

УДК 657:346

Динько І.М., здобувач

Луцького національного технічного університету

ПОРЯДОК ФОРМУВАННЯ ПРИБУТКУ У ПОДАТКОВОМУ ОБЛІКУ

У статті досліджено особливості формування категорії прибутку з урахуванням норм Податкового кодексу України.

Ключові слова: прибуток, доходи, витрати, податковий облік, Податковий кодекс.

Dynko I.

THE ORDER OF INCOME FORMATION IN TAX ACCOUNTING

This research paper contains the analysis of “income” category formation according to the norms of Tax Code of Ukraine.

Key words: income, debit, credit, tax accounting, Tax Code

Дынько И.М.

ПОРЯДОК ФОРМИРОВАНИЕ ПРИБЫЛИ В НАЛОГОВОМ УЧЕТЕ ПО НОРМАМ НАЛОГОВОГО КОДЕКСА

В статье исследованы особенности формирования категории прибыли с учетом норм Налогового кодекса Украины.

Ключевые слова: прибыль, доходы, расходы, налоговый учет, Налоговый кодекс.

Постановка проблеми у загальному вигляді і її зв'язок з важливими науковими та практичними завданнями. Як відомо, саме на даних бухгалтерського обліку ґрунтується фінансова, податкова, статистична та інші форми звітності. Таким чином, необхідна інформація для цілей оподаткування повинна була визначатись у системі бухгалтерського обліку без ведення додаткового податкового обліку. Проте, довгий час підприємства України фінансовий результат визначали окремо для податкового та для бухгалтерського обліку і звітності.

Податковий кодекс прописує, що для обрахунку об'єкта оподаткування платник податку на прибуток використовує дані бухгалтерського обліку щодо доходів та витрат. Таким чином, у Податковому кодексі вперше спостерігається спроба наблизити бухгалтерський та податковий облік. Так, актуальним продовжує бути дослідження методологічних засад податкового законодавства і їх зв'язку з принципами бухгалтерського обліку.

Аналіз останніх досліджень, у яких започатковано вирішення проблеми. Сутність поняття прибутку та особливостей його формування досліджувало багато вчених, зокрема: І.Бланк, С.Нікітін, В.Палій, Я.Соколов, С.Панчишин, а також Е.С.Хендріксен, К.Макконел, С.Брю, Д.Соломон, М.Чумаченко та інші. Питання формування прибутку за Податковим кодексом України залишається нерозкритим з огляду на нещодавнє введення у дію норм вищезгаданого закону.

Цілі статті. Метою написання даної статті є дослідження особливостей формування показника прибутку у податковому обліку відповідно до норм Податкового кодексу.

Викладення основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. При введенні в дію розділу III Податкового кодексу «Податок на прибуток підприємств», визначення прибутку для податкового обліку наблизилось до визначення у бухгалтерському обліку. Більше того, п. 44.2 розділу II ПКУ регламентує: для обрахунку об'єкта оподаткування платник податку на прибуток використовує дані бухгалтерського обліку щодо доходів та витрат з врахуванням положень цього Кодексу [2].

Зміни відбулися у самому визначенні об'єкта оподаткування. ПКУ виділяє два об'єкти оподаткування – для резидентів та нерезидентів:

- прибуток із джерелом походження з України та за її межами - визначається шляхом зменшення суми доходів звітного періоду на собівартість реалізованих товарів (виконаних робіт, наданих послуг) та суму інших витрат звітного податкового періоду;

- дохід (прибуток) нерезидента з джерелом походження з України.

Таким чином, для розрахунку прибутку можна використати формулу:

Прибуток = Доходи – Собівартість – Інші витрати.

де Прибуток - це прибуток звітного податкового періоду;

Доходи - доходи звітного податкового періоду;

Собівартість - собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг;

Інші витрати - інші витрати звітного податкового періоду.

Розглянемо детальніше кожну з трьох складових, які впливають на розмір обчислюваного оподаткованого прибутку.

Згідно з визначенням, яке дає ПКУ, доходи - це загальна сума доходу платника податку від усіх видів діяльності, отриманого (нарахованого) протягом звітного періоду в грошовій, матеріальній або нематеріальній формах як на території України, так і за її межами.

До складу доходів, які враховуються при визначенні об'єкта оподаткування (прибутку), включаються:

- доходи від операційної діяльності, які складаються, у першу чергу, з доходів від реалізації товарів, виконаних робіт, наданих послуг;

- інші доходи, що включають доходи у вигляді дивідендів, отриманих від нерезидентів, від операцій оренди/лізингу, за операціями в іноземній валюті, суми штрафів, безповоротної фінансової допомоги, доходи від реалізації необоротних активів тощо.

Доходи, які сьогодні не враховуються у розрахунку оподаткованого прибутку не дуже відрізняються від аналогічних у Законі України про прибуток [1], проте існують суттєві відмінності:

1. віднині у дохід не потраплятимуть отримані аванси й передоплати;

2. вартість безоплатно отриманих платником товарів (робіт, послуг) визначається з метою включення до доходу на рівні не нижчому від звичайної ціни;

3. сума поворотної фінансової допомоги, отриманої від засновника платника податку та повернутої не пізніше 365 днів з дня її отримання, не включається до оподаткованого доходу.

Змін зазнали і дати визнання доходу.

Дохід від реалізації товару тепер визнається за датою переходу покупцеві права власності на такий товар. Дохід від надання послуг (виконання робіт) визнається за датою складання акта чи іншого документа, оформленого відповідно до вимог законодавства, який підтверджує надання послуг (виконання робіт). Таким чином, на зміну правил визнання валових доходів за першою подією прийшов метод нарахувань, який орієнтується на перехід права власності на товар та не залежить від його оплати. Тобто факт отримання оплати за товари (роботи, послуги) тепер взагалі не впливає на формування оподаткованого прибутку (в тому числі дата отримання авансу не вважається датою отримання доходу).

Щодо дати визнання інших доходів, тут теж є нововведення:

1. оподаткування коштів цільового фінансування - тепер ці суми включаються не при їх отриманні, а при здійсненні витрат, пов'язаних з виконанням умов цільового фінансування. Правда, це не стосується коштів цільового фінансування, направлених на компенсацію витрат (збитків) платника податку, а також для надання підтримки підприємству без установлення умов витрачання таких коштів - ці суми, як і раніше, включатимуться до складу доходів на дату отримання (п. 137.2);

2. посередницькі операції - датою отримання доходу комітента від продажу за договором комісії (агентським договором) вважається дата, зазначена у звіті комісіонера.

Датою отримання інших доходів, момент визнання яких ПКУ не передбачив, є дата їх виникнення згідно положень П(С)БО [3].

Розглядаючи інші складові формули розрахунку оподаткованого прибутку визначимося із загальним поняттям витрат.

Згідно п.14.1.27 ПКУ, витратами вважаються будь-які витрати платника податку у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, здійснюваних для провадження господарської діяльності платника податку, в результаті яких відбувається зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, внаслідок чого відбувається зменшення власного капіталу (крім змін капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власником).

Витрати, що враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування, складаються з:

- витрат операційної діяльності;
- інших витрат.

У свою чергу, витрати від операційної діяльності включають:

- собівартість реалізованих товарів (виконаних робіт, наданих послуг);
- витрати банківських установ.

Варто відзначити, що за новими нормами ПКУ, собівартість придбаних та реалізованих товарів визначається відповідно до ціни їх придбання з урахуванням ввізного мита і витрат на доставку та доведення до стану, придатного для продажу.

До інших витрат, що враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування, включають:

- загальновиробничі витрати;
- адміністративні витрати;
- витрати на збут;
- інші операційні витрати;
- фінансові витрати [5];
- інші витрати звичайної діяльності, не пов'язані безпосередньо з виробництвом та реалізацією товарів (робіт, послуг).

До інших витрат також відносяться будь-які інші витрати господарської діяльності, стосовно яких ПКУ не встановив відповідних обмежень.

Податковий кодекс також окремо виділяє витрати, які не включаються до розрахунку об'єкта оподаткування, зокрема:

- як і при визначенні доходів, при визначенні витрат тепер не враховуються передоплати та аванси;

- витрати на придбання товарів (робіт, послуг) та інших матеріальних та нематеріальних активів у фізосіб - єдиноподатників, за винятком сфери інформатизації;

- витрати, понесені (нараховані) у звітному періоді на придбання у нерезидента послуг (робіт) з консалтингу, маркетингу, реклами (крім витрат на користь постійних представництв нерезидентів), у сумі, що перевищує 4% доходу (виручки) від реалізації продукції (без ПДВ та акцизного податку) за попередній звітний рік. При цьому, якщо перелічені послуги (роботи) оплачують на користь офшорного нерезидента, витрат не відображають взагалі;

- витрати, понесені (нараховані) у зв'язку з придбанням у нерезидента послуг (робіт) з інжинірингу (знову ж, крім витрат, нарахованих на користь постійних представництв нерезидентів), у сумі, що перевищує 5% митної вартості обладнання, імпортованого за відповідним контрактом. Причому такі витрати не включаються до складу витрат взагалі, якщо нерезидент має офшорний статус, або коли особа, на користь якої нараховується плата за послуги, не є бенефіціарним (фактичним) отримувачем (власником) такої плати за послуги.

Крім того, Податковий кодекс містить чимало інших обмежень та особливостей, що стосуються окремих витрат. Розглянемо лише ті види витрат, які зазнали змін, у порівнянні з попередніми правилами оподаткування:

1. Витрати подвійного призначення:

- витрати з роялті: загалом відносяться до складу витрат, але є певні обмеження, у тому числі для нерезидентів;

- витрати на навчання та професійну підготовку, перепідготовку, підвищення кваліфікації працівників при виконанні певних умов можна включати до витрат у повному обсязі;

- витрати на проведення реклами - включаються до витрат повному обсязі без обмежень;

- витрати на відрядження - збільшено розмір добових, які можна включити до складу таких витрат; при цьому не вимагається наявність позначок приймаючої сторони у посвідченні про відрядження - досить мати наказ керівника про направлення у відрядження та підтверджуючі документи (наприклад, транспортні квитки).

2. Заборона визначення витрат щодо товарів (результатів робіт, послуг), отриманих (наданих) після 01.04.2011 р. у частині їх вартості, проавансованої до такої дати, у разі якщо такі аванси у минулому

враховували у складі валових витрат за датою їх оплати, а також у період перебування на спрощеній системі оподаткування.

3. Витрати за довгостроковими договорами: для платників, зайнятих виробництвом товарів (робіт, послуг) з довготривалим (більше одного року) технологічним циклом, за умови, що договорами не передбачено поетапного їх здавання, витрати, пов'язані з таким виробництвом включаються до звітнього податкового періоду.

4. Операції з пов'язаними особами - діє нова обмежувальна норма: витрати у зв'язку з придбанням товарів (робіт, послуг) у пов'язаних осіб визначаються виходячи з договірних цін, але не вище за звичайні ціни, що діяли на дату такого придбання, якщо договірна вартість відрізняється більше ніж на 20% від звичайної ціни. Це положення поширюється також на операції з неплатниками і нестандартними платниками податку на прибуток.

Як бачимо, автори Податкового кодексу спробували максимально наблизити класифікацію витрат бухгалтерського і податкового обліку. Проте, структура витрат, подана у Податковому кодексі, досить заплутана і дещо відрізняється від правил бухгалтерського обліку в частині формування собівартості продукції.

Так, до складу собівартості, відповідно до Податкового кодексу, включаються усі витрати, які прямо пов'язані із виробництвом таких товарів, виконанням робіт, наданням послуг, тоді як в бухгалтерському обліку, відповідно до П(С)БО 16 [4], у виробничу собівартість включаються змінні загальновиробничі і постійні розподілені загальновиробничі витрати. Відповідно до нових правил податкового обліку всі загальновиробничі витрати будуть обліковуватись у складі «інших витрат». Також, згідно з П(С)БО 16, до складу собівартості входять і витрати від втрати браку, що складаються із повністю забракованої по технологічним причинам продукції, а в податковому обліку фактична вартість остаточно забракованої продукції не включається до складу витрат платника податку, крім втрат від браку, які складаються з вартості остаточно забракованої з технологічних причин продукції (виробів, вузлів, напівфабрикатів) та витрат на виправлення такого технічно неминучого браку, у разі реалізації такої продукції. Норми цих втрат/витрат встановлюються Кабінетом Міністрів України.

Зміни відбулися також у самій формі податкової звітності. Декларація про прибуток підприємства з II кварталу 2011 року подається за новим зразком і складається з Декларації та 17 додатків [6].

Порядок відображення доходів та витрат у Декларації має свої певні особливості та нюанси.

Зокрема, облік доходів з 1 квітня 2011 року ведеться без коригування одержаних сум на вартість одержаних від замовників авансів по яких не було реалізації. Облік витрат ведеться згідно даних обліку з надходження запасів на підприємство, без коригування на суми оплачених авансів постачальникам, за якими не було надходжень ресурсів.

Разом з тим, на відміну від підходів бухгалтерського обліку до визнання доходів і витрат, в податковому законодавстві враховується суспільне значення витрат, реалізуються механізми недопущення ухилення від оподаткування та оптимізується база оподаткування.

Висновки. Отже, методологічними засадами податкового законодавства стають принципи бухгалтерського обліку. Зокрема порядок визначення об'єкту оподаткування ґрунтується на принципах нарахування та відповідності доходів і витрат, відповідно до якого для визначення фінансового результату звітного періоду необхідним є порівняння доходів звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів.

1. Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» / Відомості ВР, 1995, № 4, с. 28 зі змінами внесеними згідно із Законом № 2518-VI (2518-17) від 09.09.2010, ВВР. – 2011. - № 4. – с. 22.
2. Податковий кодекс України: за станом на 1 січня 2012 р. / Верховна Рада України. - Офіц. вид. - К. : Парлам. вид-во, 2012. (Бібліотека офіційних видань).
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 15 «Дохід»: Затв. наказом Міністерства фінансів України від 29.11.99р. № 290 (зі змінами і доповненнями) // Все про бухгалтерський облік. – №10. – 2011.
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 16 «Витрати»: Затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.12.99р. № 318 (зі змінами і доповненнями) // Все про бухгалтерський облік. – №10. – 2011.
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 31 «Фінансові витрати»: Затв. наказом Міністерства фінансів України від 28.04.06р. № 415 (зі змінами і доповненнями) // Все про бухгалтерський облік. – №10. – 2011.
6. Про затвердження форми Податкової декларації з податку на прибуток підприємства: Затв. наказом ДПАУ від 28.02.11р. № 114 [Електронний ресурс]. Доступ до сайту: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/ed_2011_02_28/an/11/RE19135.html#11