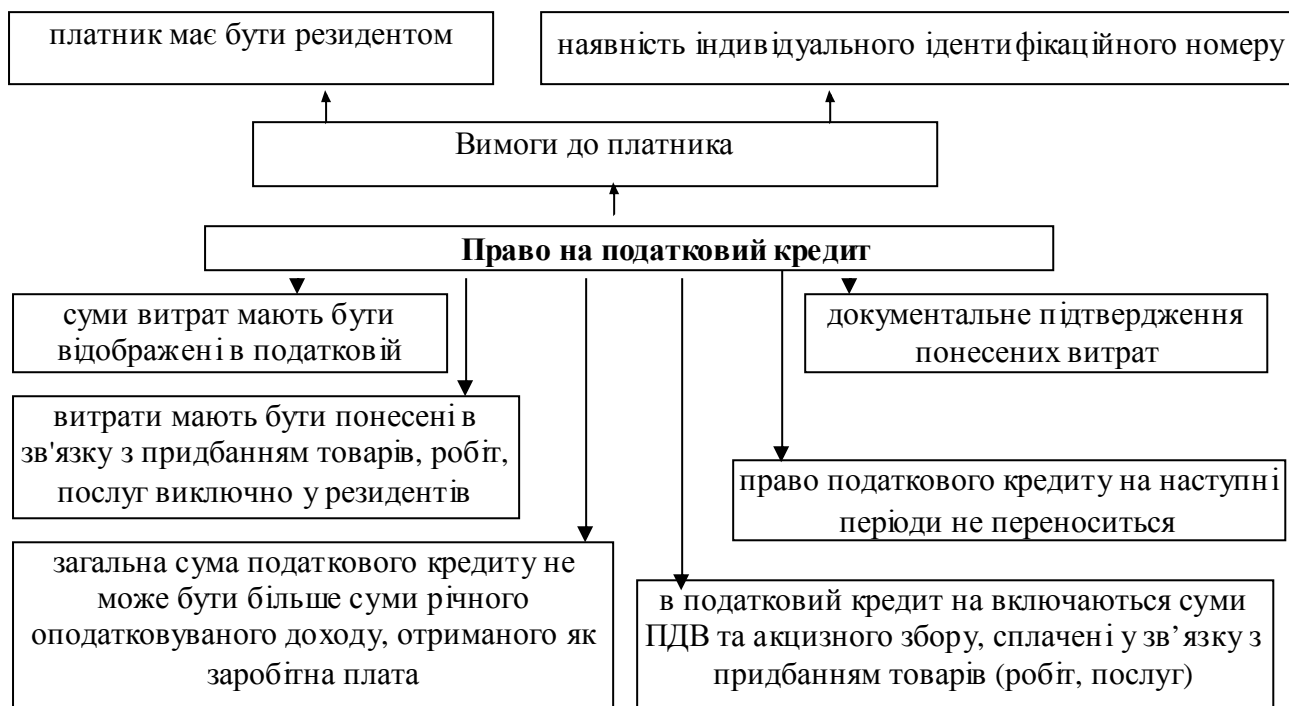
Оподаткування доходів фізичних осіб здійснюється згідно із Законом України “Про податок з доходів фізичних осіб ” від 22 травня 2003 р. № 889-IV [8].

Податок з доходів фізичних осіб – плата фізичної особи за послуги, які надаються їй територіальною громадою, на території якої така фізична особа має податкову адресу (місце постійного або переважного проживання платника податку, місце реєстрації платника податку, визначене згідно з законодавством) або розташовано особу, що виплачує оподатковувані доходи.

*Податковий кредит* - сума (вартість) витрат, понесених платником податку – резидентом у зв'язку з придбанням товарів (робіт, послуг) у

резидентів - фізичних або юридичних осіб протягом звітного року (крім витрат на сплату податку на додану вартість та акцизного збору), на суму яких дозволяється зменшення суми його загального річного оподатковуваного доходу, одержаного за наслідками такого звітного року.

Підстави для нарахування податкового кредиту відображаються платником податку у річній податковій декларації (рис. 7.1).



**Рис. 7.1 - Підстави надання права на податковий кредит з податку з доходів фізичних осіб**

До складу податкового кредиту включаються фактично понесені витрати, підтверджені платником податку документально, які ідентифікують продавця товарів (робіт, послуг) та визначають суму таких витрат. Зазначені документи не надсилаються податковому органу, але підлягають зберіганню платником податку протягом строку, достатнього для проведення податковим органом податкової перевірки стосовно нарахування такого податкового кредиту (рис.7.2).

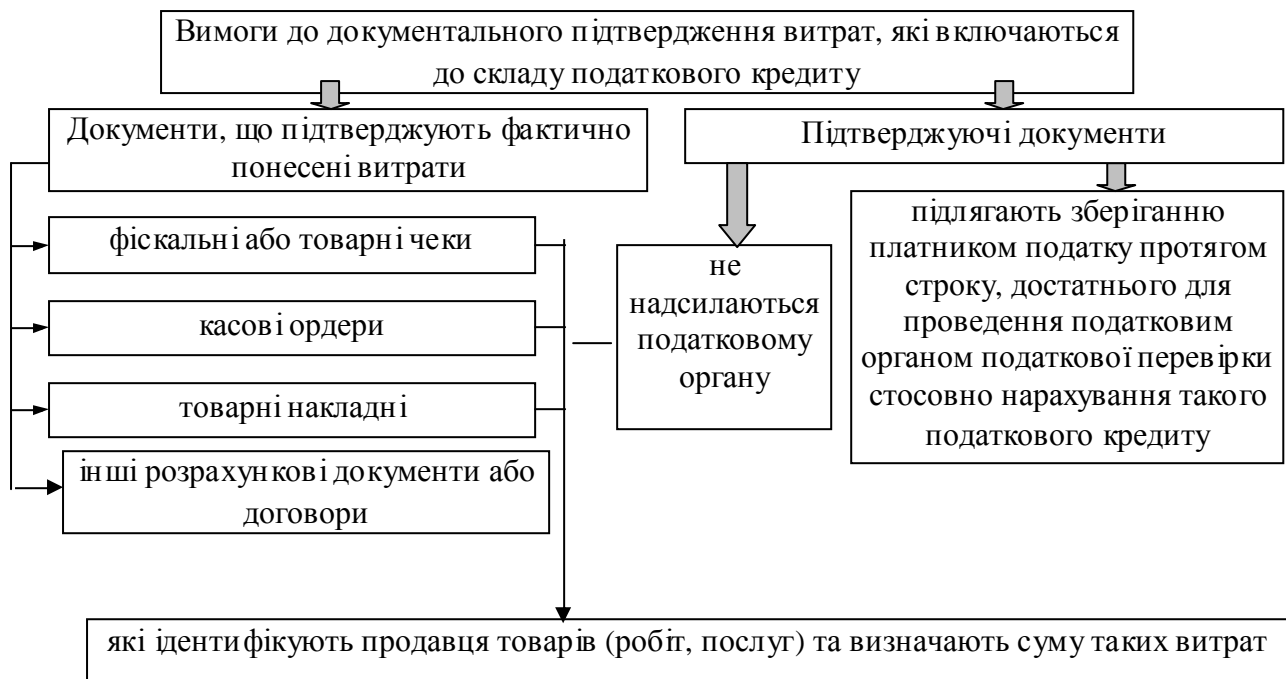


Рис. 7.2 - Вимоги щодо документального підтвердження права на податковий кредит

Платник податку має право включити до складу податкового кредиту звітного року такі витрати, фактично понесені ним протягом такого звітного року:

- частину суми відсотків за іпотечним кредитом, сплачених платником податку. Право на включення до складу податкового кредиту цієї суми, надається платнику податку не частіше одного разу на 10 календарних років, починаючи з року, в якому об'єкт житлової іпотеки придбається або починає будуватися. Право на включення частини суми відсотків, фактично сплачених за іпотечним житловим кредитом, до складу податкового кредиту має особа, яка досягла 18-річного віку.

- суму коштів або вартість майна, переданих платником податку у вигляді пожертвувань або благодійних внесків неприбутковим організаціям, у розмірі, що перевищує 2 %, але не є більшим 5 % від суми його загального оподаткованого доходу звітного року. Включення платником до податкового кредиту зазначених сум провадиться за умови наявності в нього відповідних документів, що підтверджують внесення ним сум до благодійних організацій, зокрема таких, як платіжне доручення на безготівкове перерахування благодійних внесків; квитанції банку, відділення зв'язку, неприбуткової організації; довідка працедавця, який за дорученням платника податку здійснював перерахування сум таких внесків до неприбуткових організацій із одержуваного платником податку доходу.

- суму коштів, сплачених на користь закладів освіти для компенсації вартості середньої професійної або вищої форми навчання такого платника податку, іншого члена його сім'ї першого ступеня споріднення, у розрахунку за кожний повний або неповний місяць навчання протягом звітного податкового

року. Підставою для включення платником податку до податкового кредиту сум коштів, сплачених за навчання, є наявність у нього відповідних документів, що підтверджують сплату ним цих сум, наприклад таких, як платіжне доручення на безготівкове перерахування коштів; або квитанція банку чи відділення зв'язку; або довідка працедавця, який за дорученням платника податку здійснював перерахування сум коштів із одержуваного ним доходу на його навчання або навчання інших членів його сім'ї першого ступеня споріднення до навчальних закладів.

– суму власних коштів платника податку, сплачених на користь закладів охорони здоров'я для компенсації вартості платних послуг з лікування такого платника податку або члена його сім'ї. Компенсація платнику податку витрат на оплату послуг з лікування, що включаються до складу податкового кредиту, здійснюється за умови підтвердження понесених платником податку витрат відповідними розрахунковими документами (платіжне доручення на безготівкове перерахування коштів; або квитанція банку чи відділення зв'язку; або касовий ордер, інші).

– суму витрат платника податку на сплату за власний рахунок страхових внесків, страхових премій страхувальнику-резиденту за договорами довгострокового страхування життя та недержавного пенсійного страхування платника податку, членів його сім'ї першого ступеня споріднення.

– суми витрат платника податку із: штучного запліднення, незалежно від того, чи перебуває він у шлюбі з донором, чи ні; оплати вартості державних послуг, включаючи сплату державного мита, пов'язаних з усиновленням дитини.

Загальна сума нарахованого податкового кредиту не може перевищувати суми загального оподатковуваного доходу платника податку, одержаного протягом звітного року як заробітна плата.

### **7.1.2. Документальне підтвердження права на податкову соціальну пільгу**

Податкова соціальна пільга застосовується до нарахованого місячного доходу платнику податку у вигляді заробітної плати виключно за одним місцем його нарахування (виплати).

Податкова соціальна пільга застосовується за місцем отримання платником податку основного доходу (визначеним у трудовій книжці), без подання заяви про застосування пільги.

Податкова соціальна пільга застосовується до доходу, отриманого платником податку як заробітна плата протягом звітного податкового місяця, якщо його розмір не перевищує суми місячного прожиткового рівня для працездатної особи, встановленого на 1 січня звітного податкового року, помноженої на 1,4 та округленої до найближчих 10 гривень. Працедавець відображає у складі річної податкової звітності всі випадки отримання заяв платників податку про застосування пільги та заяв про відмову від такої пільги (рис. 7.3).

За місцем отримання платником податку основного доходу (визначеним у трудовій книжці) податкова соціальна пільга застосовується без подання заяви про застосування пільги.

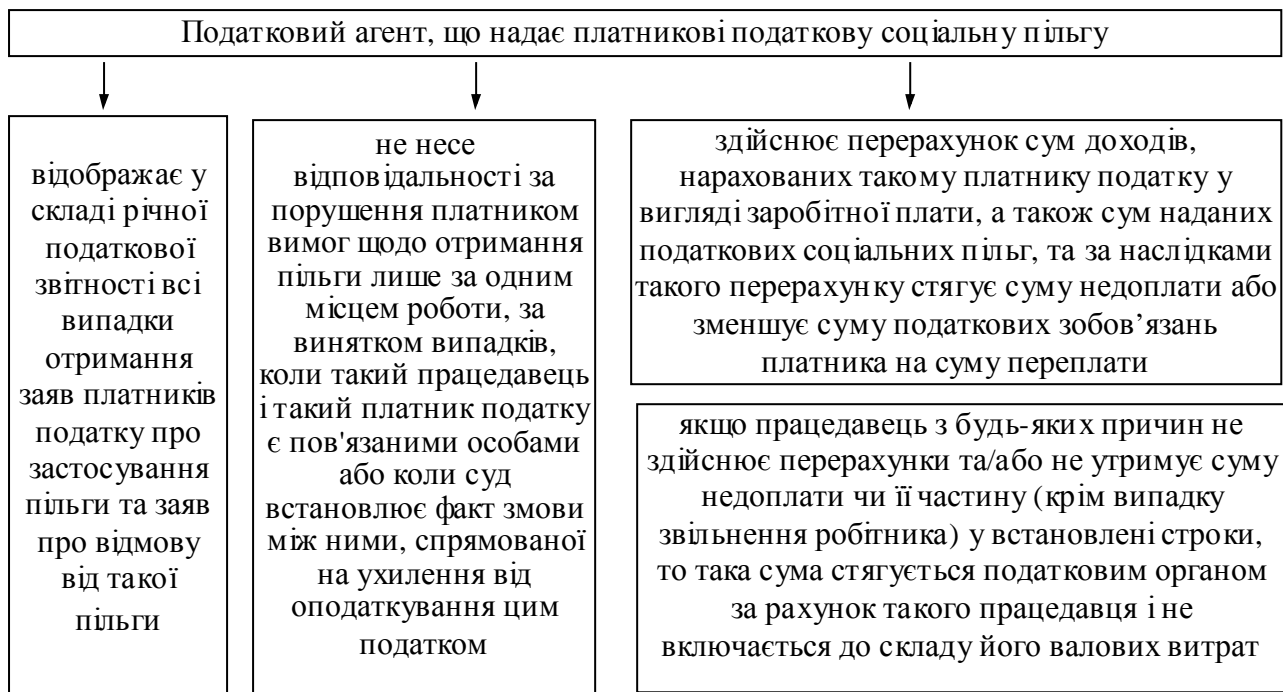


Рис. 7.3 - Зобов'язання працедавця щодо податкової соціальної пільги

Платник податку має право на зменшення суми загального місячного оподатковуваного доходу, отримуваного з джерел на території України від одного працедавця у вигляді заробітної плати, на суму податкової соціальної пільги у таких розмірах:

→ у розмірі, що дорівнює 50% мінімальній заробітної плати, встановленій законом на 1 січня звітного податкового року – для всіх платників податків;

→ у розмірі, що дорівнює 150% суми пільги для платника податку, який:

1) є самотньою матір'ю або самотнім батьком (опікуном, піклувальником) – у розрахунку на кожну дитину віком до 18 років. (копія свідоцтва (дубліката свідоцтва) про народження дитини (дітей) або документ про підстави запису про батька дитини в Книзі реєстрації актів цивільного стану, чи документи, які підтверджують наявність та вік дитини (дітей), затверджені відповідним органом країни, в якій іноземна фізична особа — платник податку постійно проживав(ла) до прибуття в Україну; копія рішення органу опіки і піклування про встановлення опіки чи піклування; паспорт та свідоцтво про народження заявника);

2) утримує дитину - інваліда - у розрахунку на кожну дитину віком до 18 років (копію свідоцтва (дубліката свідоцтва) про народження дитини (дітей) або документ, що підтверджує визнання (встановлення) батьківства, чи документи, які підтверджують наявність та вік утриманця (утриманців), затверджені відповідним органом країни, в якій іноземна фізична особа — платник податку постійно проживав(ла) до прибуття в Україну; копію рішення органу опіки і

підкування про встановлення опіки чи підкування (якщо із заявою звертається опікун або підкувальник); пенсійне посвідчення дитини або довідку медико-соціальної експертизи для заявника, який утримує дитину-інваліда віком від 16 до 18 років; медичний висновок, виданий закладами та установами МОЗ у встановленому порядку, але не більш як до місяця досягнення дитиною-інвалідом 16 років (якщо із заявою звертається платник податку, який утримує дитину-інваліда до 16-річного віку);

3) має 3 або більше дітей віком до 18 років - у розрахунку на кожну таку дитину (копію свідоцтва (дубліката свідоцтва) про народження дитини (дітей) або документ, що підтверджує визнання (встановлення) батьківства, чи документи, які підтверджують наявність та вік дитини (дітей), затверджені відповідним органом країни, в якій іноземна фізична особа — платник податку постійно проживав(ла) до прибуття в Україну; копію рішення органу опіки і підкування про встановлення опіки чи підкування (якщо із заявою звертається опікун або підкувальник);

4) є вдовцем або вдовою (паспорт; свідоцтво про укладення шлюбу; свідоцтво про смерть чоловіка (дружини);

5) є особою, віднесеною законом до 1 або 2 категорії осіб, постраждалих внаслідок Чорнобильської катастрофи (посвідчення учасника ліквідації наслідків аварії на ЧАЕС (категорії 1, 2) або посвідчення громадянина, який постраждав внаслідок аварії на ЧАЕС (категорії 1, 2), встановленого зразка, що має відбиток штампа “Перереєстровано” та запис про дату перереєстрації, а також вкладку встановленого зразка для категорії 1, або копію Грамоти Президії Верховної Ради УРСР у зв’язку з участю в ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи; документ, що посвідчує особу;

б) є учнем, студентом, аспірантом, ординатором, ад’юнктом служби заяву про застосування пільги та документів не подають;

7) є інвалідом I або II групи, у тому числі з дитинства (пенсійне посвідчення або довідку медико-соціальної експертизи);

8) є особою, якій присуджено довічну стипендію як громадянину, що зазнав переслідувань за правозахисну діяльність, включаючи журналістів (копію акта Президента України про призначення зазначеної стипендії);

→ у розмірі 200% суми пільги для платника податку, який є:

1) особою, що є Героєм України, Героєм Радянського Союзу, соціалістичної праці або повним кавалером ордена Слави чи Трудової Слави (орденську книжку Героя України або Героя Радянського Союзу, або орденські книжки кавалерів орденів Слави чи Трудової Слави трьох ступенів, або довідки чи інші документи, що підтверджують присвоєння, звання Героя України, Героя Радянського Союзу, нагородження орденами Слави чи Трудової Слави трьох ступенів);

2) учасником бойових дій під час Другої світової війни або особою, яка у той час працювала в тилу (посвідчення учасника бойових дій за зразком, установленим постановою Кабінету Міністрів України від 12 травня 1994 р. N 302, видане відповідними органами, або документи, що підтверджують участь у бойових діях під час Другої світової війни, чи довідки, видані органами Міноборони, МВС, СБУ, Управлінням державної охорони, МЗС; документи, що підтверджують факт роботи в тилу під час Другої світової війни);

3) колишнім в'язнем концтаборів під час Другої світової війни або особою, визнаною репресованою чи реабілітованою (посвідчення жертви нацистських переслідувань, або довідки, видані компетентними органами, чи документи, які містять необхідні відомості про факт визнання особи репресованою чи реабілітованою);

4) особою, яка була насильно вивезена з території колишнього СРСР під час Другої світової війни на територію держав, що перебували у стані війни з колишнім СРСР або були окуповані фашистською Німеччиною та її союзниками (посвідчення жертви нацистських переслідувань, або довідки, видані компетентними органами, чи документи, які містять необхідні відомості про факт насильного вивезення з території колишнього СРСР під час Другої світової війни на територію держав, що перебували у стані війни з колишнім СРСР або були окуповані фашистською Німеччиною та її союзниками;

5) особою, яка перебувала на блокадній території колишнього Ленінграда у період з 8 вересня 1941 року по 27 січня 1944 року (документи, які містять необхідні відомості про факт перебування на блокадній території колишнього Ленінграда (Санкт-Петербург, Російська Федерація) у період з 8 вересня 1941 р. по 27 січня 1944 року).

Платник податку подає працедавцю заяву про самостійне обрання місця застосування податкової соціальної пільги за формою, визначеною центральним податковим органом.

### **7.1.3. Порядок ведення обліку доходів і витрат для визначення загального річного оподатковуваного доходу**

Платники податку, які відповідно до Закону України "Про податок з доходів фізичних осіб" зобов'язані подавати декларацію або мають право на таке подання з метою повернення надміру сплачених податків, ведуть облік доходів і витрат у Книзі обліку доходів і витрат для визначення суми загального річного оподатковуваного доходу згідно.

Книга може мати вигляд, зазвичай, зошита чи блокнота і купується платниками самостійно.

Записи в графах Книги здійснюються платниками податку кульковою або чорнильною ручкою не пізніше наступного дня після отримання відповідних сум доходів, сплати (перерахування) податку, а також понесених витрат, які пов'язані з отриманням доходів.

Підрахунки відображених у Книзі даних проводяться для цілей заповнення декларації, коли таке подання є обов'язковим, або платники податку мають право подати таку декларацію з метою повернення надміру сплачених податків.

Суми отриманих доходів, понесених витрат та сплачених (перерахованих) податків відображаються в графах Книги в гривнях.

До граф 1 та 2 записуються відповідно дати отримання доходу, понесених витрат, сплати (перерахування) податку, назви та коди за ЄДРПОУ для юридичних осіб, прізвища, ім'я, по батькові та ідентифікаційні номери за наявністю для фізичних осіб, а також їх юридичні і податкові адреси, де платники податку отримували доходи, які включаються до складу загального



річного оподатковуваного доходу, та здійснювали витрати, безпосередньо пов'язані з отриманням зазначеного доходу.

До граф 3 - 6 записуються відповідно суми доходів, з яких складається загальний річний оподатковуваний дохід, а також суми понесених витрат, підтверджених документально, які безпосередньо пов'язані з отриманням зазначеного доходу.

У графу 7 записуються суми сплаченого (перерахованого) податку.

#### **7.1.4. Порядок подання річної декларації про майновий стан і доходи**

Порядок подання декларації про доходи регламентується Законом України “Про податок з доходів фізичних осіб” [7].

Річна декларація про майновий стан і доходи подається платником податку до 1 квітня року, що настає за звітним.

Декларація заповнюється платником податку самостійно або іншою особою, нотаріально уповноваженою таким платником податку здійснювати таке заповнення.

Платник податку до 1 березня року, наступного за звітним, має право звернутися із запитом до відповідного податкового органу з проханням заповнити річну податкову декларацію, а податковий орган зобов'язаний надати безоплатні послуги із такого заповнення.

Податковий орган зобов'язаний протягом 30 календарних днів від дня отримання такої декларації визначити податкове зобов'язання та надіслати податкове повідомлення платнику податку, який зобов'язаний сплатити належну суму податку з доходів фізичних осіб та отримати довідку про таку сплату або про відсутність податкових зобов'язань з цього податку, яка здається органам митного контролю під час перетину митного кордону та є підставою для проведення митних процедур.

Платники податку - резиденти, які виїжджають за кордон на постійне місце проживання, зобов'язані подати податковому органу декларацію не пізніше закінчення 60 календарного дня, що передуює такому виїзду (рис. 7.4).

Платники податку звільняються від обов'язку подання декларації у таких випадках:

- ⌞ - незалежно від видів та сум отриманих доходів платниками податку, які: є неповнолітніми або недієздатними особами і при цьому перебувають на повному утриманні інших осіб та/або держави;

- ⌞ - перебувають під арештом або є затриманими чи засудженими до позбавлення волі, перебувають у полоні або ув'язненні на території інших держав;

- ⌞ - перебувають у розшуку;

- ⌞ - перебувають на строковій військовій службі станом на кінець звітного податкового року;

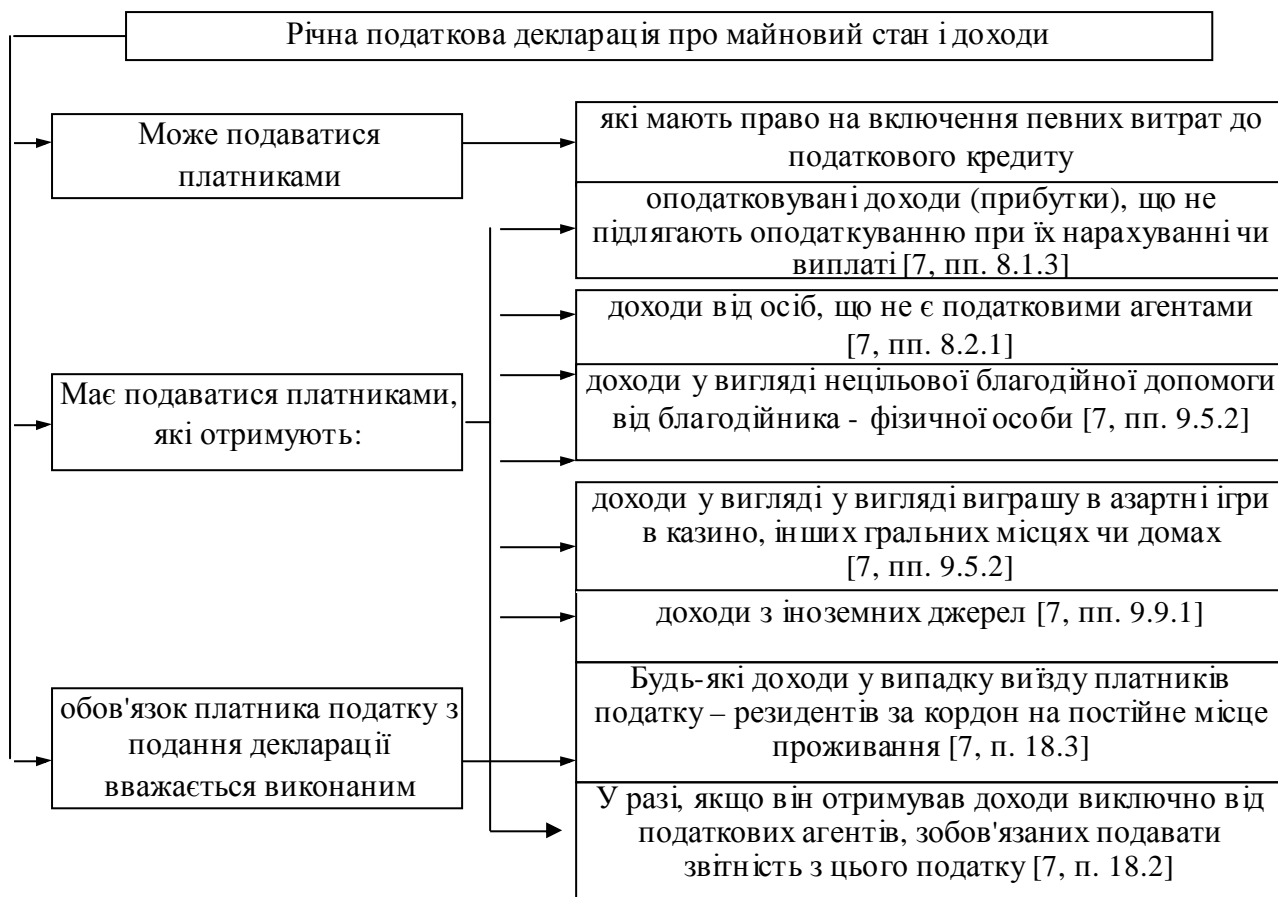


Рис. 7.4 - Варіанти подання податкової декларації

У розділі 1 Декларації мають міститися відомості про громадянина, який подає Декларацію (прізвище, ім'я, по батькові, ідентифікаційний номер, місце проживання, телефон), та/або уповноважену особу та про певні доходи, одержані цим громадянином протягом 2008 р., про суми витрат, передбачених законодавством, а також суми утриманого податку з доходів фізичних осіб за місцем одержання доходу або сплаченого авансом за розрахунками податкових органів. При реалізації права на податковий кредит у п. 1.1 розділу 1 Декларації зазначаються:

– місце основної роботи, де зберігається трудова книжка громадянина (повне найменування та код за ЄДРПОУ юридичної особи або прізвище, ім'я, по батькові та (або) ідентифікаційний номер фізичної особи – суб'єкта підприємницької діяльності);

– відомості про доходи, одержані за місцем основної роботи, період, протягом якого вони отримувалися, та суми утриманого з цих доходів податку.

Доходами громадянина, одержаними за місцем основної роботи, вважаються доходи, одержані від підприємств, установ, організацій всіх форм власності, а також від фізичних осіб – суб'єктів підприємницької діяльності, з якими громадянин має трудові відносини, оформлені веденням трудової книжки і здійсненням відрахувань до Фонду соціального страхування.

До доходів громадян, одержаних за місцем основної роботи, прирівнюються доходи, отримані за місцем служби, навчання.

Для заповнення п. 1.1 необхідно одержати в бухгалтерії підприємства за місцем основної роботи довідку про суму нарахованого доходу та утриманого податку, яку бухгалтерія цього підприємства зобов'язана видати на вимогу працівника. Аналогічна довідка видається на вимогу працівника, який працює у фізичної особи – суб'єкта підприємницької діяльності як за місцем основної роботи.

Громадянам, які протягом року змінювали місце основної роботи, потрібно одержати зазначену довідку з усіх підприємств (від фізичних осіб – суб'єктів підприємницької діяльності), де вони працювали протягом року як за місцем основної роботи.

У першій колонці таблиці, яку містить п. 1.1 Декларації, зазначають повні назви підприємства, установи, організації та їхні коди за ЄДРПОУ або фізичну особу – суб'єкта підприємницької діяльності та її ідентифікаційний номер, з якими укладено трудовий договір на використання праці громадянина після 2004 р., а також їхні поштові адреси. Якщо протягом року було декілька місць основної роботи, то у першій колонці перелічуються всі.

У третій колонці таблиці цього пункту зазначають суму нарахованого працівникові протягом року оподаткованого доходу на конкретному підприємстві, в установі, організації, у фізичної особи – суб'єкта підприємницької діяльності. До загального річного оподаткованого доходу включають доходи, одержані як у грошовій, так і в натуральній формах.

У четвертій колонці зазначають суму утриманого податку з доходів, зазначених у третій колонці, за даними проведеного підприємством, установою, організацією, фізичною особою – суб'єктом підприємницької діяльності річного перерахунку загального річного оподаткованого доходу працівника.

У таблиці п. 1.2 розділу 1 Декларації відображають доходи, одержані не від податкових агентів (доходи у вигляді перевищення суми благодійної допомоги над встановленим законодавством розміром, що не перевищує суми, яка дорівнює сумі місячного прожиткового мінімуму, встановленого для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, помноженої на 1,4 та округленої до найближчих 10 грн. (в 2009 р. ця сума становить 669 грн.), призів, подарунків, вигравів в казино, спадщини, інвестиційних прибутків) і суми утриманого з цих доходів податку на доходи фізичних осіб.

У першій колонці цієї таблиці зазначають повні назви підприємства, установи, організації, їхні поштові адреси та коди за ЄДРПОУ. Якщо доходи одержано від фізичної особи – суб'єкта підприємницької діяльності, зазначають її прізвище, ім'я, по батькові, місце здійснення діяльності, її ідентифікаційний номер (якщо від фізичної особи – її ПІБ) та документи, на підставі яких одержано дохід, наприклад, договір дарування, свідоцтво про право на спадщину, договір купівлі-продажу інвестиційних активів тощо. У третій колонці – нараховану суму такого доходу, а в четвертій – суму податку, який було утримано з цього доходу, в разі його утримання.

У таблиці п. 1.3 розділу 1 Декларації зазначають доходи, одержані від підприємницької, приватної нотаріальної, адвокатської та іншої незалежної професійної діяльності.

У таблиці п. 1.4 розділу 1 Декларації зазначають доходи, одержані під час перебування громадян за кордоном, або доходи, які надійшли з іноземних держав.

У першій колонці цієї таблиці зазначають назву країни, у якій або з якої одержано доход, а також місце та назву організації, що його виплатила; у другій – місяць, у якому одержано доход, а в третій – суму доходу у валюті його одержання (євро, долар, ліра тощо).

Доходи, одержані в іноземній валюті, перераховують на валюту України за курсом Нацбанку України, встановленим на дату одержання доходу. Суму перерахованого у валюту України доходу зазначають у четвертій колонці цієї таблиці.

Для отримання права на зменшення суми податкового зобов'язання на суму податку, сплаченого за межами України, платник податку зобов'язаний отримати від державного органу країни, у якій сплачено такий дохід, уповноваженого стягувати такий податок, довідку про суму стягнутого податку, а також про базу його нарахування. Така довідка має бути легалізована консульською установою України у відповідній країні.

Сума податку з іноземного доходу платника податку – резидента, сплаченого за кордоном України, не може перевищувати суму податку, розраховану на базі загального річного оподатковуваного доходу такого платника податку (з урахуванням суми отриманого іноземного доходу).

У разі якщо платник має зазначене письмове підтвердження факту сплати (утримання) податку з доходів, зазначених у третій колонці, у п'ятій колонці зазначають суму сплаченого (утриманого) податку у валюті одержання доходу. Про подання письмового підтвердження сплати податку в іншій країні робиться відповідний запис після таблиці.

У шостій колонці зазначають еквівалент податку, зазначеного в п'ятій колонці, обчислений у гривнях за курсом Нацбанку України, встановленим на дату одержання доходу в іноземній валюті.

Розділ 2 Декларації не заповнюється.

У розділі 3 Декларації зазначають оподатковуваний дохід, з якого слід сплатити податок за рік, а фізична особа – суб'єкт підприємницької діяльності зазначає ще й очікуваний дохід, який вона планує отримати наступного року.

Відомості про власне рухоме або нерухоме майно, земельну ділянку (зокрема, про майно та земельні ділянки, що знаходяться за межами України) громадянин має зазначити в розділі 4 Декларації.

Підставою для заповнення цього розділу є документи, що свідчать про право власності або право на користування земельною ділянкою, право на земельну частку (пай) (наприклад, свідоцтво на право власності, технічний паспорт, державний акт на право власності або користування земельною ділянкою, сертифікат на земельну частку (пай) тощо).

У додатку 1 наводиться перелік витрат, що включаються до податкового кредиту.

У додатку 2 здійснюється розрахунок сум податку, що підлягають поверненню

Правильність зазначених у Декларації відомостей громадянин підтверджує своїм підписом та ставить дату заповнення Декларації.

Декларацію громадянин може подати до податкового органу особисто (тоді датою подання вважатиметься дата її реєстрації) або надіслати поштою (тоді датою її подання вважатиметься дата здійснення поштового відправлення, зазначена на штампі відділення зв'язку).

Платники податку – резиденти, які виїждять за кордон на постійне місце проживання, зобов'язані подати до податкового органу Декларацію не пізніше закінчення 60-го календарного дня, що передує такому виїзду.

Податковий орган зобов'язаний протягом 30 календарних днів від дня отримання такої декларації визначити податкове зобов'язання та надіслати податкове повідомлення платнику податку, який зобов'язаний сплатити належну суму податку та отримати довідку про таку сплату або про відсутність податкових зобов'язань з цього податку, яка здається органам митного контролю під час перетину митного кордону та є підставою для проведення митних процедур.

### **7.1.5. Порядок заповнення та подання податкового розрахунку за формою 1ДФ**

Порядок заповнення та подання податкового розрахунку за формою 1ДФ регламентується наказом ДПАУ № 451 від 29 вересня 2003 року [25].

Реквізитами податкового розрахунку є:

Навпроти напису "Стор." податковим агентом проставляється номер сторінки податкового розрахунку.

Відмічається відповідна клітинка "Звітний", "Новий звітний" чи "Уточнюючий" залежно від того, який податковий розрахунок подається.

Навпроти напису "Порція" працівником органу державної податкової служби, відповідальним за приймання розрахунку, проставляється номер порції при обов'язковій реєстрації розрахунку в органі державної податкової служби.

Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ, реєстраційний (обліковий) номер платника податків (юридичної особи) або десяти розрядний ідентифікаційний номер фізичної особи - податкового агента, який подає розрахунок. Заповнення клітинок проводиться зліва направо (доповнюється зліва нулями до восьми цифр, якщо значущих цифр менше 8).

Відмічається відповідна клітинка "Юридична особа" або "Фізична особа - суб'єкт підприємницької діяльності".

"Працювало у штаті" - проставляється найбільша з місячних за звітний період (на перше число місяця) облікова чисельність штатних працівників облікового складу юридичної особи чи фізичної особи - суб'єкта підприємницької діяльності.

"Працювало за сумісництвом" - кількість працівників за сумісництвом (крім внутрішніх сумісників) та за договорами цивільно-правового характеру у звітному періоді; реквізити, передбачені підпунктами 3.1.6 та 3.1.7, заповнюються тільки в разі наявності в юридичної особи чи у фізичної особи - суб'єкта підприємницької діяльності найманих працівників.

Назва юридичної особи чи прізвище, ім'я та по батькові фізичної особи, що подає розрахунок.

Ідентифікаційний код органу державної податкової служби, куди подається розрахунок, за ЄДРПОУ.

Назва органу державної податкової служби, куди подається розрахунок.

"Звітний період" - відображається арабськими цифрами порядковий номер звітного кварталу і рік.

У графі 1 "N з/п" відображається порядковий номер кожного рядка, що заповнюється.

У графі 2 "Ідентифікаційний номер" відображається десятирозрядний ідентифікаційний номер фізичної особи, про яку надається інформація в розрахунку.

У графі 3а "Сума нарахованого доходу" відображається (за звітний квартал) дохід, який нараховано фізичній особі, відповідно до ознаки доходу згідно з довідником ознак доходів, наведеним у додатку до цього Порядку. У разі нарахування доходу, його відображення у графі 3а є обов'язковим незалежно від того, виплачені такі доходи чи ні.

Нарахований дохід відображається повністю, без вирахування податку з доходів фізичних осіб, збору до Пенсійного фонду України чи внесків до фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування.

У графі 3 "Сума виплаченого доходу" відображається сума фактично виплаченого доходу платнику податку податковим агентом. Заробітна плата, що виплачується у встановлені терміни в наступному місяці, повинна бути відображена в податковому розрахунку за той період, у який входить попередній місяць, за який заробітна плата була нарахована. Наприклад, до податкового розрахунку за I квартал входить заробітна плата за січень, яка нарахована у січні та виплачена у лютому, за лютий (нарахована у лютому та виплачена у березні), за березень (нарахована у березні та виплачена у квітні).

Сума нарахованого доходу у графі 3а, сума виплаченого доходу у графі 3, сума нарахованого прибуткового податку в графі 4а та сума перерахованого до бюджету прибуткового податку в графі 4 відображаються у грошовій формі, вираженій у національній валюті (у гривнях з копійками), незалежно від того у якій формі або у якій валюті здійснювалося нарахування та виплата доходу.

У графі 4а "Сума нарахованого податку" відображається сума податку, нарахованого та утриманого з доходу, нарахованого платнику податку згідно з чинним законодавством.

У графі 4 "Сума перерахованого податку" відображається фактична сума перерахованого податку до бюджету.

У графі 5 "Ознака доходу" зазначається ознака доходу згідно з довідником ознак доходів, наведеним у додатку до цього Порядку. Ознака доходу визначається до нарахованого доходу. Якщо доходи виплачуються у звітному кварталі не в повному обсязі і їх остаточна виплата буде здійснюватися у наступних кварталах, ознака доходу в разі виплати повинна вказуватися відповідно до нарахованого в попередньому кварталі доходу.

Про кожну фізичну особу потрібно заповнювати стільки рядків, скільки ознак доходів вона має. Про кожну ознаку доходу фізичної особи потрібно

заповнювати тільки один рядок з обов'язковими заповненнями графи 2 "Ідентифікаційний номер".

Графа 6 заповнюється тільки на тих фізичних осіб, які приймалися на роботу у звітному періоді. Графа 7 заповнюється тільки на тих фізичних осіб, які були звільнені у звітному періоді за місцем роботи, на якому вони отримували дохід у вигляді заробітної плати, або звільнені до початку звітного періоду, але отримували доходи у звітному періоді. Для тих фізичних осіб, які не змінювали місця роботи у звітному періоді, графи 6 та 7 не заповнюються. У разі неодноразового прийняття фізичної особи на роботу і її звільнення з роботи у звітному кварталі про таку особу потрібно заповнювати стільки рядків, скільки разів інформація про зміну місця роботи особи зустрічається у звітному кварталі.

У графі 6 "Дата прийняття на роботу" відображається дата (число, порядковий номер місяця, рік) прийняття фізичної особи на роботу.

У графі 7 "Дата звільнення з роботи" відображається дата звільнення фізичної особи з роботи.

У графі 8 "Ознака податкової соціальної пільги" відображається ознака податкової соціальної пільги згідно з довідником ознак податкових соціальних пільг, наведеним у додатку до Порядку. Графа 8 заповнюється тільки для фізичних осіб, які мали пільги щодо податку у звітному періоді згідно з чинним законодавством, за місцем отримання основного доходу. За відсутності у фізичної особи пільг у звітному періоді графа 8 заповнюється прочерком. При заповненні графи 8 слід враховувати ту ознаку пільги, яка відповідає нарахованому доходу. Допускається наявність кількох рядків з однією ознакою доходу тільки у разі наявності у фізичної особи кількох ознак пільг за такою ознакою доходу (наявність різних пільг у кожному з трьох місяців кварталу).

У графі 9 "Ознака (0, 1)" відображається ознака "0", якщо рядок потрібно ввести, чи ознака "1", якщо рядок потрібно вилучити. Графа 9 заповнюється тільки для нового звітного та уточнюючого податкових розрахунків.

У разі потреби довідники ознак доходів та ознак податкових соціальних пільг можуть доповнюватись Державною податковою адміністрацією України у випадку змін у чинному законодавстві України.

У останньому рядку розрахунку вказуються загальні суми нарахованого доходу за графою 3а, виплаченого доходу за графою 3, нарахованого податку за графою 4а та перерахованого податку за графою 4.

У кінці податкового розрахунку проставляються: кількість заповнених рядків, кількість фізичних осіб, на яких подано інформацію, та кількість аркушів у розрахунку. При визначенні кількості заповнених рядків підсумковий рядок відповідно не враховується;

десятирозрядний ідентифікаційний номер керівника підприємства, який подає розрахунок;

десятирозрядний ідентифікаційний номер головного бухгалтера підприємства, який подає розрахунок.

"Дата подання" - проставляється дата подання розрахунку податковим агентом.

У кінці податкового розрахунку проставляються відмітки службових осіб органу державної податкової служби про внесення даних з податкового розрахунку до електронної бази податкової звітності (дата, підпис, прізвище, службові відмітки).

Податковий розрахунок подається окремо за кожний квартал протягом 40 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного кварталу. Окремий податковий розрахунок за календарний рік не подається. Якщо до закінчення терміну подання податкового розрахунку податковий агент виявляє помилки в раніше поданому за поточний звітний період податковому розрахунку, він зобов'язаний подати новий податковий розрахунок.

У разі коли податковий агент протягом звітного кварталу не виплачує доходи або виплачує доходи не всім платникам податку, податковий розрахунок не подається або подається по тих платниках податку, яким нараховані (сплачені) доходи.

Податковий розрахунок подається до органу державної податкової служби за місцезнаходженням податкового агента.

На непошкодженому паперовому носії формату А4 (кількість аркушів не обмежується) розрахунок заповнюється машинописним текстом чи друкованими літерами без замазок, закреслень, виправлень і уточнень. Указуються порядкові номери сторінок. Якщо в інформаційному рядку є незаповнені поля, вони заповнюються прочерками. Подання ксерокопії розрахунку не дозволяється.

За наявності комп'ютерної техніки податкові агенти формують і подають інформацію про доходи й утримані з них податки у вигляді файла даних, який передається в електронному вигляді (можна на дискеті), та його роздрукованої копії (за формою розрахунку).

Податковий розрахунок готується у 2 примірниках. Один примірник подається до органу державної податкової служби. Другий — з підписом особи, відповідальної за приймання розрахунку, штампом та проставленим номером порції, отриманим при обов'язковій реєстрації розрахунку в органі державної податкової служби, — повертається податковому агенту.

Податковий розрахунок подається податковими агентами із штатною чисельністю працівників до 1000 осіб єдиним документом на всіх, що працюють з обов'язковим заповненням їхніх десятирозрядних ідентифікаційних номерів — однією порцією. Якщо штатна чисельність працівників є більшою ніж 1000 осіб, можливе подання податкового розрахунку кількома порціями, кожна з яких являє собою окремий податковий розрахунок із своїм номером порції. Аркуші окремого податкового розрахунку зшиваються.

Податковий розрахунок або друкована копія даних файла на останньому аркуші завіряється: для юридичної особи — підписами керівника і головного бухгалтера та засвідчується печаткою; для фізичної особи — податкового агента — підписом особи, яка подає податковий розрахунок, а за наявності печатки — нею засвідчується.

Обов'язково мають бути вказані службові телефони керівника юридичної особи і головного бухгалтера або фізичної особи — податкового агента.



## **7.2. Податковий облік внесків до державних цільових фондів**

Законодавство України про загальнообов'язкове державне соціальне страхування складається з Основ законодавства України про загальнообов'язкове державне соціальне страхування від 14 січня 1998 року №16/98-ВР та прийнятих згідно з ними законів, інших нормативно-правових актів, які регулюють відносини в сфері загальнообов'язкового державного соціального страхування.

У залежності від страхового випадку існують наступні види загальнообов'язкового державного соціального страхування:

- ▢ пенсійне страхування;
- ▢ страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, обумовленими народженням та похованням;
- ▢ страхування на випадок безробіття;
- ▢ страхування від нещасного випадку на виробництві і професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності;
- ▢ медичне страхування;
- ▢ інші види страхування, передбачені законами України.

### **7.2.1. Загальнообов'язкове державне пенсійне страхування**

Основним документом, який регулює основи та механізм функціонування системи загальнообов'язкового державного пенсійного страхування є Закон України “Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування ” від 09.07.03р. №1058-IV, розроблений згідно з Конституцією України та Основами законодавства України про загальнообов'язкове державне соціальне страхування.

Закон з питань державного пенсійного страхування визначає принципи призначення, перерахунок та виплату пенсій, надання соціальних послуг за рахунок коштів Пенсійного фонду, які формуються за рахунок страхових внесків роботодавців, бюджетних та інших джерел, а також регулює порядок формування накопичувального пенсійного фонду та фінансування за рахунок його коштів, витрат на оплату договорів страхування довічних пенсій або одноразових виплат застрахованим особам, членам їх сімей та іншим особам, передбачених Законом з питань державного пенсійного страхування.

Загальна структура пенсійної системи є трирівневою:

- ▢ солідарна пенсійна система - перший рівень;
- ▢ накопичувальна пенсійна система - другий рівень;
- ▢ система недержавного пенсійного забезпечення - третій рівень.

*Страховальники* - це роботодавці та інші особи, які сплачують страхові внески на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування.

*Застрахованою особою* є фізична особа, що підлягає обов'язковому державному пенсійному страхуванню та сплачує або за яку сплачують страхові внески на пенсійне страхування.

База для нарахування страхових внесків як до солідарної, так і до накопичувальної системи не зменшується на суму податку на доходи з фізичних осіб.

База для нарахування страхових внесків також не зменшується на суму податків, інших обов'язкових платежів, які сплачуються з цих сум, на суми інших утримань, в т.ч. за договорами займу, придбання товарів і т.д.

Страхові внески обчислюються виключно в грошовій формі, у тому числі з виплат (доходу, що здійснюються в натуральній формі). Страхові внески нараховуються незалежно від джерел фінансування їх доходів, форми, порядку, місця виплати та використання, а також незалежно від того, були суми таких доходів фактично сплачені після їх нарахування до сплати чи ні.

Ставки внесків до Пенсійного фонду представлено в таблиці 7.5 [13].

Таблиця 7.5. Ставки внесків до Пенсійного фонду

Нарахування	Утримання	Підстава
33,2 % від суми фактичних витрат на оплату праці працівників	2 % від суми сукупного оподаткованого доходу	Абз. 2 п. 1 ст. 4 Закону від 26.06.97 р. № 400/97-ВР; абз. 1 ч. 4 ст. 4 Закону від 26.06.97 р. № 400/97-ВР
4 % від суми витрат на оплату праці працюючих інвалідів		Абз. 5 п. 1 ст. 4 Закону від 26.06.97 р. № 400/97-ВР
4 % від суми витрат на оплату праці всіх працівників громадських організацій інвалідів, де кількість інвалідів становить не менше 50 % загальної чисельності працюючих		Абз. 6 п. 1 ст. 4 Закону від 26.06.97 р. № 400/97-ВР
42 % від суми витрат на оплату праці найманих працівників із числа осіб льотних екіпажів (пілотів, штурманів, бортінженерів, бортмеханіків, бортрадистів, льотчиків-наглядачів) і бортоператорів, які виконують спеціальні роботи в польотах	1 % від суми сукупного оподаткованого доходу, якщо він не перевищує 150 грн; 2 % від суми сукупного оподаткованого доходу, якщо він становить від 150 до 250 грн; 3 % від суми сукупного оподаткованого доходу, якщо він становить від 250 до 350 грн; 4 % від суми сукупного оподаткованого доходу, якщо він становить від 350 до 500 грн;	Абз. 4 п. 1 ст. 4 Закону від 26.06.97 р. № 400/97-ВР; абз. 4 п. 4 ст. 4 Закону від 26.06.97 р. № 400/97-ВР
	5 % від суми сукупного оподаткованого доходу, якщо він не перевищує 500 грн.	
26,56 % від суми фактичних витрат на оплату праці найманих працівників платників фіксованого сільськогосподарського податку		Абз. 7 п. 1 ст. 4 Закону від 26.06.97 р. № 400/97-ВР

Строки сплати страхових внесків встановлено:

- при виплаті зарплати (доходу), її частини або авансу протягом звітного періоду – одночасно з виплатою (у т.ч. в не грошовій формі);

- при невиплаті зарплати (доходу) або її частини – не пізніше 20 календарних днів із дня закінчення звітного періоду.

Порядок сплати страхових внесків представлено на рис. 7.5[10].

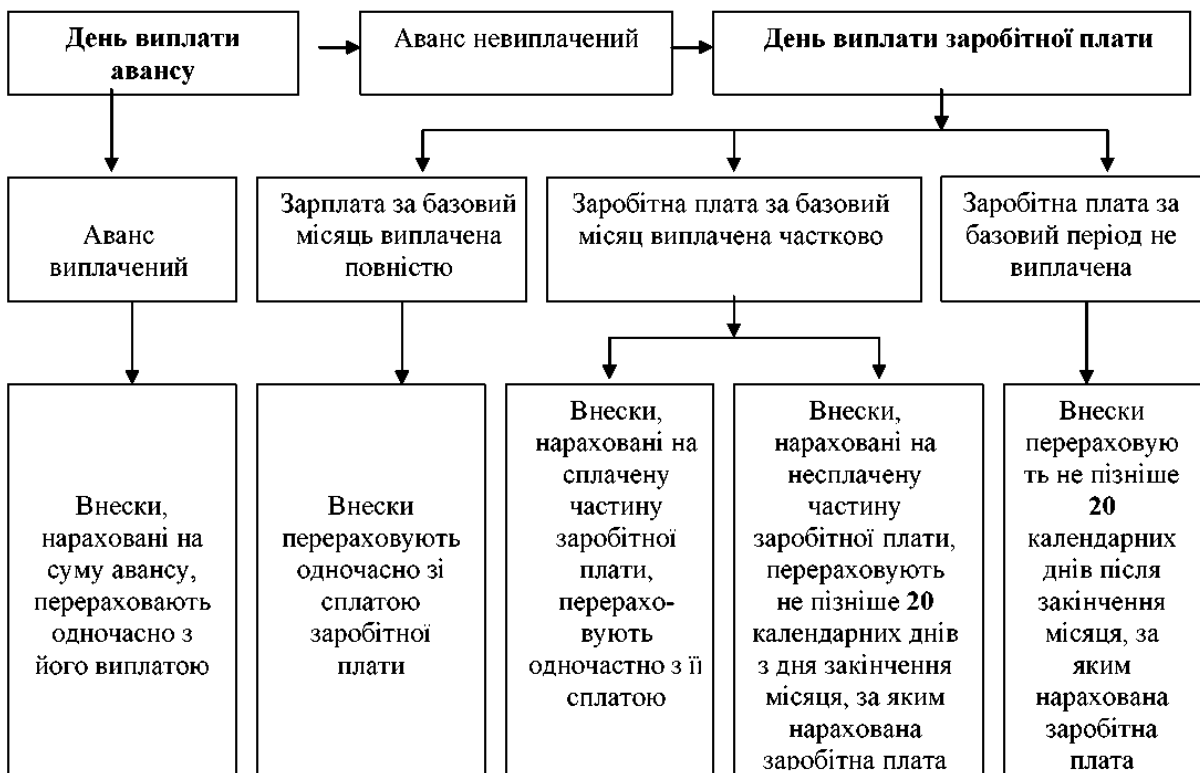


Рис. 7.5. Порядок сплати страхових внесків [51]

## 7.2.2 Порядок заповнення Розрахунків до Пенсійного фонду

Разом із загальними рядками (назва підприємства, обрана система оподаткування, реєстраційний номер страхувальника в Пенсійному фонді, банківські реквізити), що не викличуть у вас труднощів, у шапці Розрахунку наводяться дані про чисельність працівників.

Рядок «Середньооблікова чисельність штатних працівників облікового складу за звітний місяць» який є рівним показнику середньооблікової кількості штатних працівників за місяць. При розрахунку цього показника враховуються тільки працівники за основним місцем роботи.

Рядок «Середня кількість працюючих за цивільно-правовими договорами» - при розрахунку цього показника такі громадяни враховуються як цілі одиниці за кожний день протягом усього строку дії договору. Наприклад, у червні двом особам було нараховано дохід за цивільно-правовими договорами тривалістю 8 календарних днів кожний (з 12 по 19 червня). Розрахунок: 8 к. дн. х 2 чол.: 30 дн. = 0,53 округляємо до 1 чол.

У рядку «Кількість застрахованих осіб у звітному періоді» зазначається кількість осіб, щодо яких надаються відомості до персоніфікованого обліку

У рядку 1.1 «Загальна сума фактичних витрат на оплату праці та інших виплат, пов'язаних з відносинами трудового найму» наводяться виплати, що підлягають обкладенню внесками до Пенсійного фонду, у всій сумі нарахування (без обмеження за максимальною величиною, з якої справляються соціальні внески). Тут зазначаються виплати, нараховані у звітному місяці, що входять до фонду оплати праці відповідно до Інструкції № 5, а також лікарняні (як за рахунок Фонду соцстраху, так і за рахунок підприємства), котрі, як відомо, хоча і не входять до фонду оплати праці, але обкладаються внесками до Пенсійного фонду. Виплати, що не обкладаються пенсійними внесками, тут не відображаються (наприклад, декретні, допомога по догляду за дитиною до трьох років, наднормативні добові, вихідна допомога, надбавки за польовий (роз'їзний) характер робіт та інші виплати, зазначені в розділі 3 Інструкції № 5).

У рядках 1.1.1 «а) сума оплати перших п'яти днів тимчасової непрацездатності» та 1.1.2 «б) сума допомоги у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю» наводяться відповідно сума лікарняних, що виплачується за рахунок підприємства, та сума лікарняних, що виплачується за рахунок коштів Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності. Зауважимо, що лікарняні нараховуються в тому місяці, в якому комісією прийнято рішення про оплату листка непрацездатності, та в усій сумі включаються в дохід цього місяця (незважаючи на те, дні хвороби можуть припадати на попередній місяць).

У рядку 1.2 «Суми доходу, що розподіляється між членами колективних, орендних підприємств, сільськогосподарських кооперативів, фермерських господарств» відображається сума заробітку таких громадян.

Рядок 2 «Фактичні витрати на оплату праці, суми перших п'яти днів тимчасової непрацездатності та суми допомоги у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю та суми доходу, що розподіляються між членами колективних, орендних підприємств, сільськогосподарських кооперативів, фермерських господарств, на які нараховуються внески, усього (рядки 2.1 + 2.2)». У цьому рядку наводяться дані з рядка 1, але вже з урахуванням максимальної величини, з якої справляються соціальні внески.

Далі йде розшифрування виплат у розрізі ставок внесків (33,2 % – основна ставка, 4,0 % – на зарплату працівників інвалідів).

У рядку 3 «Нараховано, усього (рядки 3.1 + 3.2)» зазначається вже розрахована сума внесків. Усі страхувальники, крім платників фіксованого сільськогосподарського податку (далі – ФСП), заповнюють рядок 3.1:

- рядок 3.1.1 = рядок 2.1 x 33,2 %;
- рядок 3.1.2 = рядок 2.2 x 4 %.

Рядок 4 «Загальний оподатковуваний дохід (заробітна плата), з якого утримуються внески із застрахованих осіб». У цьому рядку відображається база для утримання внесків «знизу». Оскільки сьогодні прийнято вважати, що об'єкти обкладення внесками до Пенсійного фонду і «зверху», і «знизу» однакові, показник цього рядка, як правило, відповідає показнику рядка 2 Розрахунку.

У рядку 5 «Утримано 1 – 5 %» наводиться розрахована сума утриманих внесків згідно з розрахунковою (розрахунково-платіжною) відомістю щодо заробітної плати.

Рядок 8 «Сума внесків за осіб, які отримують допомогу по догляду за дитиною до досягнення нею трирічного віку в розмірі \_\_\_\_ % мінімального страхового внеску».

У рядку 9 «Загальна сума страхових внесків за розділом I (рядки 3 + 5 + 6 + 7 + 8)» виводиться загальна сума зобов'язань за звітний місяць перед Пенсійним фондом у розрізі нарахованих внесків (рядок 9.1) та утриманих внесків (рядок 9.2) згідно з наведеними в цих рядках формулами.

### **7.3. Податковий облік внесків на обов'язкове державне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності і затратами, зумовленими народженням і похованням**

Основним документом, який регулює правові, організаційні та фінансові основи загальнообов'язкового державного соціального страхування громадян у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності, в зв'язку з вагітністю та пологами, народженням дитини, та необхідністю догляду за ним, у випадках втрати, а також надання послуг санаторно-курортного лікування на оздоровлення застрахованих осіб та членів їх сімей є Закон України «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності і затратами, зумовленими народженням і похованням».

Крім сплати зборів, роботодавець виплачує допомогу у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю в розмірі 100 відсотків середнього заробітку (оподаткованого доходу). При цьому перші п'ять днів тимчасової непрацездатності оплачується за рахунок коштів підприємства, установи, організації і відносяться на валові витрати, а наступні - за рахунок платежів до Фонду.

Загальнообов'язковому державному соціальному страхуванню у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими народженням та похованням підлягають:

– особи, які працюють на умовах трудового договору (контракту) на підприємствах, в установах, організаціях незалежно від форм власності і господарювання або у фізичних осіб, у т.ч. в іноземних дипломатичних і консульських установах, інших представництвах нерезидентів, а також вибрані на виборні посади в органах державної влади, органах місцевого самоврядування та в інших органах;

– члени колективних підприємств, сільськогосподарських та інших виробничих кооперативів.

Днем сплати страхових внесків вважається:

– у разі перерахування за безготівковими розрахунками - день подання до установи банку розрахункових документів на перерахування страхових внесків на рахунок Фонду;

– у разі сплати готівкою - день внесення коштів до банківської установи чи відділення зв'язку для перерахування на рахунок Фонду.

Суб'єктами загальнообов'язкового державного соціального страхування в зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та втратами, зумовленими народженням та похованням є застрахована особа або інша особа, страхувальник та страховик.

*Страхувальник* – це роботодавець або фізична особа.

*Застраховані особи* – наймані працівники, а також інші особи (громадяни України, іноземці, особи без громадянства та члени їх сімей, які проживають в Україні (якщо інше не передбачено міжнародним договором України)), на користь яких здійснюється загальнообов'язкове соціальне страхування в зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими народженням чи похованням.

*Страховик* – фонд соціального страхування за тимчасовою втратою працездатності.

Представниками застрахованих осіб є профспілки або їх об'єднання або інші представники.

Механізм функціонування внесків на обов'язкове державне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності і затратами, зумовленими народженням і похованням представлено в таблиці 7.4.

#### **7.4. Податковий облік внесків на обов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття**

Загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття – це система прав, обов'язків та гарантій, які передбачають матеріальне забезпечення на випадок безробіття за незалежними від застрахованих осіб обставин та надання соціальних послуг за рахунок коштів фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування на випадок безробіття.

Суб'єкти страхування на випадок безробіття – застраховані особи, а також члени їх сімей та інші особи, страхувальники та страховики.

Законодавство про страхування на випадок безробіття складається з Основ законодавства України про загальнообов'язкове державне соціальне страхування, Закону України “Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття ” від 2 березня 2000 р. №1533-III, Закону України "Про зайнятість населення" та інших нормативно-правових актів, що регулюють відносини у сфері страхування на випадок безробіття, а також міжнародних договорів України, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України.

Якщо міжнародним договором України, згода на обов'язковість якого надана Верховною Радою України, встановлено інші норми, ніж ті, що передбачені законодавством України про страхування на випадок безробіття, то застосовуються норми міжнародного договору.

Таблиця 7.6. Механізм функціонування внесків на обов'язкове державне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності і затратами, зумовленими народженням і похованням

Суб'єкти	Показники для розрахунку внесків	Ставка	Термін сплати	Вид звітності та термін її подання
Страховальник (роботодавці або фізичні особи)	Суми фактичних витрат на оплату праці найманих працівників, що включають витрати на виплату основної і додаткової заробітної плати, інші заохочувальні і компенсаційні виплати, у тому числі в натуральній формі, що визначаються які підлягають обкладанню податком з доходів фізичних осіб	1,4 % - від суми фактичних витрат на оплату праці найманих працівників; 0,7 % - від суми витрат на оплату праці найманих працівників-інвалідів на підприємствах та в громадських організаціях інвалідів, де кількість інвалідів становить не менше 50 % загальної чисельності працюючих і за умови, що фонд оплати праці таких інвалідів становить не менше 25 % суми витрат на оплату праці 0,5 % - від суми фактичних витрат на оплату праці найманих працівників на підприємствах та в організаціях товариств УТОГ і УТОС	Один раз на місяць – у день, встановлений для отримання в установі банку коштів на оплату праці за відповідний період подання до установи банку розрахункових документів на перерахування страхових внесків на рахунок фонду; У разі сплати готівкою-день внесення коштів до банківської установи або відділення зв'язку для перерахування на рахунок Фонду; При виплаті зарплати шляхом зарахування на поточні рахунки робітників – в день перерахування коштів на їх	Звіт Ф4 – Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності (ФСС з ТВП) подають до органів фонду соціального страхування за місцем реєстрації платника щоквартально не пізніше 12 числа; річна - до 15 числа місяця, наступного за звітним
Застраховані особи (наймані працівники)	Суми оплати праці, що включають основну і додаткову заробітну плату, а також інші заохочувальні та компенсаційні виплати (у тому числі в натуральній формі), які підлягають обкладенню прибутковим податком з громадян	0,5 % - від суми оплати праці найманих працівників, заробітна плата яких нижча прожиткового мінімуму, встановленого для працездатної особи; 1,0 % - від суми оплати праці найманих працівників, заробітна плата яких вища прожиткового мінімуму, встановленого для працездатної особи 0,25 % - від суми оплати праці найманих працівників-інвалідів, які працюють на підприємствах і в організаціях товариств УТОГ і УТОС		

Страхуванню на випадок безробіття підлягають особи, які працюють на умовах трудового договору (контракту), включаючи тих, які проходять альтернативну (невійськову) службу, а також тих, які працюють неповний робочий день або неповний робочий тиждень, та на інших підставах, передбачених законодавством про працю.

Особа набуває статусу застрахованої особи з дня укладання трудового договору, з цього дня починається сплата страхових внесків. Сплата страхових внесків припиняється з дня розірвання трудового договору.

Роботодавець набуває статусу платника страхових внесків до Фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування України на випадок безробіття з дня реєстрації. Роботодавець зобов'язаний:

- зареєструватися у виконавчій дирекції Фонду за місцем свого знаходження як платник страхових внесків у 10-денний строк з дня отримання ним свідоцтва про державну реєстрацію суб'єкта підприємницької діяльності або з дня укладення трудового договору з найманим працівником;

- своєчасно та в повному розмірі сплачувати страхові внески;

- надавати виконавчій дирекції Фонду відомості в установленому порядку про:

- прийняття на роботу працівників;

- заробітну плату працівників, використання робочого часу тощо;

- плату страхових внесків, у тому числі застрахованими особами;

- ліквідацію чи реорганізацію підприємства, установи, організації, зміну юридичної адреси.

Особам, які підлягають страхуванню на випадок безробіття, видається свідоцтво про загальнообов'язкове державне соціальне страхування, яке є єдиним для всіх видів соціального страхування.

Порядок видачі та зразок свідоцтва про загальнообов'язкове державне соціальне страхування затверджуються Кабінетом Міністрів України.

Страхуванню на випадок безробіття не підлягають:

- працюючі пенсіонери та особи, в яких відповідно до законодавства України виникло право на пенсію;

- іноземці та особи без громадянства, які тимчасово працюють за наймом в Україні, якщо інше не передбачено міжнародними договорами України, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України.

Роботодавці та застраховані особи сплачують страхові внески один раз на місяць в день одержання роботодавцями в установах банків коштів на оплату праці.

Якщо роботодавці несвоєчасно чи не в повному обсязі сплачують страхові внески, до них застосовуються санкції.

Механізм функціонування внесків на обов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття представлено в таблиці 7.7.



Таблиця 7.7. Механізм функціонування внесків на обов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття

Суб'єкти	Показники для розрахунку	Ставка	Термін сплати	Вид звітності та термін її подання
Страховальник (роботодавець або фізичні особи)	Суми фактичних витрат на оплату праці найманих працівників, що включають витрати на виплату основної і додаткової заробітної плати, інші заохочувальні і компенсаційні виплати, у тому числі в натуральній формі, які підлягають обкладенню податком на доходи з фізичних осіб	1,6 % - від суми фактичних витрат на оплату праці найманих працівників, грошового забезпечення військовослужбовців, виплату доходу (прибутку) за договорами цивільно-правового характеру, що підлягають оподаткуванню ПДФО; 0,6 % - від суми оплати праці найманих працівників	У день, встановлений для отримання в установі банку коштів на оплату праці; У день перерахування підприємством коштів на особові рахунки; Не пізніше наступного дня після виплати підприємством коштів на оплату праці з виручки від реалізації продукції (наданих послуг)	Розрахункова відомість про нарахування і перерахування страхових внесків до Фонду ЗДСС України на випадок безробіття до центру зайнятості за місцем реєстрації платника – щоквартально: 10 квітня, 10 липня, 10 жовтня, річна - 15 січня

## **7.5. Внески на обов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності**

Закон України від 23 вересня 1999 р. № 1105-XIV “Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності”, відповідно до Конституції України та Основ законодавства України про загальнообов'язкове державне соціальне страхування, визначає правову основу, економічний механізм та організаційну структуру загальнообов'язкового державного соціального страхування громадян від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які призвели до втрати працездатності або загибелі застрахованих на виробництві.

Страхування від нещасного випадку є самостійним видом загальнообов'язкового державного соціального страхування, за допомогою якого здійснюється соціальний захист, охорона життя та здоров'я громадян у процесі їх трудової діяльності.

Суб'єктами страхування від нещасного випадку є застраховані громадяни, а в окремих випадках - члени їх сімей та інші особи, страхувальники та страховик.

*Застрахованою* є фізична особа, на користь якої здійснюється страхування.

*Страхувальниками* є роботодавці, а в окремих випадках - застраховані особи. Страховик - Фонд соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань України (далі - Фонд соціального страхування від нещасних випадків).

Об'єктом страхування від нещасного випадку є життя застрахованого, його здоров'я та працездатність.

Роботодавець як страхувальник зобов'язаний:

- своєчасно реєструватися у Фонді соціального страхування від нещасних випадків;

- своєчасно та повністю сплачувати в установленому порядку страхові внески до Фонду соціального страхування від нещасних випадків;

- інформувати робочий орган виконавчої дирекції Фонду соціального страхування від нещасних випадків:

- а) про кожний нещасний випадок або професійне захворювання на підприємстві;

- б) про зміну технології робіт або виду діяльності підприємства для переведення його до відповідної групи тарифів небезпеки;

- в) не пізніше як за два місяці - про ліквідацію підприємства;

- щорічно подавати робочому органу виконавчої дирекції Фонду соціального страхування від нещасних випадків відомості про чисельність працівників, річну суму заробітної плати, річний фактичний обсяг реалізованої продукції (робіт, послуг), кількість нещасних випадків і професійних захворювань на підприємстві за минулий календарний рік;

- безоплатно створювати всі необхідні умови для роботи на підприємстві представників Фонду соціального страхування від нещасних випадків;

Механізм функціонування внесків на обов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності представлено в табл. 7.8.

Розміри страхових внесків страхувальників обчислюються:

для роботодавців - у відсотках до сум фактичних витрат на оплату праці найманих працівників, що включають витрати на виплату основної та додаткової заробітної плати, на інші заохочувальні і компенсаційні виплати, у тому числі в натуральній формі, що визначаються відповідно до Закону України "Про оплату праці", які підлягають обкладенню прибутковим податком з громадян;

для добровільно застрахованих осіб - у відсотках до мінімальної заробітної плати.

Страхові внески нараховуються в межах граничної суми заробітної плати (доходу), що встановлюється Кабінетом Міністрів України та є розрахунковою величиною при обчисленні страхових виплат.

Розмір страхового внеску залежить від класу професійного ризику виробництва, до якого віднесено підприємство, знижки до нього (за низькі рівні травматизму, професійної захворюваності та належний стан охорони праці) чи надбавки (за високі рівні травматизму, професійної захворюваності та неналежний стан охорони праці).

Розрахунок розміру страхового внеску для кожного підприємства провадиться Фондом соціального страхування від нещасних випадків відповідно до Порядку визначення страхових тарифів для підприємств, установ та організацій на загальнообов'язкове соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, що затверджується Кабінетом Міністрів України.

Страхувальник здійснює страховий внесок у Фонд соціального страхування від нещасних випадків у порядку і у строки, які визначаються страховиком.

Таблиця 7.8. Механізм функціонування внесків на обов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності

Суб'єкти	Показники для розрахунку	Ставка	Термін сплати	Вид звітності та термін її подання
Роботодавці	Суми фактичних витрат на оплату праці найманих працівників, що включають витрати на виплату основної і додаткової заробітної плати, інші заохочувальні і компенсаційні виплати, у тому числі в натуральній формі, які підлягають обкладанню прибутковим податком з громадян	У відсотках до об'єкту оподаткування згідно із законодавством	Юридичним и особами: - щомісяця, одночасно з отриманням коштів на оплату праці в установах банків; - не пізніше наступного дня після виплати коштів на оплату праці з готівкової виручки	Звіт за формою №4 – ФСС ТВП про нарахування та перерахування страхових внесків і витрачання коштів фонду подається щоквартально до 20.04; 20.07; 20.10; до 25.01 року наступного за звітним
Особи, які беруть участь у соціальному страхуванні на добровільних засадах	Законодавчо встановлений розмір мінімальної середньомісячної заробітної плати		В строки, передбачені для сплати цими особами податків, але не пізніше 3 - х місяців з дня подачі заяви про страхування в робочій орган виконавчої дирекції Фонду	

## Питання для самоконтролю

1. Хто є платниками внесків на обов'язкове державне пенсійне та соціальне страхування?
2. Назвіть ставки збору на обов'язкове державне пенсійне та соціальне страхування ?
3. Яким чином здійснюється реєстрація платників?
4. Який порядок обчислення і строки сплати збору на обов'язкове державне пенсійне та соціальне страхування?
5. Як здійснюється визначення боргу (недоїмки) зі сплати збору на обов'язкове державне пенсійне та соціальне страхування?
6. Який порядок нарахування та погашення пені?
7. Який порядок застосування штрафних санкцій?
8. Яку звітність заповнюють платники Пенсійного Фонду та соціального страхування?
9. Як здійснюється контроль за сплатою внесків?
10. Які обов'язки платників внеску?
11. Дайте визначення податку на доходи з фізичних осіб.
12. У чому полягають принципи оподаткування доходів фізичних осіб?
13. Які критерії визначення платників податку на доходи з фізичних осіб?
14. Механізм обчислення податку з доходів фізичних осіб.
15. Як визначається об'єкт оподаткування при нарахуванні доходів у будь – яких не грошових формах?
16. Склад загального місячного оподатковуваного доходу.
17. Які доходи не підлягають відображенню в річній податковій декларації ?
18. Назвіть ставки податку з доходів фізичних осіб від виду доходу.
19. Як оподатковується заробітна плата податком з доходів фізичних осіб?
20. У чому сутність податкового кредиту?
21. Чому платник має право на зменшення загального місячного оподатковуваного доходу?
22. Який встановлено розмір податкової соціальної пільги на 2004 рік?
23. Умови отримання податкової соціальної пільги.
24. Дайте визначення податковим агентам.
25. Які є форми звітності та терміни подання, що подають податкові агенти?
26. Охарактеризуйте звітність стосовно податку з доходів фізичних осіб.

## **Тема 8. ОСОБЛИВОСТІ ПОДАТКОВОГО ОБЛІКУ ТА ЗВІТНОСТІ СУБ'ЄКТІВ МАЛОГО ПІДПРИЄМНИЦТВА**

### **План**

8.1. Податковий облік та звітність суб'єктів малого підприємництва – юридичних осіб

8.2. Податковий облік та звітність суб'єктів малого підприємництва – фізичних осіб

Спрощена система оподаткування, обліку і звітності суб'єктів малого підприємництва, яка передбачає сплату єдиного податку, є сьогодні найпоширенішою з альтернативних систем оподаткування. Перехід на єдиний податок в Україні започаткований з 1 січня 1999 року.

Законодавчу базу єдиного податку складають:

Закон України «Про державну підтримку малого підприємництва» від 19 жовтня 2000 року № 2063-III [9], який містить визначення суб'єктів малого підприємництва, принципи та засоби їх державної підтримки, включаючи можливість застосування спрощеної системи оподаткування;

Указ Президента України від 28 червня 1999 року № 746/99 „Про внесення змін в Указ Президента України від 03.07.98 р. №727/98 „Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва” [14], який набрав сили з 19.09.99 р. і застосовується зараз.

Крім цих законодавчих актів, сьогодні діють інші нормативно-правові акти, які роз'яснюють порядок застосування спрощеної системи оподаткування, обліку і звітності. Однак, головною проблемою цієї системи оподаткування залишається те, що вона не узгоджена з діючими законами в сфері оподаткування. Проект відповідного закону Верховною Радою України дотепер не затверджено.

Єдиний податок відноситься до загальнодержавних податків, хоча він відсутній в переліку загальнодержавних податків і зборів, наведеному в Законі України “Про систему оподаткування ” [11]. Єдиний податок сплачується суб'єктами малого підприємництва за рахунок власних коштів і включається в ціну товару на стадії виробництва у виробників незалежно від фінансового й майнового стану платників. Так як єдиний податок стягується саме в момент виникнення доходу, а не при його використанні, то за економічним змістом об'єкта оподаткування він відноситься до податків на доходи. Він поєднує ознаки прямого і непрямого оподаткування.

### **8.1. Податковий облік та звітність суб'єктів малого підприємництва – юридичних осіб**

Перехід на спрощену систему оподаткування для юридичних осіб – суб'єктів підприємницької діяльності – можливий з будь-якого податкового періоду, а для єдиного податку тривалість податкового періоду дорівнює

кварталу. Таким чином, протягом року існує чотири дати, з яких можна перейти на спрощену систему оподаткування: 1 січня, 1 квітня, 1 липня і 1 жовтня.

Рішення про перехід на спрощену систему оподаткування, обліку та звітності може бути прийняте не більше одного разу за календарний рік.

Для переходу на спрощену систему оподаткування суб'єкт малого підприємництва подає письмову заяву до органу державної податкової служби за місцем державної реєстрації. Суб'єкт малого підприємництва - юридична особа обов'язково зазначає, яку ставку єдиного податку ним обрано.

Зареєстровані в установленому порядку новостворені суб'єкти підприємницької діяльності мають право перейти на спрощену систему оподаткування, обліку та звітності з того кварталу, в якому здійснено їх державну реєстрацію. Новостворені та зареєстровані платники єдиного податку сплачують його за повний місяць, з якого розпочали діяльність.

З метою переходу на єдиний податок, юридична особа подає письмову заяву встановленого зразка до органу державної податкової служби за місцем реєстрації із зазначенням ставки податку. Заява подається не пізніше ніж за 15 днів до початку наступного звітного (податкового) періоду (кварталу). Перехід на спрощену систему оподаткування за єдиним податком можливий лише за умови сплати всіх встановлених податків і обов'язкових платежів, термін сплати яких настав на дату подання заяви.

Ті суб'єкти малого підприємництва, які вже застосовують спрощену систему оподаткування, щорічно продовжують свій статус, подаючи відповідну заяву в орган державної податкової служби за місцем реєстрації.

Орган державної податкової служби протягом 10 днів з моменту подання заяви має видати Свідоцтво про право сплати єдиного податку, а в разі негативного результату платнику надається вмотивоване рішення щодо відмови у його видачі в письмовій формі. Строк дії Свідоцтва – 1 рік. Тобто, останнім днем подання заяви при переході на єдиний податок з I кварталу є 16 грудня попереднього року, з II кварталу – 16 березня, з III кварталу – 15 червня і з IV кварталу – 15 вересня.

Строк дії Свідоцтва – 1 рік (в межах календарного року). Після закінчення строку дії, Свідоцтво необхідно повернути до відповідного органу податкової служби, незалежно яке рішення прийняв суб'єкт малого підприємництва: далі сплачувати чи відмовитися від сплати єдиного податку.

Відмову від застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності і повернення до раніше встановленої системи оподаткування суб'єкти малого підприємництва можуть здійснювати з початку наступного звітного (податкового) періоду (кварталу) у разі подання відповідної заяви до органів державної податкової служби не пізніше ніж за 15 днів до закінчення попереднього звітного (податкового) періоду (кварталу).

Повернення на звичайну систему оподаткування може здійснюватися за ініціативою платника або у зв'язку із порушенням законодавчих вимог до платників єдиного податку.

У першому випадку підставою для скасування статусу платника єдиного податку є заява про відмову від спрощеної системи оподаткування, яка

подається в строки, встановлені для заяви на застосування єдиного податку, але форма цієї заяви нормативними актами не регламентована.

У другому випадку перехід на звичайну систему оподаткування є своєрідною санкцією за порушення вимог, встановлених для платників єдиного податку. Так, підставою для обов'язкового повернення на звичайну систему оподаткування може бути: перевищення граничного обсягу виручки від реалізації, здійснення бартерної операції, тощо.

Будь-яке повернення зі спрощеної системи оподаткування може бути здійснене тільки з початку календарного кварталу, наступного за прийняттям відповідного рішення або порушення умов застосування спрощеної системи. Тобто при зміні системи оподаткування (незалежно від напрямку цієї зміни) має дотримуватися принцип незмінності умов оподаткування протягом квартального податкового періоду.

Суб'єкти малого підприємництва – юридичні особи, які застосовують спрощену систему оподаткування, обліку та звітності, зобов'язані вести Книгу обліку доходів і витрат суб'єкта малого підприємництва – юридичної особи, в якій у хронологічній послідовності на підставі первинних документів здійснюються записи про операції, що відбулися у звітному (податковому) періоді [28].

Книга обліку доходів і витрат ведеться суб'єктами підприємницької діяльності - фізичними особами, оподаткування доходів яких здійснюється згідно із законодавством з питань оподаткування суб'єктів малого підприємництва (у тому числі шляхом отримання свідоцтва про сплату єдиного податку), а також особами, які мають пільговий торговий патент для продажу товарів (крім підакцизних) (надання послуг) відповідно до законодавства з питань патентування деяких видів підприємницької діяльності, якщо такі особи не є платниками податку на додану вартість.

Пронумерована і пронумерована книга реєструється в органі державної податкової служби за місцем державної реєстрації суб'єкта підприємницької діяльності.

До органу реєстрації подається належним чином оформлений примірник книги разом із заявою про її реєстрацію, у якій зазначаються:

- найменування, місцезнаходження, банківські реквізити, ідентифікаційний код - для юридичної особи;
- прізвище, ім'я, по батькові, паспортні дані, місце проживання, ідентифікаційний номер платника податків та інших обов'язкових платежів - для фізичної особи;
- номер та дата видачі суб'єкту підприємницької діяльності свідоцтва про сплату єдиного податку або номер, дата видачі та термін дії пільгового торгового патенту.

Книга реєструється безоплатно протягом двох робочих днів з дати подання зазначених документів. На титульному аркуші книги зазначаються загальна кількість сторінок, відомості про орган реєстрації, дата реєстрації та номер запису в журналі обліку зареєстрованих книг. Ці відомості засвідчуються підписом посадової особи, яка провела реєстрацію, та скріплюються печаткою органу реєстрації.

Суб'єктом підприємницької діяльності до книги заносяться такі відомості:

- порядковий номер запису;



⌊ дата здійснення операції, пов'язаної з проведеними витратами і/або отриманим доходом;

⌊ сума витрат за фактом їх здійснення, в тому числі заробітна плата найманого працівника;

⌊ сума вартості товарів, отриманих для їх продажу (надання послуг);

⌊ сума виручки від продажу товарів (надання послуг) - з підсумком за день.

Книга зберігається у суб'єкта підприємницької діяльності протягом 3 років після виконання останнього запису.

У графі 1 відображається № операції.

У графі 2 відображається дата та номер банківського або касового документа.

У графі 3 "Сума виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)" відображається сума доходів, отриманих від виробництва та продажу продукції (товарів, робіт, послуг).

У графі 4 "Сума виручки від реалізації основних фондів" відображається різниця між сумою, отриманою від реалізації цих основних фондів, та їх залишковою вартістю на момент продажу.

У графі 5 "Позареалізаційні доходи та виручка від іншої реалізації" відображаються суми, фактично отримані суб'єктом підприємницької діяльності на розрахунковий (поточний) рахунок та в касу від інших операцій (фінансовий результат від продажу цінних паперів, малоцінних швидкозношуваних предметів, матеріалів, палива, орендна плата, проценти, грошові кошти, отримані у вигляді безповоротної фінансової допомоги, кредиторська заборгованість, щодо якої минув строк позовної давності, а також дивіденди, якщо вони не були оподатковані у джерела виплати.

У графі 6 "Загальна сума виручки та позареалізаційних доходів" відображаються всі надходження, отримані на розрахунковий (поточний) рахунок та в касу суб'єктом малого підприємництва від продажу продукції (товарів, робіт, послуг), майна, включаючи основні фонди, які належать суб'єкту малого підприємництва й реалізовані у звітному (податковому) періоді, позареалізаційні доходи та виручка від іншої реалізації

У графах 3, 4, 5, 6 не включаються до складу виручки (доходу) суми акцизного збору.

У графі 7 "Загальна сума витрат, здійснених у зв'язку з веденням господарської діяльності" відображається фактична сума витрат, проведених з розрахункового (поточного) рахунку та каси підприємства, у зв'язку з продажем продукції (товарів, робіт, послуг), здійсненням фінансових операцій, а також від іншої діяльності.

Суб'єкт малого підприємництва щомісячно підбиває підсумки з 3 до 7 граф наростаючим підсумком з початку року.

На останній сторінці вказується кількість сторінок, що є в Книзі, запис про це завіряється підписом керівника, печаткою суб'єкта малого підприємництва та печаткою органу державної податкової служби, де зареєстрований суб'єкт малого підприємництва.

Якщо сторінки в Книзі обліку доходів і витрат закінчилися, то суб'єкт малого підприємництва повинен завести нову Книгу обліку доходів і витрат,

при цьому дата першого запису в новій Книзі повинна припадати на день, наступний за останнім днем запису, зробленим у Книзі, яка велась раніше.

З точки зору методології справляння єдиного податку виникають сумніви щодо доцільності ведення податкового обліку юридичних осіб – суб'єктів малого підприємництва – саме в тій формі, що затверджує Державна податкова адміністрація України [43].

По-перше, позареалізаційні доходи не передбачені в базі оподаткування, а виручка від іншої реалізації надходить на банківський рахунок або в касу платника єдиного податку і повинна враховуватися в графі 3 Книги обліку доходів та витрат. Тобто графи Книги не відбивають встановлений законодавством порядок формування бази оподаткування, а ретельне виконання Порядку заповнення Книги призведе до подвійного обліку (в графі 6) частини виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг).

До того ж будь які нормативні акти або рекомендації щодо порядку відображення в Книзі витрат, здійснених у зв'язку з веденням господарської діяльності, до цього часу відсутні. Специфіка єдиного податку не дозволяє застосовувати в цьому випадку методик ведення обліку витрат, що застосовується в оподаткуванні прибутку або в прибутковому податку з громадян. Внаслідок цього, не буде помилкою віднесення до витрат суб'єкта малого підприємництва витрат подвійного призначення у випадку невиконання спеціальних вимог (наприклад, витрати на рекламу або на професійну підготовку та перепідготовку кадрів можуть включатися у витрати підприємства без будь яких обмежень).

Ще одне питання, що стосується обліку витрат полягає в тому, що на платників єдиного податку не поширюється дія норм Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” [6], а термін «господарська діяльність», з якою мають бути зв'язані ці витрати, визначений в ст. 1 цього законодавчого акту (хоча практичне його застосування виходить далеко за межі податку на прибуток підприємств).

Крім Книги обліку доходів та витрат суб'єкт малого підприємництва - юридична особа зобов'язана вести ще й касову книгу.

За результатами господарської діяльності за звітний (податковий) період (квартал) суб'єкти малого підприємництва - юридичні особи подають до органу державної податкової служби до 20-го числа місяця, наступного за звітним (податковим) періодом, розрахунки про сплату єдиного податку [29], акцизного збору і, в разі обрання ними єдиного податку за ставкою 6 відсотків, розрахунок про сплату податку на додану вартість, а також платіжні доручення про сплату єдиного податку за звітний період з відміткою банку про зарахування коштів.

У рядку 1 "Середньооблікова чисельність працюючих" відображається середньооблікова чисельність працюючих для суб'єктів малого підприємництва, яка визначається за методикою, затвердженою органами статистики, з урахуванням усіх його працівників, у тому числі тих, що працюють за договорами та за сумісництвом, а також працівників представництв, філіалів, відділень та інших відособлених підрозділів.

У рядку 2 "Виручка від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) без урахування акцизного збору" відображається сума коштів, отриманих на розрахунковий рахунок або (та) в касу суб'єкта малого підприємництва.

У рядку 3 "Виручка від реалізації основних фондів" відображається виручка, отримана суб'єктом малого підприємництва, у разі здійснення операцій з продажу основних фондів, яка визначається як різниця між сумою, отриманою від реалізації цих фондів, та їх залишковою вартістю на момент продажу.

У рядку 4 "Усього виручка від реалізації" відображається загальна сума коштів, отримана на розрахунковий рахунок або (та) в касу суб'єкта малого підприємництва з урахуванням коштів, отриманих від реалізації основних фондів.

У рядку 5 "Сума єдиного податку за ставкою ( )" відображається сума єдиного податку, яку необхідно сплатити не пізніше 20 числа місяця, що настає за звітним (податковим) періодом, за ставкою, самостійно вибраною платником податку, відповідно до чинного законодавства України.

У рядку 6 "Внески, нараховані на суму дивідендів" відображається сума внесків, які платник єдиного податку зобов'язаний при виплаті дивідендів нараховувати та сплачувати до бюджету, до якого зараховується єдиний податок, за правилами, установленими підпунктом 7.8.2 пункту 7.8 статті 7 Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" (із змінами і доповненнями).

У рядку 7 "Сума самостійно виявлених помилок за результатами минулих податкових періодів" відображається сума заниженого податкового зобов'язання (з позитивним значенням) або сума завищеного податкового зобов'язання (з від'ємним значенням), самостійно нарахована платником єдиного податку у зв'язку з виправленням помилки.

У рядку 8 "Податкові зобов'язання до сплати" відображається скоригована (виправлена) сума податкового зобов'язання, яку необхідно сплатити платнику єдиного податку за звітний податковий період з урахуванням суми самостійно виявленої помилки за результатами минулих податкових періодів.

У рядку 9 "Сума штрафу, самостійно нарахована у зв'язку з виправленням помилки" відображається сума штрафу, самостійно нарахованого платником єдиного податку

Показники, відображені у рядках 1-9, заповнюються в графах 3-6 поквартально із збереженням даних за минулі звітні періоди (квартали). У графі 7 відображається сума показників, зазначених у графах 3-6.

У нижній частині Розрахунку за результатами камеральної перевірки службова особа ДПІ (ДПА) робить відмітку про виявлені або невиявлені порушення (помилки) і в разі виявлення порушень складає відповідний акт.

Строки подання податкової звітності та перерахування податку, встановлені Указом [14] не відповідають загальним правилам встановлення таких строків За Законом України "Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами" [12].

При поданні звітності до податкових органів суб'єкт малого підприємництва повинен мати при собі Свідоцтво про право сплати єдиного податку.

## **8.2. Податковий облік та звітність суб'єктів малого підприємництва – фізичних осіб**

Фізичні особи, які відповідають критеріям платників єдиного податку мають право перейти на спрощену систему оподаткування, обліку та звітності виключно на добровільних засадах один раз протягом календарного року з початку будь якого кварталу. Новостворені підприємці можуть перейти на єдиний податок з того кварталу, в якому здійснена державна реєстрація, подавши заяву при постановці на облік.

Підставою для переходу на єдиний податок є заява, яку він подає у письмовій формі до органу державної податкової служби. Строк подання заяви – такий же, як і для юридичних осіб – не пізніше ніж за 15 календарних днів до початку кварталу, з якого він обирає оподаткування доходів за спрощеною системою.

У заяві, крім об'єктивної інформації про громадянина – підприємця, зазначаються відомості про: види діяльності, які будуть здійснюватися в роботі за спрощеною системою оподаткування; місце здійснення підприємницької діяльності; обсяг виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) з початку календарного року. У випадку, коли перехід на єдиний податок здійснюється з початку року, то вказується розмір виручки за попередній рік; чисельність працівників, з якими укладено трудові угоди, що передбачають оплату їх праці не нижче мінімального розміру заробітної плати на день складання заяви.

При подачі заяви одночасно подається квитанція про сплату податку не менш, ніж за календарний місяць.

Орган державної податкової служби за місцем державної реєстрації суб'єкта підприємницької діяльності – фізичної особи – за наявності платіжного документа про сплату єдиного податку зобов'язаний протягом десяти робочих днів після отримання заяви безоплатно видати Свідоцтво або надати письмову мотивовану відмову. На кожного найманого робітника видаються Довідки про трудові відносини фізичної особи з громадянином-підприємцем. Свідоцтво може бути видане на той термін, що вказується громадянином – підприємцем в заяві, але в межах календарного року.

Відповідно до діючого законодавства, Свідоцтво, а також Довідка про трудові відносини фізичної особи з платником єдиного податку повинні знаходитися на робочому місці платника або найманого працівника та пред'являтися представникам контролюючих органів, які мають відповідні функціональні повноваження на здійснення перевірки.

У випадку коли фізична особа – суб'єкт малого підприємництва – здійснює декілька видів підприємницької діяльності, для яких встановлено різні ставки єдиного податку, нею отримується одне свідоцтво і сплачується єдиний податок, що не перевищує встановленої максимальної ставки. Це правило застосовується незалежно від того, де здійснюється ця підприємницька діяльність: в межах адміністративно-територіальної одиниці чи на всій території України.

Податковий облік у фізичних осіб має певну специфіку, яка визначається відсутністю прямого зв'язку кінцевих результатів діяльності підприємця з розміром його податкових зобов'язань. Внаслідок цього інформація податкового обліку та

звітності фізичної особи може бути використана лише для контролю за дотриманням ним встановлених обмежень щодо виду діяльності, обсягів виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) та кількості найманих працівників.

Для визначення результатів власної підприємницької діяльності платник єдиного податку використовує Книгу обліку доходів і витрат, записи в якій ведуться на підставі хронологічного відображення здійснених господарських і фінансових операцій.

Статтею 4 Указу [14] передбачено, що форма книги обліку доходів та витрат, які підлягають оподаткуванню відповідно до цього Указу, і порядок її ведення суб'єктами малого підприємництва, які застосовують спрощену систему оподаткування, обліку та звітності, встановлюються Державною податковою адміністрацією України.

Виходячи з цієї норми, ДПАУ рекомендувало використовувати для визначення результатів власної підприємницької діяльності Книгу обліку доходів і витрат. Записи в Книгу заносяться в порядку здійснення операцій, тобто в хронологічному порядку, причому періодичність здійснення цих записів (щодня, раз на тиждень і т.п.) чинними нормативними документами не встановлена, хоча на практиці податківці вимагають заповнювати її щоденно.

У Книзі зазначаються:

- період обліку,
- кількість виготовленої продукції,
- витрати на виробництво, кількість проданої продукції,
- ціна продажу продукції,
- сума виручки та доходу,
- чистий дохід.

Суми виручки від реалізації і витрат відображаються в Книзі обліку доходів і витрат платника єдиного податку тільки в сумарному вираженні, без позначення кількісних показників та найменувань.

Суб'єкт підприємницької діяльності – фізична особа має скласти Звіт суб'єкту підприємницької діяльності – фізичної особи.

У Звіті зазначають:

- вид підприємницької діяльності;
- фактична чисельність працівників;
- сума фактично сплаченого єдиного податку,
- обсяг виручки від реалізації товарів робіт наростаючим підсумком.

Для платників єдиного податку – фізичних осіб – встановлений квартальний податковий період, який одночасно є й звітним періодом. Тобто періодичність подання звітності – один квартал. Звіт представляється в органи державної податкової служби протягом п'яти днів після закінчення звітного періоду.

Цей термін затверджений ДПАУ. Указом [14] він не визначений, до того ж він явно суперечить загальним принципам подання податкових декларацій, встановленим Законом України “Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами ” [12], відповідно до ст. 4.1.4 якого квартальному податковому періоду відповідає 40-денний термін подання податкової декларації).

## СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ

1. Конституція України // Відомості Верховної ради України. – 1996. – С. 381 – 418.
2. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIY //Офіційний вісник України. – 1999. – N 33. – Ст. 1706.
3. Закон України “Про систему оподаткування” // Відомості Верховної Ради України. – 1997. – №16.
4. Закон України “Про державну податкову службу в Україні” в редакції Закону № 3813-12 від 24.12.94 // Відомості Верховної Ради України. – 1994. – №15.
5. Закон України “Про порядок погашення зобов’язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами” від 21 грудня 2000 р. № 2181-III // Урядовий кур’єр. – 2001. – 21 лютого.
6. Закон України про оподаткування прибутку підприємств” (в редакції Закону України від 22 травня 1997 року № 283/97-ВР) / В кн. Податкове законодавство України. Бібліотека офіційних видань. – К.: Парламентське вид., 1998. – С. 50 – 111.
7. Закон України “Про податок на додану вартість” від 3 грудня 1997 року № 168/97 (зі змінами і доповненнями) / В кн.. Податкове законодавство України. Бібліотека офіційних видань. – К.: Парламентське вид., 1998. – С. 112 –134.
8. Закон України “Про податок з доходів фізичних осіб” від 22.05.2003 р., № 889-IV. // [www.liga.kiev.ua](http://www.liga.kiev.ua)
9. Закон України «Про збір на обов'язкове державне пенсійне страхування» від 26.06.97 р. № 400/97-ВР. // // [www.liga.kiev.ua](http://www.liga.kiev.ua)
10. Закон України «Про розмір внесків на деякі види загальнообов'язкового державного соціального страхування» від 11.01.2001 р. № 2213-III // [www.liga.kiev.ua](http://www.liga.kiev.ua)
11. Закон України «Про страхові тарифи на загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності» від 22.02.2001 р. № 2272-III // [www.liga.kiev.ua](http://www.liga.kiev.ua)
12. Брызгалин А. В. Налоговый учёт. Анализ взаимодействия и противоречий налогообложения и бухгалтерского учёта / А. В. Брызгалин, В. Р. Берник, А. Н. Головкин, Е. В. Демешева. – М.: Аналитика–Пресс, 2003. – 112 с.
13. Гарасим П. М. Податковий облік і звітність на підприємствах: Підручник. / П. М. Гарасим, Г. П. Журавель, П. Я. Хомин – К.: ВД “Професіонал”, 2004. – 448 с.
14. Голов С.Ф. Управлінський облік: Підручник. – К.: Лібра, 2003. – 704 с.

15. Гусакова О. С. Податковий облік: Навч. посібник. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 360 с.
16. Иванов Ю. Б. Налоговый менеджмент. Учебное пособие / Ю. Б. Иванов, В. В. Карпова, Л. Н. Карпов – Харьков: ИД «ИНЖЭК», 2006. – 436 с.
17. Иванов Ю. Б. Налоговое планирование: принципы, методы, инструментарий: Монография / Ю. Б. Иванов, В. В. Карпова, Л. Н. Карпов – Харьков: ИД «ИНЖЭК», 2006. – 272 с.
18. Иванов Ю. Б. Альтернативні системи оподаткування. Монографія – Харків: Торнадо, 2003. – 516 с.
19. Иванов Ю. Б. Система оподаткування в схемах і таблицях. Частина 1. Загальнодержавні та місцеві податки і збори в Україні: Навчальний посібник. – Х.: ВД "ИНЖЕК", 2004. – 416 с.
20. Иванов Ю. Б. Система оподаткування в схемах і таблицях. Частина 2. Оподаткування фізичних осіб. Частина 3. Податковий менеджмент: Навчальний посібник. – Х.: ВД "ИНЖЕК", 2004. – 304 с.
21. Иванов Ю. Б. Податкове рахівництво: Конспект лекцій. / Ю. Б. Иванов, О. Є. Найдено. – Х.: Вид ХНЕУ, 2007. – 112 с.
22. Копил В. Взаємозв'язок податкового та бухгалтерського обліку // Вісник податкової служби України. – 2002. – №32. – С. 12 – 15.
23. Лень В.С., Гливенко В.В., Бочок М.П., Иванов Л.П. Бухгалтерська звітність. Підручник за редакцією Лєня В.С. – Чернігів: ЧДТУ, 2005. – 359 с.
24. Нападовська Л. В. Управлінський облік: Підручник. – К.: Книга, 2004. – 544 с.
25. Соколенко В. Бухгалтерській і податковий облік при сплаті єдиного податку у суб'єктів малого підприємництва – юридичних осіб. // Бізнес. Бухгалтерія, право, податки, консультації. – № 38. – С. 67 – 70.
26. Ткаченко Н. М. Податкові системи країн світу та України. Облік і звітність / Н. М. Ткаченко, Т. М. Горова, Н. О. Ільєнко. – Навч. метод. посібник. – К.: Алерта, 2004. – 554 с.
27. Чернелевский Л. М. Податковий облік і контроль /Л. М. Чернелевский, Т. Ю. Редзюк. – Навчальний посібник. – К.: Пектораль, 2004. – 328 с.
28. Указ Президента України "Про внесення змін до Указу Президента України від 3 липня 1998 р. № 727/98 "Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва" від 28 червня 1999 р. № 746/99 // Урядовий кур'єр. – 1999. – 13 липня.
29. Наказ Державної податкової адміністрації України "Про затвердження форми декларації з податку на прибуток підприємства та Порядку її складання" від 29.03.2003 р. № 143 // Офіційний вісник України. – 2003. – N 15. – Ст. 680.

30. Наказ Державної податкової адміністрації України "Про затвердження форми податкової накладної та порядку її заповнення" від 30.05.1997 р. № 165 // Офіційний вісник України. – 1997. - Ст. 66.

31. Наказ Державної податкової адміністрації України "Порядок ведення реєстру отриманих та виданих податкових накладних" від 30.06.2005 р. № 244 // Офіційний вісник України. – 2005. – N 29. – Ст. 1727.

32. Наказ Державної податкової адміністрації України "Про затвердження форми податкової декларації та Порядку її заповнення і подання" від 30.05.1997 р. № 166 // Офіційний вісник України. – 1997. - Ст. 390.

33. Наказ Державної податкової адміністрації України "Про затвердження форми податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку, і сум утриманого з них податку (ф. N 1ДФ) та Порядку заповнення та подання податковими агентами податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку, і сум утриманого з них податку" від 29 вересня 2003 р., № 451. // [www.liga.kiev.ua](http://www.liga.kiev.ua)

34. Наказ Державної податкової адміністрації України "Про внесення змін до форми Книги обліку доходів і витрат суб'єкта малого підприємництва - юридичної особи та Порядку її ведення" від 12.10.1999 р., №554. // [www.liga.kiev.ua](http://www.liga.kiev.ua)

35. Наказ Державної податкової адміністрації України "Про затвердження форм Розрахунку сплати єдиного податку суб'єктом малого підприємництва - юридичною особою" від 27.06.2003 р., №318. // [www.liga.kiev.ua](http://www.liga.kiev.ua)

36. Наказ Головного архівного управління при Кабінеті Міністрів України "Про затвердження Переліку типових документів" від 20.07.1998 р. № 41 // Офіційний вісник України. – 1998. - N 38. - Ст. 1414.

37. Наказ Міністерства фінансів України "Про затвердження Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку" від 24.05.1995 р. № 88 // [www.liga.kiev.ua](http://www.liga.kiev.ua).

36. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999 р. №87 // [www.liga.kiev.ua](http://www.liga.kiev.ua).

37. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби", затверджене наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92, із змінами та доповненнями. // [www.liga.kiev.ua](http://www.liga.kiev.ua).

38. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 "Запаси", затверджене наказом Міністерства фінансів України від 20.10.99 р. № 246, із змінами та доповненнями. // [www.liga.kiev.ua](http://www.liga.kiev.ua).

39. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Доход», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 29.11.99 р. № 290. // [www.liga.kiev.ua](http://www.liga.kiev.ua).



40. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати", затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.12.99 р. № 318, із змінами та доповненнями. // [www.liga.kiev.ua](http://www.liga.kiev.ua).
41. Брызгалин А. В. Налоговый учёт. Анализ взаимодействия и противоречий налогообложения и бухгалтерского учёта / А. В. Брызгалин, В. Р. Берник, А. Н. Головкин, Е. В. Демешева. – М.: Аналитика–Пресс, 1997. – 112 с.
42. Гарасим П. М. Податковий облік і звітність на підприємствах: Підручник. / П. М. Гарасим, Г. П. Журавель, П. Я. Хомин – К.: ВД "Професіонал", 2004. – 448 с.
43. Ловінська Л.Г., Білоусова О.С. Критичний аналіз розбіжностей бухгалтерського і податкового обліку формування доходів і витрат суб'єктів господарювання в Україні // Наукові праці НДФІ. – 2003. - №3.
44. Ловінська Л.Г. Методологічне, методичне та організаційне забезпечення складання податкової звітності // Фінанси України. – 2004. – №10. – С. 57 – 64.
45. Основи податкового права / Под ред. проф. Н.П. Кучерявенко. – Х.: Легас. – 2003. – 384 с.
46. Панасюк В. М. Податковий облік: Навчальний посібник. / В. М. Панасюк, Є. К. Ковальчук, С. В. Бобрівець. – Тернопіль: Карт-бланш, 2002. – 260 с.
47. Савченко О. Єдиний податок. 7-ме вид., перероб. і доп. – Харків: Фактор, 2001. – 192 с.
48. Ходов Л.Г., Худолеев В.В. Налоги и налогообложение: Учебное пособие для студентов учреждений среднего профессионального образования. — М.: ФОРУМ: ИНФРА-М, 2002. — 304 с.
49. Чернелевский Л. М. Податковий облік і контроль /Л. М. Чернелевский, Т. Ю. Редзюк. – Навчальний посібник. – К.: Пектораль, 2004. – 328 с.
50. Черник Д.Г. Налоги: Учеб. пособие / Д.Г.Черник, М.Ю.Алексеев, О.Н.Болабонова, Н.А.Брусиловская, В.А.Воронков, А.З.Дадашев, О.Л.Демяшова, А.В.Захарова, Е.А.Кирова, Т.В.Князева, В.П.Морозов, В.А.Нестерова, В.А.Пуртов, С.Н.Рагимов; [Под ред. Д.Г.Черник. – М.: Финансы и статистика, 2001. – 656 с.
51. Кокшарова С.М. Податки в Україні. Учбов. посібник . – 2004 р. – СІРА – електронний посібник ([www.sarcpira.biz](http://www.sarcpira.biz)).
52. Карпова В.В. Определение терминов корпоративного налогового менеджмента и налоговой политики на уровне предприятия // Вестник Национального технического университета «ХПИ».- 2004.- № 10.- С. 28 – 32.

**НАВЧАЛЬНЕ ВИДАННЯ**

**Власова Олена Євгенівна**

## **Податковий облік**

Конспект лекцій для студентів 4, 5 курсу денної і заочної форм навчання  
напрямку підготовки 6.030509 «Облік і аудит»  
0501 – «Економіка і підприємництво», спеціальності «Облік і аудит»

*Редактор* О.С. Кравцова

*Верстка* Ю.П. Степась

План 2009, поз. 143 Л

Підп. до друку 02.11.2009	Формат 60x81 1/16	Папір офісний
Друк на ризографі	Умов.-друк. арк. 12,8	
Тираж 50 прим.	Замовл. №	

Видавець і виготовлювач:

Харківська національна академія міського господарства,  
вул. Революції, 12, Харків, 61002

Електронна адреса: rectorat@ksame.kharkov.ua

Свідоцтво суб'єкта видавничої справи: ДК №731 від 19.12.2001