

**В.А. ГАВРИЛЕНКО, докт. екон. наук, проф.,**  
*Донецький національний технічний університет*

## **ПРОБЛЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ ПРИБУТКУ В УМОВАХ НОВОГО ПОДАТКОВОГО КОДЕКСУ УКРАЇНИ**

Дана проблема є дуже актуальною. Це пояснюється багатьма проявами оподаткування прибутку на економічну діяльність як підприємства, так і всього суспільства. По-перше, в тому, що від обґрунтованості і удосконалення оподаткування прибутку в значній мірі залежить наповнення бюджету. По-друге – в системі оподаткування прибутку накопичилося дуже багато протиріч, які потребують їх узгодження, тобто усунення. Ці протиріччя, як показують дослідження, виникають у двомірному підході, щодо формування податкової бази і бухгалтерського обліку доходів, витрат, активів, зобов'язань і капіталу, які у подальшому їх відображенні залишаються не врегульованими. Це призводить до суттєвих помилок у визначенні податку на прибуток, а також до уникнення від його сплати і перекручування фінансової звітності підприємства.

Стан проблеми. Даною проблемою займалися багато окремих вітчизняних вчених [3;4;5;6;7;8;9 і інш.] і наукових установ, рекомендації яких були використані для підготовки Закону України від 22.05.1997р. № 283/97-ВР «Про оподаткування прибутку підприємств», а також ряд положень (стандартів) бухгалтерського обліку в Україні, таких як: П(С)БО-7 «Основні засоби», П(С)БО-9 «Запаси», П(С)БО-10 «Дебіторська заборгованість», П(С)БО-11 «Зобов'язання», П(С)БО-12 «Фінансові інвестиції», П(С)БО-13 «Фінансові інструменти», П(С)БО-14 «Оренда»; П(С)БО-15 «Доходи», П(С)БО-16 «Витрати», П(С)БО-17 «Податок на прибуток» та інші нормативні документи. Однак, слід відмітити, що ці положення (стандарти), які були спрямовані на врегулювання розбіжностей між податковою базою і бухгалтерським обліком, не виконали цих вимог і тому це призвело до виникнення суттєвих протиріч по формуванню витрат по податкам на прибуток і взагалі до перекручування всієї фінансової звітності. Актуальність даної проблеми загострюється і тому, що прийнятий Верховною радою України новий Податковий Кодекс України від 13 грудня 2010р. і введений в дію 01.01.2011р. не тільки не вирішує питань по врегулюванню таких протиріч, але більшою мірою їх загострює. Тобто, новий Податковий Кодекс надає великому бізнесу ще більше можливостей для уникнення від сплати податків, що призведе до ще більшого дефіциту державного бюджету.

Тому, метою даної статті є розкриття природи виникнення протиріч при оподаткуванні прибутку та розробка конкретних рекомендацій по їх усуненню.

Суттєву роль Податковий Кодекс України відіграє на стадії визначення доходів і витрат. При цьому важливо дотримуватися принципу нарахування і відповідності доходів і витрат. Тобто, для визначення фінансового результату звітного періоду, необхідно рівняти доходи звітного періоду з витратами, які здійснені для надходження цих доходів [3, стаття 4].

Зрозуміло, що дотримуватися цього принципу можливо лише на підставі чіткої класифікації усіх операцій по видам діяльності підприємства, яка успішно використовується у бухгалтерському обліку і викладена в Інструкції по використанню плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, яка затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999р. № 291 і зареєстрована в Міністерстві юстиції України 21.12.1999р. № 893/4186. У відповідності до цієї класифікації уся діяльність підприємства здійснюється по п'яти напрямкам: операційна, яка, в свою чергу, підрозділяється на основні і операційні доходи і витрати, та інші операційні доходи і витрати; доходи і витрати від участі у капіталі; інші фінансові доходи і витрати; інші доходи і витрати від звичайної діяльності. Усі операції по указаним видам діяльності чітко регламентовані. Така класифікація дає можливість у бухгалтерському обліку здійснювати контроль за відповідністю доходів і витрат по усім операціям окремих видів діяльності, а також виявити і обґрунтувати непродуктивне збільшення витрат по усім цим операціям, які у податковій базі відносились до постійних різниць і не включались до валових витрат. При цьому слід відмітити, що у новому Податковому Кодексі України, який прийнятий Верховною Радою України, ця класифікація доходів і витрат повністю зруйнована, що дуже ускладнює їх відображення у податковій базі. А тепер докладніше, починаючи з операційної діяльності підприємства. У відповідності до нового Податкового Кодексу України до доходу операційної діяльності відноситься дохід від реалізації товарів, виконаних робіт, наданих послуг і признається у розмірі договірної (контрактної) вартості, але не менше суми компенсації. Що стосується витрат операційної діяльності, то вони визначаються відповідно пунктам 138.4, 138.6 - 138.9, 138.11 статті 138 нового Податкового Кодексу. Витрати операційної діяльності включають: собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг і інші витрати, які визначаються на підставі пунктів 138.2, 138.11 цієї статті і пунктів 140.2 - 140.5 статті 140, статей 142 і 143 і інших статей даного Кодексу. Така трактовка витрат операційної діяльності робить Кодекс незрозумілим і заплутаним, тобто тепер бухгалтер підприємства повинен проводити «науково-дослідну»

діяльність для того, щоб вибрати витрати із цих пунктів. Із яких же частин в дійсності складаються операційні витрати? Відповідно до п.138.1 і п.138.6 - 138.9 витрати операційної діяльності включають собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг, куди входять тільки прямі і інші прямі витрати. І тепер не зрозуміло – відносяться загальновиробничі витрати до виробничої собівартості продукції чи ні (п.138.10.1)? А якщо ці витрати, до введення нового Податкового Кодексу, відносились до собівартості виробленої продукції і так саме до операційних витрат, то чому тепер у цьому Кодексі загальновиробничі витрати не відносяться до операційних (п.138.10.10)? І знову виникає запитання: чому адміністративні витрати (п.138.10.2) і витрати на збут (138.10.3) також не відносяться у цьому Кодексі до операційних? На наш погляд, виключення названих витрат із операційних є дуже великою помилкою, тому що це перешкоджає здійсненню ефективного контролю за відповідністю доходів і витрат по основній діяльності підприємства. До впровадження нового Податкового Кодексу як дохід від реалізації продукції, так і усі названі витрати відносились до операційних і так саме до основної діяльності підприємства. І це було зрозумілим, тому що воно давало можливість слідкувати за відповідністю доходів і витрат по даному виду діяльності. Не зовсім зрозумілим є п.138.7, де сказано, що до втрат у податковій базі відносяться витрати від браку, які складаються із вартості забракованої по технологічним причинам продукції і витрат на виправлення такого технічно неминучого браку на рівні встановлених норм витрат, у випадку реалізації такої продукції. При цьому не зрозуміло, чому до втрат від браку відноситься вся вартість забракованої продукції у кінцевому вимірі? Справа у тому, що втрати від браку залежать від виду браку. По-перше, якщо брак продукції підлягає виправленню повністю, то до втрат такого браку відносяться лише витрати на його виправлення. По-друге, якщо брак не підлягає виправленню, або підлягає частковому виправленню і продукція реалізується по зниженим цінам, то до втрат від браку відносяться збитки від реалізації продукції по зниженим цінам і витрати на його часткове виправлення. І по-третє, якщо у результаті браку продукція підлягає ліквідації, то до втрат від браку відносяться вартість такої продукції, а також витрати на її ліквідацію за від'ємом вартості повернених її частин. У Податковому Кодексі також не сказано, яким чином пропонується відображати в обліку понаднормативні втрати від браку. На нашу думку, їх потрібно відображати у бухгалтерському обліку на рахунку 94 «Інші операційні витрати», як непродуктивні. І тому, їх необхідно відносити до податкової бази. Крім того, новий Податковий Кодекс України ніяк не враховує непродуктивні втрати сировини і основних матеріалів при виробництві продукції. Такі втрати на багатьох підприємствах мають значний інтервал коливання від 2% до 13-15%, тому вони не можуть не враховуватися. Основними причинами великих втрат

сировини і основних матеріалів на промислових підприємствах є не тільки недоліки у технології і організації виробництва, але і крадіжки, тобто штучне виведення їх із обороту у тінь. Це дозволяє штучно підвищити собівартість виробленої продукції і уникнути від сплати податку на прибуток. На нашу думку, необхідно негайно встановити нормативи втрат сировини і основних матеріалів при виробництві продукції і примусити ці підприємства до складання реальних матеріальних балансів, на підставі яких можна визначити понаднормативні втрати матеріальних ресурсів. Рекомендована методика до складання матеріальних балансів для машинобудівних, коксохімічних і металургійних підприємств приведена у науковій монографії [5]. Тепер відносно доходів і витрат по іншим видам діяльності підприємства. У зв'язку з цим є зауваження відносно врегулювання безнадійної і сумнівної заборгованості. Актуальність даного питання дуже велика, тому що на багатьох підприємствах дебіторська заборгованість накопичується у великих розмірах і при цьому продавець не виставляє ніяких позовів до суду по стягненню її з покупців. При цьому, дебіторська заборгованість може використовуватися покупцями як фінансовий інструмент по узгодженню з продавцем для утворення додаткових доходів, як правило тіньових. Тому, як по відношенню продавця, так і покупець повинні бути певні санкції. Тобто, як продавець, так і покупець у таких випадках повинні нести консолідовану відповідальність. У новому Податковому Кодексі таких санкцій по відношенню як до продавця, так і покупця зовсім немає.

Існують певні правила врегулювання дебіторської заборгованості лише для тих випадків, коли платник податку звертається до суду з позовом до стягнення заборгованості з покупця. У такому випадку, платник податку (покупець) повинен зменшити витрати на вартість заборгованості, яка признана судом або по виконавчому надпису нотаріуса [3, п.159.1.2 статті 159]. Якщо у наступних податкових періодах покупець сплатить суму призначеної заборгованості або її частину, то він підвищує витрати на суму такої заборгованості по результатам податкового періоду [3, п.159.1.5. статті 159]. Як видно із наведеного тексту, тут по відношенню до покупця немає ніяких санкцій. Лише при списанні кредиторської заборгованості покупець віднесе її до доходу.

На нашу думку, покупець повинен нести більшу відповідальність. Необхідно, щоб дебітор з самого початку, відносив кредиторську заборгованість до доходу і сплачував податок на протязі усього періоду до її повернення. Тільки такий підхід змусить як продавця, так і покупця не допускати накопичення дебіторської заборгованості.

Не зрозуміло, чому витрати на створення резерву сумнівної заборгованості, навіть у тих випадках, коли продавець товарів не виставляв претензії на цю заборгованість до покупця і не направляв позов до суду, признається витратами з метою оподаткування у сумі безнадійної

дебіторської заборгованості [3, п.138.10.6 статті 138] ? Це, на нашу думку, також робити непотрібно, тому що ці витрати носять непродуктивний характер і є результатом порушень фінансової дисципліни у минулому періоді. Неможливо погодитись також зі змістом п. 138.10.5. статті 138 Податкового Кодексу, де усі фінансові витрати, до яких відносяться витрати на нарахування відсотків при користуванні кредитами і іншими запозиченням, по випущеним облігаціям і фінансової оренди включаються до податкової бази. Справа у тому, що процентні витрати по кредитах і іншим запозиченням можуть виникнути за рахунок накопичення дебіторської заборгованості, яка може використовуватися як фінансовий інструмент для створення тіньових оборотів, неефективного вкладання власних коштів у фінансові інвестиції та на інші потреби, що може призвести до невідповідності грошових коштів для основного виробництва. Тому, розраховані проценти по кредитах, які були взяті на покриття нестачі грошових коштів по цим причинам, неможливо відносити до податкової бази.

Значні претензії можна пред'явити і до відображення витрат по ремонтах основних засобів. У відповідності до п. 146.11. статті 146 Податкового Кодексу, витрати на ремонти у сумі, яка перевищує 10% загальної балансової вартості усіх груп основних засобів, відносяться на підвищення первинної вартості цих основних засобів. А відповідно до п. 146.12 статті 146 Податкового Кодексу, усі витрати на ремонти і покращення об'єктів основних засобів, які не перевищують 10% загальної балансової вартості усіх груп основних засобів, відносяться до витрат того звітного періоду, у якому такі ремонти виникли. У бухгалтерському обліку, усі витрати на ремонти основних засобів у відповідності до П(С)БО – 16 «Витрати» у повному обсязі відносяться до поточних витрат. У теоретичному розумінні такий підхід щодо відображення витрат на ремонти, як у податковій базі, так і в бухгалтерському обліку несе неправомірний характер. Це пояснюється багатьма теоретичними помилками. Перша помилка полягає в тому, що поточні і середні ремонти, які розглядаються в купі з капітальними, у податковій базі відносяться на підвищення первісної вартості основних засобів. Справа в тому, що поточні і середні ремонти не покращують стан основних засобів і відносяться до витрат минулого періоду. Тому вони ніяк не можуть привести до зростання економічних вигід у майбутньому. Це указує на те, що поточні витрати ніяк не можуть бути віднесені до відтворювального процесу, а тому їх неможливо відносити на підвищення вартості основних засобів. Друга помилка стає у тому, що капітальні ремонти частково відносяться до поточних витрат у податковій базі і в повному обсязі у бухгалтерському обліку. Капітальні ремонти на відміну від поточних, відносяться до витрат майбутніх періодів, тому що капітально відремонтована техніка буде працювати декілька років і приносити певний

дохід. Це указує на те, що капітальні ремонти відносяться до відтворювального процесу і підлягають амортизації. Віднесення ж капітальних ремонтів до поточних витрат, призводить до порушення принципу нарахування і відповідності доходів і витрат, наведеного у П(С)БО – 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», по якому доходи звітного періоду потрібно зіставляти з витратами, які здійснюються для надходження цих доходів. Дослідження показують, що такий підхід призведе до того, що у бухгалтерському обліку витрати на ремонти завжди будуть перевищувати їх податкову базу. Це видно із такої формули:

$$\Delta Z_{п.к.рj} = Z_{п.к.рj}^{\Phi} - [0,1\Phi_{о.аj}^{\Phi} + H_{aj}(Z_{п.к.рj}^{\Phi} - 0,1\Phi_{о.аj}^{\Phi})]$$

або

$$\Delta Z_{п.к.рj} = (Z_{п.к.рj}^{\Phi} - 0,1\Phi_{о.аj}^{\Phi})(1 - H_{aj}),$$

де  $\Delta Z_{п.к.р}$  - перевищення витрат по поточним, середнім і капітальним ремонтам у бухгалтерському обліку на відміну від їх податкової бази, для  $j$  – й групи основних засобів, грн.;

$Z_{п.к.рj}^{\Phi}$  - фактичні витрати на поточні, середні і капітальні ремонти  $j$  – й групи основних засобів, які відображаються у бухгалтерському обліку, грн.;

$\Phi_{о.аj}^{\Phi}$  - фактична балансова вартість активної частини основних засобів, грн.;

$[0,1\Phi_{о.аj}^{\Phi} + H_{aj}(Z_{п.к.рj}^{\Phi} - 0,1\Phi_{о.аj}^{\Phi})]$  - витрати на ремонти  $j$  – й групи основних засобів, які відображаються у звітному періоді у податковій базі, грн.

Загальне перевищення витрат на ремонти техніки у бухгалтерському обліку у порівнянні з податковою базою в перетвореному вигляді представлено формулою:

$$\Delta Z_{п.к.р} = \sum_{j=1}^m (Z_{п.к.рj}^{\Phi} - 0,1\Phi_{о.аj}^{\Phi})(1 - H_{aj}),$$

де  $m$  – кількість груп основних засобів, по яким установлюються різні норми амортизації.

У кінцевому вимірі це призводить до штучного створення різниці по витратам на ремонти основних засобів.

Неможливо погодитись також з п.146.11 статті 146 Податкового Кодексу України де сказано, що первісна вартість основних засобів підвищується на суму витрат, які пов'язані з ремонтом і покращенням об'єктів основних засобів.

Це пояснюється тим, що капітальні ремонти здійснюються за рахунок нарахованої амортизації (зносу), як частини первісної вартості. Тому капітальні ремонти техніки, при її введенні у виробництво, знижують знос і підвищують балансову її вартість, а не первісну. Такі операції потрібно відображати проведенням у бухгалтерському обліку:

Кредит рах. 15 «Капітальні інвестиції» на суму капітальних ремонтів;

Дебет рах. 13 «Знос основних засобів».

Таке безпринципове порушення теоретичних положень відтворювального процесу призводить до штучного розбалансування відображення витрат на ремонти основних засобів у бухгалтерському обліку і податкової бази, що негативно впливає на визначення оподаткованого прибутку і податку.

А тепер, що стосується п. 146.12 і п.146.13 статті 146 Податкового Кодексу України, у яких сума перевищення балансової або первісної вартості окремих об'єктів виробничих і невиробничих основних засобів понад доходами при їх реалізації відноситься до витрат платника податку, а також п.146.16 цього ж Податкового Кодексу, у якому платник податку, у випадках ліквідації основних засобів, підвищує витрати на суму залишкової вартості ліквідованого об'єкту, тобто на суму амортизуємої вартості за від'ємом накопиченої амортизації об'єкта, який ліквідується. З таким підходом, віднесення залишкової вартості об'єктів основних засобів при їх реалізації і ліквідації, ніяк неможливо погодитись по багатьом негативним їх проявам. Недоцільність такого підходу пояснюється, по-перше, тими протиріччями, які при цьому виникли. Якщо дотримуватися прийнятого підходу до віднесення залишкової вартості на витрати платника податку, то можна дійти до висновку, що підприємству зовсім не вигідно позбавлятися від застарілих і непотрібних йому основних засобів або здійснювати уцінку, тому що це призведе до виникнення великих збитків і підприємство стане якби банкрутом із-за віднесення на витрати їх завищеної залишкової вартості. В дійсності ситуація з необоротними активами складається зовсім інша. Підприємство при реалізації і ліквідації основних засобів у поточному періоді нічого не витрачає і не несе ніяких значних витрат, за виключенням тих, які пов'язані безпосередньо з даними операціями у вигляді нарахованої заробітної плати робітникам, витрат матеріалів, зносу транспортних і інших засобів, які використовуються при цьому. Що стосується інших витрат, то вони були понесені у минулі періоди у вигляді капітальних інвестицій. Реально ці витрати у поточному періоді носять фіктивний характер, тому що для їх покриття підприємству не потребується ні матеріальних, ні фінансових ресурсів. Виходить, що для підприємства їх величина не має ніякого значення. Крім того, при значних сумах залишкової вартості основних засобів, яка списується на витрати, створюється штучне банкрутство підприємства, яке у реальній дійсності є рентабельним. Для того, щоб більш ґрунтовно відповісти на ці питання необхідно зрозуміти, по-перше, з якої причини виникла залишкова балансова вартість основних засобів при їх реалізації, і, по-друге, як ця причина впливає на формування собівартості продукції? Дослідження у цьому напрямку показали, що основною причиною виникнення завищеної залишкової вартості основних засобів є використання занижених норм

амортизації. Це призвело до формування незначних сум амортизаційних фондів, яких не вистачало для своєчасної заміни зношеної техніки на нову. Підприємства змушені замість впровадження нової техніки займатися капітальними ремонтами, тобто використовувати «частковий» спосіб відтворення основних засобів, який призвів до високого рівня їх зносу і різкого зростання собівартості продукції. Тому, відносити залишкову вартість основних засобів знову на витрати ніяк неможливо, бо це може привести до штучного підвищення витрат і перекручування звітності про фінансові результати, а також до уникнення з боку підприємців від сплати податку на прибуток. Доцільно у такому випадку, залишкову вартість основних засобів при їх реалізації і ліквідації, а також їх уцінці, відносити на зменшення додаткового капіталу, що відображається таким проведенням:

Кредит рах. 10 «Основні засоби» на суму залишкової їх вартості або уцінки;

Дебет рах. 423 «Дооцінка основних засобів», а при його нестачі Дебет рах. 43 «Резервний капітал».

Залишаються неурегульованими як у податковій базі, так і у бухгалтерському обліку відображення використаних сум цільового фінансування і цільових надходжень, а також доходів платника податку від інвестицій, які оцінюються методом участі у капіталі. У відповідності до п. 135.5.10 статті 135 Податкового Кодексу, суми цільового фінансування у вигляді дотацій, субсидій, капітальних інвестицій із фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування або бюджетів, які надходять до платника податку відносяться до доходів. Однак при цьому не надається ніяких пояснень або обґрунтувань. Для того, щоб розібратися у цих питаннях, необхідно розглянути використання цих фондів по напрямкам. У відповідності до П(С)БО - 15 «Доходи» суми цільового фінансування і цільових надходжень використовуються у двох напрямках: для компенсації витрат (збитків), які понесені підприємством у звітному періоді і на капітальні інвестиції. Використання сум цільового фінансування по першому напрямку відображається у бухгалтерському обліку проведенням:

Дебет рах. 48 «Цільове фінансування і цільові надходження»;

Кредит рах. 718 «Дохід», який надходить від безоплатно отриманих оборотних активів. У зв'язку з цим проведенням, наступають зобов'язання по ПДВ і по податку на прибуток. Підприємство змушено відрахувати до бюджету біля 45 % від сум цільового фінансування, які надходять для використання по такому напрямку. Однак питання сплати ПДВ із коштів цільового фінансування одержаних з бюджету, на сьогодні залишаються дискусійними. Відповідно до п.п. 3.2.7. Закону про ПДВ не є об'єктом оподаткування операцій з виплат в грошовій формі заробітної плати (інших прирівняних до неї виплат), а також пенсій, стипендій, субсидій,



дотацій за рахунок бюджету або Пенсійного Фонду України або фондів загальнообов'язкового соціального страхування». За своєю економічною суттю субсидії (дотації) не вписуються у визначення з п.п. 1.22.1 Закону «Про податок на прибуток» і тому не повинні обкладатися цим податком [1]. Не виникає ніякого сумніву, що доцільним було б використання цих коштів відобразити проведенням:

Дебет рах. 48 «Цільове фінансування і цільові надходження»;

Кредит рах. 442 «Непокриті збитки».

І тоді непотрібно буде їх частково повертати до бюджету. Що стосується використання фондів цільового фінансування на капітальні інвестиції, то за наказом Міністерства Фінансів України воно відображається проведенням:

Дебет рах. 48 «Цільове фінансування і цільові надходження»;

Кредит рах. 69 «Доходи майбутніх періодів».

Це проведення свідчить, що підприємство починає використовувати в господарській діяльності такі необоротні активи, які були придбані за кошти цільового фінансування. Таким чином, вважається, що зобов'язання перед представником цільового фінансування (відповідним бюджетом) виконано.

Протягом періоду корисного використання капітальних активів, визначають доходи звітного періоду. Варто пам'ятати, що для цільового фінансування капітальних інвестицій існують певні правила визначення доходу. Так, цільове фінансування капітальних інвестицій визнають доходом протягом періоду корисного використання відповідних активів інвестування пропорційно сумі нарахованої на них амортизації (п.18 П(С)БО - 15 «Дохід»). Списують суми майбутнього доходу, що відповідає звітному періоду (кварталу, року), застосовуючи Дебет субрахунку 745 «Дохід від безоплатно одержаних активів» в кореспонденції з Кредит рах. 69 «Доходи майбутніх періодів». Але виникає питання, коли підприємство, що одержало кошти у вигляді цільового фінансування, починає одержувати від цього вигоди, тобто коли отримані кошти починають приносити дохід? За нормами П(С)БО - 15 «Дохід» отримане цільове фінансування визначають доходом протягом тих періодів, у яких були понесені витрати, пов'язані з виникненням цільового фінансування (нарахування заробітної плати, одержання послуг, використання матеріалів і інше). Як видно з наведених вище проведення, витрати завжди будуть дорівнювати доходам і тоді фінансовий результат буде дорівнювати 0. А в чому ж полягає реальний фінансовий результат від використання основних засобів і інших необоротних активів, які були одержані за рахунок коштів цільового фінансування? Що до принципу бухгалтерського обліку нарахування і відповідності доходів і витрат, який відображений у П(С)БО - 15 «Дохід», для визначення фінансового результату звітного періоду, витрати підприємства повинні зіставлятися за часом з тими доходами,

завдяки яким вони були отримані. Отже, доходи у підприємства виникають не тоді, коли його власник «подарував» кошти цільового призначення, а тоді коли ці кошти стали «працювати». Тому, фінансовий результат від капітальних інвестицій, куди вкладені ці кошти, може створюватись тільки у виробничому процесі, тобто під час випуску товарної продукції, за допомогою цих активів, яка нарешті буде реалізована. Природньо, що під час реалізації продукції (робіт, послуг) з'являються як доходи, так і витрати. Тому є зрозумілим, що не може бути ніяких доходів від капітальних інвестицій до їх впровадження у виробництво. А це означає, що на весь період будівництва або створення об'єктів основних засобів до їх введення у виробництво, усі кошти цільового фінансування, які вкладені в капітальні інвестиції, будуть капіталізуватися, що записуються проведенням:

Дебет рах. 48 «Цільове фінансування і цільові надходження»;

Кредит рах. 424 «Інший додатковий капітал».

Тепер що стосується дооцінки і індексацій основних засобів. У п.146.21. Податкового Кодексу України сказано, що платники податку усіх форм власності мають право проводити переоцінку і індексацію основних засобів. Такі операції в бухгалтерському обліку регулюються П(С)БО – 7 «Основні засоби». У бухгалтерському обліку як дооцінка, так і індексація відображається проведенням :

Кредит рах. 423 «Дооцінка основних засобів»;

Дебет рах. 10 «Основні засоби на суму дооцінки або індексації».

При вибутті основних засобів такі дооцінка і індексація списується на зростання нерозподіленого прибутку, що записується проведенням:

Дебет рах. 423 «Дооцінка основних засобів»;

Кредит рах. 441 «Нерозподілений прибуток».

При цьому виникають відстрочені податкові зобов'язання, які нараховані на суму дооцінки і записуються проведенням:

Дебет рах. 54 «Відстрочені податкові зобов'язання»;

Кредит рах. 641 «Розрахунки за податками».

При цьому, з одного боку, створюється безгрошовий прибуток, який неможливо потім використати. З другого боку – підприємство повинно заплатити реальний податок із цієї суми. І знову виникають протиріччя між доходами і витратами, які не можуть бути врегульовані взагалі.

Дослідження у цьому напрямку показують, що такий підхід щодо оподаткування прибутку на великих підприємствах, який викладений у Податковому Кодексі України, може привести до повного розбалансування доходів і витрат, штучного перекручування фінансових результатів і уникнення від сплати податків у повному обсязі. Тому, він потребує суттєвих змін у напрямку усунення тих недоліків, які указані у даній статті.

### **Список літератури**

1. Закон України від 22.05.1997р. № 283/97 ВР «Про оподаткування прибутку підприємств (з урахуванням змін і доповнень, які внесені Законом України від 01.07.2004р. № 1957-IV)».
2. Закон України від 16 липня 1999р. №996-XIV «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні».
3. Податковий Кодекс України. Бухгалтерія. Бліц інформ, 2010. - № 50 (993). - 315с.
4. Бухгалтерський облік в Україні. Від теорії до практики. За ред. А.М.Коваленко. - Дніпропетровськ: ВКК «Баланс Клуб», 2006. - 1024с.
5. Гавриленко В.А. Экономический анализ деятельности промышленных предприятий. Донецк: ДВУЗ, ДонНТУ, 2009. - 355с.
6. Гавриленко В.А. Об экономической сущности и учете временных налоговых разниц. / Наукові праці Донецького національного технічного університету. Серія: Економічна. Випуск 36-1. - Донецьк: ДонНТУ, 2009. - с. 205 - 211.
7. Голов С.Ф. Научное строительство учета налоговых разниц. ИС. Бухгалтерия: Учет и отчетность. - 2001. - №39 (610). - с. 88 - 95.
8. Голов С.Ф., Костюченко В.М. Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами: приклади та коментарії. Практичний посібник. – К.: Лібра, 2001. - 870с.
9. Ловинська Л, Білоусова О. Облік податкових різниць у системі реєстрів журнальної форми (Бухгалтерський облік і аудит). 2004. - №4. - с.7-25.