

Бабіч В.В.,

кандидат економічних наук,
професор кафедри обліку
підприємницької діяльності
ДВНЗ “Київський національний університет
імені Вадима Гетьмана”

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

Досліджено особливості об'єкта оподаткування прибутку в Україні відповідно до чинного законодавства та в умовах розробки Податкового кодексу. Дано оцінку змін у оподаткуванні прибутку згідно з Податковим кодексом. Внесено пропозиції щодо вдосконалення визначення об'єкта оподаткування прибутку при розробці Податкового кодексу та подолання розбіжностей у бухгалтерському й податковому обліку.

The authors search into peculiarities of an object of taxation profit in Ukraine in compliance with the effective legislation and in conditions of developing the Tax Code; evaluate changes in taxing profit in accordance with the Tax Code; and offer suggestions aimed at improving the determination of an object of profit taxation during the development of the Tax Code and overcoming distinctions in accounting and taxation.

Ключові слова: податок на прибуток, об'єкт оподаткування, валові доходи, валові витрати, амортизація, оподатковуваний прибуток, бухгалтерський прибуток, бухгалтерський облік, податковий облік.

Ефективність системи оподаткування в цілому й кожного податку зокрема залежить від визначення об'єкта оподаткування й методики розрахунку, ставки податку, строків, джерела сплати податку суб'єктом підприємництва до бюджету. З'ясування об'єкта оподаткування має велике значення для прояву фіскальної й регулюючої функцій податку. Тому введення окремих податків, їх удосконалення завжди вимагає прийняття виваженого рішення стосовно об'єкта оподаткування. Особливої уваги потребує визначення оподатковуваного прибутку.

З часу введення в Україні оподаткування прибутку (1991 рік) відбувається вдосконалення цього процесу, в тому числі визначення об'єкта оподаткування. Важливим етапом у розвитку оподаткування був 1996-ий та перше півріччя 1997 року¹.

Цей період характеризувався стабільною податковою політикою. Заслужують на увагу ще кілька позитивних моментів. Так, об'єкт оподаткування (оподатковуваний прибуток) визначався через коригування суми балансового прибутку, що

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

давало змогу уникати подвійного оподаткування (з балансового прибутку вираховувалися сплачені податки на землю та із 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, благодійну діяльність, поповнення оборотних коштів.

Оскільки оподатковуваний прибуток визначався на основі балансового прибутку, податкові органи контролювали правильне формування прибутку підприємств, отож у останніх не було потреби вести окремий податковий облік.

У процесі визначення оподаткованого прибутку враховувалися інші показники діяльності платника податку. Так, об'єкт оподаткування збільшувався на суму 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 напрямів діяльності суб'єктів господарювання.

З другого півріччя 1997 року² в оподаткуванні прибутку відбулися істотні зміни. При цьому оподатковуваний прибуток почав визначатися шляхом вирахування з валового доходу платника податку валових витрат і амортизаційних відрахувань. У Законі “Про оподаткування прибутку підприємств” (редакція від 22.05.1997) було зазначено 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 із метою зменшення суми оподаткованого прибутку й навіть отримання його від'ємного значення.

Така методика визначення оподаткованого прибутку обумовила введення податкового обліку. Визначення облікового (реального) прибутку здійснювалося на основі ведення бухгалтерського обліку. Розбіжності у визначенні оподаткованого й облікового (реального) прибутку викликали багато критичних зауважень. Ряд фахівців пропонували скасувати податковий облік та повернутися до визначення оподаткованого прибутку на основі даних бухгалтерського обліку, шляхом коригування бухгалтерського прибутку.

Визначення оподаткованого прибутку на основі врахування валового доходу, валових витрат і амортизаційних відрахувань призводить до зростання витрат, тобто виникнення додаткових витрат на ведення податкового обліку платника податку; ускладнення перевірки розрахунків податковими органами; виникнення розбіжностей у наявності й обсягах оподаткованого та облікового (реального) прибутку,

² Про оподаткування прибутку підприємств: Закон України від 28.12.1994 № 334/94-ВР (у редакції Закону від 22.05.1997 № 283/97-ВР).

який є джерелом сплати податку на прибуток у бюджет (за відсутності або недостатності облікового прибутку для сплати податку на прибуток може виникати іммобілізація коштів); намагання платників податку на прибуток зменшити оподатковуваний прибуток або отримати його від'ємне значення, щоб мати пільги щодо сплати податку на прибуток.

У проекті Податкового кодексу, підготовленому урядом, передбачено внесення істотних змін у оподаткування прибутку. Заслужують на увагу такі положення Кодексу³:

1. Поступове зниження ставки оподаткування.

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, наданих послуг та суму інших витрат звітного податкового періоду.

3. Визначення порядку (дати) формування доходів, які враховуються при визначенні об'єкта оподаткування. Датою отримання доходів є звітний період, у якому такі доходи утворилися, незалежно від фактичного надходження коштів (метод нарахувань). Аналіз складу доходів (стаття 6) дає змогу зробити висновок, що це в основному валові доходи, визначені в Законі про оподаткування прибутку 1997 року та уточнені в законодавчих документах із оподаткування, прийнятих згодом.

4. Визначення складу витрат операційної діяльності та інших витрат, які враховуються для обчислення об'єкта оподаткування (оподатковуваного прибутку).

5. Визначення об'єктів амортизації, методів нарахування амортизації, а отже суми амортизаційних відрахувань, які приймаються при обчисленні оподатковуваного прибутку.

Розглянемо та критично оцінимо деякі зміни в оподаткуванні прибутку, запропоновані в Податковому кодексі, стосовно витрат і амортизації. Так, у статті 1 розділу III “Податок на прибуток” відсутнє визначення термінів “доходи” й “витрати”, що використовуються для цілей оподаткування прибутку підприємств. Між тим 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 виписані порядок і дата (момент) визнання витрат. Це є позитивним, оскільки платникам податку й контролюючим органам чітко вказується, як і коли визнаються витрати для цілей оподаткування.

Тепер звернемося до змісту самих витрат. У п. 7.9 цієї статті Кодексу зазначено, що собівартість виготовлених і реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг складається з витрат, безпосередньо пов'язаних із виробництвом таких товарів, наданням послуг, а саме: прямих матеріальних витрат; прямих витрат на оплату праці; амортизації виробничих основних засобів і нематеріальних активів,

³ Проект Податкового кодексу України // Урядовий кур'єр. — 2010. — № 141.

безпосередньо пов'язаних із виробництвом товарів, виконанням робіт, наданням послуг; вартості придбаних послуг, безпосередньо пов'язаних із 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. Адже собівартість продукції (товарів, робіт, послуг) включає не тільки прямі, а й непрямі (загальновиробничі) витрати.

Звернемося до нормативних документів, що регулюють порядок ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності з питань витрат і собівартості. Такими нормативними документами є Положення (стандарт) 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 у перелічених нормативних актах усебічно висвітлено питання, яке нас цікавить.

У 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 звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат і 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 й постійні розподілені загальновиробничі витрати.

Далі в П(С)БО 16 наведено склад прямих витрат. Як бачимо, у 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 зазвичай сума амортизації виробничих основних засобів включається до складу загальновиробничих витрат. Не виділяється окремо й вартість придбаних робіт, послуг сторонніх організацій: вона включається до матеріальних або інших прямих витрат.

У п. 15 П(С)БО 16 наведено склад загальновиробничих витрат, їх поділ на змінні й постійні (розподілені, нерозподілені) та методику їх обліку й розподілу з метою визначення (калькулювання) собівартості окремих видів продукції (робіт, послуг). Зауважимо, що для цілей оподаткування поділ загальновиробничих витрат на змінні й постійні не має значення, оскільки всі вони є витратами звітного періоду та включаються до собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг). Безумовно, наднормативні витрати не можуть включатися до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), яка визначається для цілей оподаткування прибутку підприємства. Тому виробнича собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), визначена в системі бухгалтерського обліку і для цілей оподаткування прибутку, буде неоднаковою й відрізнятиметься 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 із прямих і загальновиробничих витрат. У тексті Кодексу можна викласти склад прямих і загальновиробничих витрат або послатися 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, от лише склад цих витрат можна не наводити в Кодексі, а послатися на нормативні бухгалтерські акти (П(С)БО 16 “Витрати”), де його детально розписано. На нашу думку, в Кодексі слід зазначити, що склад (номенклатура статей аналітичного обліку) повинен бути однаковим як для цілей оподаткування прибутку підприємств, так і для бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності. За таких підходів досягатиметься гармонізація системи оподаткування прибутку підприємств із системою бухгалтерського обліку.

Кодекс також містить перелік витрат, які не враховуються при визначенні оподаткованого прибутку. З таким переліком можна погодитися. Позитивним, порівняно з чинним податковим законодавством, є те, що до витрат звітного періоду не включаються суми перерахованої постачальникам (підрядникам) передоплати й авансів. Це абсолютно логічно.

Варто звернути увагу на статтю 9 цього розділу “Особливості визначення витрат подвійного призначення”. Чи правильною є її назва, а саме слова “подвійного призначення”? Адже призначення витрат відоме та не змінюється залежно від мети, з якою вони враховуються (для оподаткування чи бухгалтерського обліку). Водночас не виникає сумніву, що для цілей оподаткування прибутку ці витрати слід обмежувати. Вважаємо, що така норма в Кодексі необхідна. Не треба тільки так детально розписувати склад цих витрат, їх документальне оформлення. Особливо це стосується витрат на відрядження. Це відомі речі, які регулюються нормативними документами з бухгалтерського обліку. На нашу думку, в тексті Кодексу достатньо посилань на бухгалтерський облік. Зрештою це Кодекс, а не інструкція про відрядження.

Аналіз складу витрат, котрі визначаються для цілей оподаткування прибутку, показав, що вони відомі як валові витрати (ст. 5 Закону про оподаткування прибутку), от лише виписані чіткіше і зрозуміліше, конкретніше узгоджені з нормами бухгалтерського обліку. Позитивним є те, що в Кодексі відсутня норма п. 5.9 Закону про оподаткування прибутку.

Значна увага в Кодексі приділена амортизації основних засобів, тому ми теж зупинимося на цьому питанні. В Кодексі застосовується поняття “основні засоби”, а не “основні фонди”, як у Законі про оподаткування прибутку. Логічно, що із прийняттям Кодексу і в ньому, і в бухгалтерському обліку має застосовуватись одне поняття — “основні засоби”, що поліпшить взаєморозуміння між платниками податку й контролюючими органами.

В п. 1.1 даного розділу Кодексу читаємо, що амортизація — це систематичний розподіл вартості основних засобів і нематеріальних активів, яка амортизується протягом строку їх корисного використання. В бухгалтерському обліку (п. 4 П(С)БО 7 “Основні засоби”) зафіксовано таке ж визначення терміна “амортизація”, як і в

Кодексі, що значно зближує податкові норми з нормами бухгалтерського обліку. В п. 22 П(С)БО 7 зазначено, що об'єктом амортизації є *вартість* (курсів наш) основних засобів (крім вартості землі й незавершених капітальних інвестицій). Тобто згідно з податковим законодавством і бухгалтерським обліком амортизується вартість основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів.

Разом із тим у п. 4 П(С)БО 7 підкреслено, що амортизується первісна або переоцінена вартість необоротних активів *за вирахуванням їх ліквідаційної вартості*. Також там 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, є розбіжність (на суму ліквідаційної вартості) між нормою Кодексу та нормою П(С)БО 7.

У зв'язку з тим, що визначити суму ліквідаційної вартості навіть приблизно в момент введення об'єкта необоротних активів у експлуатацію практично неможливо, вважаємо за доцільне внести зміни в П(С)БО 7 “Основні засоби”, відмовитися від цієї норми та встановити однозначно, що амортизується первинна *вартість*. Тоді не буде розбіжності між податковим і бухгалтерським підходами до визначення об'єкта амортизації.

В Кодексі детально виписано, які витрати амортизуються, а які не підлягають амортизації та 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. Для цілей оподаткування основні засоби та інші необоротні активи об'єднані в 16 груп. Тобто порівняно із Законом про оподаткування прибутку кількість груп значно збільшена.

Позитивним є те, що в Кодексі зафіксовані мінімально допустимі терміни корисного використання основних засобів та інших необоротних активів. Ми не будемо піддавати сумніву ці терміни, хоча зрозуміло, що встановити їх більш-менш точно дуже важко. Наведені терміни можуть бути використані й у системі бухгалтерського обліку при встановленні корисного терміну використання необоротних активів. Тому логічно, що вони повинні бути однаковими та використовуватись як у системі оподаткування прибутку, так і в системі бухгалтерського обліку.

З іншими підходами до амортизації необоротних активів, у тому числі застосуванням методів нарахування амортизації, можна погодитись. У бухгалтерському обліку доцільно прийняти класифікаційні групи необоротних активів, що амортизуються, запропоновані в Кодексі.

Підсумовуючи викладене, слід зазначити таке. Розглянуті зміни в оподаткуванні прибутку, передбачені в Податковому кодексі, дещо зменшують розходження між бухгалтерським і податковим обліком прибутку, втім, ці два види обліку залишаються. А отже, залишаються і проблеми, які виникають при оподаткуванні прибутку в діяльності платників податку й податкової адміністрації.