

УДК 657.1

# ВИЗНАЧЕННЯ ОБ'ЄКТА

## ОПОДАТКУВАННЯ ПОДАТКОМ НА ПРИБУТОК ЗА ПОДАТКОВИМ КОДЕКСОМ УКРАЇНИ

НАДІЯ ГУРА,

доктор екон. наук, професор  
Київського національного  
університету  
імені Тараса Шевченка

У статті наведено порядок визначення прибутку до оподаткування згідно з Податковим кодексом України, розкрито позитивні зміни та проблемні питання.

**Ключові слова:** прибуток, дохід, витрати, амортизація, об'єкт оподаткування.

### ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

З прийняттям Податкового кодексу України (далі – Кодекс) [1] кардинально змінився порядок визначення прибутку до оподаткування – його тепер обчислюють за правилами бухгалтерського обліку, скасовано поняття податкового обліку, валових доходів і витрат, стали прозорими та обґрунтованими постійні й тимчасові податкові різниці. Незважаючи на зрозумілість та доцільність нових правил оподаткування податком на прибуток, існує багато проблем для бухгалтерів як у частині їх вивчення, так і в частині окремих питань практичного застосування.

**Метою статті** є розкриття порядку визначення доходів, витрат та прибутку до оподаткування і надання практичних рекомендацій стосовно окремих норм розд. III Податкового кодексу України.

### ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

**Об'єктом оподаткування** податком на прибуток з третього кварталу 2011 р. є **прибуток**, який розраховується як різниця між доходами звітного періоду та собівартістю реалізованих товарів (робіт, послуг) і сумою інших витрат. При цьому доходи і витрати визначаються в основному за правилами бухгалтерського обліку з певними постійними та тимчасовими різницями (визначення доходів і витрат відповідає бухгалтерському обліку та подано відповідно до пунктів 14.1.56 та 14.1.27 Кодексу).

Групування **доходів** за видами діяльності підприємства (операційна, фінансова, інша звичайна та надзвичайна) в Кодексі відсутнє, виділено тільки доходи від реалізації та інші доходи, а саме:

**Дохід = Дохід від операційної діяльності (від реалізації) + Інші доходи.**

Дохід визнається за датою нарахування (п. 137.1), як і в бухгалтерському обліку, тобто правило першої події скасовано (на відміну від ПДВ).

**Інші доходи** включають доходи від операцій оренди/лізингу, отримані суми фінансової допомоги, штрафів (неустойки, пені), вартість безоплатно отриманих товарів, робіт, послуг, отримані суми дотацій, субсидій, капітальних інвестицій із фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування або бюджетів тощо. Їх докладний перелік подано у пп. 135.5.

Не включаються до доходів отримані суми попередньої оплати та авансів, суми податку на додану вартість, суми повернених надміру сплачених податків та зборів, суми отриманого емісійного доходу, дивідендів тощо (п. 136).

При цьому **тимчасові податкові різниці** в частині доходів виникають за такими доходами, як суми неповерненої поворотної фінансової допомоги, доходи попередніх періодів, виявлені у звітному періоді, вилучена з доходів сума сумнівної заборгованості за рішенням судових органів тощо. До **постійних різниць** включаються доходи у вигляді міжнародної технічної допомоги, отриманих дивідендів, безоплатно отриманих основних засобів, доходи від дооцінки активів тощо. Питання податкових різниць розкрито в однойменному нормативному документі [2].

За окремими правилами здійснюється визнання доходів у разі отримання **коштів цільового фінансування** (пп. 137.2); вони відповідають правилам бухгалтерського обліку за одним винятком – згідно з пп. 137.2.2 виникає тимчасова різниця між доходом у бухгалтерському обліку та доходом до оподаткування (таблиця).

ПОРЯДОК ВИЗНАННЯ ЦІЛЬОВОГО ФІНАНСУВАННЯ В БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ  
ТА ДЛЯ ОПОДАТКУВАННЯ

Вид цільового фінансування	Порядок включення до доходу	
	для оподаткування податком на прибуток (п.137.2 Кодексу)	в бухгалтерському обліку (П(С)БО 15 «Дохід» [3])
Фінансування для компенсації витрат (збитків), яких зазнало підприємство, та фінансування без визначення умов витрачання коштів	Включається до доходу при отриманні коштів (п. 137.2.2)	Включаються до доходу при нарахуванні (п. 19); не робиться запис з нарахування, в дохід включаються при отриманні (п. 16)
Фінансування капітальних інвестицій	Визнається дохід при нарахуванні амортизації в сумі нарахованої амортизації (п. 137.2.1)	Визнається дохід при нарахуванні амортизації (п. 18)
Інші види цільового фінансування	Включається до доходу при витрачанні коштів (п. 137.2.3)	Визнається доходом при витрачанні коштів у сумі витрачених коштів (п. 17)

Усі доходи і витрати мають бути підтверджені **документально**. Порядок формування первинних бухгалтерських документів регламентується Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку.

Будь-які доходи чи витрати включаються до складу доходів або витрат тільки **один раз** незалежно від того, в якій статті Кодексу вони розглянуті та в який спосіб розраховані.

У частині визначення **витрат** проблем більше через їх велику кількість та різноманітність, а також різний порядок визнання.

Витрати розраховують за такою формулою:

**Витрати = Витрати операційної діяльності (собівартість) + Інші витрати.**

До **собівартості** реалізованої продукції (робіт, послуг) згідно з Кодексом включають тільки прямі витрати. Тут виникла розбіжність з бухгалтерським обліком, в якому більшість загальновиробничих витрат включається до собівартості. На сьогодні внесено відповідні зміни до бухгалтерських стандартів для приведення їх у відповідність до Кодексу в частині невиключення загальновиробничих витрат до собівартості, які буде розглянуто далі.

**Інші витрати = Загальновиробничі витрати + Адміністративні витрати + Витрати на збут + Інші операційні витрати + Фінансові витрати + Інші витрати звичайної діяльності.**

Витрати, що формують собівартість реалізованих товарів (робіт, послуг), **визнаються** витратами того звітного періоду, в якому визнано доходи від реалізації, тобто до витрат включається собівартість не вироблених, а реалізованих товарів.

Склад **прямих витрат** (тобто витрат, які можна безпосередньо віднести до певного об'єкта витрат) ві-

дповідає наведеним у п. 11 П(С)БО 16 «Витрати» [4], тільки в Кодексі його дещо розширено – додано амортизацію необоротних активів та вартість придбаних послуг. Докладний перелік прямих витрат наведено у пунктах 138.8 та 138.9. Особливість для підприємств, які виробляють електричну та теплову енергію і використовують для цього вугілля та/або мазут, полягає в тому, що вони до прямих матеріальних витрат включають не вартість витраченого у звітному періоді вугілля (мазуту), а суму його резерву запасу з коригуванням у кінці звітного року (пп. 138.8.3).

Склад та порядок формування інших витрат крім прямих визначено у п. 138.10.

До **загальновиробничих витрат** (які пов'язані з управлінням та обслуговуванням цехів, дільниць, лінійних підрозділів на підприємствах, у яких є поділ на цехи, дільниці) відносять витрати на оплату праці та внески на соціальні заходи від заробітної плати апарату управління цехами (дільницями), на опалення, освітлення, водозабезпечення приміщень цехів (дільниць), амортизацію необоротних активів загальновиробничого призначення тощо. Перелік загальновиробничих витрат максимально відповідає п. 15 П(С)БО 16 «Витрати» з деякою відмінністю, зокрема в пп. «є» виключено витрати на охорону навколишнього середовища, які більш докладно відображено у додатково введеному пп. «ж». У бухгалтерському обліку ці витрати обліковують на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати».

У бухгалтерському обліку змінні та постійні розподілені загальновиробничі витрати включають до собівартості виготовленої продукції, тому наказом Міністерства фінансів України від 18.03.2011 р. № 372 внесено зміни до П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати» (пп. 19.1) і 16 «Витрати» (пп. 11.1) щодо можливості для підприємств або використовувати існуючу систему відображення витрат, або оби-

рати порядок, який відповідає Кодексу, тобто включати до собівартості тільки прямі витрати.

Перелік **адміністративних витрат** максимального відповідає п. 18 П(С)БО 16. Проте є розбіжності, а саме: несуттєво відрізняється редакція окремих пунктів, у пп. «г» до переліку послуг зв'язку включено стільниковий зв'язок, виключено підпункт, який стосується витрат на податки і збори (які не включено до прямих витрат), – ці витрати віднесено до інших операційних витрат згідно з пп. 138.10.4 Кодексу.

Перелік адміністративних витрат відповідає витратам, які в бухгалтерському обліку обліковують на рахунку 92 «Адміністративні витрати», за винятком зазначених вище податків та зборів.

До **витрат на збут** включають витрати, пов'язані з реалізацією товарів, (робіт, послуг) згідно з підпунктами «а» – «з» пп. 138.10.4, перелік яких відповідає п. 19 П(С)БО 16 і які обліковують на бухгалтерському рахунку 93 «Витрати на збут», у тому числі в торговельних організаціях.

Склад **інших операційних витрат** суттєво відрізняється від їх переліку в бухгалтерському обліку, тобто до витрат з метою визначення об'єкта оподаткування включається тільки частина тих витрат, які обліковують на бухгалтерському рахунку 94 «Інші операційні витрати». До цих витрат включено витрати на оплату податків і зборів, крім податку на додану вартість і торгового патенту. Зазначимо, що до інших операційних витрат віднесено оплату послуг Інтернет.

**Не відносяться** до складу витрат визнані штрафи, пені, неустойки, нестачі і втрати від псування цінностей, витрати на утримання об'єктів соціально-культурного призначення (крім визначених у п. 141.8), тобто ті витрати, які пов'язані з недоліками в роботі підприємства або із забезпеченням його власних потреб. Що стосується безнадійної дебіторської заборгованості, то її включають до складу інших витрат згідно з пп. 138.11.6.

**Фінансові витрати** включають відсотки за користування коротко- та довгостроковими позиками банків, банківським овердрафтом; відсотки за облигаціями випущеними, векселями виданими; відсотки за фінансову оренду активів; дисконт за облигаціями, амортизацію інших знижок, пов'язаних із позиками. Ці витрати визнають витратами звітного періоду і обліковують у бухгалтерському обліку на рахунку 95 «Фінансові витрати» за винятком тієї частини фінансових витрат, яка капіталізується, тобто витрат, пов'язаних зі створенням кваліфікаційного активу згідно з П(С)БО 31 «Фінансові витрати» та Методич-

ними рекомендаціями з бухгалтерського обліку фінансових витрат. Капіталізовані фінансові витрати включають до вартості такого кваліфікаційного активу.

**Інші витрати**, крім операційних та фінансових витрат, не відповідають таким витратам у бухгалтерському обліку, визначеним п. 29 П(С)БО 16. До інших витрат віднесено: різні благодійні внески та виплати з певними обмеженнями їх розміру (підпункти «а», «в», «г», «д», «е»); кошти, перераховані первинним профспілковим організаціям на культурно-масову, фізкультурну та оздоровчу роботу (пп. «б»), частину витрат на створення резерву сумнівних боргів у сумі безнадійної дебіторської заборгованості (пп. «г»), визначення якої подано у пп. 14.1.11; витрати на природоохоронні заходи (пп. «є»); витрати на придбання ліцензій та інших спеціальних дозволів (пп. «ж»), крім ліцензій, строк дії яких перевищує один рік – у цьому випадку ліцензію обліковують як нематеріальний актив і амортизують протягом строку її дії.

До складу інших витрат відносять також витрати на амортизацію необоротних активів (пункти 144–148), від'ємне значення об'єкта оподаткування, яке утворилося в попередніх податкових періодах (п. 150), втрати, пов'язані із впровадженням енергозберігаючих технологій (п. 158); витрати, пов'язані з безнадійною та сумнівною заборгованістю (п. 159), витрати на утримання створених об'єднань (організацій, асоціацій) для вирішення своїх професійних проблем у розмірі не більш як 0,2 % річного фонду оплати праці тощо, а також інші витрати господарської діяльності, до яких прямо не встановлено обмежень щодо віднесення до складу витрат.

Якщо в попередні податкові періоди деякі витрати не було включено до складу витрат з причин відсутності їх **документального** підтвердження або допущених помилок, а в поточному періоді відновлено документи або виявлено помилки, відповідні витрати включаються до витрат звітного періоду. Якщо це витрати минулих звітних років, їх відносять до складу інших витрат, а якщо виявлено або підтверджено витрати поточного року, їх відносять до витрат відповідної групи (загальновиробничих, адміністративних, інших операційних витрат тощо).

**Не включаються** до складу витрат згідно з пп. 139.1:

- організація прийомів, презентацій, свят (за винятком надання благодійної допомоги неприбутковим організаціям, перелік яких визначено п. 157, у

розмірі, що не перевищує 4 % оподаткованого прибутку попереднього звітного року згідно з пп. 138.11.6, пп. «а», і витрат на рекламу у повному обсязі згідно з п. 140.1.5);

- фінансування особистих потреб фізичних осіб (за винятком виплат фізичним особам згідно з трудовими договорами та договорами цивільно-правового характеру (оплата праці) та сплати внесків на соціальні заходи згідно з пунктами 142 та 143);

- попередня оплата, дивіденди сплачені, суми повернутих позик, витрати на придбання необоротних активів, сплачені штрафи, витрати, не підтверджені документально, сплачених у складі вартості товарів податок на додану вартість тощо.

У ст. 140 розкрито особливості визнання **витрат подвійного призначення** – це витрати на забезпечення найманих працівників спеціальним одягом, взуттям тощо, витрати на професійну підготовку, перепідготовку та підвищення кваліфікації працівників робітничих професій, а також у разі, якщо законодавством передбачено обов'язковість періодичної перепідготовки або підвищення кваліфікації (слід звернути увагу на те, що йдеться про працівників робітничих професій), витрати на проведення реклами, на відрядження фізичних осіб, втрати у межах норм природного убутку тощо.

У розд. XX Кодексу «Перехідні положення» визначено, що доходи і витрати, *визнані до 1 квітня 2011 р.* (зокрема, за правилом першої події отримані або сплачені аванси) не визнаються доходами і витратами після 1 квітня (в момент відвантаження або отримання оплаченого раніше товару).

Кардинально змінився порядок нарахування **амортизації** необоротних активів. Її тепер нараховують за правилами бухгалтерського обліку, за винятком кількох різниць. Основні засоби згруповано відповідно до субрахунків бухгалтерського обліку, за кожною групою визначено мінімальний строк експлуатації, амортизацію нараховують бухгалтерськими методами. Для нематеріальних активів групи визначені, як і в бухгалтерському обліку, мінімальний строк використання не обмежено.

Основні **розбіжності** з бухгалтерським обліком, пов'язані з необоротними активами, полягають у тому, що:

- за Кодексом не підлягають амортизації невіробничі основні засоби (ОЗ);

- витрати на ремонт відносять до витрат у розмірі не більше ніж 10 % вартості ОЗ;

- дооцінка ОЗ здійснюється, як і раніше, на частину індексу інфляції, яка перевищує 110 %.

Згідно з пп. 146.1 у разі ремонту або поліпшення основних засобів, отриманих безоплатно або в оперативний лізинг (оренду), на суму такого поліпшення створюється окремий основний засіб, який в подальшому амортизується.

У підрозділі 4 розд. XX Кодексу визначено порядок переходу до обліку основних засобів за новими правилами.

Станом на 1 квітня 2011 р. необхідно було провести **інвентаризацію** всіх необоротних активів для визначення їх переліку за групами. **Вартість** кожного об'єкта необоротних активів потрібно визначати як **первісну (переоцінену)** з урахуванням капіталізованих витрат на модернізацію, модифікацію, добудову, дообладнання, реконструкцію тощо, а також суми накопиченої амортизації **за даними бухгалтерського обліку** на 1 квітня. При цьому до вартості основних засобів слід включати суму їх дооцінки, що проведена не пізніше 1 січня 2010 р.

Якщо загальна вартість усіх груп основних засобів за даними бухгалтерського обліку менша, ніж загальна вартість усіх груп основних фондів за даними податкового обліку, то ця **тимчасова податкова різниця амортизується** як окремий об'єкт із застосуванням **прямолінійного методу протягом трьох років**.

**Строк корисного використання** об'єктів необоротних активів визначає платник податку самостійно – не менше мінімально допустимих строків з урахуванням попереднього строку експлуатації. Так, якщо обладнання, віднесене до групи 4 ОЗ (машини та обладнання, для яких мінімальний строк експлуатації п'ять років), на момент переходу до нових правил нарахування амортизації працювало два роки, для нього може бути встановлений строк використання від трьох років і більше.

Суттєву увагу в Податковому кодексі приділено порядку врегулювання безнадійної та сумнівної заборгованості (п. 159.1 і підрозділ 4 розд. XX).

Продавець може **зменшити суму доходу** звітного періоду або попередніх періодів у разі затримки покупця з оплатою, якщо він **звертається до суду** з позовом або за його поданням **нотаріус вчиняє виконавчий напис** про стягнення заборгованості з покупця. Тобто повернено раніше діючу норму відносно правомочності нотаріального напису, що є позитивною зміною.

Недоліком визначеної норми, на наш погляд, є вимога при зменшенні доходу одночасно зменшити суму витрат цього звітного періоду на собівартість реалізованих товарів, робіт, послуг. Це нелогічно і ставить продавця, який реально витратив кошти на виготовлення відвантажених товарів, у дуже не вигідне становище і у залежність від неакуратних платників. І той факт, що покупець зобов'язаний зменшити витрати на визнану судом вартість заборгованості, не дуже допомагає справі як тому, що досить важко піддається перевірці, так і у випадках, коли покупцем є населення.

Рекомендуємо здійснювати зменшення доходу не при зверненні до суду, а тільки після судової ухвали, оскільки у разі невизнання судом заборгованості необхідно не тільки збільшити дохід, а й сплатити пеню.

Прибуток до оподаткування визначають як різницю між доходами і витратами, описаними раніше, і оподатковують за ставкою 16 % (п. 151) з 2014 р. (у 2011 р. – 23 %); порядок поступового зниження ставки оподаткування розкрито в розд. XX Кодексу. Для доходів нерезидентів у випадках, встановлених п. 160 Кодексу, застосовують ставки 0, 4, 6, 12, 15 і 20 %.

Якщо результатом розрахунку об'єкта оподаткування за рік є від'ємне значення, його сума підлягає включенню до витрат першого календарного кварталу наступного податкового року. В наступних кварталах від'ємне значення враховують у складі витрат наростаючим підсумком до повного погашення. Зазначимо, що в останні роки податкові декларації зі збитками не приймалися податковими органами, тому суттєвим є п. 150.2 Кодексу, згідно з яким «орган державної податкової служби не може відмовити у прийнятті податкової декларації, яка містить від'ємне значення... об'єкта оподаткування». І тільки в разі декларування від'ємного значення протягом чотирьох послідовних податкових періодів орган державної податкової служби отримує право провести позапланову перевірку платника податку в частині правильності визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток. Зауважимо, що від'ємне значення об'єкта оподаткування податком на прибуток, тобто збиток, переноситься на наступні звітні періоди.

Суттєво, що протягом півріччя – у другому і третьому кварталах 2011 р. – фінансові санкції до платників податку на прибуток підприємств за порушення податкового законодавства не застосовуються.

#### ВИСНОВКИ

Правила Податкового кодексу в частині оподаткування податком на прибуток підприємств максимально наближено до правил бухгалтерського обліку, скасовано різночитання, про які вказували науковці та практики протягом останніх тринадцяти років. Податкові різниці, які залишились, є обґрунтованими і зрозумілими. Проте залишились окремі проблеми, які потребують вирішення, зокрема необхідність списання вартості реалізованої продукції при списанні неоплаченого покупцем доходу від її реалізації тощо.

#### ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА

- |   |   |
|---|---|
| 1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI.   | «Дохід», затв. наказом Міністерства фінансів України від 29.11.99 р. № 290.   |
| 2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку «Податкові різниці», затв. наказом Міністерства фінансів України від 25.01.2011 р. № 27. | 4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.12.99 р. № 318. |
| 3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15   |   |

В статье приведен порядок определения налогооблагаемой прибыли согласно Налоговому кодексу Украины, раскрыты положительные изменения и проблемные вопросы.

**Ключевые слова:** прибыль, доход, расходы, амортизация, объект налогообложения.

In the article the procedure for determining the profit before tax by tax kordeksom Ukraine, change and issues.