

Бабіч В.В.,
кандидат економічних наук, професор
кафедри обліку підприємницької діяльності
ДВНЗ «Київський національний
економічний університет ім. Вадима Гетьмана»
Поддєрьогін А.М.,
кандидат економічних наук, професор
кафедри фінансів підприємств
ДВНЗ «Київський національний
економічний університет ім. Вадима Гетьмана»

Оподаткування прибутку підприємств: фінансові і облікові аспекти

Резюме. Розглянуто визначення об'єкта оподаткування, оподатковуваного прибутку, склад доходів і витрат та порядок їх визначення при оподаткуванні, дана критична оцінка доходів і витрат наведених в Податковому кодексі.

Досліджена розбіжність між формуванням інформації про доходи і витрати з метою визначення об'єкта оподаткування та в бухгалтерському обліку з метою вирахування облікового прибутку і складання фінансової звітності.

Taxation of corporate profit: financial and accounting aspects

Resume. The determination of the object of taxation, taxable profit, the structure of income and expenses and procedure of their determining in taxation are considered; the critical evaluation of income and expenses, stated in the Tax Code, is given.

The difference between generation of information about income and expenses to determine the object of taxation, and to calculate accounting profit and prepare financial reports in the accounting is investigated.

Keywords. Self-realization, expenses, income, taxable profit, income tax, accounting profit.

Ключові слова. самореалізація, витрати, доходи, оподатковуваний прибуток, податок на прибуток, обліковий прибуток, бухгалтерський прибуток.

Актуальність статті. З прийняттям Податкового кодексу виникають питання, щодо формування інформації з обліку з метою вирахування об'єкта оподаткування, оподатковуваного прибутку, а також в системі бухгалтерського обліку.

В зв'язку з тим, що існують розбіжності в методиці визначення прибутку при оподаткуванні і визначенні фінансових результатів діяльності підприємства, то виникає необхідність критичної оцінки цих питань, визначення розбіжностей і прийняття рішень, щодо зближення норм податкового законодавства і норм ведення бухгалтерського обліку.

Мета дослідження. Вивчити порядок формування інформації про доходи і витрати з метою вирахування об'єкта оподаткування, дослідити розбіжності у складі доходів і витрат наведених в Податковому обліку і в нормативних документах щодо ведення бухгалтерського обліку з метою в подальшому зменшення таких розбіжностей.

Подібних досліджень не проводилось з моменту прийняття Податкового кодексу.

Постановка питання. Дослідити порядок формування інформації про доходи і витрати з метою їх урахування при визначенні оподаткованого прибутку і показати розбіжності між нормами податкового законодавства і нормами ведення бухгалтерського обліку.

Основна частина статті. Податки є важливою ланкою фінансових відносин у суспільстві, які виникають з появою держави. Податки — це обов'язкові платежі, що їх установлює держава для юридичних і фізичних осіб з метою формування централізованих фінансових ресурсів, які забезпечують фінансування державних витрат.

Система оподаткування — це продукт діяльності держави, її важливий атрибут. Кожна держава формує свою систему оподаткування з урахуванням стану економіки, розвитку ринкових відносин, національних особливостей, необхідності вирішення конкретних економічних і соціальних завдань, досвіду інших країн.

Суспільне призначення податків проявляється у функціях, які вони виконують. Побудова ефективної системи оподаткування залежить від реалізації функцій податків.

На наш погляд, найбільш обґрунтованим є судження, що податки виконують дві основні функції — фіскальну та регулюючу.

Фіскальна функція податків є важливою для характеристики їхнього суспільного призначення. Вона проявляється в мобілізації коштів у розпорядження держави, формуванні централізованих фінансових ресурсів для забезпечення виконання її функцій та реалізується через розподіл частини валового національного продукту.

З підвищенням ролі держави зростає значення ***регулюючої функції податків***. Ця функція реалізується через вплив податків на різні напрямки, показники діяльності суб'єктів господарювання. Слід звернути увагу, що регулююча функція податків визначається багатьма обставинами, факторами і є досить складним питанням у системі оподаткування. Виконання податками цієї функції безпосередньо залежить від досконалості законодавчих і нормативних документів з оподаткування та їх практичної реалізації. Безперечно, що можливість виявлення регулюючої функції окремими податками є різною, а отже, має місце і різний їхній вплив на діяльність підприємства.

Досвід країн з розвиненою ринковою економікою свідчить, що об'єктом оподаткування діяльності суб'єктів господарювання здебільшого є прибуток. Податок на прибуток належить до тих податків, завдяки яким

активно реалізується регулююча функція щодо виробництва, інших сфер господарської діяльності.

Нестабільність у визначенні об'єкта оподаткування, часті суттєві зміни методики його розрахунку, які мали місце з часу ведення в Україні у 1991 р. податку на прибуток створювали значні труднощі для платників податку і негативно вплинули на розвиток підприємницької діяльності загалом.

З прийняттям Податкового кодексу (далі – Кодекс) відбуваються суттєві зміни в оподаткуванні прибутку, які на нашу думку, мають справити позитивний вплив на діяльність платників вказаного податку, активізацію інвестиційної діяльності, підвищення ефективності суспільного виробництва.

Основні зміни в оподаткуванні прибутку які заслуговують на увагу і потребують поглибленого вивчення та аналізу, наступні:

- склад та порядок визначення доходів;
- склад та порядок визначення витрат;
- амортизаційні відрахування їх обчислення та врахування при оподаткуванні прибутку;
- ставка оподаткування прибутку;
- порядок врахування відм'єненого значення об'єкта оподаткування (прибутку);
- надання пільг при оподаткуванні прибутку.

Аналіз вказаних змін з точки зору: їх впливу на діяльність платників податку на прибуток, в тому числі фінансові результати їх діяльності; прояву регулюючої функції податку на прибуток потребує поглибленого вивчення відповідних положень податкового кодексу, їх оцінки з фінансової і облікової точок зору.

Слід відмітити, що з прийняттям Кодексу відбулося зближення норм податкового законодавства і бухгалтерського обліку.

Розглянемо більш детально визначення і склад доходу в податковому і обліковому аспектах.

Зазначимо, що в Кодексі відсутнє визначення поняття «доходи», а розглядається склад доходів.

В Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку (далі – П(с)БО) 3 «Звіт про фінансові результати» визначено що доходи – це збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (крім зростання капіталу за рахунок внесків власників) за звітний період.

Наведене визначення дуже широке, але воно достатньо точно і обґрунтовано виражає сутність доходу як економічної категорії.

Згідно з Кодексом, доходи, що враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування складаються з:

- доходу від операційної діяльності;
- інших доходів.

Дохід від операційної діяльності визнається в розмірі договірної (контрактної) вартості, але не менше ніж сума компенсації, отримана в будь-якій формі, та включає.

1. Дохід від реалізації товарів, виконаних робіт, наданих послуг.
2. Інші доходи, що включають:
 - доходи у вигляді дивідендів, отриманих від нерезидентів;
 - доходи від операцій оренди/лізингу;
 - суми штрафів та/або неустойки чи пені, фактично отримані за рішенням сторін договору або відповідних державних органів, суду;
 - вартість товарів, робіт, послуг, безоплатно отриманих платником податку у звітному періоді, суми безповоротної фінансової допомоги, безнадійної кредиторської заборгованості;
 - суми поворотної фінансової допомоги, отриманої платником податку у звітному податковому періоді, що залишаються неповерненими на кінець такого звітного періоду.
 - суми невикористаної частини коштів, що повертаються з страхових резервів;
 - суми акцизного податку, сплаченого/нарахованого покупцями/покупцям підакцизних товарів;
 - суми дотацій, субсидій, капітальних інвестицій із фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування або бюджетів, отримані платником податку;
 - доходи, не враховані при обчисленні доходу періодів, що передують звітному, та виявлені у звітному податковому періоді;
 - дохід від реалізації необоротних матеріальних активів, майнових комплексів, оборотних активів;
 - інші доходи платника податку за звітний податковий період.

Наведений перелік в значній мірі співпадає з тими надходженнями/нарахуваннями які відображаються як дохід в бухгалтерському обліку.

У бухгалтерському обліку, фінансовий звіт і фінансовій звітності інформація про доходи відображається більш аналітично, в розрізі видів діяльності, а саме: доходи від основної діяльності, іншої операційної діяльності, фінансові доходи, інші доходи звичайної діяльності і доходи від надзвичайних подій, іншої операційної діяльності, доходи від фінансової діяльності, інші доходи (інвестиційна діяльність), доходи від надзвичайних подій.

Для узагальнення інформації про доходи за видами діяльності. Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств, організацій, затвердженого Міністерством фінансів України наказом від 30.11.99р. № 291 (із змінами і доповненнями) передбачено рахунки класу 7 «Доходи і результати діяльності» що полегшує формування інформації як для вирахування доходу з метою оподаткування так і для складання фінансової звітності і визначення облікового прибутку.

Такий підхід доцільно було б застосувати і в податковому обліку. В Кодексі чітко виділені тільки доходи операційної діяльності, а всі інші віднесені до «інших доходів».

В Податковому кодексі визначені доходи, що не враховуються для визначення об'єкта оподаткування (понад 20 найменувань). Розглянемо деякі з них, що пов'язані з проявом регулюючої функції податка на прибуток:

- сума попередньої оплати та авансів, отримана в рахунок оплати товарів, виконаних робіт, наданих послуг;
- суми податку на додану вартість, отримані/нараховані платником податку на додану вартість, нарахованого на вартість продажу товарів, виконаних робіт, наданих послуг;
- суми коштів або вартість майна, що надходять платнику податку у вигляді прямих інвестицій або реінвестицій у корпоративні права;
- суми отриманого платником податку емісійного доходу;
- дивіденди, отримані платником податку від інших платників податку;
- кошти або майно, що надходять у вигляді міжнародної технічної допомоги;
- вартість основних засобів, безоплатно отриманих платником податку з метою здійснення їх експлуатації;
- основна сума отриманих кредитів, позик та інших доходів, які не враховуються для визначення об'єкта оподаткування;
- дохід від безоплатно одержаних необоротних матеріальних активів;
- вартість безоплатно отриманого платником податку майна, що створене в результаті виконання заходів, передбачених державними цільовими, галузевими, регіональними програмами поліпшення стану безпеки, умов праці та виробничого середовища.

Заслуговує на увагу встановлений Кодексом порядок визначення доходів.

Дохід від реалізації товарів визнається за датою переходу покупцеві права власності на такий товар.

Дохід від надання послуг та виконання робіт визнається за датою складення акта або іншого документа, оформленого відповідно до вимог чинного законодавства, який підтверджує виконання робіт або надання послуг.

Датою отримання доходів, які враховуються для визначення об'єкта оподаткування, є звітний період, у якому такі доходи визнаються згідно з цією статтею, незалежно від фактичного надходження коштів (метод нарахувань)

Суми безповоротної фінансової допомоги та безоплатно отримані товари (роботи, послуги) вважаються доходами на дату фактичного отримання платником податку товарів (робіт, послуг) або за датою надходження коштів на банківський рахунок чи в касу платника податку, якщо інше не передбачено цим розділом.

Важливою складовою розрахунку об'єкта оподаткування являються витрати.

В ст. 14.1.27 Кодексу визначено, що витрати -- це сума будь-яких витрат платника податку у грошовій, матеріальній або нематеріальній

формах, здійснених для провадження господарської діяльності платника податку, в результаті яких відбувається зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, внаслідок чого відбувається зменшення власного капіталу (крім змін капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власником).

Таке ж визначення наведено і в П(с)БО 3 «Звіт про фінансові результати». Тобто ми маємо абсолютне узгодження визначення поняття «витрати».

В Кодексі (ст. 138) визначено, що витрати, які враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування, складаються із: витрат операційної діяльності, інших витрат.

Витрати операційної діяльності, в свою чергу, поділяються на витрати основної діяльності та іншої операційної діяльності.

Важливим є те, що в Кодексі (ст. 138.2) визначено, що витрати, які враховуються для визначення об'єкта оподаткування, визначаються на підставі первинних документів, що підтверджують здійснення платником податку витрат, обов'язковість ведення і зберігання яких передбачено правилами ведення бухгалтерського обліку та інших документів, встановлених розділом II цього кодексу. Згідно з розділом II кодексу такими документами можуть бути: рішення суду; претензії та інші.

Витрати основної діяльності це, в першу чергу, витрати, що формують собівартість реалізованих товарів (готової продукції), виконаних робіт, наданих послуг. Такі витрати визнаються витратами того звітного періоду, в якому визнано доходи від реалізації таких товарів (готової продукції), виконаних робіт, наданих послуг).

Якщо виробничий цикл у платника податку довгостроковий (більше одного року) за умови, що договорами, укладеними на виробництво товарів (продукції), виконання робіт, надання послуг, не передбачено поетапної їх здачі, до витрат звітного податкового періоду включаються витрати, пов'язані з виробництвом товарів (продукції), виконанням робіт, наданням послуг у цьому звітному періоді.

Основну частину витрат платника податку складає собівартість товарів, продукції (робіт, послуг). Собівартість придбаних та реалізованих товарів формується відповідно до ціни їх придбання. З урахуванням ввізного мита і витрат на доставку та доведення до стану, придатного до продажу.

В Кодексі чітко виписані порядок, дата (момент) визначення витрат.

Розглянемо зміст окремих видів витрат.

В ст. 138.8 Кодексу зазначено, що собівартість виготовлених та реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг складається з витрат, прямо пов'язаних з виробництвом таких товарів, виконанням робіт, наданням послуг, а саме: прямих матеріальних витрат, прямих витрат на оплату праці, амортизації виробничих основних засобів та нематеріальних активів, безпосередньо пов'язаних з виробництвом, виконанням робіт, наданням послуг, вартості придбаних послуг, прямо пов'язаних з виробництвом товарів, виконанням робіт, наданням послуг; інших прямих витрат.

Далі в Кодексі розкривається зміст кожного виду витрат.

На перший погляд, наче все гаразд і логічно, але це не так. Адже собівартість продукції (товарів, робіт, послуг) включає в себе не тільки прямі витрати, а й непрямі (загальновиробничі) витрати.

В нормативних документах, які регулюють порядок ведення бухгалтерського обліку, методику визначення собівартості продукції (товарів, робіт, послуг) та складання фінансової звітності, на нашу думку, більш точно і зрозуміло викладені ці питання.

Так, у п. 11 П (с) БО 1.6 «Витрати» зазначено, що собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), яка була реалізована протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загально виробничих витрат і наднормативних виробничих витрат. Там ще сказано, що до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включаються прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші витрати, змінні й постійні загально виробничі витрати, розподілені загально виробничі витрати.

Як бачимо, в П (с) БО 16 «Витрати», порівняно з Кодексом, не віднесено до прямих витрат амортизацію. Амортизація виробничих засобів і нематеріальних активів може бути прямою тільки в індивідуальних виробництвах (один вид продукції, один вид робіт, один вид послуг), а як правило, амортизації виробничих матеріальних і нематеріальних активів включається до складу загальновиробничих витрат.

Не виділяється окремо вартість придбаних робіт, послуг сторонніх організації, вони включаються до складу прямих матеріальних витрат або до інших прямих витрат.

Але наведена розбіжність не впливає на величину загальної суми витрат як в оподаткуванні так і в бухгалтерському обліку.

В Кодексі П(с)БО 16 «Витрати» розкривається зміст прямих витрат.

Вище було сказано, що до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включаються загальновиробничі, змінні і постійні розподілені витрати.

Нерозподілені постійні витрати відносяться безпосередньо на собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг). Тобто в собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) включаються всі загальновиробничі витрати.

В Кодексі (пп. 138.10.1) зазначено, що до витрат для вирахування об'єкта оподаткування включаються загальновиробничі витрати.

Для цілей оподаткування розмежування постійних витрат на розподілені і нерозподілені немає принципового значення, та як вони всі являються витратами звітного періоду.

В Кодексі П(с)БО 16 «Витрати» наведено склад цих витрат.

До складу інших витрат, поряд із загальновиробничими відносяться і адміністративні витрати (пп. 138.10.2 Кодексу) – це витрати, спрямовані на обслуговування та управління підприємством.

Ці витрати в бухгалтерському обліку відносяться до складу операційних витрат, але вони не включаються до виробничої собівартості продукції і тому не включаються до складу собівартості реалізованої продукції, а списуються на фінансові результати підприємства.

Номенклатура цих витрат наведена і в Кодексі і в П(с)БО 16.

До витрат, які враховуються при визначенні об'єкта оподаткування, у складі інших витрат відносяться витрати на збут (пп. 138.10.3 Кодексу) – витрати, пов'язані з реалізацією продукції, товарів, послуг.

У бухгалтерському обліку (ст. 18 П(с)БО 16 «Витрати» вони відображаються за аналогією з адміністративними витратами.

В Кодексі і П(с)БО 16 «Витрати» наведена номенклатура цих витрат. Вона практично співпадає, але необхідно в Кодексі і П(с)БО 16 «Витрати» редакційно однаково вписати (номенклатуру) загальновиробничих, адміністративних витрат і витрат на збут, що зменшить розбіжність нормативних документів з оподаткування прибутку підприємств і бухгалтерського обліку.

При визначенні об'єкта оподаткування враховуються інші операційні витрати, зокрема: витрати від курсових різниць за операціями в іноземній валюті; амортизація основних засобів, наданих в операційну оренду; витрати на інформаційне забезпечення господарської діяльності (придбання літератури, послуги Інтернету та інше) та інші витрати операційної діяльності.

Інформація про інші операційні витрати формується і в бухгалтерському обліку (рахунок 94 «Інші витрати операційної діяльності»). Це витрати на дослідження і розробки, собівартість реалізованих виробничих запасів, сумнівні та безнадійні борги, втрати від операційної курсової різниці, втрати від знецінення запасів, нестачі і втрати від псування цінностей, визнані штрафи, пені, неустойки та інші витрати операційної діяльності. Наведений перелік інших витрат операційної діяльності не співпадає з тим, який наведено в Кодексі. Наприклад, суми визначених штрафів, пені, неустойки у бухгалтерському обліку визнаються витратами, але вони не враховуються при вирахуванні суми об'єкта оподаткування.

До витрат, які враховуються при визначенні об'єкта оподаткування відносяться і фінансові витрати: витрати на нарахування процентів (за користування кредитами та позиками, за випущеними облігаціями, та фінансовою орендою) та інші витрати підприємства у межах норм, встановлених Кодексом, пов'язаних із запозиченими (крім фінансових витрат, які включені до собівартості кваліфікованих відповідно до П (с) БО 31 «Фінансові витрати»).

Заслуговують на увагу і потребують глибокого аналізу з фінансової і облікової точок зору склад витрат подвійного призначення, які згідно з податковим кодексом враховуються при оподаткуванні прибутку.

Особливість витрат подвійного призначення заключається в наступному:

1. Значна частина цих витрат не включається до складу операційних витрат, а мають інші джерела фінансування. Отже вказані витрати суттєво не впливають на формування прибутку від операційної діяльності.
2. Вказані витрати враховуються при обчисленні оподаткованого прибутку – об'єкта оподаткування. Але необхідно звернути увагу на те, що більшість витрат подвійного призначення здійснюється за ініціативою платника податка на прибуток і в обсягах, які визначає сам платник.

Отже формування витрат подвійного призначення дозволяє зменшити суму оподаткованого прибутку, а отже і суму податка на прибуток. Але за рахунок вказаних витрат виникають розбіжності в обсягах бухгалтерського і оподаткованого прибутку.

При визначенні об'єкта оподаткування враховуються такі витрати подвійного призначення.

1. Витрати платника податку на забезпечення найманих працівників спеціальним одягом, взуттям, спеціальним (форменим) одягом, мийними та знешкоджувальними засобами, засобами індивідуального захисту, продуктами спеціального харчування.

2. Витрати (крім тих, що підлягають амортизації), пов'язані з науково-технічним забезпеченням господарської діяльності, на винахідництво і раціоналізацію господарських процесів, проведення дослідно-експериментальних та конструкторських робіт.

3. Витрати платника податку на професійну підготовку, перепідготовку та підвищення кваліфікації працівників робітничих професій, витрати на навчання та/або професійну підготовку, перепідготовку, підвищення кваліфікації у вітчизняних або закордонних навчальних закладах.

4. Будь-які витрати на гарантійний ремонт (обслуговування) або гарантійні заміни товарів, проданих платником податку.

5. Витрати платника податку на проведення реклами.

6. Будь-які витрати із страхування ризиків загибелі врожаю, транспортування продукції платника податку; цивільної відповідальності, пов'язаної з експлуатацією транспортних засобів, що перебувають у складі основних засобів платника податку; будь-які витрати із страхування ризиків, пов'язаних із виробництвом національних фільмів (у розмірі не більше 10 відсотків вартості виробництва національного фільму); екологічної та ядерної шкоди, що може бути завдана платником податку іншим особам; майна платника податку; об'єкта фінансового лізингу, а також оперативного лізингу; фінансових, кредитних та інших ризиків платника податку, пов'язаних із провадженням ним господарської діяльності.

7. Витрати на відрядження фізичних осіб, які перебувають у трудових відносинах із таким платником податку.

8. Витрати платника податку (крім капітальних, які підлягають амортизації) на утримання та експлуатацію об'єктів соціального призначення, що перебували на балансі та утримувалися за рахунок платника

податку станом на 1 липня 1997 року, але не використовуються з метою отримання доходу.

З фінансової і облікової точок зору потребують вивчення і аналізу склад витрат, які не враховуються при визначенні оподаткованого прибутку.

Це наступні витрати:

- витрати, не пов'язані з провадженням господарської діяльності;
- суми попередньої (авансової) оплати товарів, робіт, послуг;
- витрати на погашення основної суми отриманих позик, кредитів (крім повернення поворотної фінансової допомоги, включеної до складу доходів);
- витрати на придбання, виготовлення, будівництво, реконструкцію, модернізацію та інше поліпшення основних засобів та витрати, пов'язані з видобутком корисних копалин;
- витрати на утримання органів управління об'єднань платників податку, включаючи утримання материнських компаній, які є окремими юридичними особами;
- дивіденди;
- витрати, не підтверджені відповідними розрахунковими, платіжними та іншими первинними документами, обов'язковість ведення і зберігання яких передбачена правилами ведення бухгалтерського обліку та нарахування податку;
- вартість торгових патентів, яка враховується у зменшення податкового зобов'язання платника податку в порядку;
- суми штрафів та/або неустойки чи пені за рішенням сторін договору або за рішенням відповідних державних органів, суду, які підлягають сплаті платником податку;
- витрати, понесені у зв'язку із придбанням товарів (робіт, послуг) та інших матеріальних і нематеріальних активів у фізичної особи – підприємця, що сплачує єдиний податок (крім витрат, понесених у зв'язку із придбанням робіт, послуг у фізичної особи – платника єдиного податку, яка здійснює діяльність у сфері інформатизації).

Суттєві зміни при визначенні оподаткованого прибутку у відповідності з Кодексом пов'язані з обчисленням амортизаційних відрахувань.

Їх аналіз і оцінка з фінансової і облікової точок зору заслуговує на особливу увагу.

Амортизація – це систематичний розподіл вартості основних засобів, інших необоротних та нематеріальних активів, що амортизується, протягом строку їх корисного використання (експлуатації) (П.К. 14.1.3 Кодексу).

Таке ж визначення наведено в П(с)БО 7 «Основні засоби».

Амортизації підлягають:

витрати на придбання основних засобів, нематеріальних активів та довгострокових біологічних активів для використання в господарській діяльності;

витрати на самостійне виготовлення основних засобів вирощування довгострокових біологічних активів для використання в господарській

діяльності, в тому числі витрати на виплату заробітної плати працівникам, які були зайняті на виготовленні таких основних засобів;

витрати на проведення ремонту, реконструкції, модернізації та інших видів поліпшення основних засобів, що перевищують 10 відсотків сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів, що підлягають амортизації, на початок звітнього року;

витрати на капітальне поліпшення землі, не пов'язане з будівництвом, а саме іригацію, осушення та інше подібне капітальне поліпшення землі;

капітальні інвестиції, отримані платником податку з бюджету, у вигляді цільового фінансування на придбання об'єкта інвестування.

Не підлягають амортизації та повністю відносяться до складу витрат за звітний період витрати платника податку на:

утримання основних засобів, що знаходяться на консервації;

ліквідацію основних засобів;

придбання (виготовлення) сценічно-постановочних предметів вартістю до 5 тисяч гривень театральними підприємствами – платниками податку;

витрати на виробництво національного фільму та придбання майнових прав інтелектуальної власності на національний фільм.

Не підлягають амортизації та проводяться за рахунок відповідних джерел фінансування:

витрати бюджетів на будівництво та утримання споруд благоустрою та житлових 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;

вартість гудвілу;

витрати на придбання/самостійне виготовлення та ремонт, а також на реконструкцію, модернізацію або інші поліпшення неvirобничих основних засобів.

Термін "невиробничі основні засоби" означає необоротні матеріальні активи, які не використовуються в господарській діяльності платника податку.

Для цілей розрахунку суми амортизації основних засобів та інших необоротних активів в ст. 145 Кодексу всі основні засоби розділені на 16 груп, а в окремих групах виділені підгрупи. Там же наведені мінімально допустимі строки корисного використання.

Наприклад:

- група 1 – земельні ділянки, мінімальний строк не встановлюється;
- група 2 – капітальні витрати на поліпшення – земель, не пов'язані з будівництвом мінімальний строк корисного використання 15 років;
- група 3:
будівлі – мінімальний строк корисного використання – 20 років.

споруди – мінімальний строк корисного використання – 15 років.
передавальні пристрої – строк корисного використання – 10 років.

Нематеріальні активи також об'єднані в 6 груп з визначенням строку дії права користування.

Наприклад:

- група 1 – право користування надрами іншими ресурсами природного середовища, господарською та іншою інформацією про природне середовище – строк дії права користування – відповідно до правовстановлюючого документа;
- група 4 – право на об'єкти промислової власності – строк дії права власності – відповідно до встановленого документа, але не менше як 5 років.

Із наведеного видно, що це новий підхід в податковій амортизаційній політиці.

Зазначимо, що класифікація оборотних матеріальних активів в Кодексі і П(с)БО 7 «Основні засоби» однакова. Така ж ситуація і з нематеріальними активами.

Встановлення максимально допустимих строків використання для необоротних матеріальних активів і строку дії права користування для нематеріальних активів, на нашу думку, явище позитивне. Ці норми доцільно було б використовувати і в бухгалтерському обліку.

Облік вартості яка амортизується, нематеріальних активів ведеться за кожним з об'єктів, що входять до складу окремої групи.

В Кодексі (п.п. 145.1.3), як і в бухгалтерському обліку, строк корисного використання (експлуатації) встановлюється по кожному об'єкту окремо, при зарахуванні об'єкта на баланс підприємства і на протязі цього строку нараховується амортизація. Строки оформлюються наказом по підприємству і вони для цілей оподаткування, не можуть бути меншими встановленими Кодексом. Строк корисного використання (експлуатації), об'єкта основних засобів переглядається при зміні очікуваних економічних вигод.

Таким чином ми бачимо, що і в Кодексі і в П (с) БО амортизація нараховується по кожному об'єкту окремо. Тобто тут має місце однаковий підхід при оподаткуванні і в бухгалтерському обліку.

Амортизація основних засобів провадиться до досягнення залишкової вартості об'єктом ліквідаційної вартості.

Амортизація основних засобів нараховується із застосуванням таких методів: прямолінійного, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивного; виробничого. Тобто з метою визначення об'єкта оподаткування, амортизація нараховується за тими ж методами які передбачені і П(с)БО 7 «Основні засоби».

Застосування того чи іншого методу нарахування амортизації визначається наказом підприємства про облікову політику.

В ст. 146 Кодексу наведено порядок визначення вартості об'єкта амортизації.

Амортизація нараховується по кожному об'єкту основних засобів, що входять до певної групи. Амортизації підлягає первісна вартість об'єкта, а також вартість ремонту, поліпшення основних засобів отриманих безпосередньо або наданих в операційний лізинг (оренду). Нарахування амортизації призупиняється на період реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання, консервації. Амортизація нараховується щомісяця, а сума амортизації за рахунковий квартал визначається як сума амортизації трьох місяців кварталу. Амортизація нематеріальних активів нараховується за використанням таких методів, які застосовуються для нарахування амортизації основних засобів.

Таким чином, податкова амортизація відрізняється від облікової амортизації за рахунок встановлення в Кодексі мінімальних строків корисного використання (експлуатації) необоротних матеріальних аспектів. Це ж має місце і при амортизації нематеріальних активів.

Вище ми розглянули склад і порядок визначення доходу і витрат з метою вирахування об'єкта оподаткування і формування інформації про доходи і витрати для визначення облікового прибутку.

Безумовно, що сума прибутку для оподаткування і облікового прибутку різні. Тобто мають місце податкові різниці. В Кодексі сказано, що податкові різниці відображаються в бухгалтерському обліку.

Методичні засади формування інформації про податкові різниці викладені в П(с)БО 17 «Податок на прибуток». В цій статистиці податкові різниці не розглядаються.

На базі даних про доходи і витрати з метою вирахування об'єкта оподаткування – оподаткованого прибутку складається Податкова декларація – документ що подається платником податків (у тому числі відокремленим підрозділом у випадках визначених Кодексом), контролюючому органу у строки встановлені законом, на підприємстві якого здійснюється нарахування або сплата податкового зобов'язання.

У складі фінансової звітності подається «Звіт про фінансові результати» в якому узагальнюється інформація про доходи і витрати діяльності підприємства за видами діяльності і визначається чистий прибуток (збиток).

Слід зауважити, що Податкова декларація і Звіт пр. фінансові результати складаються на підставі одних і тих же первинних документів, що являється позитивним і гарантує формування неупередженої інформації при оподаткуванні і аналізі фінансових результатів діяльності підприємства.

Висновок. Підсумовуючи викладене, можна сказати, що в Кодексі наведене чітко визначення об'єкта оподаткування податку на прибуток, склад і порядок визначення доходів і витрат з метою оподаткування. Наведено перелік витрат подвійного призначення, доходів і витрат, що не враховуються при вирахуванні оподаткованого прибутку, розкрита методика нарахування амортизації на необоротні матеріальні і нематеріальні активи. Це є позитивним.

В той же час існують розбіжності між нормами податкового законодавства і нормами ведення бухгалтерського обліку відносно доходів,

витрат та визначення облікового прибутку, що призводить до виникнення податкових різниць у бухгалтерському обліку. Усунення таких різниць позитивно вплине на формування інформації про діяльність підприємства.

Використані джерела:

1. Податковий кодекс України. – К.: ДП «ІВЦ ДПА України», 2010. – 336с.
2. П(с)БО 3 «Звіт про фінансові результати», затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.03.99р. №87.
3. П(с)БО 7 «Основні засоби», затверджено наказом Міністерства фінансів України від 27.04.00р. №92.
4. П(с)БО 16 «Витрати» затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.12.99р. №318.