

УДК 336.226.1

# ГЕНЕЗИС ПІДХОДІВ ДО ВИЗНАЧЕННЯ ПРИБУТКУ ДО ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ

**ІРИНА СКЛЯРУК,**  
аспірант кафедри обліку  
та аудиту Київського  
національного університету  
імені Тараса Шевченка

Розкрито підходи до визначення прибутку підприємств до оподаткування. Наведено особливості визначення об'єкта оподаткування відповідно до Податкового кодексу України.

**Ключові слова:** доходи, витрати, прибуток, підходи визначення прибутку до оподаткування.

## ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Сучасний етап розвитку економіки України характеризується хвилею реформ та нововведень. Найбільших змін зазнала сфера економічного життя країни. Важливим кроком змін у законодавстві стало прийняття Податкового кодексу України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI (далі – *Кодекс*). Кодекс передбачає узгодження чинних нормативно-правових актів, що часом містять суперечливі положення та норми. З набуттям Кодексом чинності передбачено вирішення проблемних завдань сьогодення, а саме: усунення розбіжностей між показниками бухгалтерської та податкової звітності суб'єктів господарювання; виведення економіки країни з «тіні»; побудова стабільної економіки країни; підтримка сталого розвитку соціальноорієнтованої та конкурентоспроможної ринкової економіки; впровадження і стимулювання інноваційних процесів у країні тощо.

Сфера дії Кодексу поширюється на відносини, що виникають у сфері сплати податків і зборів. Оскільки податок на прибуток є основним податковим регулятором виробничо-господарських процесів, оподаткування прибутку спрямоване на посилення регулюючої функції податку.

Рекомендації щодо теоретичних аспектів і розробок практичного визначення прибутку та його оподаткування у нормативно-правових документах надали Ф. Бутинець, С. Голов, Н. Гура, О. Коблянська, Л. Ловінська, Є. Мних, Н. Ткаченко, В. Швець та ін.

Разом із тим з початку існування України як самостійної незалежної держави постійно змінюється та вдосконалюється порядок визначення об'єкта оподаткування підприємств, відбуваються зміни в оподаткуванні прибутку, зокрема в методиці визначення об'єкта оподаткування. Кодекс змінює існуючий підхід в напрямі формування доходів та визначення витрат підприємства, який досить тривалий

час був об'єктом дискусійного обговорення науковцями і практиками. Окремо суб'єкти господарювання вели податковий облік, який з набуттям Кодексом чинності анулюється, відбувається наближення до бухгалтерського обліку, усунення розбіжностей між визначенням прибутку в бухгалтерському обліку та з метою оподаткування.

**Мета дослідження** – провести порівняльний аналіз розвитку підходів до визначення прибутку до оподаткування в Україні та визначити основні моменти визначення прибутку підприємств і його оподаткування в контексті Податкового кодексу України.

## ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Для системи оподаткування прибутку підприємств України характерна часта зміна об'єкта та ставки оподаткування. Так, у 1991 р. податок сплачувався з прибутку, в 1992р. – з доходу, в I кварталі 1993р. – з прибутку, починаючи з II кварталу 1993р. та в 1994р. – з доходу, в 1995 та з 1997р. – з прибутку. Постійно змінювалися методика визначення об'єкта оподаткування та ставка податку на прибуток, що відображено в таблиці, яка складена автором за матеріалами [1–5].

Особливість концепції Кодексу полягає в еволюційному підході до вдосконалення податкової системи України. З часу запровадження в Україні оподаткування прибутку підприємств відбулося чимало змін. Процеси вдосконалення обліку в контексті національних та міжнародних стандартів призвели до виникнення розбіжностей між показниками бухгалтерської та податкової звітності в статті прибутку підприємств. Методологічна відмінність бухгалтерського та податкового прибутку зумовлена використанням при їх обчисленні різних способів оцінки і підходів до визначення доходів і витрат суб'єкта господарювання. Необхідність усунення розбіжностей між показниками бухгалтерського та податкового

РОЗВИТОК ПІДХОДІВ ДО ВИЗНАЧЕННЯ ОБ'ЄКТА ОПОДАТКУВАННЯ  
ТА СТАВКИ ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК за 1991–2011 рр.

№ з/п	Період	Об'єкт оподаткування	Ставка податку, %	Нормативно-правовий акт
1	1991 – 1995 рр.	Валовий дохід підприємства, що є сумою доходів від реалізації продукції (робіт, послуг), інших матеріальних цінностей і майна (включаючи основні фонди), нематеріальних активів, брокерських місць (крім реалізації біржами) і доходів від позареалізаційних операцій, зменшених на суму витрат за цими операціями	35	Закон України «Про оподаткування доходів підприємств і організацій» від 21.02.92р. № 2146-XII (п.1 ст.2)
2	1995 р. – I півріччя 1997 р.	Визначено коригування суми балансового прибутку, що давало змогу уникнути подвійного оподаткування	30	Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 28.12.94 р. № 334/94-ВР
3	II півріччя 1997 – 2010 рр.	Визначено зменшення суми скоригованого валового доходу звітного періоду на суму валових витрат платника податку та суму амортизаційних відрахувань	1997–2003 рр. – 30; 2004–2010 рр. – 25	Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» у редакції Закону від 22.05.97 р. № 283/97-ВР (ст. 3)
4	3 01.04.2011р.	Прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначено зменшення суми доходів звітного періоду на собівартість реалізованих товарів, наданих послуг та суму інших витрат звітного податкового періоду	23 (з 2014р. – 16%)	Податковий кодекс України від 02.12.2010р. № 2755-VI (ст.134.1)

обліку, а також методологічних підходів до визначення прибутку підприємств відповідно до національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку і Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» [5] потребувала розробки нових підходів до методики розрахунку оподатковуваного прибутку підприємств.

Раніше розраховували два види прибутку:

- *бухгалтерський прибуток* – різниця між доходами та витратами за всіма видами діяльності (визначався у фінансовій звітності у формі № 2 «Звіт про фінансові результати»);

- *податковий прибуток* – різниця між валовими доходами, валовими витратами та амортизаційними відрахуваннями (відображувався у Декларації про прибуток підприємств).

Виникла ситуація, коли згідно з даними Декларації про прибуток підприємство отримувало прибуток і мало сплачувати до бюджету податок на нього. При цьому за даними бухгалтерського обліку (показниками фінансової звітності) за цей самий період воно отримувало збиток. Різниця між бухгалтерським прибутком та оподаткуванням за МСФЗ є завжди, оскільки бухгалтерський облік має давати об'єктивну картину і всі витрати відносяться до витрат підприємства, а з метою оподаткування частину витрат не можна відносити на зменшення об'єкта оподаткування для недопущення зловживань.

Постійні та тимчасові різниці, що виникають з податку на прибуток, розкрито в П(С)БО 17 «Податок на прибуток», де запропоновано в обліку та фінансовій звітності відображувати різниці, які виникають через розбіжність між правилами бухгалтерського та податкового обліку. Відповідно до цього стандарту впродовж року податок на прибуток за податковим обліком визначався і відображувався у формі № 2 «Звіт про фінансові результати».

При складанні річної фінансової звітності робили перерахунок тимчасових різниць з податку на прибуток і визначали відстрочені податкові активи та відстрочені податкові зобов'язання. Тимчасові різниці виникали через те, що отримані доходи та понесені витрати визначались у бухгалтерському і податковому обліку в різні звітні періоди (наприклад, отримання авансу та надання послуг у різні звітні періоди). При цьому тимчасові різниці з податку на прибуток перераховували лише у річній фінансовій звітності розрахунком сальдо за тими рахунками, за якими могли виникати тимчасові різниці.

Постійні різниці виникали через те, що в бухгалтерському та податковому обліку по-різному визначалися витрати на матеріали, не всі витрати в податковому обліку включалися до валових витрат (наприклад, представницькі витрати вище від установлених норм, сплачені штрафи, пені, неустойки). Проте в податковому обліку ці різниці були настільки значними та необґрунтованими, що потребувало подальшого вивчення та усунення цієї проблеми.

Прийняття Кодексу передбачає суттєві зміни у визначенні прибутку підприємств. Здебільшого вони зумовлені необхідністю усунення розбіжностей між визначенням прибутку до оподаткування в податко-

вому обліку та визначення прибутку відповідно до Положень (стандартів) бухгалтерського обліку. Визначення доходів і витрат стає максимально наближеним до норм бухгалтерського обліку, скасовано правило «першої події», змінюється підхід до формування доходів, скасовано поняття «податковий облік», «валові доходи» та «валові витрати».

З набуттям чинності розд. III Кодексу виникає чимало суттєвих відмінностей основних характеристик визначення прибутку та його оподаткування. Разом із тим Кодекс містить певну відповідність нормативів бухгалтерського і податкового обліку, що діяли за умов дії Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств». Так, перелік платників податку на прибуток залишається незмінним. Додатково до їх переліку додаються неприбуткові установи та організації в разі одержання ними прибутку від неосновної діяльності і / або інших доходів (ст. 133 Кодексу).

Відповідно до прийнятих змін значна увага приділяється формулюванню і порядку визнання доходів платника податку на прибуток. Поняття «доходи», наведене в Кодексі, частково запозичене із Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» та характеризує поняття «валові доходи», проте не відповідає бухгалтерському змісту терміна «доходи», поданому в П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності».

Датою збільшення валового доходу згідно із Законом вважалася дата події, що сталася раніше:

- або дата зарахування коштів від покупця (замовника) на банківський рахунок (або оприбуткування в касу готівки чи дата інкасації готівки у банківській установі) платника податку в оплату товарів (робіт, послуг), що підлягають продажу;
- або дата відвантаження товарів, а для робіт (послуг) – дата фактичного надання результатів робіт (послуг) платником податку.

Тобто *валовий дохід виникає за правилом «першої події»*.

Суттєвою зміною для цілей оподаткування прибутку підприємств є відмова з **01.04.2011 р.** від правила «першої події» та встановлення такого порядку визначення доходів:

- *від реалізації товарів* – за датою переходу покупцю права власності на такий товар;
- *від надання послуг та виконання робіт* – за датою складання акта або іншого документа, оформленого відповідно до вимог чинного законодавства, який підтверджує виконання робіт чи надання послуг.

Отже, *дата перерахування коштів не має значення*.

Невід'ємною складовою визначення **об'єкта оподаткування є витрати**, склад і визначення яких також зазнали змін. Відповідно до ст. 138 Кодексу **витрати підприємства** поділяють на:

➤ **витрати операційної діяльності** – собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг та інші витрати для визначення об'єкта оподаткування; витрати банківських установ;

➤ **інші витрати** – загальновиробничі витрати, адміністративні витрати, спрямовані на обслуговування та управління підприємством; витрати на збут, які включають витрати, пов'язані з реалізацією товарів, виконанням робіт, наданням послуг; інші операційні витрати.

Передбачено, що до витрат операційної діяльності включено тільки прямі витрати. Водночас інші витрати, які також пов'язані з процесом виробництва, є непрямими витратами. У Кодексі конкретизується, що витрати, які враховуються для визначення об'єкта оподаткування, визнаються на основі первинних документів, що підтверджують здійснення платником податку витрат, обов'язковість ведення і зберігання яких передбачено правилами ведення бухгалтерського обліку, та інших документів, установлених розд. II Кодексу (ст. 138.2).

Інші витрати визнаються витратами того звітного періоду, в якому вони були здійснені, з урахуванням того, що:

- датою здійснення витрат, нарахованих платником податку у вигляді сум податків і зборів, вважається останній день звітного податкового періоду, за який проводиться нарахування податкового зобов'язання з податку та збору (ст. 138.5.1);

- датою збільшення витрат платника податку від здійснення кредитно-депозитних операцій, у тому числі субординованого боргу, є дата визнання відсотків (комісійних та інших платежів, пов'язаних із створенням або придбанням кредитів, вкладів (депозитів), визначена згідно з правилами бухгалтерського обліку (ст. 138.5.2);

- витрати, понесені платником податку, у вигляді благодійних чи інших внесків та/або вартості товарів (робіт, послуг) до неприбуткових організацій, які згідно з нормами цього розділу враховуються для визначення об'єкта оподаткування платника податку, включаються до складу витрат за датою фактичного перерахування таких внесків та/або вартості товарів (робіт, послуг) (ст. 138.5.3).

Відмінності порядку визначення прибутку до оподаткування можна аргументувати також за складовими формул визначення об'єкта оподаткування. Відповідно до ст. 3 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» формула визначення прибутку до оподаткування включала такі складові,

як сума валового доходу, визначена за правилом «першої події», сума валових витрат та амортизаційні відрахування:

$$\text{Прибуток} = \text{Валові доходи} - \text{Валові витрати} - \text{Амортизаційні відрахування.}$$

Загальна формула порядку визначення прибутку до оподаткування згідно із змінами, описаними в ст. 134 Кодексу, така:

$$\text{Прибуток} = \text{Доходи звітного періоду} - \text{Собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг} - \text{Інші витрати звітного періоду.}$$

До 01.04.2011 р. прибуток платників податку, включаючи підприємства, засновані на власності окремої фізичної особи, оподатковувався за ставкою 25 % до об'єкта оподаткування. Відповідно до ст. 151 Кодексу ставка податку буде поетапно зменшуватися і становитиме:

- з 01.04.2011 р. по 31.12.2011р. включно – 23 %;
- з 01.01.2012 р. по 31.12.2012р. включно – 21 %;
- з 01.01.2013 р. по 31.12.2013р. включно – 19 %;
- з 01.01.2014 р. – 16 %.

Відповідно до затверджених змін (п.135.1 Кодексу) складовими доходу визначено доходи від операційної діяльності та інші доходи.

**Доходи від операційної діяльності** містять доходи від реалізації товарів, виконаних робіт і наданих послуг та визначаються в розмірі договірної (контрактної) вартості, але не менше від суми компенсації, отриманої в будь-якій формі, в тому числі при зменшенні зобов'язань (ст. 135.4 Кодексу).

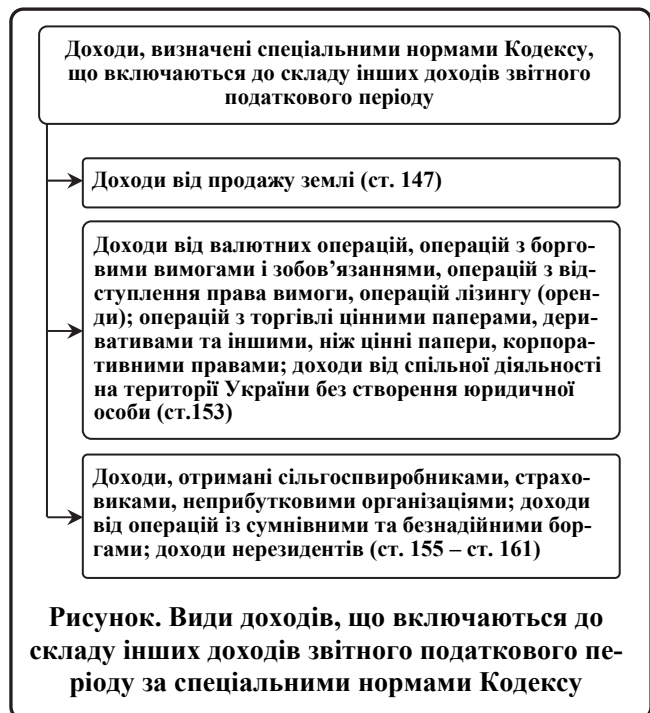
Дохід від реалізації товарів визначається за датою переходу до покупця права власності на певний товар; дохід від надання послуг і виконаних робіт – за датою складання акта виконаних робіт або іншого документа, оформленого відповідно до вимог чинного законодавства, що підтверджує виконання робіт або надання послуг (п. 137.1 Кодексу). Ці норми та норми п.137.4 свідчать про те, що застосовується «метод нарахувань» на зміну правила «першої події».

З початком застосування методу нарахувань і переходом від правила «першої події», яке ще застосовувалось при визначенні доходів у першому кварталі 2011 р., отримані аванси включалися до складу валових доходів з метою недопущення подвійного оподаткування. Пункт 7 підрозділу 4 Перехідних положень передбачає невизнання доходів по товарах, виконаних роботах і послугах, відвантажених і наданих з моменту набуття чинності розд. III Кодексу в частині їх вартості, отриманої у вигляді таких авансів до такої дати, в тому числі в період перебування на спрощеній системі оподаткування.

**Інші доходи** відповідно до п.135.5 Кодексу включають:

- доходи у вигляді дивідендів та від операцій оренди/лізингу;
- суми штрафів та/або неустойки чи пені, фактично отримані за рішенням сторін договору або відповідних державних органів, суду;
- суми безповоротної фінансової допомоги, безнадійної кредиторської заборгованості, вартість товарів, робіт, послуг, безоплатно отриманих платником у звітному податковому періоді;
- суми поворотної фінансової допомоги та дотацій, субсидій, капітальних інвестицій;
- доходи, не враховані при обчисленні доходу періодів, що передують звітному, та виявлені у звітному податковому періоді;
- суми доходів, отриманих від реалізації необоротних активів, майнових комплексів, оборотних активів;
- інші доходи платника податку за звітний податковий період.

Майже всі зазначені вище види доходів включалися до складу валових доходів, які були визначені підпунктами 4.1.2 – 4.1.6 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств». Проте відповідно до Кодексу в складі доходів звітного податкового періоду враховуватимуться доходи, що містяться в спеціальних нормах Кодексу (рисунок).



Певних змін зазнали і витрати як складова визначення прибутку підприємства. Так, з метою достовір-

ного визначення розміру витрат та дати їх виникнення підприємства визначають собівартість продукції (надання робіт, послуг), до складу якої включається вартість запасів. Не лише витрати на придбання запасів зменшують об'єкт оподаткування тільки в момент визнання відповідних доходів, а й інші витрати, що включаються до собівартості.

Витрати, що визначають собівартість продукції (робіт, послуг), визнаються витратами того звітного періоду, в якому визнано доходи від їх реалізації (надання робіт, послуг). Інші витрати визнаються витратами того звітного періоду, в якому вони були здійснені з урахуванням окремих особливостей (наприклад, нараховані податки і збори включаються до витрат того звітного періоду, за який проводиться

таке нарахування).

При обчисленні **об'єкта оподаткування** враховуються такі витрати:

➤ **витрати операційної діяльності** – собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг, а також витрати, пов'язані із здійсненням банківських операцій;

➤ **інші витрати** – загальновиробничі витрати, адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати.

Витрати, що формують собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг, визнаються витратами того звітного періоду, в якому визнано доходи від реалізації таких товарів, виконаних робіт, наданих послуг (ст. 138. 4 Кодексу).

### **ВИСНОВКИ**

Визначення об'єкта оподаткування прибутку підприємств протягом значного періоду змінювалося та вдосконалювалося. Невідповідність нормативно-правових актів та методики розрахунку призводила до отримання різної величини бухгалтерського та податкового прибутку, що унеможливило ефективність проведення контролю з оподаткування прибутку підприємств.

З прийняттям Податкового кодексу України податок на прибуток та його оподаткування зазнали революційних змін, які дали змогу усунути неузгодженість методики і підходів визначення бухгалтерського та податкового прибутку. Було змінено склад доходів та витрат підприємств, що є складовими формування прибутку, скасовано правило «першої події», а також поняття «валові доходи» і «валові витрати».

Такі зміни зумовлено необхідністю усунення економічно необґрунтованих розбіжностей між нормами Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» і Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку щодо визнання та оцінки доходів і витрат. Це дає змогу змінити підхід до визначення податкової бази, тобто визначення доходів і витрат з метою оподаткування прибутку обумовлюється П(С)БО; визнавати доходи і витрати в момент їх виникнення незалежно від дати надходження чи сплати коштів; перехід на «метод нарахувань» і зіставлень при визначенні доходів та витрат у податковому обліку, що дасть можливість скоротити тимчасові різниці між бухгалтерським і податковим обліком; гармонізувати бухгалтерський та податковий облік.

### **ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА**

1. **Податковий** кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI.

2. **Про оподаткування** доходів підприємств і організацій: Закон України від 21.02.92 р. № 2146-XII.

3. **Про податок** на прибуток підприємств і організацій: Декрет Кабінету Міністрів України від 26.12.92 р. №12-92.

4. **Про оподаткування** прибутку підприємств: Закон України від 28.12.94 р. № 334/94-ВР.

5. **Про оподаткування** прибутку підприємств: Закон України від 28.12.94 р. № 334/94-ВР (у редакції Закону від 22.05.97 р. № 283/97-ВР).

Раскрыты подходы к определению прибыли предприятий до налогообложения. Приведены особенности определения объекта налогообложения в соответствии с Налоговым кодексом Украины.

**Ключевые слова:** *доходы, расходы, прибыль, подходы определения прибыли до налогообложения.*

The problem is considered how to define the profit of an enterprise before tax. A number of approaches to the problem are developed. The object of taxation definition peculiarities are described according to the Tax Cod of Ukraine.