

НАЙДЕНКО А. Е.

кандидат економічних наук

Харьков

Налог на прибыль предприятий является первым налогом, в рамках которого законодательно был введен налоговый учет в 1997 году и появились понятия «валовой доход» и «валовые расходы», а также правила ведения налогового учета и порядок расчета налоговой амортизации. Все это привело к тому, что предприятие, начиная с 1997 года, стало отображать осуществляемые операции отдельно по правилам бухгалтерского и налогового учета.

УДК 336.22

ПРОБЛЕМЫ НАЛОГОВОГО УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ ПО НАЛОГУ НА ПРИБЫЛЬ ПРЕДПРИЯТИЙ

Проблемами налогообложения прибыли предприятий занимались ведущие отечественные специалисты, в частности, Гусакова О., Иванов Ю., Соколовская А. и другие. Но в их исследованиях недостаточно внимания уделялось проблемам налогового учета.

Поэтому *целью* данной статьи является исследование проблем налогового учета по налогу на прибыль предприятий и разработка путей их решения.

Процесс ведения налогового учета налога на прибыль предприятий регламентируется Законом [1].

Политика налогообложения прибыли, которая сегодня проводится в Украине, имеет ряд существенных недостатков. Несмотря на изменения в налоговом законодательстве, практика неоднозначной трактовки ста-

тей законов налогоплательщиками и налоговыми органами продолжается. Несовершенство законодательства предопределяет активное развитие применения теневых схем с помощью разных коллизий, недоработок, противоречий, а также льготных условий. Существующие недостатки законодательства относительно налогообложения прибыли предприятий, которые негативным образом влияют на процесс ведения налогового учета, предлагается разделить на такие составляющие (рис. 1).

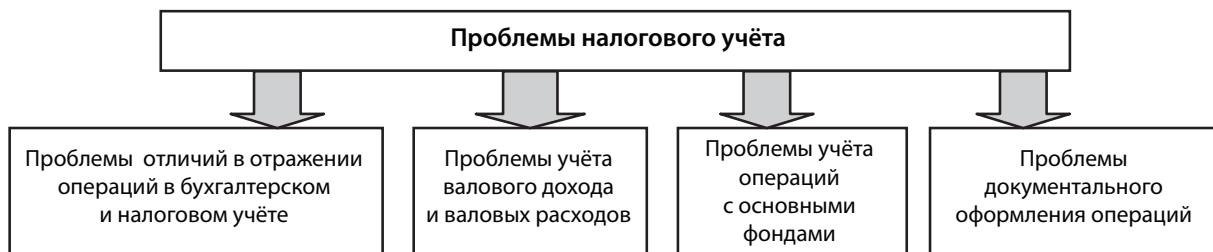


Рис. 1. Проблемы налогового учета по налогу на прибыль предприятий

Невзирая на то, что налоговый учет, по мнению автора, является отдельной системой, в процессе его ведения достаточно широко используются данные бухгалтерского учета. Независимо от назначения двух систем учета – налогового и бухгалтерского, всегда существует необходимость сопоставления двух систем и выявления причин разногласий, если показатели одной системы резко отличаются от показателей другой.

Основное отличие двух видов учета заключается в назначении бухгалтерской и налоговой отчетности (если по данным первой можно охарактеризовать финансовое состояние предприятия, то по данным второй – состояние расчетов с бюджетом по соответствующим налогам (рис. 2)).

Как видим по данным рис. 2, интересная ситуация наблюдалась по итогам 2008 года, когда финансовый результат составил 9,0 млрд грн, а сумма налогооблагаемой прибыли – 191,6 млрд грн. Это означает, что предприятия в большей степени осуществляли авансовые платежи налога на прибыль за счет резервных средств, поскольку, по данным бухгалтерского учета, финансовый результат до налогообложения значительно меньше суммы налога на прибыль и возможной суммы налогооблагаемой прибыли. Лишь по данным 2007 г. сумма налогооблагаемой прибыли и финансовых результатов

практически совпали. А в 2009 году невзирая на отрицательное значение финансового результата от обычной деятельности, сумма налога на прибыль составила 132,0 млрд грн. Поэтому опять возникает вопрос, за счет каких средств предприятия платят налог на прибыль, если их финансовый результат является отрицательным.

Проблемы учета валового дохода и валовых расходов:

1. Операции, которые осуществляются плательщиками налога на прибыль, должны быть осуществлены

с учетом обычной цены. Действующее налоговое законодательство в ряде случаев требует исчисления объекта налогообложения исходя из обычных цен. При этом методики их определения теперь не существует. Более того, пункт 1.20.10 Закона [1] предусматривает, что определение налоговых обязательств плательщика налога налоговым органом в результате определения обычных цен осуществляется по процедуре, установленной законом для начисления налоговых обязательств по непрямым методам. Но эти методы контролирующие органы Украины не имеют права применять до принятия специального законодательного акта относительно этих методов.

2. Больше всего вопросов у налогоплательщиков возникает при учете расходов, которые относятся к валовым расходам в полной объеме, включаются в состав валовых расходов с ограничениями и не входят в валовые расходы:

- ★ суммы средств или стоимость товаров (работ, услуг), перечисленных в Государственный бюджет Украины или бюджеты местного самоуправления, неприбыльным организациям в размере, который превышает 2%, но не более 5% налогооблагаемой прибыли предыдущего отчетного года. До определенного времени налоговые органы считали, что к валовым расхо-

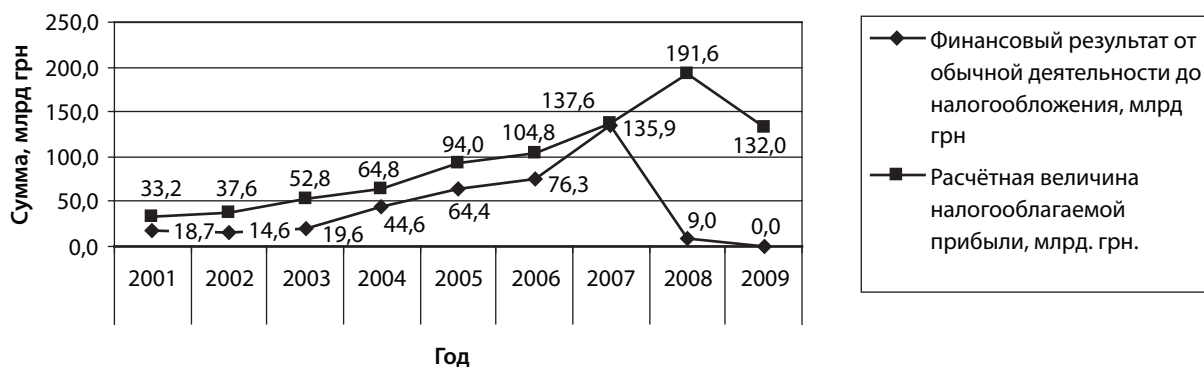


Рис. 2. Динамика финансового результата от налогообложения и расчетной величины облагаемой налогом прибыли

дам должна включаться сумма, которая равна разнице между 5% но 2%. Но после решения судебных органов налогоплательщики получили возможность относить к валовым расходам сумму, которая регламентируется Законом [1] (в размере от 2,01% до 5%). С этим согласилась и Государственная налоговая администрация Украины, в своём приказе от 27 августа 2008 года № 552 [4];

- ✦ расходы, связанные с профессиональной подготовкой, учебой, переподготовкой или повышением квалификации рабочих предприятия и лиц, которые заключили с ним письменное соглашение (договор, контракт) о взятых ими обязательствах отработать у плательщика налога по окончании учебы; на организацию учебно-производственной практики по профилю основной деятельности плательщика налога. Требованием для отнесения к валовым расходам всех перечисленных групп образовательных расходов является то, что их предельная величина ограничена тремя процентами от фонда оплаты труда отчетного периода.

Приведенный механизм позволяет удешевить образовательные услуги для предприятия, однако он содержит три существенных недостатка [2]:

- ✦ *во-первых*, ограничение расходов, которые включаются в состав валовых, связано с фондом оплаты труда, который приводит к дискриминации предприятий по масштабу деятельности. В итоге малые предприятия с небольшим фондом оплаты труда не имеют возможности уменьшить налогооблагаемую прибыль при приобретении образовательных услуг значительной стоимости (например, обучение рабочего предприятия в высших учебных заведениях);
- ✦ *во-вторых*, установленный норматив касается всех перечисленных видов расходов, что обуславливает снижение мотивации предприятий относительно тех расходов, которые не являются для них приоритетными, но важные с точки зрения государства. Это, в частности, относится к расходам на организацию производственной практики, которая является исключительно важным для обеспечения качественной подготовки специалистов;
- ✦ *в-третьих*, даже в случае, когда расходы не превышают установленный норматив, 75% их суммы финансирует предприятие, поскольку уменьшение суммы налога на прибыль позволяет компенсировать только 25% этих расходов. Поэтому эффективнее является применение в этой ситуации льготы в виде налогового кредита, в результате чего часть государственного финансирования соответствующих расходов может быть увеличена без прямого бюджетного субсидирования.

Проблемы учета операций с основными фондами.

В Законе [1] отсутствуют разъяснения относительно расходов на улучшение основных фондов, по-

лученных бесплатно. В Письме ГНАУ «Относительно отображения в налоговом учете расходов на улучшение безвозмездно полученных основных фондов» от 19 декабря 2006 года № 23881/7/15-0317 [3] отмечено, что поскольку при приобретении безвозмездно полученных основных фондов налогоплательщик не осуществляет расходы, эти основные фонды не подлежат амортизации в соответствии с подпунктами 8.1.2 п. 8.1 ст. 8 Закона [1]. Следовательно, положения подпункта 8.7.1 п. 8.7 ст. 8 Закона [1] относительно отображения в составе валовых расходов на улучшение безвозмездно полученных основных фондов не применяются. Таким образом, указанные расходы увеличивают балансовую стоимость соответствующей группы основных фондов (отдельного объекта основных фондов группы 1) с последующей амортизацией таких расходов в соответствии с подпунктом 8.3.2 п. 8.3 ст. 8 Закона [7] без применения десятипроцентного лимита. Но это противоречит общей практике.

Поэтому предлагается установить порядок отображения в налоговом учете расходов на улучшение безвозмездно полученных основных фондов в такой редакции подпункта 8.7.1 Закона [1]: «Плательщики налога имеют право в течение отчетного периода отнести к валовым расходам любые расходы, связанные с улучшением основных фондов, подлежащим амортизации, в том числе расходы на улучшение арендованных основных фондов и безвозмездно полученных основных фондов, в сумме, которая не превышает 10 процентов совокупной балансовой стоимости всех групп основных фондов по состоянию на начало такого отчетного периода. Расходы, которые превышают отмеченную сумму, распределяются пропорционально сумме фактически понесенных налогоплательщиком расходов на улучшение основных фондов групп 2, 3, 4 или отдельных объектов основных фондов группы 1 и увеличивают балансовую стоимость основных фондов соответствующих групп или отдельных объектов основных фондов группы 1 по состоянию на начало расчетного квартала».

Проблемы документального оформления операций.

1. Основным правилом отображения валового дохода и валовых расходов в налоговом учете является их документальное подтверждение. В соответствии с пп. 5.3.9 Закона [1] не включаются в валовые расходы какие-либо расходы, не подтвержденные соответствующими расчетными, платежными и другими документами, обязательность ведения и хранение которых предусмотрена правилами ведения налогового учета.

Налоговый учет ведется на трех уровнях. Вторым уровнем налогового учета является составление налоговых регистров. Проблемой при осуществлении аналитического учета валового дохода и валовых расходов является отсутствие отдельного реестра аналитического учета для итогового учета, но в большинстве случаев на предприятиях эти данные формируются методом систематизации данные на внебалансовых счетах с помощью использования компьютерной системы учета. На некоторых предприятиях информация относительно валового дохода и валовых расходов систематизируется в Книге учета валовых доходов (расходов), форма ведения которой четко не регламентирована, и потому

плательщики налога могут ее разрабатывать самостоятельно, по собственному усмотрению.

Следовательно, проанализировав законодательное обеспечение налогового учета налога на прибыль предприятий, можно прийти к выводу, что существует множество проблем. Все это обусловило необходимость реформирования украинского налогового законодательства, приведения его норм в соответствие с требованиями европейского сообщества. Так, в 2010 году правительством проведена усиленная работа относительно подготовки Налогового кодекса, принятие которого ожидается в конце 2010 года.

Рассмотрению позитивных и негативных сторон данного законодательного акта относительно налогового учета налога на прибыль будут посвящены следующие научные исследования. ■

ЛИТЕРАТУРА

1. Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» (в редакції Закону України від 22.05.1997 р.

№ 283/97-ВР) // Основи податкового законодавства : зб. основних законодавчих актів / укл. Іванов Ю. Б., Найдено О. Є.– 5-те вид., перероб. та доп.– Харків : ВД «ИНЖЕК», 2009.– С. 94 – 174.

2. **Іванов Ю. Б.** Системи налогообложення України и Росії: структура, проблеми, тенденції розвитку : монографія / Ю. Б. Іванов, І. А. Майбуrow.– Харків : ФЛП Либуркіна Л. М. ; ІД «ИНЖЕК», 2009.– 520 с.

3. Лист Державної податкової адміністрації України «Щодо відображення в податковому обліку витрат на поліпшення безоплатно отриманих основних фондів» від 19.12.2006 р. № 23881/7/15-0317 // Бухгалтерія.– 2007.– № 1.– С. 11.

4. Наказ Державної податкової адміністрації України «Про затвердження Узгальнюючого податкового роз'яснення щодо відображення в декларації з податку на прибуток підприємства витрат на добровільне перерахування коштів, передачу товарів (виконання робіт, надання послуг), які включаються до валових витрат» від 27.08.2008 р. № 552 // Офіційний вісник України.– 2008.– № 40.– С. 32 – 48.