

Харченко Н.В., д. е. н., професор кафедри обліку, аналізу, оподаткування та аудиту
Запорізька державна інженерна академія
Гаркуша Ю.І., студентка магістратури
Запорізька державна інженерна академія

ПОДАТОК НА ПРИБУТОК: ЙОГО РОЗВИТОК ТА СУЧАСНИЙ СТАН

Харченко Н.В., Гаркуша Ю.І. Податок на прибуток: його розвиток та сучасний стан. У статті визначено основні етапи і ключові події розвитку податкового обліку податку на прибуток підприємства. Наведено таблицю-розрахунок частки податку на прибуток підприємств у структурі податкових планових доходів Держбюджету України за 2011–2015 рр. Розглянуто питання обліку податку на прибуток на підприємстві. Виявлено необхідність створення реєстрів для накопичення інформації про податкові різниці. Результатом статті є висновок про застарілість податку на прибуток та необхідність впровадження податку на виведений капітал.

Ключові слова: оподаткування, податок на прибуток, фінансовий облік, податковий облік, податкові різниці.

Харченко Н.В., Гаркуша Ю.И. Налог на прибыль: его развитие и современное состояние. В статье определены основные этапы и ключевые события развития налогового учета налога на прибыль предприятия. Приведена таблица-расчет доли налога на прибыль предприятий в структуре налоговых плановых доходов Госбюджета Украины за 2011–2015 гг. Рассмотрены вопросы учета налога на прибыль на предприятии. Выявлена необходимость создания регистров для накопления информации про налоговые разницы. Результатом статьи является вывод об устарелости налога на прибыль и о необходимости введения налога на выведенный капитал.

Ключевые слова: налогообложение, налог на прибыль, финансовый учет, налоговый учет, налоговые разницы.

Kharchenko N.V., Garkusha Y.I. Income tax, its development and current status. The article defines the main stages and key events of tax accounting corporate income tax. Is a table-calculation of the share of corporate income tax in the structure of the planned revenues state budget of Ukraine for 2011–2015. Examined the questions of accounting for income taxes in the company. It revealed a need for a register for storing information about the tax differences. The result of the article is the obsolescence of the income tax and the need for a tax on capital derived.

Key words: taxation, income tax, financial accounting, tax accounting, tax differences.

Постановка проблеми. Податок на прибуток є загальнодержавним податком, а також одним із головних податків в Україні. Саме за допомогою цього податку держава має можливість впливати на економічну діяльність підприємств. Адже регулювання податку на прибуток створює умови для економічного зростання або уповільнення. У сучасних умовах в Україні відбуваються зміни у податковому законодавстві, які відіграли позитивну роль у створенні гармонійної податкової системи України. Та все ж таки залишились питання перш за все облікового характеру, які необхідно вирішити. До цих питань відноситься податковий та фінансовий облік податку на прибуток.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питаннями фінансового та податкового обліку податку на прибуток у різні часи займалися такі вчені і дослідники, як, зокрема, Ф. Бутинець, С. Ковач, О. Малишкін, Н. Ткаченко, В. Тредіт. Та через постійні зміни, які вносились до Податкового

кодексу України, питання обліку податку на прибуток підприємств потребує подальших досліджень.

Постановка завдання. Метою статті є висвітлення питань з податку на прибуток. Для досягнення поставленої мети було вирішено такі основні завдання: визначення основних етапів розвитку податку на прибуток; розгляд обліку податку на прибуток, об'єкт оподаткування податком на прибуток підприємств тощо.

Виклад основних результатів. Податок на прибуток підприємств – це прямий податок, що стягується з прибутку організації (підприємства, банку, страхової компанії).

Розглянемо основні етапи і ключові події у його розвитку, а також зміни в податковому обліку.

1) Перший етап (1991–1992 рр.) характеризується становленням оподаткування прибутку підприємств. На цьому етапі були закладені основні принципи побудови системи оподаткування. Об'єктом оподаткування був прибуток, а ставка становила 35%.

2) На другому етапі (1992–1997 рр.) переважають жорсткі адміністративні прийоми щодо оподаткування, зокрема значні обмеження витрат під час визначення бази оподаткування. Період характеризується частою зміною об'єкта оподаткування:

– валовий дохід (ставка оподаткування становить 18%);

– прибуток (ставка оподаткування становить 30%);

– валовий дохід (ставка оподаткування становить 30%);

– прибуток = виручка від реалізації – собівартість (ставка оподаткування становить 30%).

3) Третій етап (1997–2000 рр.) характеризується появою поняття «податковий облік», запровадженням первинних документів, аналітичних реєстрів та форм звітності, які використовуються тільки в податковому обліку. Також була змінена методологія обліку основних засобів та нематеріальних активів, їх класифікація; запроваджена нова методика нарахування амортизації. Та все ж таки на цьому етапі залишилися невирішеним ряд питань, зокрема щодо адміністрування податку на прибуток, наявності норм, що перешкождали залученню інвестицій в Україну, та норм, які призводили до неоднозначного тлумачення або до ухилення від сплати податку. Норми амортизації не були обґрунтовані жодною методикою, а встановлювались адміністративним шляхом. Об'єкт оподаткування: Прибуток = валовий дохід – валові витрати – амортизація. Ставка оподаткування становила 30%.

4) На четвертому етапі (кінець 2000–2004 рр.) було змінено більшість правил податкового обліку: щодо питань лізингу, операцій з цінними паперами та деривативами, безнадійних (сумнівних) боргів, курсових різниць, обліку запасів, купівлі-продажу землі тощо. Зменшено ставку податку на прибуток з 30% до 25%, а також збільшено норми амортизаційних відрахувань з 1 січня 2004 р. У цей період було введено цілком новий тип документів – податкові роз'яснення; подовжено строки подання податкових декларацій; встановлено, що податкові органи зобов'язані прийняти декларацію без попередньої перевірки. Також було затверджено нову форму

декларації з податку на прибуток підприємств, яка складається із заголовної та двох основних частин, а також одинадцяти додатків, з яких сім (К1–К7) подавалися щокварталу, зокрема за рік, а чотири (Р1–Р4) – виключно за рік. Об'єкт оподаткування: Прибуток = валовий дохід – валові витрати – амортизація.

5) П'ятий етап (кінець 2004–2010 рр.). Більшість змін, внесених у 2005 р., були спрямовані на зменшення пільг. У цей період було оновлено форму декларації з податку на прибуток підприємств. Суттєвою особливістю етапу є щорічна зміна законодавчих норм щодо оподаткування прибутку Законами України «Про Державний бюджет України на 2005 рік» та «Про Державний бюджет України на 2006 рік». Об'єкт оподаткування: Прибуток = валовий дохід – валові витрати – амортизація. Ставка оподаткування становила 25%.

6) Шостий етап (2011–2014 рр.) характеризується прийняттям Податкового кодексу, яким запроваджено «податкові канікули» для новоутворених юридичних осіб, 5 методів нарахування амортизації по 16 групам основних засобів. Особливістю етапу було подовження дії норм, спрямованих на стимулювання підприємств до здійснення енергозберігаючих заходів. Також було запроваджено розрахунок оподаткованого прибутку шляхом зменшення суми доходу на собівартість продукції та інші витрати (Прибуток = доходи звітного періоду – собівартість – інші витрати звітного податкового періоду). Ставки оподаткування цього етапу були такі: 23%, 21%, 19%, 18%.

7) На сьомому етапі (з 2015 р.) було запроваджено визначення оподаткованого прибутку шляхом коригування фінансового результату, визначеного за даними бухгалтерського обліку на суму податкових різниць. Також було скасовано більшість пільг, встановлено єдиний термін подання річної податкової декларації – до 1 червня. Особливістю етапу стало максимальне наближення податкового та фінансового обліку податку на прибуток. Об'єкт оподаткування – бухгалтерський фінансовий результат (за П(С)БО чи МСФЗ), відкоригований на різниці. Базова (основна) ставка оподаткування становила 18% [1; 2].

Таблиця 1

**Частка податку на прибуток підприємств у структурі податкових надходжень
Державного бюджету України за 2011–2015 рр.**

| № п/п | Показник | Вимірник | Роки | | | | |
|-------|---|-------------------|-------|-------|-------|-------|-------|
| | | | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 | 2015 |
| 1 | Податкові надходження до бюджету | Сума, млрд. грн. | 256,9 | 309,0 | 282,5 | 299,6 | 409,9 |
| | | Темп зростання, % | – | 120,3 | 91,4 | 106,0 | 136,8 |
| 2 | Податок на прибуток підприємств | Сума, млрд. грн. | 47,6 | 57,8 | 57,9 | 40,3 | 36,9 |
| | | Темп зростання, % | – | 121,4 | 100,2 | 69,6 | 91,6 |
| 3 | Частка податку на прибуток у сумі податкових надходжень | % | 18,5 | 18,7 | 20,5 | 13,5 | 9,0 |

Джерело: складено за [3]

Розглядаючи розвиток оподаткування в Україні, можна побачити, як зменшувався розрив між бухгалтерським обліком фінансових результатів підприємства і податковим обліком податку на прибуток.

Згідно з розрахунками частка податку на прибуток підприємств у структурі податкових планових доходів Держбюджету України за останні 5 років складає у середньому 16,04% (табл. 1). Порівняно з обсягами надходжень до бюджету країни від інших податків податок на прибуток не відіграє ключову роль.

Об'єкт оподаткування податком на прибуток визначається на підставі даних бухгалтерського обліку шляхом коригування фінансового результату до оподаткування, визначеного у фінансовій звітності, на різниці, які збільшують або зменшують фінансовий результат до оподаткування, таких як, зокрема, амортизація необоротних активів, резерви (забезпечення), обмеження окремих видів витрат та преференцій [4].

Платники з річним доходом до 20 млн. грн. можуть визначити об'єкт оподаткування податком на прибуток на підставі даних бухгалтерського обліку без проведення коригувань. В цьому випадку фінансовий результат за даними фінансового обліку буде повністю відповідати даним податкового обліку.

Під час визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток необхідно звертати увагу на те, що:

1) облік на підприємстві залежить від обраної облікової політики та професійних суджень з таких питань, як:

- дата визначення доходів і витрат;
- нарахування амортизації;
- додатковий капітал;
- забезпечення;
- визначення та списання запасів і необоротних активів.

2) уцінка та дооцінка основних засобів нараховується згідно з ПСБО або МСФЗ та не враховується в податковому обліку.

3) якщо балансова вартість основних засобів у фінансовому обліку відрізняється від податкової, то під час реалізації цього основного засобу у платників, що ведуть облік податкових різниць, оподатковуваний фінансовий результат може дещо відрізнятися від фінансового прибутку.

Облік ведеться на підставі первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків і зборів, ведення яких передбачено законодавством.

Облік розрахунків з податку на прибуток ведуть на субрахунку 641 «Розрахунки за податками». За кредитом цього субрахунку відображають обчислене за правилами ПКУ податкове зобов'язання з податку на прибуток, що підлягає сплаті за звітний період. Тобто за кредитом відповідного субрахунку

641 підприємства показують суму податку на прибуток, задекларовану у рядку 06 декларації з податку на прибуток. За дебетом – належні до відшкодування податки та їх сплату [5].

Для обліку та узагальнення інформації про витрати з податку на прибуток призначений активний рахунок 98 «Податок на прибуток».

Рахунок 98 «Податок на прибуток» призначений для ведення обліку суми витрат з податку на прибуток, яка складається з поточного податку на прибуток з урахуванням відстроченого податкового зобов'язання і відстроченого податкового активу, а також визначається відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток». За дебетом рахунка відображаються нараховані суми податку на прибуток, а за кредитом – включення до фінансових результатів на рахунку 79 «Фінансові результати» [5]. В обліковому реєстрі рахунок відображається у Журналі 5, у звітності у рядку 2300 «Звіту про фінансові результати».

Висновки. Метою фінансового обліку є надання даних для контролю внутрішніх і зовнішніх користувачів. Податковий облік ведеться для потреб податкових органів.

Податок на прибуток – один з найскладніших податків у податковій системі.

Законодавчі зміни останніх років сприяли зближенню фінансового та податкового обліку, спрощенню форми податкової звітності з податку на прибуток, зменшенню витрат під час формування цієї звітності.

Однак вони вимагають змін також у веденні обліку на підприємствах, тобто підприємства мають:

- раціонально організувати облік податкових різниць (якщо річний дохід платника перевищує 20 млн. грн.);
- внести необхідні зміни до облікової політики підприємства;
- шукати шляхи удосконалення деяких аспектів в обліку податку на прибуток тощо.

Оскільки спеціальні реєстри для накопичення інформації про податкові різниці відсутні, необхідно на підприємствах вести реєстри фінансового обліку, які потім будуть узагальнені в зведеному реєстрі.

Надалі необхідно зосередити увагу на удосконалюванні організації обліку і звітності розрахунків з бюджетом з податку на прибуток підприємства.

Оприбуткування прибутку в Україні скопійоване з розвинених країн. Але, на відміну від них, в наших умовах відсутні елементи, які б сприяли надходженню грошей до бюджету.

Збори податку на прибуток значно поступаються податку з доходів фізичних осіб, ЄСВ та ПДВ. Іншими словами, цей податок в Україні не є ключовим.

База оподаткування повинна бути максимально простою у визначенні. Україна повинна стати привабливою зоною з точки зору оподаткування прибутку, як, наприклад, Ірландія чи Кіпр.

Необхідно, щоб підприємства були зацікавлені у висвітленні всього прибутку, адже в цьому випадку збільшаться їх ліквідність та можливість залучення інвестицій.

Податок на прибуток в Україні не відповідає вимогам часу. Вирішенню цього питання сприятиме застосування податку на виведений капітал.

Список літератури:

1. Ковач С. Облік розрахунків і звітність за податком на доходи фізичних осіб з доходів у вигляді додаткового блага / С. Ковач // *Фінанси, облік і аудит*. – 2014. – Вип. 1. – С. 218–236. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/UJRN/Foa_2014_1_19.
2. Тредіт В. Податковий облік податку на прибуток підприємств за новими правилами / В. Тредіт // *Агросвіт*. – 2015. – № 8. – С. 41–45.
3. Про Державний бюджет України : Закон України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.
4. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.
5. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена Наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.