

Юшко С.В.,

кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри фінансів Харківського
національного аграрного університету
імені В.В. Докучаєва

ОЦІНКА ЧИННОГО МЕХАНІЗМУ ВИЗНАЧЕННЯ ПРИБУТКУ ЯК ОБ'ЄКТА ОПОДАТКУВАННЯ

Досліджено чинний механізм оподаткування прибутку підприємств в Україні. З'ясовано особливості визначення об'єкта оподаткування, проведено порівняння бухгалтерського й податкового підходів до обчислення величини фінансового результату. Виявлено наявні недоліки оподаткування прибутку та внесено пропозиції щодо його вдосконалення.

The article studies the operating mechanism of taxing the income of enterprises in Ukraine, there are founded out the features of determining the object of taxation. The author makes a comparison of the book-keeping and tax approach to the calculation of size of financial result, determines the present defects of taxation of income and makes suggestions for its further improvement.

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

Один із головних в Україні бюджетоформуючих податків — на прибуток підприємств, частка якого в доходах державного бюджету за останніх 5 років становила близько 20%¹, — наразі залишається найбільш неоднозначним для розуміння й надзвичайно складним для обчислення. Найсуттєвіші зміни в механізмі його справляння відбулися із прийняттям нової редакції Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств”², яка набрала чинності із другої половини 1997 року. Більш ніж десятирічна історія справляння оновленого податку на прибуток не лише не поставила крапки, а й розпалила з новою силою дискусії між науковцями, практиками, представниками податкових органів стосовно обґрунтованості й ефективності чинного механізму оподаткування прибутку підприємств та напрямів його реформування.

Проблеми становлення й розвитку оподаткування прибутку підприємств (корпорацій) входять у коло наукових інтересів багатьох учених. Зокрема, даній проблематиці присвячено праці М. Бейгельзімера, В. Вишневського, М. Кучерявенка, І. Луніної, А. Соколовської, Д. Черника та інших. Науковці переймаються з'ясуванням внутрішньої природи податку на прибуток, його місця і значення в системах оподаткування різних країн світу, досліджують порядок його нарахування і сплати, аналізують обґрунтованість наявних податкових пільг.

¹ Без урахування 2009 року, коли через скрутне фінансове становище підприємств надходження за даним податком скоротилися до 14,5% в загальній сумі доходів держбюджету; розраховано автором за офіційними даними Міністерства фінансів і Державного казначейства України.

² Про оподаткування прибутку підприємств: Закон України від 28.12.1994 № 334/94-ВР (у редакції Закону від 22.05.1997 № 283/97-ВР); [Електр. ресурс]. — <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws>.

Основними завданнями даної статті є дослідження чинного механізму оподаткування прибутку в Україні, з'ясування особливостей визначення об'єкта оподаткування, порівняння бухгалтерського й податкового підходів до обчислення величини фінансового результату та визначення доцільності запровадження системи подвійного обліку витрат і доходів, виявлення недоліків прибуткового оподаткування та внесення пропозицій щодо його вдосконалення.

Податок на прибуток підприємств (корпорацій) є складовою систем оподаткування більшості країн сучасного світу. І хоча його фіскальне значення в різних країнах є непорівнянним, здатність ефективного регулювання з допомогою цього податку процесів накопичення і споживання, темпів економічного зростання, стимулювання підприємницької діяльності визначає передумови його широкого застосування.

У практиці побудови податкової системи незалежної України прибуток одразу потрапляє до переліку об'єктів оподаткування, щоправда протягом 1992—1994 років його оподатковували у складі доходів підприємства³. Перша спроба визначити об'єктом оподаткування безпосередньо прибуток зроблена в Декреті КМУ “Про податок на прибуток підприємств і організацій”⁴. Утім, цей нормативний документ був чинним лише впродовж першого кварталу 1993 року; через скрутне фінансове становище держави законодавці знову (цього разу до кінця 1994-го) повернули підприємства й організації до оподаткування їхніх доходів.

У 1995 році історія справляння податку на прибуток в Україні продовжилася. Протягом 1995-го — першої половини 1997-го об'єкт оподаткування визначався на основі балансового прибутку підприємства шляхом проведення нескладних коригувань його величини⁵. З липня 1997 року механізм оподаткування прибутку зазнав кардинальних змін⁶: відтоді й до сьогодні включно прибуток як об'єкт оподаткування більше не визначається на підставі бухгалтерського обліку — наявна там інформація просто не дає змоги цього зробити. Натомість для обчислення прибутку застосовується підсистема податкового обліку, яка вимагає дотримання спеціальних правил і процедур, передбачених податковим законодавством із питань оподаткування прибутку.

Спробуємо з'ясувати наявні відмінності в механізмах обчислення величини прибутку за вимогами національних стандартів бухгалтерського обліку й податкового законодавства.

Прибуток як об'єкт оподаткування визначається шляхом зменшення суми скоригованого валового доходу на суму валових витрат і амортизаційних відрахувань.

³ Про оподаткування доходів підприємств і організацій: Закон України від 21.02.1992 № 2146-ХІІ: [Електр. ресурс]. — <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws>.

⁴ Про податок на прибуток підприємств і організацій: Декрет Кабінету Міністрів України від 26.12.1992 № 12—92: [Електр. ресурс]. — <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws>.

⁵ Про оподаткування прибутку підприємств: Закон України від 28.12.1994 № 334/94-ВР: [Електр. ресурс]. — <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws>.

⁶ Про оподаткування прибутку підприємств: Закон України від 28.12.1994 № 334/94-ВР (у редакції Закону від 22.05.1997 № 283/97-ВР): [Електр. ресурс]. — <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws>.

Бухгалтерський фінансовий результат визначається як різниця між доходами й витратами (в тому числі амортизаційними відрахуваннями, які є складовою статті витрат). Попереднє враження про ідентичність даних підходів розвіюється при детальнішому їх аналізі. Відмінності при обчисленні величини прибутку за двома видами обліку переважно пов'язані, по-перше, з датою визначення доходів і витрат, по-друге, з порядком обчислення доходів і витрат, у тому числі сум амортизації, в обох видах обліку⁷.

У світовій практиці застосовуються метод нарахувань, за яким доходи й витрати визначаються за датою їх виникнення, та касовий метод, згідно з яким доходи й витрати обчислюються в момент одержання і сплати коштів відповідно⁸. Кожний із зазначених методів має переваги й недоліки. Так, застосування касового методу позбавляє підприємство необхідності сплачувати податок в умовах неплатоспроможності або елементарної непорядності покупців, тоді як при використанні методу нарахувань податкові зобов'язання виникають незалежно від факту оплати реалізованої продукції (робіт, послуг). Разом із тим оподаткування, здійснюване на основі авансових платежів, тобто за касовим методом, генерує ризики оподаткування не прибутку, а загальної суми касової виручки: за умови надходження авансів від покупців наприкінці звітної періоду підприємства можуть просто не встигнути здійснити відповідні витрати й під оподаткування справді потрапить не скоригована на величину витрат сума авансу. Імовірність подібного викривленого оподаткування зростає, якщо виробництво продукції (виконання робіт, надання послуг) здійснюється на конкретні замовлення, а тривалість виробничого циклу перевищує час від моменту надходження такого замовлення до закінчення податкового періоду. Наразі касовий метод мало поширений у світі й застосовується переважно щодо малих підприємств. Така позиція є цілком виправданою: визнання в ролі об'єкта оподаткування прибутку вимагає економічно обґрунтованого механізму його розрахунку, побудованого на застосуванні принципу нарахування та відповідності доходів і витрат.

В українській практиці принцип нарахувань використовується при обчисленні фінансового результату в бухгалтерському обліку. А в податковому обліку при визначенні валових доходів і витрат керуються, за деякими винятками, датою першої з подій. Що стосується валових доходів, то це дата або одержання коштів (будь-якої іншої компенсації), або відвантаження продукції (надання товарів, робіт, послуг); щодо валових витрат — це дата або сплати коштів (надання будь-якої іншої компенсації), або одержання продукції (товарів, робіт, послуг). Це основна причина нетотожності показників прибутку за двома видами обліку. Окреслений підхід акумулює в собі недоліки як касового методу, так і методу нарахувань, позбавляючи суб'єктів оподаткування можливості скористатися їх перевагами.

⁷ Юшко С.В. Бухгалтерський і податковий облік податку на прибуток та оцінка чинного порядку їх узгодження // Облік і фінанси АПК. — 2009. — № 3. — С. 119—124.

⁸ Анисимова Л.И., Шкребла Е.В. Совершенствование налогообложения прибыли предприятий. — М.: Агентство США по международному развитию (USAID), 2000. — 207 с.

Як результат, операції з реалізації товарів (робіт, послуг) платника податку тягнуть за собою два види ризиків: 1) імовірне оподаткування, за наявності описаних вище обставин, не прибутку, а загальної суми касової виручки; 2) виникнення валового доходу та необхідність нарахування і сплати податку навіть в умовах затримки платежів за реалізовану платником податку продукцію. При цьому визначений у законі механізм урегулювання сумнівної дебіторської заборгованості не дає змоги підприємствам уникнути можливих втрат від неплатоспроможності їхніх контрагентів.

Ще один істотний недолік запровадженого законом правила першої події полягає в тому, що воно беззастережно діє тільки стосовно дати визначення валових доходів, а щодо валових витрат працює в урізаному вигляді. По-перше, при співпраці платника податку з особами, які є нерезидентами чи резидентами, що сплачують цей податок за ставкою, нижчою від базової, звільнені від його сплати або є платниками єдиного чи фіксованого податку, виникнення валових витрат відбувається виключно за датою отримання товарів, робіт, послуг. По-друге, значний вплив на величину валових витрат підприємства справляє реалізація норми, передбаченої п. 5.9 Закону “Про оподаткування прибутку підприємств”⁹ (далі — п. 5.9 Закону). Відповідно до неї будь-які ресурси, наявні на складах підприємства, в незавершеному виробництві, в залишках готової продукції, потрапляють до щоквартального податкового розрахунку їх приросту (убутку) й коригують попередньо обчислену суму валових витрат. Як результат, незважаючи на офіційно закріплене в законі правило першої події, валові витрати в частині матеріальних ресурсів (запасів) фактично будуть визначені лише в момент відвантаження виготовленої з них продукції або передання замовникові результатів робіт (послуг), для надання яких їх було використано.

Отже, встановлена п. 5.9 Закону норма обумовлює збільшення суми податкових зобов'язань підприємств зі сплати податку на прибуток: на сьогодні розмір витрат становить 25 % вартості приросту залишків запасів на складах, у готовій продукції й незавершеному виробництві. Негативний вплив даної норми відчуває на собі більшість господарюючих суб'єктів, за винятком хіба що тих, які мають надшвидкий оборот капіталу та встигають за період між надходженням запасів на підприємство й закінченням податкового періоду (кварталу) не лише виробити продукцію, а й реалізувати її. А найбільше дана норма позначається на підприємствах із порівняно вищою часткою запасів у складі витрат і амортизаційних відрахувань (табл. 1).

Як бачимо, залежно від частки запасів у сумі валових витрат підприємства додаткові витрати на сплату податку на прибуток через вимоги п. 5.9 Закону можуть бути як незначними — на рівні 0,25 % й нижчому, так і досить вагомими — до 20 % від величини альтернативної суми витрат і вищими (за іншими можливими варіантами).

⁹ Про оподаткування прибутку підприємств: Закон України від 28.12.1994 № 334/94-ВР (у редакції Закону від 22.05.1997 № 283/97-ВР): [Електр. ресурс]. — <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws>.

Таблиця 1. Додаткові витрати підприємства на сплату податку на прибуток через вимоги п. 5.9 Закону, у відсотках до величини валових витрат, визначених для альтернативного варіанта*

Частка вартості запасів у сумі валових витрат і амортизаційних відрахувань підприємства, %	Частка вартості запасів, не віднесених на зменшення об'єкта оподаткування через вимоги п. 5.9 Закону, %					
	0	10	30	50	80	100
0	—	—	—	—	—	—
10	—	0,25	0,75	1,25	2,00	2,50
30	—	0,75	2,25	3,75	6,00	7,50
50	—	1,25	3,75	6,25	10,00	12,50
80	—	2,00	6,00	10,00	16,00	20,00

* Умовний варіант, за яким вартість запасів, включена до валових витрат підприємства за правилом першої події, подальшому коригуванню згідно з п. 5.9 не підлягає.

Джерело: розраховано автором відповідно до вимог Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” від 28.12.1994 № 334/94-ВР (у редакції Закону від 22.05.1997 № 283/97-ВР).

Підхід, за яким валові доходи виникають за правилом першої події (а визначення валових витрат через прийняті обмеження може істотно затягуватися в часі), інакше як дискримінаційним щодо платників податку не назвеш. Подібна практика тягне за собою ще один вид ризику — заниження реальної суми валових витрат. Що більшим є проміжок часу між моментами визначення доходів і витрат та що вищий рівень інфляції (зростання цін на конкретні види ресурсів), то більш викривленим (завищеним) буде значення об'єкта оподаткування, а відповідно й суми податкових зобов'язань платника податку. Для надання цим твердженням наочності наводимо нижче відповідний розрахунок (табл. 2).

Як бачимо, навіть за невисоких темпів інфляції господарюючі суб'єкти зазнають втрат у вигляді штучно збільшеного податку на прибуток. У разі більшої інфляції такі втрати можуть набути просто загрозливого для стабільного розвитку підприємств характеру. Незважаючи на те, що середньорічний рівень цін виробників промислової продукції за період 1997—2009 років становив 15,2%¹⁰, ефективних правил урахування цього феномену в чинному законі про оподаткування прибутку немає, а можливість індексації валових витрат і доходів на офіційно визначений індекс інфляції передбачена лише для сільськогосподарських товаровиробників.

Крім того, показники прибутку за двома підсистемами обліку є непорівнянними через використання відмінних механізмів оцінювання доходів і витрат. Так, при визначенні доходів і витрат за цілим переліком операцій виходять із рівня звичайних цін, тоді як у бухгалтерському обліку за основу береться фактична ціна поставки. Запровадження подібної практики при обчисленні величини валового доходу підприємства допомагає запобігти ухиленню від оподаткування шляхом реалізації окремим суб'єктам (у тому числі пов'язаним особам) продукції за заниженими цінами з подальшим одержанням від них відповідної компенсації. Аналогічне

¹⁰ Розраховано автором на підставі офіційних даних Держкомстату України (<http://www.ukrstat.gov.ua>).

Таблиця 2. Завищення суми податку на прибуток у зв'язку з інфляційним знеціненням вартості здійснених витрат, у відсотках до величини валових витрат підприємства, визначених за альтернативним варіантом*

Річний індекс цін виробників промислової продукції	Тривалість періоду між моментом здійснення валових витрат і моментом визнання їх у податковому обліку, місяців	Частка валових витрат, що визнаються в податковому обліку із запізненням, %			
		10	30	50	100
100,9**	1	0,01	0,02	0,04	0,07
	3	0,02	0,07	0,11	0,22
	6	0,04	0,13	0,22	0,45
	12	0,09	0,27	0,45	0,90
114,3***	1	0,11	0,34	0,56	1,12
	3	0,34	1,02	1,70	3,40
	6	0,69	2,07	3,46	6,91
	12	1,43	4,29	7,15	14,30
135,3****	1	0,26	0,77	1,28	2,55
	3	0,79	2,36	3,93	7,85
	6	1,63	4,90	8,16	16,32
	12	3,53	10,59	17,65	35,30

* Варіант, розрахований за умови, що річний індекс цін виробників дорівнює 0.

** Найнижчий річний індекс цін виробників промислової продукції за період від моменту набрання чинності оновленою редакцією Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” (2001 р.).

*** Індекс цін виробників промислової продукції за 2009 рік.

**** Найвищий річний індекс цін виробників промислової продукції за період від моменту набрання чинності оновленою редакцією Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” (1998 р.).

Джерело: розраховано автором відповідно до вимог Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” від 28.12.1994 № 334/94-ВР (у редакції Закону від 22.05.1997 № 283/97-ВР) та на підставі офіційних даних Державного комітету статистики України про рівень індексів цін виробників промислової продукції (<http://www.ukrstat.gov.ua>).

призначення мають звичайні ціни при обчисленні валових витрат підприємства: їх застосування не дає змоги штучно завищувати витрати й відповідно занижувати об'єкт оподаткування.

Істотні відмінності стосуються порядку визначення фінансових результатів за окремими операціями, зокрема реалізації й ліквідації основних засобів (фондів), операціями з валютою, цінними паперами й деривативами, операціями лізингу тощо. Втім, порівняння зазначених механізмів — тема окремої розмови.

Найбільше невідповідностей виникає при визначенні складу валових витрат у бухгалтерському й податковому обліку. В бухгалтерському обліку витратами є все, що хоча б чогось коштує підприємству. А в податковому обліку перелік витрат є чітко визначеним і жорстко обмеженим. Приміром, окремі витрати взагалі не можуть включатися до складу валових витрат, інші — істотно лімітовані.

В бухгалтерському обліку визначаються, але не включаються до валових витрат підприємства й не підлягають амортизації при обчисленні величини оподаткованого прибутку витрати на:

- будь-які потреби, не пов'язані з веденням господарської діяльності;
- утримання органів управління об'єднань платників податку;
- сплату штрафних і фінансових санкцій за рішенням сторін договору або відповідних державних органів, суду;
- виплату винагород пов'язаним із платником податку особам, у разі якщо немає документальних доказів, що таку виплату було проведено як компенсацію за фактично надану послугу (відпрацьований час);
- утримання, експлуатацію й забезпечення основної діяльності об'єктів соціальної інфраструктури, взятих на баланс після набрання чинності законом України “Про оподаткування прибутку підприємств”;
- сплату податку на прибуток;
- стоянку й паркування легкових автомобілів.

Наступні витрати включаються до валових витрат у визначених законом межах (табл. 3).

Застосування подібних обмежень дає змогу державі, по-перше, ефективно реалізовувати фіскальну функцію податків, по-друге, мінімізувати можливі зловживання, ухилення господарюючих суб'єктів від оподаткування шляхом маніпулювання величиною витрат. Так, встановлення лімітів витрачання коштів на представницькі витрати, придбання пально-мастильних матеріалів для легкових автомобілів, оперативну оренду й паркування легкових автомобілів допомагає не допустити або, принаймні, знизити ймовірність маскування особистих витрат під потрібні для ведення бізнесу, заохочує режим економного господарювання. Водночас обмеження, пов'язані з експлуатацією легкових автомобілів, дискримінують підприємства, які застосовують цей вид автотранспорту безпосередньо для забезпечення виробничого процесу.

Логічним є неврахування при визначенні об'єкта оподаткування витрат, не пов'язаних із господарською діяльністю підприємств, сум штрафних і фінансових санкцій тощо — зазначені платежі не формують прибуток підприємства, характеризують витрачання коштів у інтересах не господарюючого суб'єкта, а певного кола осіб, є результатом прорахунків і халатності окремих працівників і керівного складу, а тому повинні фінансуватися виключно за рахунок коштів, які лишаються після оподаткування прибутку.

Справедливим є врахування при визначенні об'єкта оподаткування витрат на поліпшення якісного складу своїх працівників, а саме їх навчання, підвищення кваліфікації, перепідготовку тощо, витрат на страхування майна підприємства, його ризиків і відповідальності. Що стосується наявних обмежень цих витрат, то загалом, не вдаючися до полеміки щодо їх обґрунтованого розміру, маємо визнати їх доцільність.

Разом із тим необґрунтованим є обмеження, пов'язане зі здійсненням витрат на поліпшення основних фондів. Власне, недосконалим є сам показник, який береться за основу визначення величини нормативу, — залишкова вартість основних фондів підприємства. Тоді як засоби, що старіють, потребують більших витрат на

Таблиця 3. Умови включення окремих витрат до складу валових витрат підприємства

Характеристика витрат	Показник, що обмежує величину витрат	Дозволено включати до валових витрат, % від величини обмежуючого витрати показника
1) Кошти (майно), добровільно передані: а) до бюджетів усіх рівнів і до неприбуткових організацій б) установам науки, освіти, культури, заповідникам, музеям-заповідникам для цільового використання з метою охорони культурної спадщини в) на користь резидентів для цільового використання з метою виробництва національних фільмів (у тому числі анімаційних) і аудіовізуальних творів г) організаціям роботодавців та їх об'єднанням у вигляді вступних, членських і цільових внесків	Оподатковуваний прибуток попереднього звітного року Оподатковуваний прибуток попереднього звітного періоду Оподатковуваний прибуток попереднього звітного періоду Фонд оплати праці	2—5 2—10 до 10 до 0,2
2) Кошти, перераховані підприємствами всеукраїнських об'єднань осіб, котрі постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи, на яких працює за основним місцем роботи не менше 75 % таких осіб, для проведення їх благодійної діяльності	Оподатковуваний прибуток попереднього звітного періоду	до 10
3) Витрати на організацію прийомів, презентацій і свят, придбання й розповсюдження подарунків, включаючи безоплатну роздачу зразків товарів або безоплатне надання послуг (виконання робіт) із метою реклами	Оподатковуваний прибуток попереднього звітного року	до 2
4) Витрати на професійну підготовку, перепідготовку, підвищення кваліфікації осіб, які перебувають у трудових відносинах із платником податку	Фонд оплати праці звітного періоду	до 3
5) Витрати на гарантійний ремонт (обслуговування) або гарантійні заміни товарів, проданих платником податку	Сукупна вартість проданих товарів, по яких не закінчився термін гарантійного обслуговування	до 10
6) Витрати, пов'язані зі страхуванням майна, відповідальності, ризиків платника податку	Валові витрати звітного періоду	до 5
7) Витрати, пов'язані з поліпшенням основних фондів, що підлягають амортизації	Сукупна балансова вартість усіх груп основних фондів станом на початок звітного року	до 10
8) Витрати на придбання пально-мастильних матеріалів для легкових автомобілів	Сума витрат	50
9) Витрати на оперативну оренду легкових автомобілів	Сума витрат	50

Джерело: Про оподаткування прибутку підприємств: Закон України від 28.12.1994 № 334/94-ВР (у редакції Закону від 22.05.1997 № 283/97-ВР): [Електр. ресурс]. — <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws>.

підтримання їх у робочому стані, залишкова вартість фондів за умов їх повільного оновлення може не тільки не збільшуватися, а й мати стійку тенденцію до скорочення, що відповідно зменшує ліміти витрат на ремонт та інші заходи з поліпшення основних фондів. Так само необґрунтованою є заборона зменшувати об'єкт оподаткування на величину витрат, пов'язаних із утриманням і забезпеченням

діяльності об'єктів соціальної інфраструктури, — це прямий шлях до поступового знищення таких об'єктів, занедбання соціально-культурної сфери підприємств.

Витрати, пов'язані з будь-якою добродійною діяльністю підприємства, є непродуктивними за своєю сутністю та характеризують уже безпосереднє використання прибутку. Тому можливість навіть часткового врахування подібних витрат при визначенні об'єкта оподаткування варто розглядати як своєрідну пільгу щодо цього податку, спосіб стимулювання відповідних напрямів витрачання ресурсів підприємства.

І нарешті, непорівнянними з позицій бухгалтерського й податкового обліку є механізми визначення сум амортизаційних відрахувань підприємства. Детально ми вже зупинилися на цій проблемі¹¹, наразі назвемо основні причини відхилення сум амортизаційних відрахувань, обчислених за двома видами обліку:

- відмінний склад об'єктів, що підлягають амортизації;
- різний порядок збільшення і зменшення вартості об'єктів, які амортизуються, в тому числі у результаті їх переоцінки (індексації), поліпшення, вибуття тощо;
- відмінні моменти часу, з яких розпочинається нарахування амортизації;
- різні методи, за якими нараховується амортизація, та норми амортизаційних відрахувань.

На підставі проведеного дослідження доходимо таких висновків:

1. Виникнення податкового обліку в Україні пов'язане із запровадженням особливого, відмінного від бухгалтерського обліку, порядку визначення величини прибутку як об'єкта оподаткування. На сьогодні, починаючи з підсумків роботи підприємств за 1997 рік, в українській практиці окремо існує прибуток (збиток) як кінцевий результат фінансової діяльності суб'єктів господарювання та прибуток (збиток) як об'єкт оподаткування. При цьому механізми їх розрахунку виявилися настільки різними, що за умов констатації збитків у фінансовій звітності підприємства можуть нараховувати та сплачувати податок на прибуток і навпаки.

2. Запроваджений в Україні порядок обчислення величини об'єкта оподаткування з податку на прибуток має істотні недоліки:

- застосування правила першої події при визначенні валових доходів і витрат спотворює саму сутність прибутку як різниці між співвіднесеними доходами й витратами, істотно порушує права платників податку, генеруючи ризики оподаткування касової виручки та сплати податку навіть у разі затримки платежів за реалізовану суб'єктом оподаткування продукцію (виконані роботи, надані послуги);
- коригування об'єкта оподаткування на величину приросту (убутку) вартості запасів на складах підприємства, в залишках готової продукції й незавершеному виробництві та вимога обчислення валових витрат щодо операцій, здійснюваних із окремими контрагентами, виключно за методом нарахувань не дають змоги застосовувати єдиний часовий підхід до визначення доходів і витрат у податковому

¹¹ Юшко С.В. Амортизація основних фондів у податковому обліку: критичний погляд на проблему // *Фінанси України*. — 2008. — № 10. — С. 80—88.

обліку, зумовлюючи завищення величини оподатковуваного прибутку й податкових зобов'язань платників податку;

— неможливість одночасного визнання доходів і витрат підприємства, затягування моменту визнання витрат у часі навіть в умовах помірної інфляції може істотно викривляти величину фінансового результату, штучно завищувати суму нарахованого податку;

— не завжди обгрунтоване, а в окремих випадках надмірне обмеження складу валових витрат підприємства, веде до зростання податкової бази, фактичного оподаткування не прибутку, а частини витрат підприємства;

— необгрунтований порядок визначення величини амортизаційних відрахувань підприємства, який замість формування джерела коштів для вчасного оновлення засобів виробництва лише викривляє реальну вартість основних фондів та подовжує терміни їх амортизації.

Отже, з метою гармонізації інтересів держави і платників податку чинний порядок оподаткування прибутку в Україні підлягає терміновому перегляду. Ключовим напрямом його вдосконалення має стати відмова від хибної практики визначення доходів і витрат за правилом першої події, повернення до застосування принципу нарахувань та відповідності доходів і витрат. Виконання даної вимоги не потребує серйозного коригування податкового законодавства та може бути безперешкодно реалізоване у стислий термін. А подальше реформування системи оподаткування прибутку, на нашу думку, повинне здійснюватися шляхом:

— скасування дорогої і складної системи податкового обліку та переходу до визначення прибутку як об'єкта оподаткування виключно на підставі даних бухгалтерського обліку за рахунок відповідного коригування його величини;

— запровадження механізму індексації доходів і витрат підприємств незалежно від сфери їх діяльності з метою визначення реальної величини фінансового результату;

— перегляду нормативів віднесення витрат на зменшення величини об'єкта оподаткування в напрямі підвищення рівня їх обгрунтованості, що має на меті мінімізацію ризиків ухилення господарюючих суб'єктів від оподаткування, дотримання інтересів платників податку та посилення стимулів до конкретних напрямів витрачання фінансових ресурсів.