

Literature

1. *Lodova O.S.* Rural diversification — as a solution of the rural employment problem / O.S. Lodova // Formation of the market environment for effective functioning of agrobusiness in the Republic of Belarus in the conditions of the international integration and globalization: materials of international scientific-practical conference / Educational Establishment «Belarussian State Agricultural Academy», 10—11 of June 2004. — Gorki, 2005. — Chapter. 2. — P. 168—170.
2. Belarus: Addressing imbalances in the economy and society. National human development report 2004-2005 — Minsk: «Altiora — Live Colors», 2005. — 76 p.
3. Annual statistic review «The regions of the Republic of Belarus» — National committee of statistic of the Republic of Belarus — Minsk, 2010. — 730 p.
4. Population [Electronic resource] / State statistics committee of Ukraine. — Mode of access: http://ukrstat.gov.ua/control/uk/localfiles/display/operativ/operativ2007/ds/nas_rik/nas_u/nas_rik_u.html
5. Organization of Economic Cooperation and Development. 2003. The Future of Rural Policy: From Sectoral to Place-Based Policies in Rural Areas Paris, France.

Стаття надійшла до редакції 29.04.2011 р.

УДК 631.16:657.41

В. Г. Андрійчук, д-о екон.наук, професор, академік УААН, професор кафедри економіки агропромислових формувань, ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана»

АНАЛІТИЧНА ОЦІНКА МЕТОДОЛОГІЇ ФОРМУВАННЯ ПРИБУТКУ ДЛЯ ОПОДАТКУВАННЯ В УМОВАХ ДІЇ ПОДАТКОВОГО КОДЕКСУ УКРАЇНИ

Анотація. У статті проаналізовано розбіжності в методологічних підходах до визначення доходів, витрат, собівартості продукції та об'єкта оподаткування підприємств в системі податкового і бухгалтерського обліку та обґрунтовано пропозиції щодо їх можливого усунення.

Ключові слова: об'єкт оподаткування, дохід, витрати, амортизація, «ремонтний» ліміт, податковий облік, бухгалтерський облік.

Annotation: divergences in methodological approaches to determination of revenues, costs, production cost and taxation object in system of tax accounting and book-keeping are analyzed in the article and propositions of their removal are grounded.

Key words: taxation object, revenue, cost, amortization, «repair» limit, tax accounting, book-keeping.

Економіка підприємств залежить від багатьох факторів зовнішнього і внутрішнього середовища. Одним з таких важливих економічних факторів є система оподаткування і, зокрема, податок на прибуток. Величина цього податку залежить не лише від встановленої ставки, а й від юридично закріплених норм і правил формування об'єкта оподаткування — прибутку та рівня ефективності діяльності суб'єктів господарювання, що безпосередньо справляє вплив на його розмір.

У даний час прибуток для оподаткування визначається згідно Податкового Кодексу України (ПКУ), введеного в дію з 1 квітня 2011 р. До прийняття цього законодавчого акту підприємства вимушені були вести подвійний облік: бухгалтерський та податковий. Це викликало багато нарікань, бо ускладнювало економічну роботу на підприємствах, вимагало від фінансово-економічних служб значних непродуктивних витрат часу замість концентрації своєї діяльності на забезпеченні ефективного управління витратами. А головне — породжували нерідко значні розбіжності у величині бухгалтерського та податкового прибутку з усіма негативними наслідками, що звідси випливають.

Тому при розробці ПКУ ставилось одним із завдань максимально наблизити податковий облік з бухгалтерським і завдяки цьому використовувати безпосередньо дані бухгалтерського обліку для визначення об'єкта оподаткування. Як показали дослідження економістів, а також наші дослідження, бажаного зближення в повній мірі не відбулося, тому й надалі підприємства вимушені вести роздільний бухгалтерський і податковий облік. Це зумовлено значними методологічними відмінностями між ними, що безпосередньо відбивається на формуванні доходу і витрат, а отже, й на визначенні розміру об'єкта оподаткування.

Причому, характерним є те, що ці розбіжності в більшості випадків спрямовані на збільшення доходів і зменшення витрат з метою одержання більшої величини прибутку для оподаткування. Тому з'ясування таких розбіжностей і вироблення пропозицій щодо їх усунення через внесення змін до ПКУ та інших нормативних актів і визначає актуальність даної статті.

Розглянемо розбіжності щодо визначення доходу. Одна з таких розбіжностей виникає і через різні підходи до врахування при визначенні доходу штрафів, неустойок чи пені. Якщо підприємство їх отримало за рішенням сторін договору або відповідних державних органів чи суду, то автоматично на їх суму збільшується дохід, тимчасом як у бухгалтерському обліку вони до його складу не включаються, а отже, не беруться до уваги при визна-

ченні прибутку. На наш погляд, це питання більш обґрунтовано вирішується в бухгалтерському обліку, бо, по-перше, штрафи, неустойки чи пеня підприємство не може планувати, а отже, й розраховувати на підвищення своєї дохідності за їх рахунок; по-друге, факт одержання підприємством такого специфічного доходу, як правило, супроводжується відповідними його втратами через несвоєчасність розрахунків і надходження грошових потоків, які могли б принести підприємству депозитний прибуток.

Однією із причин, що породжує відмінності у формуванні бухгалтерської та податкової собівартості, а звідси — і у величині прибутку, є й те, що згідно ПКУ існує заборона на включення до складу витрат, в цілях визначення оподатковуваного прибутку, витрат, понесених у зв'язку з придбанням товарів (робіт, послуг) та інших матеріальних і нематеріальних активів у фізичної особи-підприємця, що сплачує єдиний податок (крім фізичної особи, що здійснює діяльність у сфері інформації). За такої заборони завищується сума оподатковуваного прибутку. Щоб не допустити такого завищення підприємства економічно вимушені відмовитись від усталених виробничих зв'язків з багатьма підприємцями, що ускладнює їх виробничу діяльність. Фактично підприємства ставляться в умови вибору одного із двох зол: або продовжуй працювати з підприємцями — фізичними особами і виплачує більший податок до бюджету, втрачаючи частину свого прибутку, або неси економічні втрати, відмовившись від усталених виробничих зв'язків. Крім того, ця норма ПКУ поставила на межу виживання 400 тис. дрібних підприємців — фізичних осіб, значна частина яких поповнить ряди безробітних. Це неминуче посилить соціальну напругу в суспільстві, яка й так досягає вищої точки кипіння. Під тиском громадськості (дрібних підприємців, учених-економістів, керівників і спеціалістів юридичних осіб) Кабінет Міністрів України розробив проект закону, яким передбачено повернення малим та дрібним підприємцям права працювати з юридичними особами. Проте на момент написання цієї статті цей проект закону не було внесено на розгляд Верховної Ради України. Таке зволікання недопустиме, а точніше навіть злочинне, бо пов'язане зі значними економічними та моральними втратами.

Відомо, що підприємства мають право здійснювати дооцінку матеріальних і нематеріальних необоротних активів у разі, коли їх залишкова вартість менша від справедливої вартості. В бухгалтерському обліку сума дооцінки активів включається до складу додаткового капіталу як складової власного капіталу, в результаті збільшується величина останнього. В податковому обліку сума

дооцінки активів розглядається як дохід, а отже, він включається в загальний дохід і тим самим на його величину зростає об'єкт оподаткування. З економічної точки зору дооцінку активів не можна розглядати як дохід, що має піддаватися оподаткуванню, оскільки це, по суті, віртуальний дохід, який реально не може бути використаний підприємством для фінансування виробництва і забезпечення покриття поточних витрат. Тому доцільно було б цю норму ПКУ відмінити.

Підприємство може отримати кошти або майно у вигляді міжнародної технічної допомоги чи безоплатно одержати основні засоби від резидентів. У ПКУ такі кошти, вартість майна і основних засобів розглядається як дохід і тим самим на його величину зростає прибуток, що оподатковується. Тимчасом у бухгалтерському обліку ці активи не розглядаються як дохід, а тому, зрозуміло, на їх величину зменшується бухгалтерський прибуток порівняно з податковим за однакових інших умов. З цього приводу зазначимо, що наведені нами аргументи щодо недоцільності розглядати дооцінку як дохід, що підлягає оподаткуванню, є прийнятними і для даного випадку. Одержана безоплатно міжнародна технічна допомога і безоплатні основні засоби від резидентів спроможні принести підприємству додаткову економічну вигоду в майбутньому періоді. Ця вигода і повинна стати об'єктом оподаткування.

Звернемо увагу ще й на таку обставину. При визначенні прибутку для оподаткування в дохід підприємства включають доходи, отримані від продажу товарів (виконання робіт, надання послуг) пов'язаним особам, які не є платниками податку на прибуток, платником податку за іншими ставками, від проведення товарообмінних (бартерних) операцій, від продажу землі або іншого відчуження землі. Проте при визначенні бухгалтерського прибутку ці доходи не враховуються і тим самим прибуток для оподаткування завищується порівняно з бухгалтерським прибутком.

Істотні розбіжності між податковим і бухгалтерським обліком мають місце і при визначенні витрат і собівартості продукції, що також істотно впливає на величину прибутку до оподаткування. Зокрема, порівняльний аналіз складу виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), визначеної в системі бухгалтерського обліку, і собівартості реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг, визначеної в податковому обліку, показує, що між ними є кілька принципових відмінностей. Перше, що кидається у вічі, в складі податкової собівартості окремо виділені амортиза-

ція і вартість отриманих послуг. Крім того, у податкову собівартість не включаються змінні загальновиробничі і постійні розподілені загальновиробничі витрати, як це прийнято в бухгалтерському обліку. Ця відмінність суперечить концепції визначення бази обкладання податком на прибуток, яка передбачає формування собівартості реалізованої продукції за правилами бухгалтерського обліку. Адже не дивлячись на використання в П(С)БУ 16 і ПКУ одного і того ж поняття «собівартість», на практиці таких собівартостей прийдеться розраховувати дві: окремо за бухгалтерськими та окремо за податковими правилами [2]. Тому справедливо було б цю норму ПКУ привести у відповідність з нормами бухгалтерського обліку.

Посилює відмінності між бухгалтерською та податковою собівартістю і та обставина, що згідно ПКУ до складу інших прямих витрат, що входять у собівартість, включаються і суми єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування. Але разом з тим суми цього єдиного внеску вказуються як складова інших операційних витрат (п.п. 138. 10.4 ПКУ). У бухгалтерському обліку витрати на соціальні заходи включають в інші прямі витрати як складову собівартості продукції, а також у відповідні групи витрат (загальновиробничі, адміністративні, витрати на збут, і т. д.), у складі яких є витрати на оплату праці.

Існують й інші відмінності у визначенні податкової та бухгалтерської собівартості і стосуються вони, наприклад, неоднакового порядку відображення витрат на орендні (лізингові) платежі (в бухгалтерському обліку вони включаються у виробничу собівартість продукції у складі інших прямих витрат, а в податковому — до складу інших витрат звичайної діяльності підприємства). На наш погляд, в обох розглянутих випадках більш обґрунтовано виробнича собівартість визначатиметься в системі бухгалтерського, а не податкового обліку.

Особливо слід наголосити, що істотні відмінності у величині витрат в системі бухгалтерського і податкового обліку можуть виникати через різну величину амортизаційних відрахувань на основні засоби виробництва.

Викликані ці відмінності тим, що ПКУ передбачена нова класифікація основних засобів та інших необоротних активів а також нові підходи до регулювання терміну їх економічного життя. Виділено, зокрема, 16 груп цих засобів, по кожній з яких встановлено мінімально допустимі строки їх корисного використання. Наприклад, на будівлі — 20 років, споруди — 15, машини та об-

ладнання — 5, транспортні засоби — 5, інструменти, прилади, інвентар (меблі) — 4, інвентарна тара — 6, інші основні засоби — 12, довгострокові біологічні активи — 7.

Зазначимо, що згідно Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» підприємства самостійно встановлюють строк корисного використання основних засобів. А це означає, що в разі, коли вони встановлять менший строк їх корисного використання порівняно з мінімальним, встановленим ПКУ, то в них буде більшою сума амортизаційних відрахувань, а отже, буде меншим бухгалтерський прибуток порівняно з прибутком до оподаткування. Таким чином, встановлення мінімально допустимого строку корисного використання основних засобів спрямоване на зменшення амортизаційних відрахувань з метою збільшення об'єкта оподаткування. Адже їх величина обернено пропорційна до встановленого терміну експлуатації цього ресурсу.

До прийняття ПКУ підприємства застосовували так звану податкову амортизацію, згідно якої основні засоби були згруповані у 4 групи, по кожній з яких були встановлені досить високі квартальні норми амортизації. Завдяки цьому податкова амортизація створювала додаткове джерело для інвестування в основний капітал, бо її застосування забезпечувало збільшення амортизаційних відрахувань в перші роки експлуатації основного засобу порівняно з їх величиною при застосуванні методів економічної (бухгалтерської) амортизації. А це означало, що за таких умов досягалася економія на податку на прибуток. Тепер, як нами вже з'ясовано, введення мінімально допустимого строку корисного використання основних засобів не тільки позбавляє податкової амортизації стимулюючої функції, а й навпаки, вона стала виконувати роль економічного важеля, що збільшує відрахування коштів підприємств у державний бюджет, тобто для неї стала притаманною в значній мірі фіскальна функція. З економічної точки зору це не є виправданим, оскільки звужує можливості підприємств для саморозвитку.

Звертає на себе увагу й та обставина, що по довгострокових біологічних активах встановлені зовсім не обґрунтовані мінімально допустимі строки корисного використання в бік їх істотного завищення. Так, в умовах інтенсивного використання дійного стада з високим рівнем продуктивності строк використання корів обмежується в основному трьома лактаціями, основних свиноматок (за кількості річних опоросів 2,2—2,4) — до 4—5 років. Це значно нижче порівняно з мінімально встановленим семирічним

терміном їх використання, що на практиці неминуче призводитиме до істотного заниження амортизаційних відрахувань в системі податкового обліку порівняно з їх величиною в бухгалтерському обліку.

У зв'язку з викладеним потрібно наголосити на такому. Відомо, що на сьогодні підприємства, що мають статус аграрних, не сплачують податок на прибуток, тому ці розбіжності поки-що їх не торкатимуться як і розбіжності за іншими розглянутими напрямками. Проте, ця проблема стоятиме для підприємств, які ведуть сільськогосподарське виробництво, але в них грошова виручка від реалізації сільськогосподарської продукції та продукції її переробки становить менше 75 %. До цього додамо ще й таке. В перспективі є підстави очікувати, що з розвитком глобалізаційних процесів, зміцненням економіки аграрних підприємств, останні також сплачуватимуть податок на прибуток, як це прийнято в усіх країнах з ринковою економікою і розвинутим сільським господарством. Тому вважаємо, що зроблені нами застереження щодо мінімального строку корисного використання біологічних активів є актуальними і на сьогодні.

Певну аналогію щодо формування амортизаційних витрат і зроблених у зв'язку з цим висновків можна провести і стосовно нематеріальних активів. Податковим кодексом України здійснено їх класифікацію на 6 груп. При цьому для нематеріальних активів 4-ої і 5-ої груп встановлено мінімально допустимі строки їх корисного використання. Скажімо, для 4-ої групи — права на об'єкти промислової власності (право на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин, ноу-хау тощо), крім тих^ витрати на придбання яких визнаються роялті, цей строк встановлено не менше 5 років, а для 5-ої групи — авторське право та суміжні з ним права (право на літературні, художні, музичні твори, комп'ютерні програми, фонограми, відеограми тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті, — цей строк не менше 2-х років. Тимчасом відомо, що згідно Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» підприємства самостійно встановлюють строк корисного використання цих активів, тому зменшення цього строку порівняно з мінімально встановленим ПКУ призведе до збільшення об'єкту оподаткування порівняно з бухгалтерським прибутком.

Розбіжність у величині витрат у податковому і бухгалтерському обліку, причому не на користь підприємств, зумовлена і нормою статті 146 ПКУ «Визначення вартості об'єкта амортизації»,

яке стосується витрат, пов'язаних з ремонтом та поліпшенням основних засобів — модернізація, модифікація, добудова, обладнання, реконструкція. У бухгалтерському обліку ці витрати включають у собівартість як інші прямі витрати. В податковому обліку відображення ремонтних витрат має свою специфіку, пов'язану з розміром так званого 10 %-го «ремонтного» ліміту: лише при його не перевищенні у звітному періоді вартість ремонтів буде визнаватися витратами. В іншому ж разі, тобто, коли є перевищення, то сума такого перевищення відноситься на збільшення вартості об'єкта, що ремонтується. Зрозуміло, що в такому разі витрати в податковому обліку будуть занижуватися, а отже, збільшуватиметься оподатковуваний прибуток.

Вважаємо, що витрати на ремонт, які б вони не були за величиною, не повинні спрямовуватися на збільшення вартості основних засобів, бо будь-який ремонт, у тому числі і капітальний, може лише відновити до певної міри техніко-економічні характеристики основного засобу. Але він не спроможний підвищити його корисність, яка б перевищувала або навіть була однаковою з первісною корисністю. Тому норма ПКУ щодо «ремонтного ліміту» не має під собою економічних підстав і її доцільно відмінити.

Заниження витрат у податковому обліку порівняно з бухгалтерським відбувається через розбіжність у визнанні чи не визнанні витрат як таких, що мають враховуватися при визначенні прибутку. Так, у податковому обліку для розрахунку об'єкта оподаткування до витрат не включаються: витрати, не пов'язані з провадженням господарської діяльності — на організацію і проведення прийомів, презентацій, свят, придбання і розповсюдження подарунків; витрати на утримання органів управління об'єднань платників податків, включаючи утримання материнських компаній, які є окремими юридичними особами; суми штрафів, неустойок чи пені і деякі інші. Тим часом, у бухгалтерському обліку весь наведений перелік витрат включається в інші витрати операційної діяльності. Це також породжує відмінності у величині бухгалтерського та податкового прибутку.

На нашу думку, із наведеного переліку витрат, при визначенні прибутку для оподаткування до витрат економічно виправдано включити лише витрати на утримання органів управління об'єднань, у тому числі материнських компаній, які є окремими юридичними особами, та витрати на презентацію, бо ці витрати можуть окуповуватися в майбутньому завдяки ліпшому управлінню і підвищенню іміджу підприємства. Решта витрат або не є продуктивними, або ж є результатом прорахунків менеджменту

(штрафи, неустойки, пеня), тому мають покриватися за рахунок прибутку.

Таким чином, є підстави стверджувати, що наявні розбіжності у визначенні доходу і витрат у межах податкового і бухгалтерського обліку призводитиме до того, що абсолютна величина прибутку до оподаткування, розрахована в податковому обліку, не збігатиметься із сумою прибутку до оподаткування, визначеного згідно із стандартом бухгалтерського обліку «Звіт про фінансові результати». Слід очікувати, що величина першого з них перевищуватиме величину другого. Тут доречно ще раз наголосити, що до прийняття ПКУ такі розбіжності у величині прибутку часто мали місце, в тому числі і такі парадоксальні ситуації, коли підприємство згідно з податковим обліком мало прибуток і сплачувало податок на прибуток, а відповідно з бухгалтерським обліком — воно одержувало збиток. Отже, з прийняттям ПКУ проблема уніфікації та зближення бухгалтерського і податкового обліку продовжує залишатись актуальною і вимагає свого подальшого вирішення.

Викладене дає підстави для висновків: по-перше, прийняття Податкового Кодексу України так і не вирішило проблеми ведення подвійного обліку — бухгалтерського та податкового, хоча таке завдання і декларувалося; по-друге, відмінності у складі доходів, витрат і собівартості — бухгалтерської та податкової — в основному «сконструйовані» так, щоб збільшити доходи і зменшити суму витрат підприємства в податковому обліку, і таким чином, збільшити об'єкт оподаткування — прибуток. Тим самим підприємства сплачуватимуть більші суми податку на прибуток і як результат — звужуватимуться їх можливості для прискореного розвитку на інноваційній основі; по-третє, є економічні підстави для внесення відповідних змін до ПКУ і стандартів бухгалтерського обліку і як один із варіантів — за напрямками, запропонованими в даній статті. Це дасть змогу значно зменшити розбіжності в обліковій політиці і завдяки цьому поліпшити якість економічної роботи на підприємствах.

Література

1. Податковий Кодекс України: Станом на 3 березня 2011 р. — К.: Велес, 2011. — 336 с.
2. Хмелевский И. Налоговая и бухгалтерская себестоимость: два берега одной реки // Налоги и бухгалтерский учет. — 2011. — № 20. — С. 14—23.

Стаття надійшла до редакції 01.04.2011 р.