

ОСОБЛИВОСТІ ОПОДАТКУВАННЯ ПРИБУТКУ ПІДПРИЄМСТВ У ЗВ'ЯЗКУ З ПРИЙНЯТТЯМ ПОДАТКОВОГО КОДЕКСУ УКРАЇНИ

Т. А. Жукова, асистент;

Г. М. Левченко, студентка,

Сумський державний університет, м. Суми

У статті досліджено проблеми оподаткування прибутку підприємств у зв'язку з прийняттям Податкового кодексу України, а саме: склад доходів та витрат, дата їхнього визнання, доцільність запровадження знижувальної ставки податку на прибуток, а також підтвердження такої динаміки змін.

Ключові слова: Податковий кодекс України, доходи, витрати, ставка податку на прибуток підприємств, дата визнання доходів, дата визнання витрат, лафферівський ефект, доходи бюджету.

В статье исследованы проблемы налогообложения прибыли предприятий в связи с принятием Налогового кодекса Украины, а именно: состав доходов и затрат, дата их определения, целесообразность введения снижающей ставки налога на прибыль, а также подтверждение такой динамики изменений.

Ключевые слова: Налоговый кодекс Украины, доходы, затраты, ставка налога на прибыль, дата определения доходов, дата определения затрат, лафферовский эффект, доходы бюджета.

ВСТУП

Одним із найважливіших факторів економічного зростання будь-якої країни, а також підвищення соціально-економічних показників держави є насамперед активна діяльність суб'єктів господарювання, зокрема вітчизняних підприємств, які прагнуть максимізувати свій прибуток, що можливо лише за умови існування оптимальної системи оподаткування прибутку [1].

Саме прибуток впливає на розвиток самого підприємства та виплату дивідендів учасників [2]. Механізм оподаткування прибутку підприємства має на сьогодні певні недоліки, основним із яких є наявність двох паралельних обліків – податкового та бухгалтерського, які й «зблизив» Податковий кодекс України [3].

Побудова податкової політики в Україні супроводжується зміною принципів і правил оподаткування діяльності підприємств. Вирішальна роль при цьому належить саме Податковому кодексу, який встановлює суб'єктів податкових відносин, права та обов'язки сторін, визначає об'єкти оподаткування, порядок сплати податків та зборів, а також передбачає з максимальними зусиллями подолати вищезазначену проблему з наявністю двох обліків, що є досить незручним і спричиняє розбіжність у визначенні фінансового результату та його оподаткування у податковому та фінансовому обліку [4].

Таким чином, дослідження проблем облікового забезпечення податкових рахунків з податку на прибуток та формування звітності є досить актуальним на сьогоднішній день.

Податок на прибуток підприємства зазнав чималих змін після прийняття Податкового кодексу України 2 грудня 2010 року. Ці зміни були зумовлені, перш за все, потребою усунення неоднозначних трактувань між нормами колишнього Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» і положення (стандарту) бухгалтерського обліку щодо визначення витрат та доходів [5, 6]. Саме тому дане питання вимагає ретельного аналізу та розгляду.

П. Самуельсон, Дж. Б'юкенен, А. Сміт, Дж. Кейнс, Д. Рікардо та ін. зробили значний внесок у розвиток наукових підходів до побудови

оптимальної системи оподаткування податку на прибуток підприємств [3].

Українські вчені Ф. Ф. Бутинець, Н. М. Ткаченко, В. В. Ковальов досягли значних результатів у дослідженнях проблем узгодження податкового та бухгалтерського обліку податку на прибуток.

Проблемами обліку прибутку підприємства та його оподаткування займалися Ф. Ф. Бутинець, М. Ф. Огійчук, П. Т. Саблука, М. Я. Дем'яник та ін. Однак є чимало питань, що потребують вирішення, зокрема оподаткування податку на прибуток у зв'язку з прийняттям Податкового кодексу України, тенденції змін дохідної частини Державного бюджету України тощо [4].

ПОСТАНОВКА ЗАВДАННЯ

Мета цієї статті полягає у виявленні проблем оподаткування прибутку підприємств, дослідженні порядку здійснення податкових розрахунків з податку на прибуток унаслідок змін, зазначених у Податковому кодексі України, а також дослідженні проблем взаємозв'язку систем фінансового та податкового обліку при розрахунку фінансових результатів, дослідженні пропозицій щодо вдосконалення обліку податку на прибуток.

РЕЗУЛЬТАТИ ДОСЛІДЖЕННЯ

Через надмірне податкове навантаження, тінізацію економіки останніми роками відбулося реформування податкової системи України [7].

Як уже зазначалося вище, у зв'язку з прийняттям Податкового кодексу України (ПКУ) кардинальних змін зазнав і податок на прибуток підприємств.

У фінансовому обліку прибуток визначається за правилами бухгалтерського обліку, а прибуток по декларації з податку на прибуток – згідно з Податковим кодексом. Відповідно до цих документів є ряд відмінностей щодо розрахунків фінансового результату [4].

Податок на прибуток є прямим податком, який сплачують підприємства з прибутку, який дорівнює перевищенню суми доходів над собівартістю реалізованих товарів, виконаних робіт та наданих послуг, а також над сумою інших витрат звітного періоду, тобто

прибуток = доходи – с/в реалізованої продукції – інші витрати [8].

Розглянемо, що саме за новим Податковим кодексом України, прийнятим 2 грудня 2010 року № 2755 – IV, входить до доходів та витрат, що враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування (див. табл. 1, табл. 2).

Таблиця 1 – Доходи, що враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування [8]

Вид доходу	Пункт ПКУ, який регулює певну складову доходів
Дохід від операційної діяльності	пп. 135.4.1 ПКУ
Інші доходи	пп. 135.5.1 ПКУ; пп. 135.5.2 ПКУ; пп. 135.5.3 ПКУ; пп. 135.5.4 ПКУ; пп. 135.5.5 ПКУ; пп. 135.5.6 ПКУ; пп. 135.5.7 ПКУ; пп. 135.5.8 ПКУ; пп. 135.5.9 ПКУ; пп. 135.5.10 ПКУ; пп. 135.5.11 ПКУ; пп. 135.5.12 ПКУ; пп. 135.5.13 ПКУ; пп. 135.5.14 ПКУ

Таблиця 2 – Витрати, що враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування

Вид витрат	Пункт ПКУ, який регулює певну складову витрат
Витрати операційної діяльності	
Собівартість товарів, виконаних робіт, наданих послуг	п. 138.8 ПКУ
Собівартість придбаних та реалізованих товарів	п. 138.6 ПКУ
Адміністративні витрати	пп. 138.10.1 ПКУ
Витрати на збут	пп. 138.10.3 ПКУ
Інші операційні витрати	пп. 138.10.4 ПКУ
Фінансові витрати	пп. 138.10.5 ПКУ
Інші витрати звичайної діяльності	пп. 138.10.6 ПКУ
Інші витрати	п. п. 138.11 та 138.12 ПКУ

Згідно з пунктом 135.1 Податкового кодексу України доходи, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування, складаються з доходів від операційної діяльності (пункт 135.4 Податкового кодексу України) та інших доходів (пункт 135.5 Податкового кодексу України, крім доходів, визначених у пунктах 135.3 та 136 Податкового кодексу України) (табл. 1).

Щодо витрат можемо сказати, що їх регулює пункт 138 Податкового кодексу України, і згідно з яким до витрат, що враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування, належать витрати операційної діяльності та інші витрати. Розглянемо, що саме містять вищезазначені витрати (табл. 2) [8].

По-перше, в основу витрат будь-якого підприємства покладена собівартість товарів, наданих послуг, виконаних робіт; а по-друге, у момент реалізації продукції фактично стануть збільшуватися витрати підприємства на виготовлення продукції, ці витрати і входять до її собівартості [1].

Також відповідно до Податкового кодексу України новим є те, що по-іншому визначаються дати отримання доходів та витрат. До прийняття ПКУ доходи визнавалися за правилом першої події: фактичним відвантаженням продукції чи фактичним отриманням грошових коштів [9].

Згідно з Податковим кодексом України дохід від реалізації товарів, наданих послуг, робіт визначається за датою переходу покупцеві права власності на товар та за датою складання відповідного документа, що підтверджує факт надання робіт чи послуг. А витрати, згідно з ПКУ, будуть визнаватися відповідно до дати нарахування доходів (див. табл. 3, табл. 4) [8].

Таблиця 3 – Дата визнання доходу відповідно до Податкового кодексу України

№ пор.	Вид доходів	Дата визнання у податковому обліку	Пункт ПКУ, який регулює дане питання
1	2	3	4
1	Дохід від реалізації товарів	Дата переходу покупцеві права власності на товар	п. 137.1 ПКУ

Продовження таблиці 3

1	2	3	4
2	Дохід від надання послуг та виконання робіт	Дата складення акта або іншого документа, який підтверджує виконання робіт або надання послуг	п. 137.1 ПКУ
3	Дохід від продажу товарів за договором комісії	Дата продажу товарів, що належать комітенту	п. 137.5 ПКУ
4	Дохід від торгівлі товарами або послугами з використанням автоматів із продажу товарів (послуг) чи іншого подібного обладнання	Дата вилучення з таких автоматів або подібного обладнання грошової виручки	п. 137.6 ПКУ
5	Дохід від торгівлі товарами, виконання робіт, надання послуг, що здійснюються з використанням карток або чеків	Дата оформлення відповідного рахунка	п. 137.7 ПКУ
6	Дохід від виготовлення товарів, виконання роботи з довготривалим технологічним циклом виробництва	У кожному звітному податковому періоді відповідно до ступеня завершеності виробництва	п. 137.3 ПКУ
7	Дохід у вигляді орендних/лізингових платежів	Дата нарахування таких доходів, яка встановлена відповідно до умов укладених договорів.	п. 137.11, п. 153.7 ПКУ
8	Дохід від передачі майна у фінансовий лізинг (оренду)	Дата передачі майна	п. 153.7 ПКУ
10	Дохід від продажу іноземної валюти	Дата переходу права власності на іноземну валюту	п. 137.12 ПКУ
10	Суми штрафів та/або недотримки чи пені, отримані за рішенням сторін договору або відповідних державних органів, суду	Дата їх фактичного надходження	137.13 ПКУ
11	Суми безповоротної фінансової допомоги та безоплатно отримані товари (роботи, послуги)	Дата фактичного отримання платником податку товарів (робіт, послуг) або дата надходження коштів на банківський рахунок чи в касу платника податку	п. 137.10 ПКУ
12	Інші доходи	Дата фактичного отримання може визначатися відповідно до П(С)БО	п. 137 ПКУ

Таблиця 4 – Дата визнання витрат відповідно до Податкового кодексу України

№ пор.	Вид витрат	Дата визнання у податковому обліку	Пункт ПКУ, який регулює дане питання
1	2	3	4
1	Витрати, що формують собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг	Дата визнання доходу від реалізації таких товарів, від виконання робіт, послуг	п. 138.4 ПКУ
2	Витрати на виробництво товарів, виконання робіт, надання послуг з довготривалим (більше одного року) технологічним циклом виробництва	У звітному податковому періоді понесення (нарахування)	п. 138.2 ПКУ
3	Сума повернення поворотної фінансової допомоги	У звітному податковому періоді повернення поворотної фінансової допомоги	пп. 135.5.5 ПКУ
4	Нараховані платником податку суми податків та зборів	Останній день звітного податкового періоду, за який проводиться нарахування податкового зобов'язання	пп. 138.5.1 ПКУ
5	Витрати у вигляді орендних платежів	Дата їх нарахування	п. 153.7 ПКУ
6	Витрати платника податку від здійснення кредитно-депозитних операцій, у тому числі субординованого боргу	Дата визнання процентів, визначена згідно з правилами бухгалтерського обліку	пп. 138.5.2 ПКУ
7	Витрати, пов'язані з ремонтом та поліпшенням об'єктів основних засобів	Відносяться до витрат того звітного податкового періоду, в якому такий ремонт та поліпшення були здійснені	п. 146.12 ПКУ
8	Витрати, понесені платником податку, у вигляді благодійних чи інших внесків та/або вартості товарів (робіт, послуг) до неприбуткових організацій	Дата фактичного перерахування таких внесків та/або вартості товарів (робіт, послуг)	пп. 138.5.3 ПКУ
9	Суми процентів за борговими цінними паперами, емітованими платником податку	Дата, протягом якої була здійснена або мала бути здійснена виплата таких процентів	пп. 153.4.3 ПКУ
11	Інші витрати	Визначаються витратами того звітного періоду, в якому вони були здійснені	п. 138.5 ПКУ

Отже, за Податковим кодексом України доходи та витрати враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування в момент їх виникнення незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів [2].

Проте це не всі зміни, що стосуються податку на прибуток. Змін зазнає і ставка податку на прибуток, яка протягом 2011-2014 років буде поступово зменшуватися і становитиме: з 1 квітня 2011 року – 23%; з

1 січня 2012 року – 21%; з 1 січня 2013 року – 19%; з 1 січня 2014 року – 16% (рис. 1) [8].

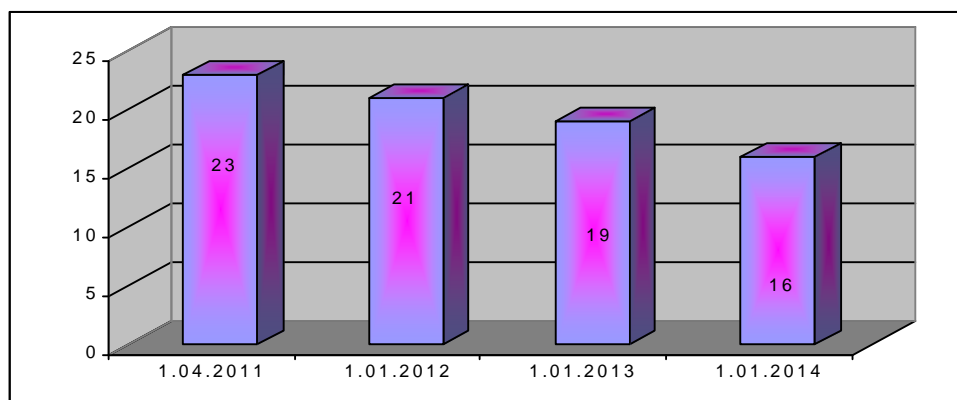


Рисунок 1 – Зменшення ставки податку на прибуток підприємств протягом 2011-2014 рр.

Здавалося б, якщо ставка податку на прибуток зменшиться, то доходи від даного податку теж будуть зменшуватися, проте, згідно з лафферівським ефектом, результати виявляються протилежними: зі зменшенням ставки оподаткування надходження до зведеного бюджету України повинні зростати (рис. 2).

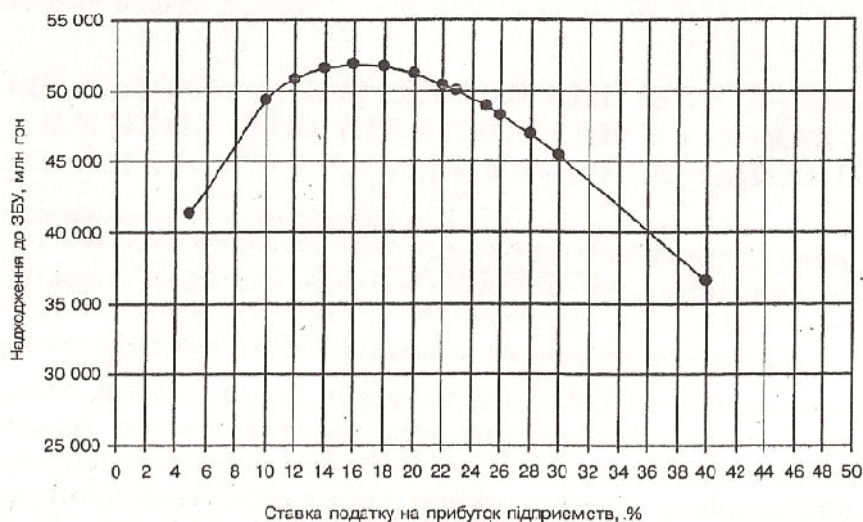


Рисунок 2 – Модельний розрахунок лафферівського ефекту

Цей розрахунок показав, що максимальне значення можна було б очікувати за ставки 16% - 51,7 млрд грн, за ставки 23% виходимо на результат, що дорівнює 49,9 млрд грн.

Податок на прибуток займає друге місце (після ПДВ) за значущістю у доходах Державного бюджету України, а от у бюджеті м. Сум передостаннє місце (рис. 3) [11].

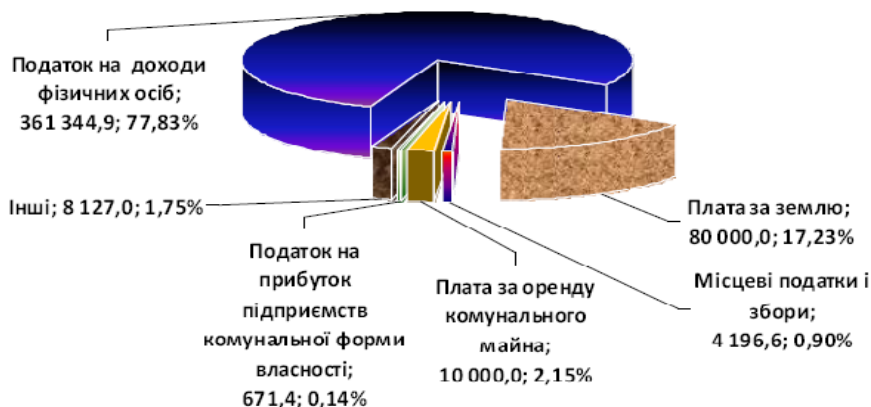


Рисунок 3 – Структура надходжень до загального фонду бюджету м. Суми на 2011 рік, тис. грн

Так, з рис. 3 бачимо, що найбільшу питому вагу в структурі надходжень займають податок на доходи фізичних осіб (77,83%) та плата на землю (17,23%), а податок на прибуток підприємств займає передостаннє місце.

Саме тому, можливо, Податковий кодекс України визначає чимало позитивних змін стосовно даного податку, оскільки структура доходів загального фонду Державного бюджету України протягом 2004-2010 рр. свідчить про тенденцію до зниження питомої ваги податку на прибуток у бюджеті (рис. 4) [12].

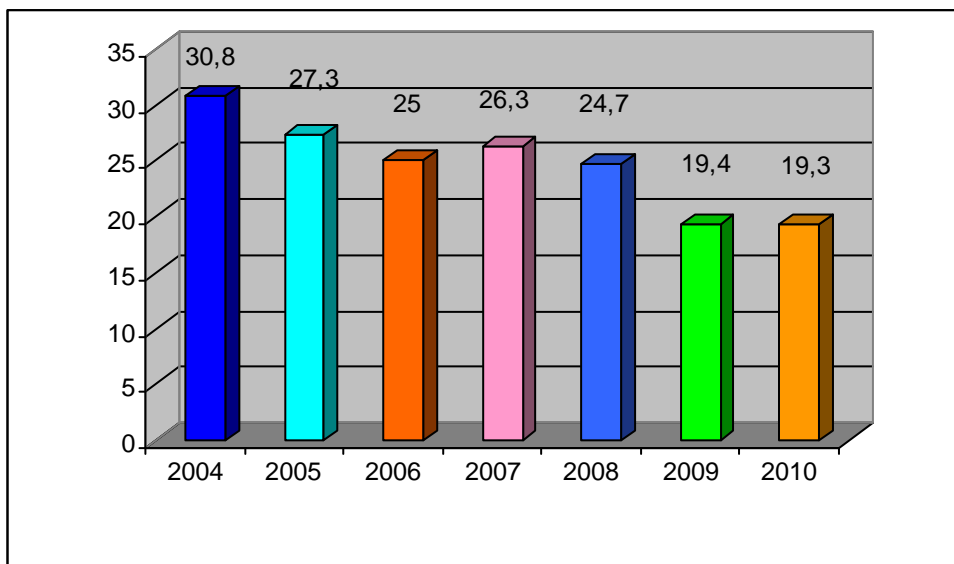


Рисунок 4 – Питома вага податку на прибуток підприємств у доходах загального фонду Державного бюджету України протягом 2004-2010 рр., %

З рис. 4 бачимо, що питома вага податку на прибуток знизилася до 19,3%, що було спричинено світовою фінансовою кризою.

Узагалі динаміку надходжень грошових коштів від податку на прибуток по Україні в цілому та м. Сумах можна простежити на рис. 5 та 6 відповідно [11, 12].

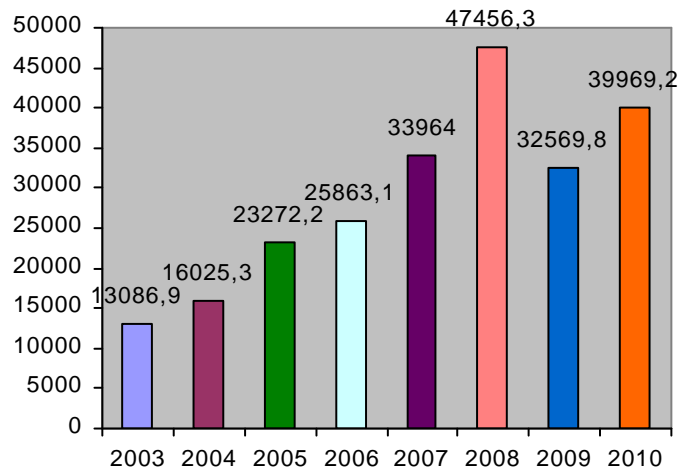


Рисунок 5 – Динаміка надходжень податку на прибуток підприємств до Державного бюджету України протягом 2003-2010 рр.

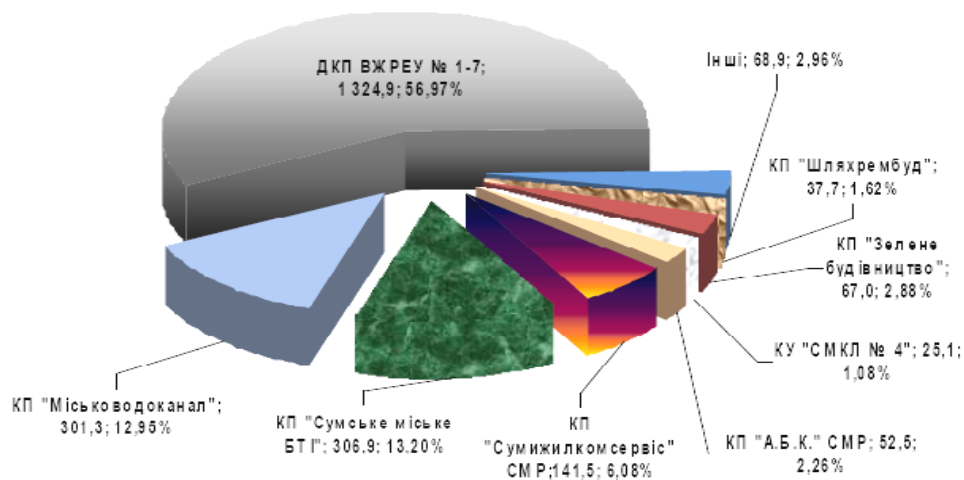


Рисунок 6 – Структура надходження податку на прибуток комунальних підприємств станом за 2010 рік, тис. грн

Як бачимо з рис. 6, надходження податку на прибуток від комунальних підприємств за результатами 2010 р. становили 2 436,1 тис. грн, що відповідає 157,2 % річного плану та на 616,2 тис. грн менше надходжень за 2009 рік. Перевиконання планових показників з надходження податку на прибуток відбулося за рахунок надходження коштів (1,3 млн грн) від реалізації майна, що перебувало в податковій заставі колишніх ДКП ВЖРЕУ. Найбільш вагомі суми до міського бюджету сплатили КП «Сумське міське БТІ» (306,9 тис. грн), КП «Міськводоканал» (301,3 тис. грн), КП «Сумжилкомсервіс» Сумської міської ради (141,5 тис. грн), КП «Зелене будівництво» (74,0 тис. грн), КП «А.Б.К.» (52,5 тис. грн) та інші.

Та, незважаючи на те, що ставка податку на прибуток зменшується, вона залишається вищою, ніж середнє значення у країнах ЄС (рис. 7) [3].

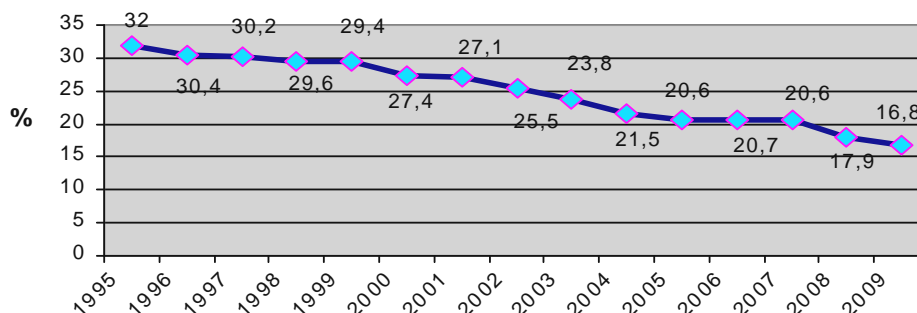


Рисунок 7 – Динаміка зміни граничних ставок податку на прибуток підприємств у країнах ЄС протягом 1995 – 2009 рр.

Проте є ряд і негативних моментів, передбачених ПКУ, які сприятимуть зменшенню надходжень до Державного бюджету. Так, наприклад, до витрат згідно з ПКУ, будуть входити суми ЄСВ, що зменшить оподаткований прибуток, і, таким чином, зменшить надходження від податку на прибуток до Державного бюджету України.

ВИСНОВКИ

Отже, перший крок до реформування податкової системи України вже зроблено: 2 грудня 2010 року Україна прийняла Податковий кодекс України.

Він передбачає поступове зменшення ставки податку на прибуток, однак вона залишатиметься все одно вищою, ніж у країнах ЄС, що, згідно з лафферівським ефектом, сприятиме збільшенню надходжень до Державного бюджету України.

Зазнав змін і склад витрат, іншою стала дата визнання доходів та витрат, на що необхідно звернути особливу увагу.

Прийняття Податкового кодексу України дозволило тісно пов'язати фінансовий та податковий облік, але існує ще чимало недоречностей та проблем, які потребують подальшого розгляду та вирішення.

SUMMARY

THE PECULIARITIES OF THE TAXATION OF THE ENTERPRISE'S PROFIT CONNECTED WITH THE ADOPTION OF THE TAX CODE OF UKRAINE

*T. A. Zhukova, H. M. Levchenko,
Sumy State University, Sumy*

The problems of the taxation of the enterprise's profit connected with the adoption of the Tax Code of Ukraine are discussed in the article, videlicet: the composition of the incomes and expenses, the date of their recognition, the expediency of the introduction of the reducing of the withholding tax rate and also the confirmation of such a dynamics of changes.

Key words: *Tax Code of Ukraine, income, expenses, withholding tax rate, the date of the recognition of the incomes, the date of the recognition of the expenses, Laffer's effect, the budget income.*

СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ

1. Подзєга О. П. Порядок здійснення податкових розрахунків з податку на прибуток підприємства // Економічний форум. – 2011. - №2. – С.16-19
2. Дяченко Н. М. Визначення фінансового результату діяльності підприємства за Податковим кодексом України / Н. М. Дяченко, Н. М. Марченко// Облік і фінанси АПК. – 2011. – №1. – С. 54-56

3. Ярошевич Н. Б. Податок на прибуток у доходах Державного бюджету України: проблеми та перспективи / Н. Б. Ярошевич, Ю.Ю. Ілюсь // Науковий вісник НЛТУ України. – 2011. - № 21.7. – С. 288 -294
4. Ганяйло О. М. Проблемні аспекти обліку податку на прибуток [Електронний ресурс] / О. М. Ганяйло, О. М. Колеснікова – Режим доступу: www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/Evu/2011_17_1/Ganiailo,%20Kolesnikova.pdf
5. Про оподаткування прибутку підприємств: Закон України від 28.12.1994р. №334/94-ВР, із змінами та доповненнями [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=334%2F94-%E2%F0>
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 "Податок на прибуток": наказ Міністерства фінансів України від 28.12.2000 р. №353 [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0047-01>
7. Колупасва І.В. Особливості диверсифікації ставки податку на прибуток згідно з Податковим кодексом України // Економічний вісник Донбасу. – 2011. - №3 (25). – С. 94 -97
8. Податковий кодекс України. – К. : Кондор, 2011. – 472 с. – ISBN 978-966-351-354-6
9. Податковий кодекс України: Затверджено ВРУ від 02.12.2010 року № 2755. – VI // Офіційний вісник України. – 2010. - № 92.
10. Лондар С.Л. Моделювання надходжень із податку на прибуток підприємств в умовах українського економічного середовища // Фінанси України . – 2010. - № 12. – С. 12 -20.
11. Офіційний сайт Сумської міської ради. – Режим доступу: www.meria.sumy.ua
12. Офіційний сайт Міністерства фінансів України. – Режим доступу: www.minfin.gov.ua

Надійшла до редакції 21 серпня 2012 р.