

УДК 657.1

Шмигель О.Є.

*кандидат економічних наук,
доцент кафедри фундаментальних та спеціальних дисциплін
Чортківського навчально-наукового інституту підприємництва і бізнесу
Тернопільського національного економічного університету*

Яковець Т.А.

*кандидат економічних наук,
старший викладач кафедри фундаментальних та спеціальних дисциплін
Чортківського навчально-наукового інституту підприємництва і бізнесу
Тернопільського національного економічного університету*

ОПОДАТКУВАННЯ ПРИБУТКУ ПІДПРИЄМСТВА: НОВІ РЕАЛІЇ

У статті підлягають розгляду питання щодо визначення прибутку підприємства для оподаткування, враховуючи різниці. Здійснено аналіз останніх змін Податкового кодексу в контексті оподаткування прибутку, оцінено повноту уніфікації бухгалтерського та податкового обліку та наслідки зникнення останнього із законодавчого простору.

Ключові слова: прибуток, витрати, бухгалтерський облік, різниці, податок на прибуток.

Шмигель О.Е., Яковець Т.А. НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ПРИБЫЛИ ПРЕДПРИЯТИЯ: НОВЫЕ РЕАЛИИ

В статье подлежит рассмотрению вопрос об определении прибыли предприятия для налогообложения, учитывая различия. Осуществлен анализ последних изменений Налогового кодекса в контексте налогообложения прибыли, оценена полнота унификации бухгалтерского и налогового учета и последствия исчезновения последнего из законодательного пространства.

Ключевые слова: прибыль, расходы, бухгалтерский учет, различия, налог на прибыль.

Shmyhel O.Y., Yakovets T.A. INCOME TAX OF ENTERPRISE: NEW REALITIES

In the publication it is considered the question of the definition of company profits for taxation, taking into consideration the difference. The analysis of recent changes to the Tax Code in the context of tax income is made, it is estimated completeness of unification of accounting and taxation and the consequences of the disappearance of the last of the legal space.

Keywords: income, expenses, accounting, differences, income tax.

Постановка проблеми. Прибуток – основний показник, який узагальнює результати фінансово-господарської діяльності підприємства та є важливим інформаційним сигналом для ухвалення управлінських рішень. Тотальні реформи економіки в Україні спричинили потребу в удосконаленні системи обліку, яка трансформується відповідно до вимог Міжнародних стандартів і викликів вітчизняної економіки. Втім, реформування спричинило виникнення суперечностей між даними бухгалтерської та податкової звітності, а також у методах розрахунку прибутку відповідно до запроваджених Національних стандартів з обліку та Податкового кодексу. Цей факт підтверджує необхідність пошуку сучасних підходів до побудови бухгалтерського обліку з метою зниження трудових витрат бухгалтерів і його оптимізації.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Значну кількість наукових праць присвячено питанню організації і методики ведення бухгалтерського обліку згідно з положеннями Податкового кодексу. Вивчаючи висновки та пропозиції дослідників із проблем оподаткування прибутку, необхідно звернути увагу на розробки А. Савченко та Н. Москалюк у частині обґрунтування двох методів оподаткування: динамічної моделі регресивного оподаткування та інвестиційного податкового кредиту [1, с. 27]; І. Швець та О. Следь щодо розробки динамічної моделі оподаткування прибутку підприємства із застосуванням гнучкої ставки, розмір якої регулюється залежно від результатів діяльності [2, с. 63]; З. Варналія, Д. Серебрянського, К. Швабій, А. Скрипник щодо пільгового оподаткування прибутку для податкового стимулювання розвитку суб'єктів господарювання в умовах подолання кризових явищ в економіці [3, с. 23].

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Варто зазначити, що чіткість, досто-

вірність та оперативність відображення операцій оподаткування є запорукою ефективної діяльності підприємств, особливо зважаючи на досить жорстку систему фінансових санкцій за недотримання податкового законодавства при веденні обліку відповідних податків і зборів. Про уніфікацію податкового та бухгалтерського обліку говорять уже багато років. Ще з 1 квітня 2011 р., коли набув чинності III розділ «Податок на прибуток підприємств» Податкового кодексу України, поняття «податковий облік» із метою визначення оподатковуваного прибутку зникло із законодавства України. Нині існує дискусія і серед науковців щодо необхідності згаданого виду обліку та його повної уніфікації з бухгалтерським. Ліквідація податкового обліку не призведе до скасування цілої низки обмежень витрат підприємств із метою визначення оподатковуваного прибутку. Обмеження були, є і завжди будуть. Причому не тільки в Україні, а й у всіх країнах світу. Зважаючи на цей факт, необхідним є поглиблення дослідження питань оподаткування прибутку, враховуючи різниці та їх вплив на довершення процесу поширення на них лише ідеології бухгалтерського обліку.

Мета статті полягає у дослідженні формування фінансового результату в цілях оподаткування, враховуючи різниці за нових законодавчих змін.

Виклад основного матеріалу дослідження. Деякі фахівці з фіскальних органів вважають, що перехід на визначення собівартості за правилами бухгалтерського обліку не призведе до втрат бюджету. З ухваленням кодексу фахівці контролюючих органів змушені були освоювати бухгалтерський облік. Постає сприятливий ґрунт для подальшої уніфікації підходів до визначення фінансового результату діяльності підприємства і його оподатковуваного прибутку.

Єдині методологічні підходи до визначення бухгалтерського та податкового прибутку дають можливість скоротити трудовитрати персоналу підприємств на складання податкової звітності та трудовитрати контролюючих органів на перевірку цієї звітності. Крім того, зменшуються видатки на розроблення програмного забезпечення для ведення обліку. Звітність стала прозорішою і зрозумілішою як для цілей керівників і власників бізнесу, так і для цілей державних органів.

Сума прибутку підприємства залежить від таких основних факторів, як обсяг виробництва і реалізації продукції, ефективність використання основних засобів, виробничих запасів, грошових надходжень і нематеріальних активів, які впливають на рівень витрат підприємства. Крім того, на формування прибутку підприємств впливають нормативно-правове регулювання порядку визначення собівартості продукції, оподаткування діяльності підприємства та ін. Відповідно до чинного законодавства, розрізняють обліковий і податковий прибуток (збиток) підприємства.

Обліковий прибуток є сумою прибутку до оподаткування, яка визначена у фінансовому обліку та відображена у звітах про фінансові результати підприємства за звітний період. За період незалежності України існували різноманітні тенденції щодо концепції оподаткування прибутку (табл. 1).

Деякий час суми облікового та податкового прибутку відрізнялись одна від одної через відмінності у методиках їх обчислення. Виникали ситуації, коли відповідно до даних податкової звітності підприємство одержало прибуток і мало перераховувати до бюджету податок на прибуток, а у фінансовій звітності (за даними бухгалтерського обліку) за певний звітний період зафіксовано збиток. Найчастіше різниці між двома видами обліку виникали тоді, коли деякі доходи або витрати, згідно з податковим законодавством, не враховувались під час визначення податкового прибутку, але обов'язково включались у розрахунок прибутку у фінансовій звітності.

З 1 січня 2015 р. вступив в дію Закон України від 28 грудня 2014 р. № 71-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» (далі – Закон № 71-VIII).

Законом № 71-VIII подано розділ III «Податок на прибуток підприємств» Податкового кодексу України

в новій редакції та окреслено розрахунок об'єкта оподаткування податком на прибуток на підставі даних бухгалтерського обліку шляхом коригування фінансового результату до оподаткування, визначеного у фінансовій звітності, на різниці, які збільшують або зменшують фінансовий результат до оподаткування, відповідно до положень розділу III «Податок на прибуток підприємств» Податкового кодексу, а саме: амортизації необоротних активів; резервів (забезпечень); обмежень окремих видів витрат та преференцій тощо. При цьому для платників із річним доходом до 20 млн. грн. надано можливість визначати об'єкт оподаткування податком на прибуток на підставі даних бухгалтерського обліку без проведення коригувань. Окрім того, з урахуванням положень даного Закону [5]:

1. скасовано низку обмежень по врахуванню витрат (скасовуються обмеження витрат на: навчання, маркетинг, рекламу, відрядження та ін.);

2. встановлено єдиний термін подання річної податкової декларації з податку на прибуток – до 01 червня наступного календарного року замість 01 березня;

3. підвищено з 10 до 20 млн. грн. максимальний розмір річного доходу для платників, які не повинні сплачувати щомісячні авансові внески з податку на прибуток;

4. штрафні санкції за наслідками перевірок податкових декларацій із податку на прибуток за 2015 р. не застосовуються;

5. звільнено платників від сплати авансового внеску;

6. встановлено для суб'єктів, що здійснюють букмекерську діяльність, діяльність із випуску та проведення лотерей, азартних ігор, додаткові ставки податку на прибуток у розмірі 10 та 18%.

У цілому введені даним Законом зміни у частині реформування податку на прибуток сприятимуть спрощенню форм податкової звітності з цього податку, зменшенню витрат ресурсів платниками податків на формування такої звітності. Проте по факту з 2015 р. взагалі скасовується поняття «податковий облік» для податку на прибуток, а весь облік базується лише за нормами бухгалтерського обліку (згідно з Національними чи Міжнародними стандартами в бухгалтерського обліку та звітності), що прямо визначено п. 134.1.1 ПК України.

Таблиця 1

Оподаткування прибутку підприємства в Україні [4, с. 37]

Періоди	Нормативний документ	Об'єкт оподаткування	Ставка
1991 р.	Закон УРСР «Про систему оподаткування» від 25.06.1991р.	Прибуток	35%
1992 р.	ЗУ «Про оподаткування доходів підприємств та організацій» від 21.02.1992 р.	Валовий дохід	18%
1993 р. (I квартал)	Декрет КМУ «Про податок на прибуток підприємств та організацій» від 26.12.1992 р.	Прибуток	30%
1993 р. (II квартал)	ЗУ «Про оподаткування доходів підприємств та організацій» від 21.02.1992 р.	Валовий дохід	30%
1995 р.	ЗУ «Про оподаткування прибутку підприємств» від 28.12.1994 р. № 334/94-ВР	Прибуток = виручка від реалізації – собівартість	30%
1997 р.	ЗУ «Про оподаткування прибутку підприємств» від 22.05.1997 р. № 283/97-ВР	Прибуток = валовий дохід – валові витрати – амортизація	30%
2004 р.	ЗУ «Про внесення змін до Закону України «Про оподаткування прибутку»» від 24.12.2002 р. № 349-IV	Прибуток = валовий дохід – валові витрати – амортизація	25%
З 01.04.2011 р. З 01.01.2012 р. З 01.01.2013 р. З 01.01.2014 р. З 01.01.2015 р. З 01.01.2016 р.	ПКУ від 02.12.2010р. № 2755-VI, із змінами та доповненнями	Прибуток = доходи звітного періоду – собівартість – ін. витрати звітного податкового періоду	23% 21% 19% 18% 18%

При цьому той же п. 134.1.1 ПК України встановлює, що для великих платників податку на прибуток (річний обсяг за минулий рік за вирахуванням ПДВ більше 20 млн. грн.) встановлюється необхідність ще розраховувати так звані «податкові коригування» та на відповідні суми коригувати свій бухгалтерський фінансовий результат із метою оподаткування. Якщо глобально оцінити сутність цих коригувань, то ми побачимо, що вони фактично зводяться до того, що великі платники податку на прибуток просто будуть змушені виконувати ті самі коригування, які вони і так робили відносно бухгалтерського прибутку до 01.01.2015 р. Наприклад, великі платники коригують фінансовий результат на іншу (податкову) амортизацію, на штрафи по податках та по розрахунках тощо.

Отже, дуже укрупнено зміни, що відбулись, можна описати таким чином: невеликі підприємства з 01.01.2015 р. сплачуватимуть податок прибуток із суми бухгалтерського прибутку, а великі – фактично за тих самих правил, що і були до 01.01.2015 р. (щоправда, дещо змінених процедурно). Чим же з 01.01.2015 р. відрізняється об'єкт податку на прибуток для невеликих підприємств? Дамо короткий перелік витрат, які до 01.01.2015 р. обмежувались (насамперед згідно зі статтями 139-142 попередньої редакції ПК України), а з 2015 р. можуть бути повноцінно включені у витрати:

- організація та проведення прийомів, презентацій, свят, розваг та відпочинку, придбання та розповсюдження подарунків (п. 139.1.1 попередньої редакції ПК України);

- витрати на утримання органів управління об'єднань платників податку, включаючи утримання материнських компаній, які є окремими юридичними особами (п. 139.1.7 попередньої редакції ПК України);

- суми штрафів та/або неустойки чи пені за рішенням сторін договору або за рішенням відповідних державних органів, суду, які підлягають сплаті платником податку (п. 139.1.11 попередньої редакції ПК України);

- витрати у зв'язку з придбанням у нерезидента послуг (робіт) із консалтингу, маркетингу, реклами в обсязі, що перевищує 4% доходу (виручки) від реалізації продукції за рік, що передувало звітному (п. 139.1.13 попередньої редакції ПК України);

- витрати у зв'язку з придбанням у нерезидента послуг (робіт) з інжинірингу у обсязі, що перевищує 5% митної вартості обладнання, імпортованого згідно з відповідним контрактом (п. 139.1.14 попередньої редакції ПК України);

- витрати на забезпечення робітників спеціальним одягом, питною водою, тощо можна робити без «оглядок» на різні з цих питань переліки Кабміну (п. 140.1.1 попередньої редакції ПК України);

- витрати на професійну підготовку, перепідготовку та підвищення кваліфікації працівників можна робити без оглядки на обов'язковість (п.140.1.3 попередньої редакції ПК України);

- до складу витрат включаються будь-які витрати, пов'язані з нарахуванням процентів за борговими зобов'язаннями – без обмежень, раніше встановлених ст. 140 попередньої редакції ПК України у випадку позичення у нерезидентів;

- амортизація основних фондів нараховується за правилами бухгалтерського обліку, а не податкового, як раніше встановлювали статті 144–148 попередньої редакції ПК України;

- попередня редакція п.153.4 та п. 153.8 ПК України встановлювала цілу низку обмежень для опо-

даткування операцій із борговими вимогами та цінними паперами, відповідно, які наразі відмінені для оподаткування – слід оподатковувати фінансовий результат по бухгалтерському обліку цих операцій;

- попередня редакція п. 153.13 ПК України встановлювала цілу низку специфічних вимог для оподаткування діяльності, що здійснюється за договорами управління майном (платник податку, який отримував майно на підставі договору управління (управитель), повинен був вести окремо від власного облік доходів та витрат у розрізі кожного договору управління). Наразі це правило не діє, проте воно нічим не замінено. Аналогічно – про оподаткування спільної діяльності (п. 153.14 попередньої редакції ПК України);

- раніше стара редакція ПК України не передбачала права платника на витрати по резервах дебіторської заборгованості (а також по дебіторській заборгованості, списаній без судових суперечок), резерви та забезпечення відпусток та інших виплат робітникам. Наразі ж ці витрати ПК України не обмежені;

- немає в новій редакції ПК України обмеження на витрати ремонтів основних фондів на рівні 10% балансової вартості основних фондів на початок року.

Окремо слід розглянути, які саме коригування слід виконувати великим підприємствам для приведення свого об'єкту до законодавчо визначеного рівня (ст. 138 нової редакції ПК України):

- п.п. 138.1 та 138.2 фактично зобов'язують платника коригувати свій фінансовий результат, замінюючи нарахування амортизації та списання основних фондів, що вибувають, за правилами бухгалтерського обліку на аналогічні показники, які рахуються за правилами, схожими на податковий облік цих операцій до 01.01.2015 р. При цьому порядок розрахунку «податкової» амортизації з 01.01.2015 р. встановлюється в п. 138.3 ПК України;

- забезпечення для відшкодування наступних (майбутніх) витрат (п. 139.1 ПК України) – ці бухгалтерські витрати фактично виймаються з податкових витрат;

- резерв сумнівних боргів (п. 139.2 ПК України) – як і раніше, ці витрати слід вирахувати з витрат до оподаткування, причому як у частині нарахування резервів, так і при списанні без судового узгодження;

- резерви банків та небанківських фінансових установ (п. 139.2 ПК України) – докладно не розглядаємо;

- на суму нарахованих доходів від участі в капіталі інших платників податку на прибуток підприємств та у вигляді дивідендів, які підлягають виплаті на його користь від інших платників цього податку (п. 140.4.1 ПК України);

- на суму від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових (звітних) років. (п. 140.4.2 ПК України) – цією нормою фактично лише формалізується право платника перенести збитки минулих років;

- на суму перевищення звичайних цін над договірною (контрактною) вартістю реалізованих товарів (робіт, послуг) при здійсненні контрольованих операцій у випадках, визначених ст. 39 ПК України (п. 140.5.1 ПК України);

- на суму перевищення договірної (контрактної) вартості придбаних товарів (робіт, послуг) над звичайною ціною при здійсненні контрольованих операцій у випадках, визначених ст. 39 цього Кодексу (п. 140.5.2 ПК України);

- на суму витрат від інвестицій в асоційовані, дочірні та спільні підприємства, розрахованих за

методом участі в капіталі або методом пропорційної консолідації (п. 140.5.3 ПК України);

– на суму нарахованих роялті за певних обставин (п.п. 140.5.5-140.5.7 ПК України);

– платники податку окремо визначають загальний фінансовий результат за операціями з продажу або іншого відчуження цінних паперів (ЦП) звітного періоду ((п.п. 141.2.3-141.2.5 ПК України). Якщо платником податку отримано позитивний фінансовий результат від операцій із ЦП, то його сума збільшує фінансовий результат до оподаткування. Якщо за результатами звітного періоду отримано від'ємний фінансовий результат від операцій із ЦП, сума такого від'ємного значення зменшує фінансовий результат від операцій із ЦП наступних податкових (звітних) періодів.

Також із метою належного адміністрування податку на прибуток затверджена нова форма податкової декларації з податку на прибуток підприємств передбачає:

- уніфікацію форм податкової звітності з податку на прибуток підприємств – замість чотирьох окремих декларацій складається одна;

- просту та логічну структуру декларації, що дасть змогу платнику визначати свої податкові зобов'язання з мінімальними витратами часу;

- значне скорочення кількості додатків до декларації – з 14 до 9;

- наявність нового додатка РІ (різниці), в якому згруповані всі різниці, на які збільшується (зменшується) фінансовий результат, передбачені Кодексом із посиленням на відповідні норми.

Нова форма податкової звітності сприятиме зменшенню платниками часу на її ведення і формування, оскільки основні її показники заповнюються на підставі показників фінансової звітності.

Висновки. Нині в Україні здійснюється процес реформування системи бухгалтерського обліку, зокрема наближення національної системи до міжнародних стандартів. Його основна мета – створити умови для безпосереднього застосування МСФЗ для ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності українськими підприємствами. З ухваленням Податкового кодексу, в якому розрахунок оподаткованого прибутку здійснюється

за даними бухгалтерського обліку із застосуванням методу нарахувань, Україна поступово поглиблює рівень інтеграції національної системи бухгалтерського обліку в європейську та світові системи. Це створило передумови розрахунку оподаткованого прибутку із застосуванням різниць, що є основою в багатьох країнах світу та Європи.

Насамперед нововведенням подолано існування податкового обліку поряд із системою бухгалтерського обліку, які роблять вразливим до помилок розрахунок податку на прибуток та створюють негативні наслідки для економіки країни. Формування фінансового результату для фінансової та податкової звітності передбачає формування доходів і витрат для цілей оподаткування в системі бухгалтерського обліку України з урахуванням обмежень, передбачених для цього Податковим кодексом.

Звичайно, не можна заперечити, що з внесенням зміни до ПКУ бухгалтерський та податковий обліки в багатьох моментах стали майже ідентичними. Втім, не спростовуючи позитивний результат від нововведень Кодексу, проблемне коло питань залишається ще досить широким. Саме це обумовлює необхідність у подальшому дослідженні та усуненні проблем оподаткування прибутку як основного елементу ефективного функціонування підприємств і економіки країни загалом.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Савченко А. Податок на прибуток підприємств як інструмент інвестиційної політики держави / А. Савченко, Н. Москалюк // Економіка України. – 2003. – № 3. – С. 22–28.
2. Швець І. Застосування регресивного оподаткування прибутку для стимулювання технічного оновлення виробництва / І. Швець, О. Следь // Економіка України. – 2009. – № 1. – С. 58–66.
3. Скрипник А.В. Оцінка фіскальної ефективності пільгового оподаткування прибутку підприємств / А.В. Скрипник, Д.М. Сербрянський // Економіка України – 2006. – № 7. – С. 13–27.
4. Мілевська О.М. Бухгалтерський і податковий облік податку на прибуток / О.М. Мілевська, А.О. Піхотіна // Економічні науки. – 2012. – № 9 (33). – С. 37–42.
5. Податковий кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.