

УДК 657 : 336.22

ПРОБЛЕМИ ПАРАМЕТРИЗАЦІЇ БАЗИ ОПОДАТКУВАННЯ ПРИБУТКУ ПІДПРИЄМСТВ СФЕРИ ТОВАРНОГО ОБІГУ

І. Шмичкова

Вінницький кооперативний інститут

У статті досліджено елементи стягнення податку на прибуток підприємств у сфері товарного обігу на основі Податкового кодексу (сутність прибутку, порядок обчислення податку та врахування доходів і витрат, визначення податкових різниць). Проаналізовано зміни, внесені Податковим кодексом, щодо врахування доходів та витрат на розмір бази оподаткування

Ключові слова: податок на прибуток підприємств, база оподаткування, витрати та доходи фірми, податкові різниці.

Сутності прибутку підприємств сфери товарного обігу як облікової категорії приділяли увагу з давніх-давен. Незважаючи на тривалий термін застосування податку на прибуток, в Україні залишаються невирішеними проблеми параметризації бази оподаткування прибутку підприємств сфери товарного обігу, тобто проблеми, що стосуються правильності облікового відображення сум нарахованого податку на прибуток згідно з нормами податкового законодавства.

Проблемам оподаткування прибутку підприємств значну увагу в своїх роботах приділяли такі вчені як: Волкова Ю.О., Пługатар О.А., Кравченко Т.О., Андрущенко В.Л., Василик О.Д., Квасовський О.Р., Крисоватий А.І., Кириленко О.Л., Свердан М.М., Савченко Т.Б., Онисько С.М. та інші. Автори наукової літератури зробили вагомий внесок в розроблення цієї теми, проте недостатньо дослідженими залишаються проблеми параметризації бази оподаткування прибутку підприємства, що і стало метою статті.

Сучасники розглядають прибуток підприємств сфери товарного обігу як виручку від реалізації товарів за вирахуванням витрат діяльності таких підприємств. Прибуток як об'єкт оподаткування податком на прибуток класифікується наступним чином:

- прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який 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, що підлягає оподаткуванню з джерелом походження з України [1].

Таким чином, базою оподаткування податком на прибуток підприємств сфери товарного обігу визнається грошове вираження прибутку як об'єкта оподаткування (рис. 1):

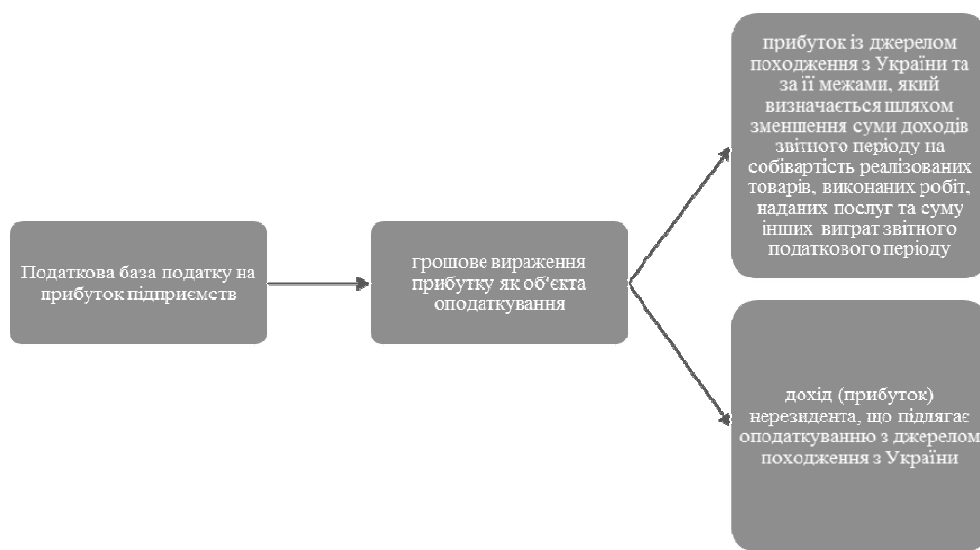


Рис. 1. База оподаткування податком на прибуток підприємств сфери товарного обігу

Отже, основною площиною податкових розрахунків є порядок (формула) визначення декларційного прибутку (збитку) звітного періоду. Рис. 1 демонструє норми Податкового кодексу України, що передбачають визначення бази оподаткування податку на прибуток за відповідними статтями розділу III Податкового кодексу України. Крім того, за окремими видами діяльності та операціями застосовують норми інших розділів, наприклад, в умовах дії угоди про розподіл продукції застосовують норми розділу XVIII Податкового кодексу України. Порядок обчислення податку на прибуток зображений на рисунку 2.



Рис. 2. Порядок обчислення податку на прибуток підприємств сфери товарного обігу

Крім того, застосовуються додаткові обмеження:

1) Податок нараховується платником самостійно за ставкою від податкової бази. Податок, отриманий від діяльності, яка підлягає патентуванню, підлягає сплаті до бюджету в сумі, яка визначена відповідно до норм Податкового кодексу України, і зменшена на вартість придбаних торгових патентів на право провадження такого виду діяльності;

2) Платник податку, який проводить діяльність, що підлягає патентуванню, зобов'язаний окремо визначати податок від кожного виду такої діяльності та окремо визначати податок від іншої діяльності. З цією метою ведеться окремий облік доходів, отриманих від діяльності, що підлягає патентуванню, та витрат, пов'язаних з веденням діяльності з урахуванням від'ємного значення як результату розрахунку об'єкта оподаткування;

3) Доходи і витрати нараховуються з моменту їх виникнення згідно з правилами, встановленими Податковим кодексом України, незалежно від дати надходження або сплати коштів.

Отже, такий показник прибутку підприємств сфери товарного обігу до оподаткування за нормами Податкового кодексу України можна розрахувати за формулою (1):

$$\text{Пр./Зб. под.} = \text{Д} - \text{С} - \text{ІВ}, \quad (1)$$

де Пр./Зб. под. – прибуток /збиток за нормами Податкового кодексу України; Д – доходи; С – собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг; ІВ – інші витрати.

Саме такий алгоритм визначення об'єкта оподаткування закладений у форму декларації з податку на прибуток, затвердженої Наказом Міністерства доходів і зборів України від 30 грудня 2013 року № 872 «Про затвердження форми Податкової декларації з податку на прибуток підприємства», незважаючи на можливі коригування податкових зобов'язань платника податку для цілей трансфертного ціноутворення [2].

Водночас відповідно до п. 3 П(С)БО 35 «Податкові різниці» обліковий прибуток (збиток) – це сума прибутку (збитку) до оподаткування, визначена в бухгалтерському обліку та відображена у Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) за звітний період. З іншого боку, податковий прибуток (збиток) – це сума прибутку (збитку), визначена за податковим законодавством об'єктом оподаткування за звітний період [3]. Відповідно, мета визнання облікового прибутку як прибутку до оподаткування при складанні фінансової звітності полягає в тому, аби усунути вплив різниць у визначенні облікового та податкового прибутку на фінансовий результат діяльності підприємства у звітному періоді [4].

Отже, такий показник прибутку підприємств сфери товарного обігу до оподаткування можна розрахувати за формулою (2):

$$\text{Пр./Зб. под.} = \text{Пр. бух.} +/ - \text{ППР} +/ - \text{ТПР зв.} \quad (2.2)$$

де Пр./Зб. под. – прибуток /збиток за нормами податкового кодексу; Пр.бух. – прибуток за нормами стандартів бухгалтерського обліку; ППР – постійна податкова різниця; ТПР зв. – тимчасова податкова різниця, що відноситься до звітного періоду.

Очевидно, що наведені формули (1) і (2) надають різний алгоритм визначення бази оподаткування прибутку підприємств сфери товарного обігу до оподаткування, водночас результати розрахунків за формулами (1) і (2) надають одну величину показника.

Виходячи з вимог Податкового кодексу України доцільно застосовувати формулу (1) як основний алгоритм, а формулу (2) – як допоміжний (контрольний)

алгоритм. Як зазначає О. І. Малишкін, алгоритм (1) виконує розрахункову функцію і ілюструє податковий підхід до визначення показника прибутку з позицій норм Податкового кодексу України [5]. Інший алгоритм (2) виконує контрольну функцію й ілюструє бухгалтерський підхід до визначення показника прибутку з позицій П(С)БО 35 «Податкові різниці».

У разі встановлення фінансового прибутку як бази розрахунку оподаткованого прибутку змінюється алгоритм розрахунку об'єкта оподаткування, який можна виразити формулою (3):

$$\text{Пр.оп.} = \text{Пр.ф.} - \text{ТПР д.} +/- \text{ППР д.} + \text{ТПР в.} +/- \text{ППР в.} \quad (3)$$

де Пр.оп. – прибуток податковий (декларацийний); Пр.ф. – прибуток до оподаткування у фінансовій звітності; ТПР д. – тимчасові податкові різниці щодо доходів; ППР в. – постійні податкові різниці щодо доходів; ТПР в. – тимчасові податкові різниці щодо витрат; ППР в. – тимчасові податкові різниці щодо витрат.

Дані нормативні документи, за якими здійснюється розрахунок показника прибутку підприємств сфери товарного обігу до оподаткування, не суперечать і не замінюють один одного. Згідно із формулами (1-3) при визначенні податкового прибутку (збитку) звітного періоду за даними бухгалтерського обліку фінансовий результат до оподаткування, визначений шляхом порівняння доходів звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів, які визнані і оцінені відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку, коригується на суму постійних податкових різниць та частину суми тимчасових податкових різниць, що відноситься до звітного періоду (рис. 3).



Рис. 3. Класифікація податкових різниць [6]

Зазначимо, що до прийняття Податкового кодексу України методика розрахунку оподаткованого прибутку підприємств сфери товарного обігу передбачала коригування суми валового доходу на валові витрати і амортизацію основних фондів та нематеріальних активів підприємств сфери товарного обігу (рис. 4).

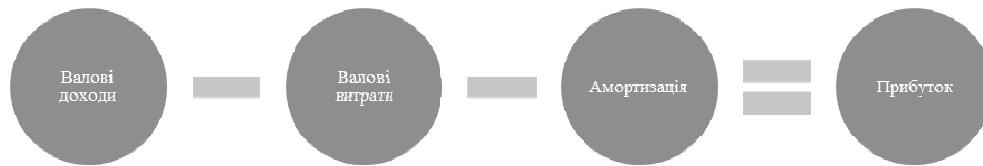


Рис. 4. Методика розрахунку оподаткованого прибутку до 1 квітня 2011 року [7, с. 32]

З 1 квітня 2011 року такі поняття як валові доходи і валові витрати зникли, натомість використовуються поняття доходів та витрат, як це передбачено в бухгалтерському обліку. Проте як і раніше витрати, що визначають об'єкт оподаткування включають суворо визначений на законодавчому рівні перелік складових. Крім того, амортизація основних засобів та нематеріальних активів включається до витрат, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування, та нараховується за методикою передбаченою положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. Новим є порядку визнання доходів та витрат (рис. 5).



Рис. 5. Розрахунок оподаткованого прибутку з 1 квітня 2011 року

Раніше доходи в податковому обліку визнавались за правилом першої події: фактичним отриманням грошових коштів або відвантаженням готової продукції (товарів). Відповідно до Податкового кодексу дохід від реалізації товарів визнається за датою переходу покупцеві права власності на цей товар, а дохід від надання послуг та виконання робіт визнається за датою складання відповідного документа, що підтверджує факт надання послуг або виконання робіт (рис. 6).

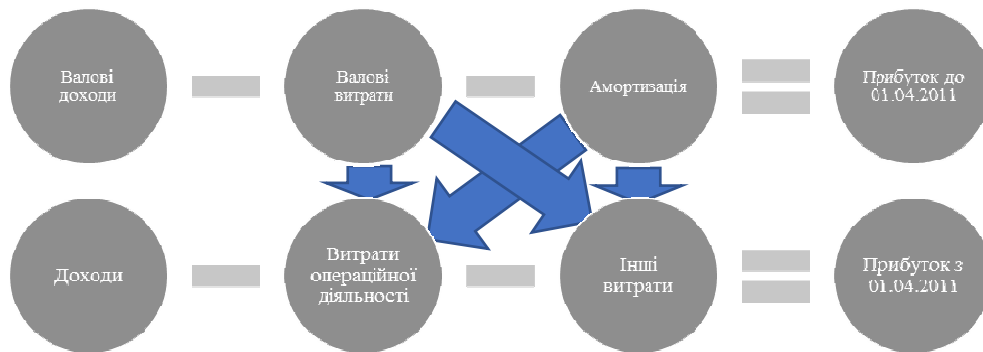


Рис. 6. Відмінності методики розрахунку оподаткованого прибутку [8]

Тобто, доходи підприємств сфери товарного обігу визнаються згідно методу нарахування, при цьому витрати відповідно до Податкового кодексу визнаватимуться за датою нарахування доходів. Однак, як і раніше між фінансовим та податковим обліком можуть виникати суттєві різниці, тобто мету Податкового кодексу остаточно не досягнуто.

Востаннє зміни в оподаткуванні прибутку підприємств сфери товарного обігу були внесені Законом України від 19 грудня 2013 року №317 «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо ставок окремих податків», яким було відкладено планове зниження податкової ставки до 16% у 2014 році на три роки.

У таблиці 1 проведемо аналіз змін, внесених Податковим кодексом до врахування певних доходів та витрат (з елементом уніфікації податкового та бухгалтерського обліку), та вкажемо ефект від таких змін бази оподаткування прибутку підприємств у напрямі зниження чи збільшення.

Таблиця 1

Аналіз змін, внесених податковим кодексом, на врахування доходів та витрат та розмір бази оподаткування

Назва операції	Різниця у відображенні бухгалтерського та податкового обліку	Ефект на базу оподаткування
Дохід від реалізації товарів	Відсутня (за датою переходу покупцеві права власності на такий товар)	Зниження
Матеріальні витрати	Відсутня (за датою нарахування доходу, для отримання якого вони здійснені)	Зростання
Витрати на амортизацію	Відсутня (включаються до витрат відповідно до їх виду)	Зростання
Витрати на спеодяг	Відсутня (включаються до витрат відповідно до їх виду)	Зростання
Податок на прибуток, визнані штрафи, пені, неустойки	У бухгалтерському обліку включаються до складу інших операційних витрат, у податковому – не включаються до складу витрат	Зростання
Витрати на благодійність	У бухгалтерському обліку включаються до складу витрат, у податковому – не включаються до складу витрат (крім неприбуткових організацій та бюджетів)	Зростання
Доходи при здійсненні операцій з пов'язаними особами	У бухгалтерському обліку відображаються виходячи із договірних цін, у податковому – виходячи із договірних цін, але не менших за звичайні, якщо вони відрізняються від них не більше ніж на 20 %	Зростання
Безоплатне надання товарів з рекламною метою пов'язаним особам та неплатникам податку на прибуток	У бухгалтерському обліку не відображаються, у податковому – визнаються на рівні звичайних цін	Зростання
Витрати, не пов'язані з провадженням господарської діяльності, а саме витрати на організацію та проведення прийомів, презентацій, свят, розваг та відпочинку придбання та розповсюдження подарунків	У бухгалтерському обліку включають до адміністративних витрат, у податковому – не включають до витрат	Зростання

Примітки: розроблено автором

Таким чином, проблеми параметризації бази оподаткування прибутку підприємств сфери товарного обігу виникають через:

- існування податкових розрахунків (обліку податку на прибуток підприємств сфери товарного обігу) як окремої інформаційної системи, що полягає в неправо-мірному виокремленні податкових розрахунків в окрему інформаційну систему та галузь знань;
- існування різних баз оподаткування податком на прибуток у бухгалтерському обліку та податкових розрахунках. У практиці оподаткування спостерігається наявність різних баз оподаткування податком на прибуток підприємств сфери товарного обігу, що призводить до утворення різних сум зобов'язань із даного податку на прибуток підприємств сфери товарного обігу перед бюджетом, що ускладнює відображення таких сум на рахунках бухгалтерського обліку;
- проблему документування операцій у податкових розрахунках підприємств сфери товарного обігу, тобто відсутність облікових документів, які б давали змогу більш максимально зближувати показники бухгалтерського обліку та податкових розрахунків таких підприємств;
- існування окремих об'єктів обліку – постійних та тимчасових податкових різниць, тобто відсутність єдиного підходу до правильності відображення в бухгалтерському обліку тимчасових різниць;
- відокремленість показників податкової та фінансової звітності – відсутність взаємопов'язаних показників у фінансовій та податковій звітності, що виключає можливість здійснення більш ефективного контролю за нарахуванням та сплатою податку на прибуток підприємств сфери товарного обігу [7, с. 30].

Отже, запорукою усунення проблеми параметризації бази оподаткування прибутку підприємств сфери товарного обігу може стати чітка розробка інформаційної системи облікового забезпечення складання податкової звітності підприємств сфери товарного обігу, яка на сьогодні ще не є досконалою.

1. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI. : [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/>
2. Наказ Міністерства доходів і зборів України «Про затвердження форми Податкової декларації з податку на прибуток підприємства» від 30 грудня 2013 року № 872 : [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://minrd.gov.ua/zakonodavstvo/podatkove-zakonodavstvo/nakazi/63025.html>.
3. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 35 «Податкові різниці» від 25 січня 2011 року № 27 : [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/>
4. Жертвам ПСБО 17 присвячується : [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://advocatesanswers.in.ua/index.php/2012-03-11-14-51-21/594-17>
5. Малишкін О.І. Облік і аудит податків в Україні: теорія, методологія, практика: навчально-практичний посібник / О.І. Малишкін. – К.: Центр учбової літератури, 2013. – 376 с.
6. Ганяйло О.М. Проблемні аспекти обліку податку на прибуток / О.М. Ганяйло, О.М. Колеснікова // Вісник ДВНЗ «Переяслав-Хмельницький державний педагогічний університет імені Григорія Сковороди». – 2011. - № 17. – С. 86-88.
7. Кучер С.В. Податковий кодекс України як інструмент вирішення проблем бухгалтерського обліку податку на прибуток / С.В. Кучер // Економіка промисловості. – 2010. – № 52 (4). – С. 29-35.

8. Податок на прибуток підприємств : [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.mim.kiev.ua/common/ua/alumni/zahody/else/presentation/Seminar2_Pribil_.pdf.

THE PROBLEM OF PARAMETRIZATION OF PROFIT TAXATION OF ENTERPRISES IN THE SPHERE OF COMMODITY CIRCULATION

I. Shmychkova

Vinnitsa Cooperative Institute

The article explores the elements of the collection of tax on profit of enterprises in the sphere of commodity circulation on the basis of the Tax code (the essence of profits, the tax calculation and accounting of revenues and expenditures, the definition of the tax differences). The changes made by the Tax code, income and expenses on the size of the tax base.

Key words: tax on profits of enterprises, the tax base, expenses and income of the company, tax differences.

ПРОБЛЕМЫ ПАРАМЕТРИЗАЦИИ БАЗЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ПРИБЫЛИ ПРЕДПРИЯТИЙ СФЕРЫ ТОВАРНОГО ОБРАЩЕНИЯ

І. Шмичкова

Винницький кооперативний інститут

В статье исследованы элементы взыскания налога на прибыль предприятий в сфере товарного обращения на основе Налогового кодекса (сущность прибыли, порядок исчисления налога и учета доходов и расходов, определение налоговых разниц). Проанализированы изменения, внесенные Налоговым кодексом, по учету доходов и расходов на размер базы налогообложения.

Ключевые слова: налог на прибыль предприятий, база налогообложения, расходы и доходы фирмы, налоговые разницы.