

НАПРЯМИ РЕФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ ПРИБУТКУ ПІДПРИЄМСТВ

Розглянено особливості оподаткування прибутку підприємств за чинним законодавством. Досліджено порядок формування валових доходів підприємства, як складової для визначення об'єкта оподаткування. Встановлено ряд труднощів, що виникають в процесі розрахунку оподаткованого прибутку з розбіжностей у бухгалтерському та податковому обліку та надано рекомендації для їх усунення.

Ключові слова: податок на прибуток, об'єкт оподаткування, валові доходи, валові витрати.

Постановка проблеми. Економічні трансформації в країні та її економічне зростання неможливі без формування досконалої системи оподаткування. Формування моделі ринкової економіки адекватної умовам України, вимагає створення міцної фінансової бази. Важливе місце в мобілізації грошових ресурсів займає податкова система з властивими їй особливостями кожної держави та зі специфікою виконуваних задач на визначеному етапі.

В умовах ринкових відносин центр економічної діяльності переміщується до основної економічної ланки – підприємств. Ефективність функціонування підприємств визначається багатьма факторами, але кінцевим критерієм ефективності діяльності підприємства є прибуток. Отже, держава, впливаючи на прибуток юридичних осіб, може здійснювати регулювання основних економічних процесів, які відбуваються в цілому в країні. Одним з основних інструментів впливу держави на прибуток підприємств є впровадження податку на прибуток, оскільки за допомогою саме цього податку держава може впливати на розвиток основних економічних процесів у країні, починаючи від стимулювання праці до процесів поліпшення інвестиційного клімату.

Ступінь наукової розробки проблеми.

Дослідженням проблеми прямого оподаткування займалися багато вчених і провідних фахівців у галузі права, серед яких: А.В. Бризгалін, Л.К. Воронова, О.О. Головашевич, О.М. Горбунова, М.В. Карасьова, О.М. Козирін, Ю.О. Костенко, М.П. Кучерявенко, П.С. Пацурківський, М.І. Піскогін, Н.І. Хімичева, Д.Г. Чернік, та економічних наук. Але на сьогодні залишається недостатньо дослідженими правове регулювання системи оподаткування прибутку підприємств, що призводить до складнощів у визначенні об'єкта оподаткування та розрахунку самого податку.

Виклад основного матеріалу. На сьогодні тема оподаткування прибутку дуже актуальна з певних причин: перш за все, саме оподаткування прибутку суб'єктів господарювання різних форм власності відіграє важливу роль у формуванні ринкових відносин в Україні, тому що здійснює вплив на їх господарську діяльність. Крім того, податок на прибуток підприємств будучи одним з найбільш доходних податкових джерел, займає важливе місце у податковій системі України, свідченням чого є показники надходжень до Зведеного бюджету країни (табл. 1).

*Таблиця 1***Інформація щодо надходження податкових платежів, тис.грн.(побудовано за даними [1])**

Найменування податків	2003	2004	2005	2006	2007	2008	Зміни 2008/2003
Надійшло всього, в т.ч.	46053982	52303232	76878203	96168624	120510842	148414476	+102360494
Податок на прибуток	13197281	16161734	23463998	26172049	34407208	47856820	+34659539
У загальній структурі податків, %	28,66	30,90	30,52	27,21	28,55	32,25	+3,59
Податок з доходів фізичних осіб	13521316	13213283	17325219	22791141	34782069	45895759	+32374443
У загальній структурі податків, %	29,36	25,26	22,54	23,70	28,86	30,92	+1,56
Податок на додану вартість	3157231	4740353	10800594	18506000	17700376	11104120	+7946889
У загальній структурі податків, %	6,86	9,06	14,05	19,24	14,69	7,48	+0,63
Акцизний збір (з вироблених в Україні товарів)	4659132	6091551	7346536	7557304	9072213	10230145	+5571013
У загальній структурі	10,12	11,65	9,56	7,86	7,53	6,89	-3,22

податків, %							
Інші податки і збори	11519022	12096311	17941856	21142130	24548976	33327632	+21808610
У загальній структурі податків, %	25,01	23,13	23,34	21,98	20,37	22,46	-2,56

Аналіз податкових надходжень за останні п'ять років свідчить, що найвищий відсоток припадає саме на податок на прибуток, адже за 2008 рік від цього податку до Зведеного бюджету надійшло 47856820 тис. грн., що дорівнює 32,25% від загальної кількості, крім того спостерігається тенденція поступового зростання від податку на прибуток (за п'ять років на 3,59 %, що є найвищим показником у порівнянні з іншими податками і зборами). Поступається цьому податку лише податок з доходів фізичних осіб, надходження від якого у 2008 році склали 45895759 тис. грн., тобто 30,92 % у загальній структурі (але цей вид податку теж відноситься до системи прямого оподаткування – це свідчить, що в Україні переважна більшість надходжень від прямих податків, і це є позитивним показником, бо превалювання непрямих податків у системі оподаткування є показником низького соціально-економічного розвитку країни, що є особливостями податкових систем країн, що розвиваються (рекорд з загальної кількості непрямих податків належить Індії, де вони становлять 83% всіх бюджетних надходжень).

Принциповим положенням для дослідження особливостей оподаткування тим чи іншим податком є необхідність визначення переліку платників податку та об'єкта оподаткування, що буде критерієм для визначення виду податку (прямий або непрямий) та оцінки ефективності його справляння. Вибір об'єкта оподаткування для податку на прибуток (валовий дохід чи прибуток) достатньо принциповий і залежить від багатьох обставин. Досвід країн з розвинутою ринковою економікою свідчить, що об'єктом оподаткування зазвичай є прибуток підприємств. Використання для обчислення податку критеріїв валового доходу чи прибутку в обох випадках має як позитивні сторони, так і недоліки, при цьому необхідно враховувати особливості визначення цих критеріїв, виходячи з чинних законодавчих і нормативних документів. Досвід України у створенні системи оподаткування прибутку свідчить про певні недоліки у цій сфері, і, перш за все, – це відсутність чіткої державної концепції податкової політики. Так, протягом існування системи оподаткування прибутку підприємств неодноразово змінювався об'єкт оподаткування. Така непослідовність у визначенні об'єкта оподаткування, часті суттєві зміни методики його розрахунку

створювали значні труднощі для платників податків та здійснювали негативний вплив на розвиток підприємницької діяльності в цілому.

Дослідження історії стягнення податку на прибуток в Україні дає можливість дослідити динаміку зміни об'єкта оподаткування. Вперше за часів незалежності Закон, що регулює порядок оподаткування прибутку було прийнято у лютому 1992 року і мав він назву Закон України „Про оподаткування доходів підприємств і організацій”, об'єктом оподаткування за цим законом був дохід підприємства, який є сумою доходів від реалізації продукції (робіт, послуг), інших матеріальних цінностей і майна (включаючи основні фонди); нематеріальних активів; брокерських місць і доходів від позареалізаційних операцій, зменшених на суму витрат по цих операціях, до числа яких входили доходи, що одержані від пайової участі у спільних підприємствах, від здачі майна в оренду; дивіденди (проценти) по акціям, облігаціям та іншим цінним паперам; доходи (проценти), одержані від комерційного кредиту та інші доходи від операцій, безпосередньо не пов'язаних з виробництвом продукції (робіт, послуг) та її реалізацією [2]. У першому кварталі 1993 року об'єктом оподаткування був прибуток, але з другого кварталу і на протязі 1994 року – валовий дохід, з прийняттям 28 грудня 1994 року Закону України „Про оподаткування прибутку підприємств” і до 1 липня 1997 року – прибуток, що визначався коригуванням балансового прибутку.

Чинний Закон України „Про оподаткування прибутку підприємств” визначає об'єктом оподаткування прибуток, який розраховується шляхом зменшення суми скоригованого валового доходу звітного періоду (тобто зменшеного на суму доходів, що не включаються до складу валових доходів з метою оподаткування) на суму валових витрат платника податку, та суму амортизаційних відрахувань, нарахованих згідно з вимогами статей 8, 9 Закону України „Про оподаткування прибутку підприємств”.

Але дослідження основ прибуткового оподаткування підприємств необхідно починати з визначення поняття доходу підприємства. З позицій оподаткування належить розрізняти валовий і чистий дохід підприємства. Валовий дохід відображає новостворену вартість і враховує заробітну плату та чистий дохід. Він визнача-

ється як різниця між виручкою від реалізації й матеріальними та прирівняними до них затратами. Закон України „Про оподаткування прибутку підприємств” дає визначення валовому доходу як загальній суммі доходів платника податку від усіх видів діяльності, отриманих протягом звітного періоду в грошовій, матеріальній або нематеріальній формах як на території України, її континентальному шельфі, виключній (морській) економічній зоні, так і за її межами (стаття 4 Закону [3]). У порівнянні з Законом України „Про оподаткування доходів підприємств і організацій”, який на сьогодні втрачив чинність, у діючому нормативному акті значно розширено перелік видів доходів, що зараховуються до складу валових з метою оподаткування, серед яких: доходи від продажу цінних паперів, деривативів, іпотечних сертифікатів участі, іпотечних сертифікатів з фіксованою дохідністю, сертифікатів фондів операцій з нерухомістю (раніше обкладалися лише дивіденди та проценти по акціям та облігаціям, продаж не вважалася доходом для цілей оподаткування) (підпункт 4.1.1, пункту 4.1, статті 4 Закону [3]); доходи у вигляді: сум безповоротної фінансової допомоги, отриманої платником податку у звітному періоді, як у матеріальній так і грошовій формі; сум поворотної фінансової допомоги, отриманої платником податку у звітному періоді, що залишається неповерненою на кінець такого звітного періоду, отриманих і невикористаних сум коштів, що повертаються із страхових резервів та сум коштів страхового резерву, використаних не за призначенням (підпункт 4.1.6, пункту 4.1, статті 4 Закону [3]); доходи у вигляді вартості матеріальних цінностей, переданих платнику податку згідно з договорами схову та використаних ним у власному виробничому чи господарському обороті (підпункт 4.1.6, пункту 4.1, статті 4 Закону [6]); було конкретизовано перелік послуг, що надаються платником податку населенню, дохід від їх надання є валовим доходом, серед яких: доходи від здійснення банківських, страхових та інших операцій з надання фінансових послуг, торгівлі валютними цінностями, цінними паперами, борговими зобов'язаннями та вимогами (підпункт 4.1.2, пункту 4.1, статті 4 [3]).

Чинним Законом України „Про оподаткування прибутку підприємств” до складу доходів з метою оподаткування передбачалося віднесення сум штрафів, неустойки, пені, одержаних за рішенням сторін договору або суду, та сум державного мита, попередньо сплаченого позивачем, що повертається на його користь за судовим

рішенням. З'явився перелік доходів, які дозволялося у разі отримання не включати до складу валового доходу, до числа яких, в основному, входили доходи у вигляді кошт або вартості майна, отриманих платником податку як компенсація за примусове відчуження майна, суми коштів, отриманих за рішенням суду або внаслідок задоволення як компенсація прямих витрат або збитків, понесених платником податку в результаті порушення його законних прав та інтересів, або ж кошти, що надходять платникові податку у вигляді прямих інвестицій або реінвестицій у корпоративні права. Остання зміна корисна для усієї національної економіки, бо стимулює надходження іноземних інвестицій для розвитку галузей господарства.

Але при визначенні об'єкта оподаткування залишається багато спірних питань, які на сьогодні не врегульовані. Так, статті 8,9 Закону України „Про оподаткування прибутку підприємств” регулюють облік основних фондів (їх надходження та вибуття, нарахування амортизації), що впливає на порядок обчислення податку на прибуток підприємств, але існує багато колізій у законодавстві за цими питаннями. Одне з самих спірних і найголовніших, що взагалі спотворює данні бухгалтерського обліку і робить їх не корисними – є визначення самої назви основних фондів. Адже підпункт 8.2.1, пункту 8.2, статті 8 Закону України „Про оподаткування прибутку підприємств” під основними фондами визначає матеріальні цінності, що призначаються платником податку для використання у господарській діяльності платника податку протягом періоду, який перевищує 365 календарних днів з дати введення в експлуатацію таких матеріальних цінностей, та вартість яких перевищує 1000 гривень і поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом [3].

Тоді як у бухгалтерському обліку взагалі не існує поняття „основні фонди”, замість нього Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби" вводить поняття „Основні засоби”, якими визнаються матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здаванні в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік) [4].

Виникають спірні питання, один і той же об'єкт може бути віднесений відповідно до Зако-

ну України „Про оподаткування прибутку підприємств” до основних фондів, у той час, як може не відповідати вимогам Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби" і не бути віднесений до складу основних засобів. Ситуація, що склалася свідчить про те, що балансова вартість основних фондів та основних засобів з метою оподаткування буде суттєво відрізнятись. Було б доцільно внести зміни до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби" і призвести його у відповідність до Закону України „Про оподаткування прибутку підприємств” змінивши назву самих об'єктів на „основні фонди” та ввівши обмеження вартості понад 1000 гривень.

Суттєво відрізняється і порядок розподілу основних фондів за групами, адже, якщо підпункт 8.2.2, пункту 8.2, статті 8 Закону України „Про оподаткування прибутку підприємств” передбачає розподіл на чотири групи, то Положення (стандарт) розподіляє на дев'ять груп. Існують суттєві розбіжності і в порядку нарахуванні амортизації основних фондів (засобів), у той час, як податкове законодавство передбачає здійснювати амортизацію лише з застосуванням розрахунків, які проводяться шляхом множення балансової вартості основних засобів до норм амортизації встановлених у відсотках та визначених у Законі України „Про оподаткування прибутку підприємств”(підпункт 8.3.1, пункту 8.3, статті 8 Закону [3]), то Положення (стандарт) дозволяє застосовувати декілька методів: прямолінійний, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивний, виробничий та податковий (пункти 1-5, статті 26 [4]), але для скасування суттєвих розбіжностей між бухгалтерським та податковим обліком, суб'єкт господарювання фактично позбавлений права вибору методу, тому як йому простіше буде застосовувати останній.

На сьогодні сучасним урядом зроблено спробу гармонізації податкового та бухгалтерського обліку: у запропонованому проекті Податкового кодексу України, зникла назва „основні фонди” замість неї з'явилася „основні засоби”, суттєві зміни пропонуються у класифікації основних засобів, збільшено кількість груп основних фондів з нині існуючих чотирьох до шістнадцяти (пункт 14.1, статті 14 [5]). Позитивними змінами у разі прийняття проекту Податкового кодексу України у запропонованій редакції стане збільшення методів амортизації основних засобів у податковому обліку (пункт 14.2, статті 14 [5]). Але знов таки Проект Податкового кодексу

України вводить деякі обмеження стосовно заборони використання методу „прискореного зменшення залишкової вартості” за всіма групами основних засобів окрім машин та обладнання та транспортних засобів, що знов таки призводить до розбіжностей у податковому та бухгалтерському обліку. Можуть з'явитися складнощі у гармонізації двох видів обліку і з причин суттєвого розширення у податковому обліку груп основних засобів. При введенні в дію проекту Податкового кодексу України було б доцільно визнати Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби", як такого, що втратив чинність. По-перше, Положення (стандарт), затверджене наказом Міністерства фінансів України є лише наказом, тобто підзаконним нормативним актом, тому податкові відносини (а нарахування амортизації, як в чинній системі оподаткування прибутку, так і в тій, що пропонується сучасним урядом є саме податковими), повинні бути врегульовані нормами Податкового Кодексу України.

Висновки. Перш за все реформування системи оподаткування прибутку підприємств необхідно починати зі скасування подвійного ведення обліку: бухгалтерського та податкового, чого не має в інших країнах світу.

По-друге, відносини, що виникають між платником податку на прибуток (це стосується і сплати інших загальнодержавних та місцевих податків та зборів) повинні мати правове підґрунтя, закріплене у нормах Податкового кодексу, правове регулювання податкових відносин підзаконними нормативними актами, суперечать всім загально визнаним принципам права. Тому порядок нарахування та сплати податку на прибуток не може регулюватися Положеннями (стандартами), що мають силу наказу або листами Державної податкової адміністрації, які начебто надають роз'яснення стосовно застосування податкового законодавства та вимагають від суб'єктів господарювання діяти на основі їх роз'яснень, а не Законів.

По-третє, Проект Податкового кодексу України в частині оподаткування прибутку повинен бути доопрацьований у відношенні поєднання податкового та бухгалтерського обліку.

Список літератури

1. Показники виконання Державного бюджету України[Електронний ресурс].– Режим доступу: <<http://www.minfin.gov.ua>>.
2. Про оподаткування доходів підприємств і організацій [Електронний ресурс]: закон

України від 21 лютого 1992 р., N 2146-XII. – Режим доступу: <<http://zakon1.rada.gov.ua>>.

3. Про оподаткування прибутку підприємств [Електронний ресурс]: закон України від 28 грудня 1994 р., N 334/94-ВР. – Режим доступу: <<http://zakon1.rada.gov.ua>>.

4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби" [Електронний ре-

сурс]: наказ Міністерства фінансів України від 27 квітня 2000 р., № 92. – Режим доступу: <<http://zakon1.rada.gov.ua>>.

5. Податковий кодекс України [Електронний ресурс]: проект // Урядовий кур'єр. – 3 серпня 2010 р. – № 141. – Режим доступу: <<http://ukurier.gov.ua/userfiles/file/kodeks.pdf>>.

Стаття надійшла до редколегії 13 грудня 2010 року.

Рекомендована до опублікування у «Віснику» відповідальним секретарем Р.О. Гаврилюк.

O.V. Pokataeva

Reformation Directions of Enterprise Profit Taxation System

Summary

Discusses the features of corporate income tax legislation. Investigated the order of formation of gross revenues of the enterprise as a component for determining the object of taxation. A number of difficulties that arise in calculating the taxable profit from differences in accounting and tax accounting and the recommendations for their elimination.

O.V. Pokataeva

НАПРАВЛЕНИЯ РЕФОРМИРОВАНИЯ СИСТЕМЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ПРИБЫЛИ ПРЕДПРИЯТИЙ

Аннотация

Рассмотрены особенности налогообложения прибыли предприятий согласно действующего законодательства. Исследован порядок формирования валовых доходов предприятия, как составляющей для определения объекта налогообложения. Установлен ряд трудностей, возникающих в процессе расчета налогооблагаемой прибыли по причине расхождений в бухгалтерском и налоговом учете и даны рекомендации для их устранения.