

Vddfa/2009_2/Kolesnik.pdf

5. Онисько С. М. До проблематики формування та відтворення основних засобів на сільськогосподарських підприємствах [Електронний ресурс] / С. М. Онисько, Т. О. Шматковська, О. Г. Агрес // Держава та регіони: Серія: Економіка та підприємництво. – 2010. – № 2. – С. 139–145. – Режим доступу : http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Dtr_ep/2010_2/index.html

6. Про акціонерні товариства [Електронний ресурс] : закон України від 17.09.2008 р. N 514-VI (з змін. та доп.). – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?page=1&nreg=514-17>

7. Фінанси : [навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисципліни] / О. Р. Романенко, С. Я. Огородник, М. С. Зязюн, А. А. Славкова. – [2-е вид., перероб. і доп.]. – К. : КНЕУ, 2003. – 387 с.

8. Фінанси підприємств : підручник / [А. М. Поддєрьогін, М. Д. Білик, Л. Д. Буряк та ін.] ; кер. кол. авт. і наук. ред. А. М. Поддєрьогін. – [5-е вид., перероб. та допов.]. – К. : КНЕУ, 2005. – 547 с.

9. Шевченко Н. І. Фінансування розвитку аграрних підприємств: сучасний стан, проблеми та шляхи вирішення [Електронний ресурс] / Я. В. Колеснік // Вісник Дніпропетровської державної фінансової академії: Економічні науки. – 2009. – № 4. – С. 139–145. – Режим доступу : http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Vddfa/2009.../4.%20Shevchenko.pdf

Надійшла 11.03.2011

УДК 336.226.1

І. Ю. ЄРФОРТ, Ю. О. ЄРФОРТ, О. В. КОЛЕСНИКОВА

Донбаська державна машинобудівна академія

ЗМІНИ В ОПОДАТКУВАННІ ПРИБУТКУ ПРОМИСЛОВИХ ПІДПРИЄМСТВ УКРАЇНИ

Оцінено зміни в оподаткуванні прибутку підприємств, які стосуються порядку визначення бази оподаткування та ставки податку, з позицій фінансової ефективності. На основі порівняльного аналізу положень Податкового кодексу та діючих в Україні стандартів бухгалтерського обліку в частині визначення прибутку зроблено висновок про необхідність доопрацювання встановленої Податковим кодексом класифікації доходів і витрат підприємств.

Changes in taxation of business profits as to determination of the tax base and tax rate in respect to financial performance are estimated. On the basis of comparative analysis of Tax Code provisions and accounting standards in Ukraine the authors comes to the conclusion that classification of revenues and expenditures in Tax Code needs reworking.

Ключові слова: податок на прибуток, оподатковуваний прибуток, бухгалтерський облік, метод нарахувань для визнання доходів і витрат, класифікація доходів і витрат підприємства.

Вступ

Наслідками фінансово-економічної кризи для вітчизняної економіки стали стрімке падіння ВВП і промислового виробництва, скорочення обсягів експорту та інвестицій, і відповідно, зменшення податкових надходжень до бюджету.

Податок на прибуток підприємства належить до загальнодержавних і в Україні традиційно є одним із основних джерел надходжень до державного бюджету. Доля цього податку в структурі податкових надходжень бюджету перевищує 20%, а у ВВП країни сягає 5% [1]. Справляючи цей податок, держава вилучає частину прибутку підприємства до бюджету з метою подальшого використання цих коштів на суспільні потреби. Оскільки прибуток підприємства за умови правильного розрахунку представляє собою приріст капіталу, справляючи з нього податок, держава не вилучає сам капітал підприємства. В умовах високого рівня бюджетного дефіциту зусилля держави повинні бути спрямовані на збільшення доходної частини бюджету, в тому числі за рахунок податкових надходжень. Однак, з позицій фінансової ефективності податку на прибуток вилучення частини прибутку для фінансування суспільних витрат не повинне негативно впливати на темпи розвитку підприємства.

Відсутність такої рівноваги між інтересами держави та підприємств у межах вітчизняної системи оподаткування прибутку розглянуто достатньо повно в економічній літературі. Зокрема, у роботі [2] зазначено, що в результаті застосування податкового обліку в Україні, побудованого за невдалими правилами, по-перше, у кілька разів зросли витрати розрахунку податкових зобов'язань, по-друге, витрати податкової адміністрації на проведення перевірок достовірності податкових декларацій, і, по-третє, оподатковувана величина має мало спільного з дійсним розміром прибутку, а під податок може попадати не лише доход (як це передбачено класичними принципами оподаткування), але й безпосередньо капітал (джерело доходів) господарюючих суб'єктів.

З урахуванням визначального впливу державної політики на рівень податкових платежів підприємств прийняття Податкового кодексу України від 02.12.10 № 2755-VI [3] (далі – Податковий кодекс), який в частині нарахування податку на прибуток підприємств, вступає в дію з 1 квітня 2011 року, обумовлює актуальність оцінки нового порядку визначення прибутку, який підлягає оподаткуванню. У зв'язку з прийняттям Податкового кодексу втрачає чинність Закон України від 28.12.94 № 334/94-ВР "Про

оподаткування прибутку підприємств" в редакції Закону України № 283/97-ВР від 22.05.97 зі змінами та доповненнями [4] (далі – Закон № 334/94-ВР). Визначення прибутку в бухгалтерському обліку здійснюється відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 3 "Звіт про фінансові результати", затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 31.03.99 № 87 [5] (далі – П(С)БО 3). Слід зазначити, що до вступу в дію Податкового кодексу вітчизняні підприємства змушені були вести два види обліку – бухгалтерський і податковий, оскільки правила їх ведення суттєво відрізнялися. Податковий облік вівся окремо лише для визначення податку на прибуток згідно з нормами законодавства.

Постановка завдання

Метою даної статті є оцінка впливу нового порядку визначення податку на прибуток з позицій фінансової ефективності та організації його визначення в системі обліку підприємства. Основою для такої оцінки є аналіз положень Податкового кодексу в порівнянні з Законом № 334/94-ВР, що втратив чинність, та діючими в Україні положеннями бухгалтерського обліку в частині, що стосується визначення прибутку підприємства.

Результати дослідження

Прибуток як об'єкт оподаткування визначається згідно з пп. 134.1.1. Податкового кодексу шляхом зменшення суми доходів звітного періоду на собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг та суму інших витрат звітного податкового періоду. Це відповідає діючим стандартам бухгалтерського обліку на відміну від ст. 3 Закону № 334/94-ВР, згідно з якою прибуток визначався шляхом зменшення суми скоригованого валового доходу звітного періоду на суму валових витрат платника податку; суму амортизаційних відрахувань. Відповідно до п. 138.8 та п. 138.10 Податкового кодексу амортизація включається до складу витрат на відміну від положень п.8.1 Закону № 334/94-ВР, згідно з якими амортизація розглядалась як окрема категорія податкового обліку, що не відповідало стандартам бухгалтерського обліку.

Одразу зазначимо, що в частині нарахування амортизації податковий облік зазнав суттєвих змін. Зокрема, у відповідність до бухгалтерського обліку приведено поняття основних засобів, їх класифікація за групами, поняття та сутність амортизації, об'єкти, методи, та періодичність її нарахування. Таким чином, перехід з 1 квітня 2011р. до нової системи податкової амортизації забезпечить більш обґрунтовану з точки зору реальної зміни вартості класифікацію основних засобів та вибір для кожної їх групи відповідного методу нарахування амортизації, позбавить підприємства необхідності вести облік основних засобів та нарахування амортизації окремо для цілей бухгалтерського та податкового обліку.

Порівняльний аналіз річних норм амортизації за групами основних засобів показує, що нова система амортизації спрямована на те, щоб стимулювати оновлення активної частини основних засобів підприємств, і в першу чергу – машин та обладнання. Можливість вибору методу нарахування амортизації дозволяє підприємствам збільшити темпи амортизації основних засобів тих груп, для яких метод прискореного зменшення залишкової вартості не застосовується. Таким чином, нове податкове законодавство спрямоване на стимулювання інвестиційної діяльності підприємств шляхом збільшення сум та скорочення строків амортизації основних засобів.

Щодо класифікації доходів та витрат підприємств, то її у Податковому кодексі лише наближено до стандартів бухгалтерського обліку. Доходи, що враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування, складаються з доходу від операційної діяльності та інших доходів. Дохід від операційної діяльності підприємства, згідно з пп. 135.4.1 Податкового кодексу включає дохід від реалізації товарів, виконаних робіт, наданих послуг, у тому числі винагороди комісіонера (повіреного, агента тощо). Такий склад відповідає доходу від реалізації продукції (товарів, робіт послуг) за класифікацією стандартів бухгалтерського обліку [6]. Інші операційні та фінансові доходи частково включені до складу інших доходів підприємства згідно із п. 135.5 Податкового кодексу. Визначена Податковим Кодексом класифікація витрат підприємства (рис. 1) також відрізняється від запровадженої стандартами бухгалтерського обліку [7].

Витрати, що враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування, відповідно до п. 138.1 Податкового кодексу, складаються із витрат операційної діяльності, інших витрат. Витрати операційної діяльності підприємства включають собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг та інші витрати. Інші витрати податкового обліку у бухгалтерському розподілено на витрати операційної та звичайної діяльності підприємства. За Податковим кодексом до собівартості реалізованих товарів не включаються загальновиробничі витрати. Натомість у бухгалтерському обліку передбачене поетапне віднесення цих витрат на собівартість: спочатку змінних та розподіленої частини постійних – на виробничу собівартість, потім нерозподіленої частини постійних – на собівартість реалізованої продукції. Встановлений порядок групування витрат, створює невідповідність даних бухгалтерського обліку в частині визначення собівартості реалізованих товарів вимогам Податкового кодексу. Суттєво не змінюючи базу оподаткування, це необґрунтовано ускладнює її визначення, збільшуючи обсяг облікової роботи.

Таким чином, категорії доходів та витрат операційної діяльності, інших доходів та витрат, собівартості реалізованих товарів суттєво відрізняються у діючому податковому та бухгалтерському законодавстві. Багатьох розбіжностей можна було уникнути коректно використовуючи у Податковому кодексі існуючий термінологічний апарат та класифікацію доходів і витрат бухгалтерського обліку.

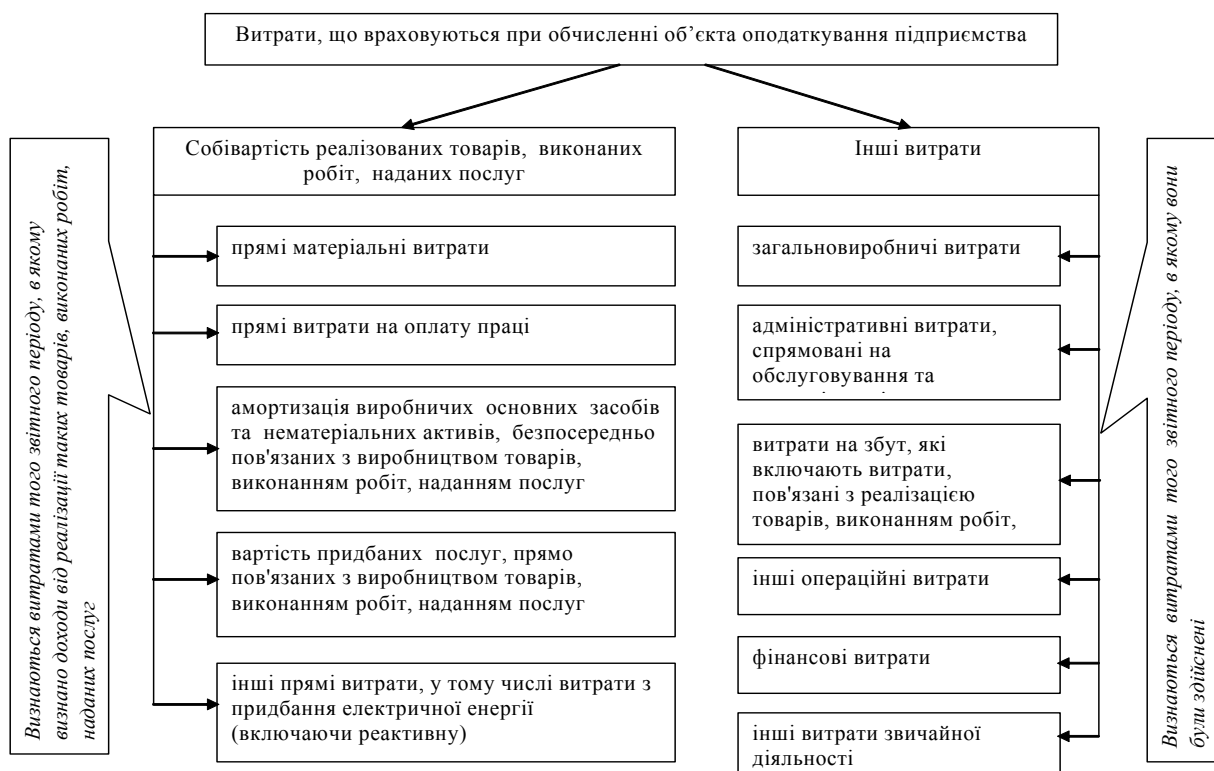


Рис. 1. Склад витрат, що враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування підприємства

У порівнянні з Законом № 334/94-ВР перелік витрат, що не враховуються при визначенні оподаткованого прибутку, в Податковому кодексі зазнав суттєвих змін. Найбільш дискусійним є пп. 139.1.12 Податкового кодексу, за яким не враховуються при визначенні оподаткованого прибутку витрати, понесені у зв'язку із придбанням товарів (робіт, послуг) та інших матеріальних і нематеріальних активів у фізичної особи – підприємця, що сплачує єдиний податок (крім витрат, понесених у зв'язку із придбанням робіт, послуг у фізичної особи – платника єдиного податку, що здійснює діяльність у сфері інформатизації). Маючи на меті унеможливити застосування спеціального режиму оподаткування у схемах мінімізації податкових зобов'язань підприємств, що працюють у загальному режимі оподаткування, це положення водночас порушує принцип нейтральності податкової системи [8]. Інші додаткові обмеження, встановлені пп. 139.1.13–139.1.15 Податкового кодексу, також спрямовані на перешкоджання роботі схем мінімізації й ухилення від сплати податків підприємствами і з точки зору держави є обґрунтованими.

Суттєвою позитивною зміною у порядку визначення бази оподаткування є застосування методу нарахувань для визнання доходів і витрат згідно із Податковим кодексом. Дохід від реалізації товарів визнається за датою переходу покупцеві права власності на такий товар. Дохід від надання послуг та виконання робіт визнається за датою складення акта або іншого документа, оформленого відповідно до вимог чинного законодавства, який підтверджує виконання робіт або надання послуг. 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. Інші витрати визнаються витратами того звітного періоду, в якому вони були здійснені. Застосування методу нарахувань істотно зменшить різницю між бухгалтерською та податковою сумами прибутку.

Слід зазначити, що Законом № 334/94-ВР було передбачено спеціальний метод визнання доходів і витрат – правило першої з подій, яке суперечило загальноприйнятому у бухгалтерському обліку методу нарахувань. Використання правила першої з подій, спрямоване на максимальне розширення бази оподаткування, призводило до її викривлення настільки, що оподаткуванню міг підлягати не приріст на капітал, а безпосередньо сам капітал. Як справедливо зазначено у роботі [9], правило першої з подій «акумуляє в собі недоліки як касового методу, так і методу нарахувань, позбавляючи суб'єктів оподаткування можливості скористатися їх перевагами».

Основним недоліком методу нарахувань є включення до бази оподаткування коштів, ще не отриманим підприємством в умовах зростання дебіторської заборгованості та зменшення авансування поставок товарів, що може негативно вплинути на ліквідність підприємства. Однак, використання методу нарахувань при визначенні прибутку є економічно обґрунтованим і тому найбільш поширеним у світі.

Щодо ставки податку на прибуток підприємств, то п. 10 розділу XX Податкового кодексу передбачене її поступове зниження. З 1 квітня 2011 року по 31 грудня 2011 року включно встановлено ставку податку на прибуток підприємств 23 відсотки; з 1 січня 2012 року по 31 грудня 2012 року включно –

21 відсоток; з 1 січня 2013 року по 31 грудня 2013 року включно – 19 відсотків; з 1 січня 2014 року – 16 відсотків.

За розрахунками вітчизняних вчених [2], зниження ставки оподаткування приведе до зменшення надходжень до державного бюджету, навіть у довгостроковій перспективі, внаслідок низького рівня рентабельності вітчизняних промислових підприємств за існуючого співвідношення постійних та змінних витрат. Тому зниження номінальної ставки податку повинне супроводжуватися стимулюванням інноваційного шляху розвитку промисловості.

Зниження ставки податку на прибуток підприємств свідчить про перенесення податкового навантаження з мобільних факторів виробництва – праці й капіталу – на споживання, ресурсні й екологічні платежі, що відповідає досвіду реформування податкових систем розвинутих країн.

Висновки

Податковий кодекс вносить суттєві зміни щодо оподаткування прибутку підприємств, які стосуються порядку визначення бази оподаткування та ставки податку. Суттєвою зміною при визначенні бази оподаткування є впровадження загальноприйнятого у бухгалтерському обліку принципу нарахування та відповідності доходів і витрат. Позитивним також є вдосконалення порядку амортизації основних засобів, стимулювання інвестиційної діяльності підприємств шляхом збільшення сум та скорочення строків амортизації основних засобів. Відповідає досвіду реформування податкових систем розвинутих країн зменшення ставки податку на прибуток підприємств. Спрямованість окремих положень Податкового кодексу на перешкодження роботі найбільш поширених схем мінімізації податкових зобов'язань підприємств не призведе до збільшення бюджетних надходжень без забезпечення на державному рівні єдиного підходу до суб'єктів господарювання при визначенні прав і обов'язків щодо сплати податків. Потребує доопрацювання встановлена Податковим кодексом класифікація доходів і витрат підприємств з метою визначення бази оподаткування на основі даних бухгалтерського обліку з урахуванням податкових різниць, що забезпечить зменшення обсягу облікової роботи на підприємствах. Гармонізація структури та складу доходів і витрат при визначенні об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств та при визначенні фінансового результату для складання фінансової звітності є напрямом подальших досліджень.

Література

1. Лондар С. Л. Моделювання надходжень із податку на прибуток підприємств в умовах українського економічного середовища / С. Л. Лондар // *Фінанси України*. – 2010. – № 12. – С. 12–20.
2. Налогообложение: теории, проблемы, решения / [Вишневикий В. П., Веткин А. С., Вишневская Е. Н. и др.]; под. общ. ред. В. П. Вишневицкого. – Донецк : ДонНТУ, ИЭП НАН Украины, 2006. – 504 с.
3. Податковий кодекс України від 02.12.10 № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.
4. Закон України від 28.12.94 № 334/94-ВР "Про оподаткування прибутку підприємств" в редакції Закону України № 283/97-ВР від 22.05.97 зі змінами та доп. // *Вісник податкової служби України*. – 2008. – № 26 (501). – С. 1–47.
5. Наказ Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 р. № 87 "Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 3 "Звіт про фінансові результати"", зареєстрований в Міністерстві юстиції України від 21 червня 1999 р. № 397/3690 зі змінами та доп. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.
6. Наказ Міністерства фінансів України від 31 листопада 1999 р. № 290 "Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 "Доход"", зареєстрований в Міністерстві юстиції України від 14 грудня 1999 р. № 860/4153 зі змінами та доп. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.
7. Наказ Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р. № 318 "Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 "Витрати"", зареєстрований в Міністерстві юстиції України від 19 січня 2000 р. № 27/4248 зі змінами та доп. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.
8. Молдован О. Податок на прибуток: на що чекати бізнесу [Електронний ресурс] / О. Молдован // *Економічна правда*. – Режим доступу : <http://www.epravda.com.ua>.
9. Юшко С. В. Оцінка чинного механізму визначення прибутку як об'єкта оподаткування / С. В. Юшко // *Фінанси України*. – 2010. – № 5. – С. 66–75.

Надійшла 06.03.2011