

Бабіч В.В.,

кандидат економічних наук,
професор кафедри обліку підприємницької діяльності

Поддєрьогін А.М.,

кандидат економічних наук, професор,
завідувач кафедри фінансів підприємств
ДВНЗ «Київський національний університет імені Вадима Гетьмана»

УДОСКОНАЛЕННЯ ОПОДАТКУВАННЯ ПРИБУТКУ НА ОСНОВІ ВИЗНАЧЕННЯ ОБ'ЄКТА ОПОДАТКУВАННЯ

Анотація. Досліджено особливості об'єкта оподаткування прибутку в Україні у відповідності з чинним законодавством та в умовах розробки Податкового Кодексу. Дана оцінка змін в оподаткуванні прибутку згідно з Податковим Кодексом. Внесено пропозиції щодо вдосконалення визначення об'єкта оподаткування прибутку при розробці Податкового Кодексу та подолання розбіжностей в бухгалтерському і податковому обліку.

Ключові слова. Податок на прибуток, об'єкт оподаткування, валові доходи, валові витрати, амортизація, оподаткований прибуток, бухгалтерський прибуток, бухгалтерський облік, податковий облік.

Ефективність системи оподаткування в цілому і кожного податку залежить від вирішення наступних питань: визначення об'єкта оподаткування і методики розрахунку, ставки податку, термінів сплати податку, джерела сплати податку суб'єктом підприємництва до бюджету.

При цьому важливе значення для прояву фіскальної і регулюючої функції податку має визначення об'єкта оподаткування. Тому введення окремих податків, їх вдосконалення завжди вимагає прийняття *виваженого* рішення стосовно об'єкта оподаткування.

Стягнення податку на прибуток, прояв його регулюючої і фіскальної функцій потребує особливої уваги щодо визначення об'єкта оподаткування тобто оподатковуваного прибутку.

З часу введення в Україні в 1991 р. оподаткування прибутку відбувається процес його вдосконалення, в тому числі об'єкта оподаткування. Важливим етапом в розвитку оподаткування був період 1995 р., 1996 р., 1997 р. (перше півріччя)¹.

Цей період оподаткування прибутку, крім стабілізації податкової політики, мав кілька інших позитивних особливостей, які заслуговують на увагу.

Об'єкт оподаткування (оподаткований прибуток) визначався через коригування суми балансового прибутку.

Таке коригування дало змогу:

- виключити подвійне оподаткування (з балансового прибутку вираховувались сплачені податки на землю і з власників транспортних засобів);
- звільнити від оподаткування прибуток, отриманий від володіння корпоративними правами, а також від державних цінних паперів (це сприяло розвитку ринку цінних паперів);
- звільнити від оподаткування прибуток, спрямований на фінансування утримання соціальної інфраструктури підприємства, на благодійну діяльність, поповнення оборотних коштів.

Оскільки оподатковуваний прибуток визначався на основі балансового прибутку, податковими органами здійснювався контроль за правильним формуванням прибутку підприємств. У підприємств не було потреби вести окремий податковий облік.

У процесі визначення оподаткованого прибутку враховувались інші показники діяльності платника податку. Так, об'єкт оподаткування збільшувався на суму:

¹ Про оподаткування прибутку підприємств: Закон України від 28.12.1994 №334 / 94-ВР

- збитків платника податку від товарообмінних (бартерних) операцій унаслідок реалізації продукції (робіт, послуг) за цінами, нижчими за звичайні;
- коштів фондів, створених платником податку за рахунок собівартості продукції (робіт, послуг), які були використані не за цільовим призначенням (інноваційний фонд підприємства);
- коштів, у формі матеріальних цінностей і нематеріальних активів, отриманих платником податку на власні потреби від інших суб'єктів підприємницької діяльності як безповоротна фінансова допомога.

Це забезпечувало контроль і регулювання відповідних напрямків діяльності суб'єктів господарювання.

З другого півріччя 1997 р.² відбулися суттєві зміни в оподаткуванні прибутку. При цьому оподаткований прибуток почав визначатися шляхом вирахування з валового доходу платника податку валових витрат і амортизаційних відрахувань. В Законі було визначено склад і умови їх формування. За цих обставин увага платника податку на прибуток була сконцентрована на управлінні формуванням валового доходу, валових витрат і амортизаційних відрахувань з метою зменшення суми оподаткованого прибутку і навіть отриманні його від'ємного значення.

Така методика визначення оподаткованого прибутку обумовила введення податкового обліку. Визначення облікового (реального) прибутку здійснювалося на основі ведення бухгалтерського обліку. Розбіжність у визначенні оподаткованого і облікового (реального) прибутку викликала багато критичних зауважень. Ряд фахівців піднімали питання щодо скасування податкового обліку і повернення до визначення

² Про оподаткування прибутку підприємств: Закон України від 28.12.1994. №334 / 94-ВР (у редакції Закону від 22.05. 1997 №283/97-ВР)

оподаткованого прибутку на основі даних бухгалтерського обліку, шляхом коригування бухгалтерського прибутку.

Недоліки щодо визначення оподаткованого прибутку на основі врахування валового доходу, валових витрат і амортизаційних відрахувань полягають у наступному:

- зростання витрат, тобто виникнення додаткових витрат на ведення податкового обліку платника податку;
- ускладнення перевірки розрахунків податковими органами;
- можлива розбіжність щодо наявності і обсягів оподаткованого і облікового (реального) прибутку, який є джерелом сплати податку на прибуток в бюджет. При відсутності або недостатності облікового прибутку для сплати податку на прибуток може виникати іммобілізація коштів.
- виникало бажання у платників податку на прибуток зменшити оподаткований прибуток або отримати його від'ємне значення, а отже отримати пільги щодо сплати податку на прибуток.

В проекті Податкового Кодексу, підготовленого урядом, передбачено внесення суттєвих змін в оподаткування прибутку.

Заслужують на увагу наступні положення Кодексу³.

1. Поступове зниження ставки оподаткування: з 01.01.2012 р. до 24 відсотків, з 01.01.2013 р. до 22 відсотків, з 01.01.2014 р. – 20 відсотків.
2. Визначення об'єкта оподаткування. Об'єктом оподаткування є прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначається шляхом зменшення суми доходів звітного періоду на собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт,

³ Проект Податкового кодексу України // Урядовий кур'єр № 141 від 03.08. 2010 р.

наданих послуг та суму інших витрат звітного податкового періоду.

3. Визначення порядку (дати) формування доходів, які враховуються при визначення об'єкта оподаткування. Датою отримання доходів є звітний період, в якому такі доходи утворилися незалежно від фактичного надходження коштів (метод нарахувань). Стаття 6, п. 6.4. Аналіз складу доходів дозволяє зробити висновок, що це в основному валові доходи, які були визначені в Законі з оподаткування прибутку 1997 р. та уточнені в законодавчих документах з оподаткування, прийнятих в послідуєчому.
4. Визначення складу витрат операційної діяльності та інших витрат, які враховуються для обчислення об'єкта оподаткування (оподаткованого прибутку).
5. Визначення об'єктів амортизації, методів нарахування амортизації, а отже суми амортизаційних відрахувань, які приймаються при обчисленні оподаткованого прибутку.

Розглянемо і критично оцінимо деякі зміни в оподаткуванні прибутку, запропоновані в Податковому кодексі стосовно витрат і амортизації.

Зазначимо, що в ст. 1 розділу III «Податок на прибуток» відсутнє визначення термінів «доходи» і «витрати», які використовуються для цілей оподаткування прибутку підприємств. Такі терміни повинні бути в цьому розділі.

В п. 7.1 ст. 7 Кодексу сказано, що до складу витрат для цілей оподаткування прибутку включаються:

- собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг;

– інші витрати, визначені в цій статті.

Далі чітко вписано порядок та дата (момент) визнання витрат. Це являється позитивним, так як чітко вказується платникам податку і контролюючим органам як і коли визнаються витрати для цілей оподаткування.

Тепер звернемося до змісту самих витрат.

В п. 7.9 цієї статті Кодексу сказано, що собівартість виготовлених та реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг складається з витрат прямо пов'язаних з виробництвом таких товарів, наданням послуг, а саме: прямих матеріальних витрат, прямих витрат на оплату праці, амортизації виробничих основних засобів та нематеріальних активів, безпосередньо пов'язаних з виробництвом товарів, виконанням робіт, наданням послуг; вартість придбаних послуг, прямо пов'язаних з їх виробництвом (наданням); інших прямих витрат.

Далі за текстом Кодексу розкривається зміст кожного виду цих прямих витрат. На перший погляд наче все гаразд і логічно, але це не так.

Собівартість продукції (товарів, робіт, послуг) складається не тільки з прямих витрат, але включає і непрямі (загальновиробничі) витрати.

Звернемося до нормативних документів, що регулюють порядок ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності з питань витрат і собівартості.

Такими нормативними документами являються Положення (стандарти) бухгалтерського обліку (далі – П(с)БО) 3 «Звіт про фінансові результати», 16 «Витрати», 30 «Біологічні активи» та галузеві Методичні рекомендації з обліку витрат і формування собівартості продукції (робіт, послуг), які розроблені галузевими міністерствами для промисловості, сільського господарства, будівництва, транспорту, торгівлі.

Якраз в цих нормативних актах всебічно висвітлене питання, що нас цікавить.

В п. 11 П(с)БО 16 «Витрати» читаємо, що собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), яка була реалізована протягом звітнього періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат.

Там же сказано, що до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включаються:

- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;
- інші прямі витрати;
- змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати.

Далі в цьому П(с)БО наведено склад прямих витрат. Як ми бачимо в складі прямих витрат, порівняно з Кодексом, не виділена амортизація. Амортизація може бути прямою тільки в індивідуальних виробництвах (один вид продукції, один вид робіт, один вид послуг), а, як правило, сума амортизації виробничих основних засобів включається до складу загальновиробничих витрат. Не виділяється окремо і вартість придбаних робіт, послуг сторонніх організацій. Вартість таких витрат включається до матеріальних або інших прямих витрат.

В п. 15 П(с)БО наведено склад загальновиробничих витрат, їх розподіл на змінні і постійні (розподілені, нерозподілені) та наведена методика їх обліку і розподілу з метою визначення (калькулювання) собівартості окремих видів продукції (робіт, послуг).

Зазначимо, що для цілей оподаткування ділення загальновиробничих витрат на змінні і постійні не має значення, так як вони всі являються

витратами звітнього періоду і включаються до собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг). Безумовно, що наднормативні витрати не можуть включатися до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), яка визначається для цілей оподаткування прибутку підприємства. Тому величина виробничої собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) визначена в системі бухгалтерського обліку і для цілей оподаткування прибутку буде різною і відрізнятися на суму наднормативних витрат.

Таким чином можна сказати, що собівартість реалізованої продукції, визначена для цілей оподаткування прибутку підприємств, - це виробнича собівартість реалізованої продукції, яка складається з прямих витрат та загальновиробничих витрат. В тексті Кодексу можна викласти склад прямих та загальновиробничих витрат, а можна послатись на П(с)БО 16 «Витрати».

Далі в Кодексі вказується, що до витрат, для цілей оподаткування прибутку, включаються адміністративні витрати підприємства, витрати на збут та інші операційні витрати і наводиться їх склад.

Проти цього немає заперечень, але склад цих витрат можна не наводити в Кодексі, а послатись на нормативні бухгалтерські акти (П(с)БО 16 «Витрати»), де детально розписано склад таких витрат.

В Кодексі слід зазначити, що склад (номенклатура статей аналітичного обліку) повинен бути однаковий як для цілей оподаткування прибутку підприємств, так і для цілей бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності.

За таких підходів і буде досягатись найбільш повна гармонізація системи оподаткування прибутку підприємств з системою бухгалтерського обліку.

Кодекс містить перелік витрат, які не враховуються при визначенні оподаткованого прибутку. З таким переліком можна погодитись.

Позитивним, порівняно з діючим податковим законодавством, являється те, що не включаються до витрат звітного періоду суми перерахованої постачальникам (підрядникам) передоплати та авансів. Це абсолютно логічно.

Слід звернути увагу на статтю 9 цього розділу «Особливості визначення витрат подвійного призначення». Наскільки вірна її назва «подвійного призначення», це інша справа. Призначення їх відоме і не змінюється від того для якої цілі витрати враховуються (для оподаткування чи бухгалтерського обліку). Але не виникає сумніву, що їх, для цілей оподаткування прибутку, слід обмежувати. Ми вважаємо, що така норма в Кодексі необхідна, але не слід так детально розписувати склад таких витрат, їх документальне оформлення. Особливо це відноситься до витрат на відрядження. Це відомі речі, які регулюються нормативними документами з бухгалтерського обліку.

На нашу думку, за текстом Кодексу достатньо посилань на бухгалтерський облік. Все таки це Кодекс, а не інструкція про відрядження.

Розглянувши склад витрат, які визначаються для цілей оподаткування прибутку, слід зазначити, що вони відомі, як валові витрати зі ст. 5 Закону про оподаткування прибутку, але виписані вони більш чітко і зрозуміло, більш конкретно узгоджені з нормами бухгалтерського обліку.

Позитивним являється те, що в Кодексі відсутня норма п. 5.9 Закону про оподаткування прибутку.

В Кодексі значна увага приділена амортизації основних засобів. Тому ми також зупинимось на цьому питанні. В Кодексі застосовується

поняття «основні засоби», а не «основні фонди», як в Законі про оподаткування прибутку.

Тобто з прийняттям Кодексу має застосовуватись одне поняття як в Кодексі, так і в бухгалтерському обліку – основні засоби, що підвищить рівень взаєморозуміння між платниками податку і контролюючими органами.

В п. 1.1 цього розділу Кодексу читаємо, що амортизація – систематичний розподіл вартості основних засобів та нематеріальних активів, яка амортизується протягом строку їх корисного використання.

В бухгалтерському обліку (п. 4П(с)БО 7 «Основні засоби») зафіксовано таке ж визначення терміну амортизація, як і в Кодексі, що значно зближає податкові норми з нормами бухгалтерського обліку.

В п. 22 П(с)БО 11 «Основні засоби» зазначено, що об'єктом амортизації є вартість основних засобів (крім вартості землі і незавершених капітальних інвестицій).

Тобто згідно податкового законодавства і бухгалтерського обліку амортизується вартість основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів.

Але звернемо увагу на те, що в п. 4 П(с)БО 11 «Основні засоби» підкреслено, що амортизується первісна або переоцінена вартість необоротних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості (підкреслено нами).

Там ще сказано, що ліквідаційна вартість – це сума коштів або вартість інших активів, яку підприємство очікує отримати від реалізації (ліквідації) необоротних активів після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації).

Отже має місце розбіжність (на суму ліквідаційної вартості) між нормою Кодексу і нормою П(с)БО 11 «Основні засоби».

Ми вважаємо, що у зв'язку з тим, що визначити суму ліквідаційної вартості практично навіть приблизно неможливо в момент введення об'єкта необоротних активів в експлуатацію, то слід внести зміни в П(с)БО 11 «Основні засоби» та відмовитись від цієї норми і встановити однозначно, що амортизується первинна вартість. Тоді не буде розбіжності між податковим і бухгалтерським підходами до визначення об'єкта амортизації.

В Кодексі детально вписано, які витрати амортизуються, а також які витрати не підлягають амортизації і проводяться за рахунок відповідних джерел фінансування (п. 13.3 ст. 13).

У статті 14 розділу III Кодексу наведена класифікація груп основних засобів та інших необоротних активів, методи нарахування амортизації. З метою оподаткування основні засоби та інші необоротні активи згруповані в 16 груп. Тобто порівняно з Законом про прибуток значно розширена кількість груп.

Позитивним являється те, що в Кодексі зафіксовані мінімально допустимі терміни корисного використання основних засобів та інших необоротних активів. Ми не будемо піддавати сумніву ці строки, хоча зрозуміло, що встановити їх більш-менш реальними дуже важко.

Наведені терміни можуть бути використані і в системі бухгалтерського обліку при встановленні корисного строку використання необоротних активів.

Доцільно, щоб вказані терміни були однаковими і використовувались як в системі оподаткування прибутку, так і в системі бухгалтерського обліку.

З іншими підходами до амортизації необоротних активів, в тому числі і застосуванні методів нарахування амортизації можна погодитись. В

бухгалтерському обліку доцільно прийняти класифікаційні групи необоротних активів, що амортизуються, запропоновані в Кодексі.

Розглянуті зміни в оподаткуванні прибутку, передбачені в Податковому Кодексі, хоча дещо зменшують розходження в бухгалтерському і податковому обліку прибутку, але ці два обліка залишаються. А отже залишаються і проблеми, які виникають при оподаткуванні прибутку в діяльності платників податку і податкової адміністрації.