

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 336.332.1:351.72

Артюх О.В.

кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри бухгалтерського обліку та аудиту
Одеського національного економічного університету

Дацька І.С.

студентка
Одеського національного економічного університету

ФІНАНСОВИЙ РЕЗУЛЬТАТ ДО ОПОДАТКУВАННЯ: ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ ВИЗНАЧЕННЯ РІЗНИЦЬ

У статті розкрито проблемні аспекти визначення різниць за вимогами податкового законодавства під час коригування фінансового результату до оподаткування податком на прибуток. Досліджено операції, котрі на законодавчому рівні не враховані, під час коригування фінансового результату в частині негосподарських витрат, штрафних санкцій, безнадійної дебіторської заборгованості. Обґрунтовано доцільність законодавчого врахування окремих різниць для справляння податку на прибуток.

Ключові слова: податок на прибуток, різниці за НКУ, коригування, фінансовий результат, негосподарська діяльність.

В статье раскрыты проблемные аспекты определения разниц в свете правил налогового законодательства при корректировке финансового результата до налогообложения налогом на прибыль. Исследованы операции, которые на законодательном уровне не учтены, при корректировке финансового результата в части нехозяйственных расходов, штрафных санкций, безнадежной дебиторской задолженности. Обоснована целесообразность законодательного закрепления некоторых разниц при исчислении налога на прибыль.

Ключевые слова: налог на прибыль, разницы по НКУ, корректировки, финансовый результат, нехозяйственная деятельность.

The article reveals the problematic aspects of determining the differences in the light of the rules of the tax law when adjusting the financial result before tax on profit. Operations which at the legislative level are not taken into account when adjusting the financial result in terms of non-economic expenses, penalties, and bad debts are investigated. The expediency of legislative consolidation of some differences in the calculation of profit tax is substantiated.

Keywords: tax on profit, tax differences, adjustments, financial result, non-economic activity.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. У сучасній економічній ситуації в Україні важливим є питання реформування податку на прибуток підприємств, адже держава та підприємства не задоволені чинною системою оподаткування прибутку підприємства. Задля стимулювання діяльності підприємств, забезпечення їх стабільного роз-

витку має бути створена оптимальна податкова система, котра б забезпечувала стабільні надходження до державного бюджету, водночас не обтяжуючи підприємців. Саме тому важливим є дослідження наявних питань, аби за допомогою їх вирішення регулювати й пожевлявати підприємницьку діяльність.

Аналіз останніх досліджень і публікацій, в яких започатковано розв'язання даної про-

блеми і на які спираються автори. Останнім часом усе більше уваги вітчизняні науковці у своїх роботах приділяють питанню вдосконалення системи оподаткування прибутку підприємств в Україні. Серед них варто відзначити праці В. Дубровського, В. Черкашина, В. Андрушенка, І. Тапунової, Д. Серебрянського та інших дослідників. Разом із цим численні кардинальні зміни податкових правил у нашій країні потребують подальших досліджень у частині оптимального справляння податку на прибуток.

Формулювання цілей статті (**постановка завдання**). Метою статті є розкриття проблемних питань під час визначення об'єкта оподаткування податку на прибуток та пошук шляхів їх вирішення у світлі зміни контрольної парадигми держави в податковій сфері.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Сьогодні діє класична європейська модель податку на прибуток. Базовим показником для розрахунку об'єкта оподаткування є фінансовий результат, наведений у фінансовій звітності, який надалі коригується на різниці, прямо визначені Податковим кодексом України. Також у світлі вимог Податкового кодексу України (далі – ПКУ), прийнято дві категорії платників податку: в яких річний дохід від будь-якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків), визначений за правилами бухгалтерського обліку, за останній річний звітний (податковий) період перевищує 20 млн. грн., та ті, у кого не перевищує 20 млн. грн. Останні, своєю чергою, можуть визначати об'єкт оподаткування з коригуванням фінансового результату або без виконання певних умов.

Можна перерахувати такі різниці, які виникають відповідно до ПКУ (позитивні чи від'ємні), на підставі додатку РІ до Податкової декларації з податку на прибуток підприємств, а саме: різниці, що виникають під час нарахування амортизації необоротних активів; різниці, котрі виникають під час формування резервів (забезпечень); різниці, що виникають під час здійснення фінансових операцій; інші різниці – страхові резерви страховиків; різниці щодо операцій із продажу чи іншого відчуження цінних паперів; інші різниці, передбачені розділом III ПКУ; різниці, передбачені розділом I ПКУ; різниці, передбачені розділом II ПКУ; різниці, передбачені Перехідними положеннями ПКУ [1].

Проте варто зазначити, що цей алгоритм розрахунку податку на прибуток, на нашу думку, не є

досконалим, адже є низка операцій у діяльності суб'єкта господарювання, котрі мають бути враховані під час коригування фінансового результату.

Так, наприклад, нормами ПКУ не передбачено коригувань на окремі види витрат негосподарського призначення, а отже, всі підприємства незалежно від обсягів доходу за відповідний період мають право зменшувати фінансовий результат на дані витрати. Зауважимо, що згідно з пп. 14.1.36 п. 14.1 ст. 14 ПКУ, господарська діяльність – це «діяльність особи, що пов'язана з виробництвом (виготовленням) та/або реалізацією товарів, виконанням робіт, наданням послуг, спрямована на отримання доходу і проводиться такою особою самостійно та/або через свої відокремлені підрозділи, а також через будь-яку іншу особу, що діє на користь першої особи, зокрема за договорами комісії, доручення та агентськими договорами» [1].

На недосконалість законодавчих вимог щодо визначення різниць за ПКУ безпосередньо вказують і листи Державної фіскальної служби України (далі – ДФС України) № 25307/6/99-99-13-02-03-15 від 23.11.2016, № 25961/6/99-99-19-02-02-15 від 04.12.2015, № 21051/6/99-99-19-02-02-15 від 05.10.2015 [2–4], в яких розглядаються операції, що не пов'язані з господарською діяльністю, але які не беруть участь у створенні різниць за ПКУ під час формування оподаткованого прибутку (операції з надання платником податку безкоштовного харчування своїм працівникам, операції зі списання матеріальних цінностей у зв'язку з неможливістю визнання їх активами; визнані суми штрафів, пені, неустойок).

Утім, варто зазначити, що з 01.01.2017, згідно з пп. 140.5.11 п. 140.5 ст. 140 ПКУ, лише окремі суми штрафів, пені, неустойок беруть участь у формуванні різниць, які виникають під час здійснення фінансових операцій (Додаток РІ до Податкової декларації з податку на прибуток підприємств, код рядка 3.1.11). Виникає питання: чому на законодавчому рівні [1] прийнято коригувати тільки штрафи, пені, неустойки, які «нараховані відповідно до цивільного законодавства та цивільно-правовими договорами на користь осіб, які не є платниками податку на прибуток (крім фізичних осіб), і на користь осіб, платників податку на прибуток за ставкою 0%»? Виходячи із цієї вимоги, суб'єкт підприємницької діяльності – платник податку на прибуток у разі порушення ним правил здійснення господарської діяльності, невиконання або неналеж-

ного виконання господарського зобов'язання перед контрагентом – платником податку на прибуток за звичайною ставкою (відмінною від ставки 0%) зменшує фінансовий результат на суму визнаних їм штрафів, пені, неустойок, які за правилами бухгалтерського обліку включаються до інших операційних витрат.

До того ж постає питання щодо впливу на фінансовий результат до оподаткування та об'єкт оподаткування визнаних платником податків сум штрафних (фінансових) санкцій та пені, які нараховані йому державними контролюючими органами відповідно до норм п. 113.2 ст. 113 та п. 129.1. ст. 129 ПКУ [1]. Через те, що податковим законодавством не передбачено особливих вимог до відображення їх в обліку та звітності в системі оподаткування, можна констатувати, що такого роду операції не коригують фінансовий результат до оподаткування.

Проілюструємо викладене на рис. 1.

На нашу думку, такий підхід не можна назвати економічно обґрунтованим. Для підтвердження цієї точки зору розглянемо умовний приклад розрахунку податку на прибуток на підприємствах, які застосовують або ні коригування фінансового результату до оподаткування на суму різниць за ПКУ (табл. 1).

Даний приклад наочно ілюструє вагомість застосування запропонованих коригувань фінансового результату.

Разом із цим підкреслюється й негативний ефект на об'єкт оподаткування податку на прибуток операцій, за якими не коригується фінансовий результат, що в результаті зменшує податкові надходження до бюджету.

На наше переконання, операції, пов'язані з негосподарською діяльністю підприємства, мають проводитися за рахунок відповідних власних джерел фінансування (рахунок 44 за відповідними субрахунками), а не на загальних підставах зменшувати оподаткований прибуток.

Також слід зазначити проблемне питання щодо нарахування податкового зобов'язання з ПДВ під час списання товарно-матеріальних цінностей. Так, згідно з нормами ПКУ, під час списання у межах норм природного убутку запасів, під час придбання яких суми ПДВ були віднесені до податкового кредиту та які втрапили товарний вигляд, податкові зобов'язання платником ПДВ не нараховуються (за умови, що вартість таких товарів включається до вартості готової продукції, яка підлягає оподаткуванню). В інших випадках ПДВ нараховується



Рис. 1. Вплив визнаних штрафів, пені, неустойки на об'єкт оподаткування

Джерело: власна розробка

Розрахунок податку на прибуток у системі оподаткування

Господарські операції, бухгалтерські проведення, тис. грн.	Підприємство «А» (Дохід ≤ 20 млн. грн.)		Підприємство «Б» (Дохід > 20 млн. грн.)		Різниці (+, -)	
	Дохід за П(С)БО 15	Витрати за П(С)БО16	Дохід за П(С)БО 15	Витрати за П(С)БО16	За ПКУ	За пропозицією авторів
Надано безоплатне харчування співробітникам Д-т 949 К-т 685 – 10,0	-	10,0	-	10,0	-	+10,0
Списано товарно-матеріальні цінності у зв'язку з неможливістю визнання їх активами Д-т 947 К-т 20 – 5,0 Д-т 94 К-т 641 – 1,0	-	6,0	-	6,0	-	+6,0
Нараховано штраф підприємству органами ДФС України Д-т948К-т 641 (642, 651)	-	15,0	-	15,0	-	+15,0
Визнано штраф на користь контрагента Д-т 948 К-т 631 (685)	-	2,0	-	2,0	-	+2,0
Списано дебіторську заборгованість, щодо якої минув строк позовної давності Д-т 944 К-т 36 – 200,0	-	20,0	-	20,0	-20,0	+20,0
Відображено дохід від реалізації Д-т 36 К-т 70 – 120,0 Д-т 70 К-т 641 – 20,0	100,0	-	100,0	-	-	-
Всього	100,0	53,0	100,0	53,0	-20,0	+53,0
Фінансовий результат до оподаткування (+,-)	+47,0		+47,0		Відхилення показників у порівнянні вимог ПКУ та під час упровадження новацій	
Різниці, у тому числі:						
- за НКУ (+/-)	-		-20,0			
- за пропозицією авторів	x		+53,0			
Оподатковуваний прибуток (у рамках діючого законодавства)	+47,0		+27,0		+73,0 (100,0 – 27,00)	
Оподатковуваний прибуток (за пропозицією авторів)	x		+100,0			
Податок на прибуток за ставкою 18% (у рамках діючого законодавства)	8,46		4,86		+13,14 (18,0 – 4,86)	
Податок на прибуток за ставкою 18% (за пропозицією авторів)	x		18,0			

Джерело: власна розробка

за основною ставкою [1; 5]. Проте дана ситуація показує, що коли за рахунок власної недбалості господарюючий суб'єкт змушений списувати товарно-матеріальні цінності, він відображає податкове зобов'язання за рахунок іншої операційної діяльності й дані витрати включаються у зменшення фінансового результату до оподаткування, а отже, бюджет недоотримає кошти у вигляді зменшеного податку на прибуток. Таким чином, даний підхід не стимулює платників податків уникати ситуації щодо списання матеріальних цінностей.

Окремо варто розглянути питання щодо коригування фінансового результату до оподаткування на суму безнадійної дебіторської заборгованості. Фінансовий результат до оподаткування збільшується на суму витрат від списання дебіторської заборгованості, яка не відповідає ознакам, визначеним пп. 14.1.11 п. 14.1 ст. 14 ПКУ, понад суму резерву сумнівних боргів. Дебіторська заборгованість стає безнадійною, відповідаючи низці ознак, наведених у пп. 14.1.11 з якими можна погодитися, крім однієї ознаки – коли заборгованість визнається безнадійною за

зобов'язаннями, щодо яких минув строк позовної давності [1].

Отже, виникає ситуація, коли підприємство на протязі трьох років може не здійснювати ніяких заходів щодо погашення заборгованості боржником, не вчиняти дії щодо її стягнення, а потім зменшити фінансовий результат на суму простроченого боргу та, відповідно, податок на прибуток. Таким чином, прослідковуються шляхи мінімізації фінансового результату на законодавчій основі, що не є економічно обґрунтованим для держави. На нашу думку, доцільним є коригувати фінансовий результат до оподаткування у бік його збільшення на суми дебіторської заборгованості, за якої минув строк позовної давності.

Аналізуючи алгоритм визначення податку на прибуток, який застосовується до платників податку (з доходом до 20 млн. грн. або понад 20 млн. грн.), не можна не відзначити, що неординарний підхід до платників податків у частині визначення бази оподаткування податком на прибуток ставить під сумнів дотримання такого принципу оподаткування, як принцип рівності всіх платників перед законом та недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації.

Висновки з цього дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямку. Таким чином, можна дійти висновку, що чинна система оподаткування податком на прибуток на даному етапі є недосконалою та потребує ґрунтовних змін. Саме нормативного доопрацювання, на нашу думку, потребує низка коригувань фінансового результату для оподаткування (у тому числі, зазначених у даній публікації), та окремого вирішення на законодавчому рівні потребує проблема забезпечення однакового підходу до платників податку на прибуток для дотримання принципу рівності в оподаткуванні.

Бібліографічний список:

1. Податковий кодекс України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
2. Лист Державної фіскальної служби України №25307/6/99-99-13-02-03-15 від 23.11.2016. URL: <http://sfs.gov.ua/baneryi/podatkovyi-konsultatsii/konsultatsii-dlya-yuridichnih-osib/70457.html>.
3. Лист Державної фіскальної служби України №25961/6/99-99-19-02-02-15 від 04.12.2015. URL: <http://sfs.gov.ua/baneryi/podatkovyi-konsultatsii/konsultatsii-dlya-yuridichnih-osib/print-65520.html>.
4. Лист Державної фіскальної служби України №21051/6/99-99-19-02-02-15 від 05.10.2015. URL: <http://sfs.gov.ua/baneryi/podatkovyi-konsultatsii/konsultatsii-dlya-yuridichnih-osib/64412.html>.
5. Максимова В.Ф., Артиух О.В. Облік у системі оподаткування: навч. посіб. Одеса: Ротапринт, 2013. 270 с.

References:

1. The Tax Code of Ukraine, available at: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (Accessed 19 May 2018).
2. Lyst Derzhavnoi fiskalnoi sluzhby Ukrainy za № 25307/6/99-99-13-02-03-15 vid 23.11.2016 (2016), available at: <http://sfs.gov.ua/baneryi/podatkovyi-konsultatsii/konsultatsii-dlya-yuridichnih-osib/70457.html>
3. Lyst Derzhavnoi fiskalnoi sluzhby Ukrainy za № 25961/6/99-99-19-02-02-15 vid 04.12.2015 (2015), available at: <http://sfs.gov.ua/baneryi/podatkovyi-konsultatsii/konsultatsii-dlya-yuridichnih-osib/print-65520.html>
4. Lyst Derzhavnoi fiskalnoi sluzhby Ukrainy za № 21051/6/99-99-19-02-02-15 vid 05.10.2015 (2015), available at: <http://sfs.gov.ua/baneryi/podatkovyi-konsultatsii/konsultatsii-dlya-yuridichnih-osib/64412.html>
5. Maksimova V. F, Artiukh O.V. (2013), Oblik u systemi opodatkuvannia [Accounting in the tax system], ONEU, rotaprynt, Odesa, Ukraine.

Artiukh O.V.

Candidate of Economic Sciences, Associate Professor,
Senior Lecturer at Department of Accounting and Audit,
Odessa National Economic University

Datska I.S.

Student,
Odessa National Economic University

ADJUSTMENT OF THE FINANCIAL RESULT TO TAXATION: PROBLEM ASPECTS OF DETERMINATION OF DIFFERENCES

The article deals with the problematic aspects of determining the tax differences when adjusting the financial result before taxation. So, for today the basic indicator for the calculation of the object of taxation is the financial result, which is presented in the financial statements, which is further adjusted for the difference, which is explicitly determined by the Tax Code of Ukraine.

However, this algorithm for calculating the income tax, in our opinion, is not perfect since there are a number of transactions in the entity's business, which should be taken into account when adjusting the financial result. For example, the Tax Code of Ukraine do not provide for adjustments to certain types of non-business expenses and, therefore, all enterprises, regardless of income for the relevant period, have the right to reduce the financial result to these costs. In detail, one can note the following operations: providing taxpayers with free food for their employees; transactions for the write-off of material assets due to the inability to recognize their assets; recognized amounts of fines.

The problem is that at the legislative level only the fines, which are "accrued in accordance with civil law and civil contracts in favour of persons who are not taxpayers of income (except for individuals), and in favour of individuals, payers of income tax at the rate of 0%" and, therefore in other cases, the company reduces the financial result to the amount of their recognized fines, which, by the rules of accounting, are included in other operating expenses.

It is worth pointing out the problematic issue of charging a tax liability with VAT at the write-off of inventories, which also applies to other operating expenses and is not adjusted. Also, in our opinion, it is expedient to adjust the financial result before taxation in the direction of its increase in the amount of receivables, which has expired the limitation period.

Thus, we can conclude that the current system of taxation of income tax is imperfect and requires substantial changes.