

В.В. Соколовська, магістрантка, гр. ОАМ-25

Науковий керівник: О.В. Олійник – д.е.н., проф.

Житомирський державний технологічний університет

МЕТОДИКА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ВІДОБРАЖЕННЯ ТА ПІДХОДІВ ДО ПОДАТКОВОЇ ОПТИМІЗАЦІЇ ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ

Висвітлено організацію та методика бухгалтерського обліку податку на прибуток. Розкрито документальне підтвердження операцій пов'язаних з нарахуванням та сплатою податку на прибуток та запропоновано типову форму первинного документу для скорочення часу на обчислення податку та полегшення заповнення Податкової декларації. Описано систему рахунків, призначених для обліку витрат з податку на прибуток, та наведено їх аналітичні розрізи. Висвітлено необхідність управлінської звітності з даного податку та запропоновано вестити типову форму звіту на підприємстві для ефективності управління доходами, витратами, і в результаті податком на прибуток. Виділено методи податкової оптимізації бази нарахування податку на прибуток за чотирма напрямками: методи, що пов'язані з основними засобами підприємства, запасами, дебіторською заборгованістю та заробітною платою працівників. Розроблено алгоритм здійснення податкової оптимізації на підприємствах, що, за рахунок простоти його форми, допоможе управлінському персоналу та бухгалтеру підприємства виявити можливі шляхи оптимізації сум до сплати з податку на прибуток в межах чинного законодавства.

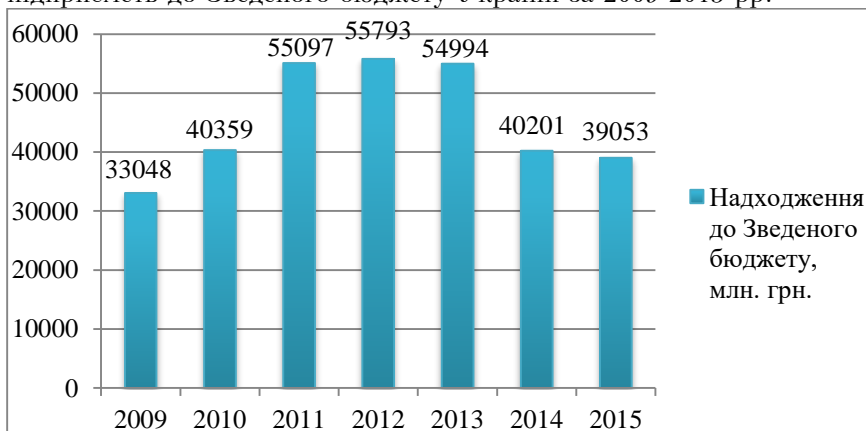
Ключові слова: *податок на прибуток; методика бухгалтерського обліку; податкова оптимізація; витрати; прибуток.*

На сучасному етапі розвитку України для забезпечення стабільності економіки необхідне ефективне функціонування податкової системи. Податок на прибуток підприємств на сьогодні є одним з найвагоміших із групи прямих податків у податковій системі України. І тому покращення його сучасного стану – це одна з найважливіших соціально-економічних проблем, від швидкого вирішення яких значною мірою залежить

подальший розвиток малого та середнього бізнесу в Україні. У податковому законодавстві відбулися революційні зміни щодо гармонізації бухгалтерського обліку та податкових розрахунків, тому необхідно детальніше дослідити методику облікового відображення податку на прибуток і оптимізацію податкових платежів.

Питання методології обліку податку на прибуток та оптимізації податкових платежів розглядалася такими авторами, як Т.Афонська, П.Говорова, В.А. Гавриленко, Л.О. Леонова, Ю.Лермонтов, Дж.Сандерленд, О.Р. Кляр, М.Р. Лучко, Г.Б. Незважаючи на значну кількість праць, постійні зміни в законодавстві вимагають пошуку нових підходів до обліку та оптимізації платежів з податку на прибуток.

Викладення основного матеріалу дослідження. Податок на прибуток – один з найпопулярніших податків у світі. Він займав друге місце після ПДВ за значущістю у доходах Державного бюджету України, а у 2015 р. – аж четверте. Це пов'язано з тим, що надходження від податку на прибуток, порівняно з попередніми роками, значно зменшились у 2014–2015 рр. На рисунку 1 зображено динаміку надходжень податку на прибуток підприємств до Зведеного бюджету України за 2009-2015 рр.



*Джерело: узагальнено автором на основі [2]

Рис. 1. Динаміка обсягу надходжень від податку на прибуток підприємств до Зведеного бюджету України за 2009–2015 рр.

У 2014–2015 рр. спостерігаємо значне зменшення надходжень від податку на прибуток на 14,8 млрд грн. порівняно з 2013 роком. Найбільшу питому вагу (58,9 %) в загальних нарахуваннях 2015 р. займають підприємства, найменшу (1,8 %) – банки. Однак у 2015 р. надійшло до бюджету податкових надходжень 453,7 млрд грн., що на 105,8 млрд. грн. більше ніж у 2014 р. Одним із чинників таких змін у податкових надходженнях є девальвація гривні та коливання курсу долара США щодо національної валюти. В результаті встановлення банками завищених відсоткових ставок, українські підприємства знову опинились у кризовому стані. До того ж відбулась мілітаризація економіки України. Отже, обсяг надходжень до державного бюджету зменшився.

Оподатковування прибутку є досить активним важелем, за допомогою якого держава може суттєво впливати на фінансово-господарську діяльність підприємств. Це значною мірою пов'язано з установами об'єкта оподаткування, методикою його розрахунку. Податок на прибуток - це прямиий податок, який сплачують підприємства з прибутку, що є перевищенням суми доходів над собівартістю реалізованої продукції, а також над сумою інших витрат звітного періоду.

Відображення суми витрат з податку на прибуток на рахунках бухгалтерського обліку це один із завершальних етапів облікових процедур з обліку податку на прибуток. Йому передують складний комплекс робіт щодо визначення податкового прибутку (збитку). Тобто прибуток підприємства в дійсності складається з доходів підприємства за вирахуванням витрат. І перш ніж бухгалтер перейде до визначення суми та облікового відображення податку на прибуток, необхідно достовірно визначити які доходи та витрати виникали у відповідному звітному періоді.

Що стосується безпосередньо організації бухгалтерського обліку податку на прибуток на підприємстві відповідальною особою є власник підприємства або уповноважений ним орган (посадова особа), який здійснює керівництво підприємством відповідно до установчих та інших розпорядчих документів, а також головний бухгалтер (або особа, на яку покладено обов'язки з ведення бухгалтерського обліку) підприємства.

Суб'єктом ведення бухгалтерського обліку податку на прибуток – є головний бухгалтер або особа, на яку покладено обов'язки з ведення бухгалтерського обліку на підприємстві (рис. 2).

Первинними документами при відображенні нарахування та списання відповідних витрат з податку на прибуток на фінансові результати є довідка (розрахунок) бухгалтерії. Втім цей документ немає законодавчо закріпленої форми. Тому пропонуємо створити відповідний документ на підприємствах «Розрахунок бухгалтерії щодо нарахування податку на прибуток», в якому крім всіх обов'язкових реквізитів навести табличну форму для розрахунку податку на прибуток за всіма чинними ставками для зручності розрахунків. Введення такої форми на підприємстві допоможе значно скоротити час на обчислення податку та заповнення первинної документації, а також полегшить заповнення Податкової декларації з податку на прибуток.

Облік суми витрат з податку на прибуток ведеться на рахунок 98 «Податок на прибуток». За дебетом рахунку відображаються нараховані суми податку на прибуток, відрахувань до Державного бюджету України від доходів, від проведення державних грошових лотерей і податку на доходи від страхової діяльності, за кредитом – включення до фінансових результатів на рахунок 79 «Фінансові результати» [4]. До даного рахунку аналітика не передбачена, тому є необхідність введення нових субрахунків залежно від виду діяльності, від якого виникають такі витрати, або за ставками податку, якщо на підприємстві застосовується декілька таких.

Дані рахунку 98 «Податок на прибуток» знаходять відображення в Журналі 5 (5А) та у формах річної фінансової звітності. Також на підприємстві можуть бути форми внутрішньої звітності про нарахування та сплату податку на прибуток для підвищення ефективності управління ним та податкової оптимізації. Фрагмент такого внутрішнього звіту наведено в зразку 1.

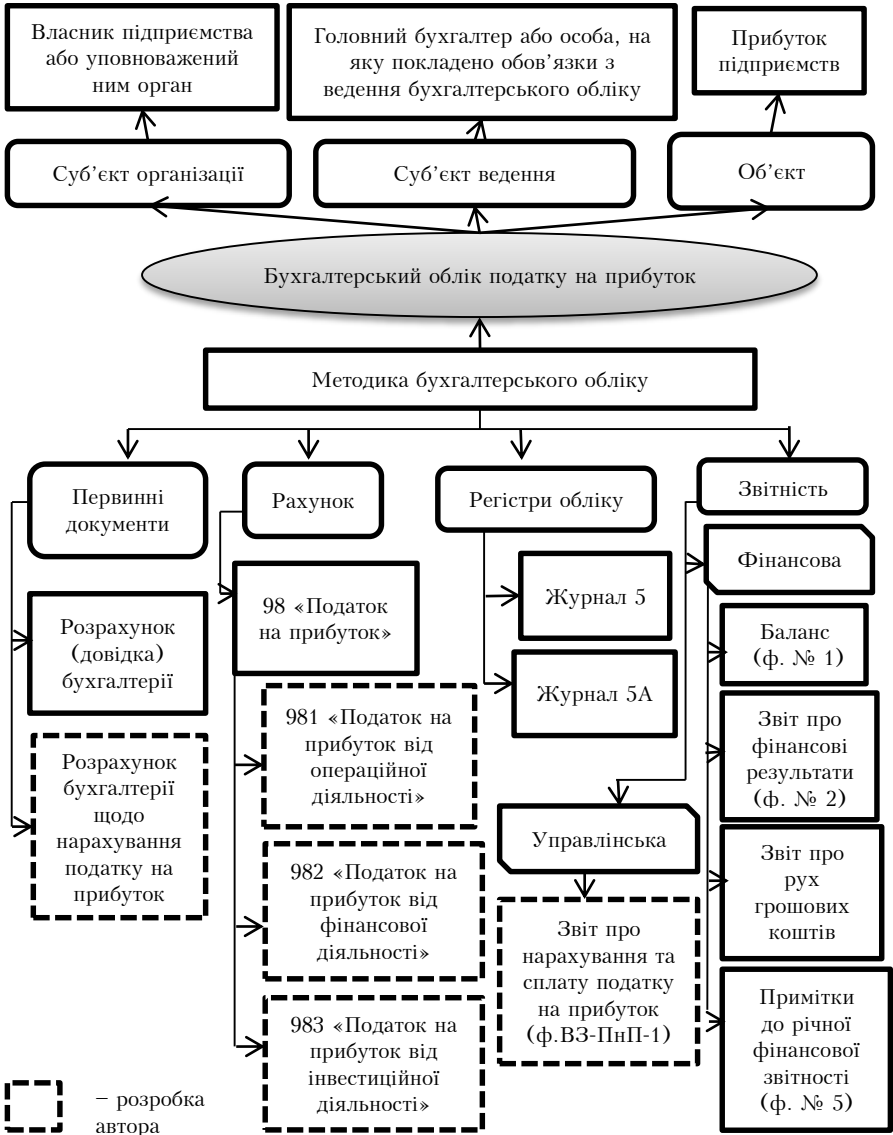


Рис. 2. Організація і методика бухгалтерського обліку податку на прибуток

Зразок 1. Запропонований звіт про нарахування та сплату податку на прибуток*

(підприємство, організація)

Типова форма ВЗ-ПнП-1

Затверджена Наказом керівника

від “__” _____ р. № ____

Звіт про нарахування та сплату податку на прибуток на _____ за _____ рік

№ з/п	Доходи	Рахунок	Звітний рік	Попередній рік	№ з/п	Витрати	Рахунок	Звітний рік	Попередній рік
	Дохід (виручка) від реалізації	70				Собівартість реалізації	90		
1	Дохід (виручка) від реалізації готової продукції	701			1	Собівартість реалізованої готової продукції	901		
...		
	Інші доходи	74				Інші витрати	97		
...		

6	Інші доходи	746			7	Інші витрати звичайної діяльності	977		
11	Разом доходи				12	Разом витрати			
13	Сума прибутку (збитку) підприємства (р.11-р.12)								
14	Сума податку на прибуток (р.13*18%)								
15	Сума податку на нерухоме майно								
16	Сума податку, що підлягає сплаті у бюджет (р.14-р.15)								
17	Чистий прибуток (збиток) підприємства								

“__” _____ р.

Виконавець _____

_____ (підпис)

Головний бухгалтер _____

_____ (підпис)

*Джерело: розробка автора

В даному звіті розкриваються в повному обсязі дані про доходи та витрати на підприємстві, на їх основі сформовано суму прибутку та податку на прибуток. Також передбачено рядок «Сума податку на нерухоме майно», що дає можливість обчислити суму податку на прибуток, яку необхідно сплатити до бюджету. Така побудова форми дасть можливість проаналізувати найвагоміші та незначні статті витрат та доходів підприємств, що покращить можливості управління ними. На основі даного звіту приймаються рішення щодо своєчасної оптимізації доходів та витрат підприємства. Саме тому цю форму можна використовувати для управлінського обліку на підприємстві з періодичністю складання: раз на рік або раз на квартал (в залежності від податкового звітного періоду) разом з фінансовою звітністю та Податковою декларацією з податку на прибуток підприємств.

Для підприємств не менш гостро постає проблема податкової оптимізації сум податку на прибуток. Оптимізація орієнтована на знаходження найкращого для конкретного платника податків варіанта оподаткування з існуючих в умовах діючого податкового законодавства. Оскільки всього в Україні 269 тис. платників податку на прибуток. А за перший квартал 2016 року декларація з податку на прибуток була подана 21 тис. платників з доходом вище 20 млн. грн. в рік (прибутковими були близько 13 тис. декларацій) [3]. При чому аналіз цієї категорії платників податків показує, що це, як правило, компанії з іноземними інвестиціями та державні підприємства. Це ті платники податків, модель поведінки яких приблизно постійна: вони сплачують податок та розподіляють дивіденди. Тобто такі компанії це роблять незалежно від ускладнень або спрощень з податку на прибуток. А тому варто розглянути податкову оптимізацію для малих та середніх підприємств, річний дохід яких складає менше 20 млн. грн. Для таких підприємств згруповано 11 методів податкової оптимізації, що не суперечать чинному законодавству (рис. 3).



Рис. 3. Методи оптимізації бази оподаткування з податку на прибуток

В першу чергу, це методи, що впливають на зростання витрат підприємства і, таким чином, зменшують базу оподаткування податком на прибуток. До методів які стосуються основних засобів підприємства відносяться наступні:

1. Змінити метод нарахування амортизації основних засобів. Зокрема на метод зменшення залишкової вартості, метод подвійного зменшення залишкової вартості або кумулятивний метод. Оскільки при застосуванні цих методів в перші 3 роки використання основного засобу списується до 80% його вартості., а отже і зростають витрати підприємства і зменшується база оподаткування податком на прибуток.

2. Переглядати строк корисного використання основних засобів. Опираючись на П(С)БО 7 [9] можливо прийняти рішення щодо зменшення строку корисного використання основних засобів. І, таким чином, залишкова вартість основного засобу віднесеться на витрати підприємства.

3. Тестувати основні засоби на зменшення корисності. Таке тестування слід проводити станом на 31. 12 звітного року опираючись на П(С)БО 28 [8], що теж значною мірою вплине на витрати підприємства.

4. Збільшити вартісну межу віднесення активів до основних засобів. Підприємства, що обраховують базу оподаткування податком на прибуток за правилами бухгалтерського обліку можуть встановити вартісну межу віднесення активів до основних засобів більшу, ніж визначена податковим законодавством (6000 грн.) [5]. А отже всі активи, що коштують менше цієї межі будуть обліковуватись як малоцінні необоротні матеріальні об'єкти і їх вартість буде одразу списуватись на витрати, або ж половина вартості (залежно від методу амортизації таких).

5. Списувати морально застарілі основні засоби. Якщо основні засоби зносились не лише фізично, але в них є і моральний знос, на основі П(С)БО 7 [9] вся залишкова вартість потрапляє до витрат.

6. Класифікувати ремонт основних засобів, як поточний. При проведенні ремонтів основних засобів ми можемо здійснити капітальний ремонт, що збільшить лише вартість такого основного засобу, а можемо класифікувати його як поточний, що є витратами підприємства. Рішення про характер робіт приймає керівництво підприємства.

До методів, які пов'язані з запасами підприємства можна віднести:

1. Обліковувати запаси по меншій вартості з двох. У випадку, якщо ми придбали запаси ціною вищою ніж надалі ми зможемо їх реалізувати, необхідно проводити уцінку на основі П(С)БО 9 [10], що є витратами підприємства.

2. Списувати непридатні запаси. Необхідно списувати з обліку ті запаси, які є непридатні до використання. Проте платникам ПДВ необхідно в такому випадку також відобразити податкове зобов'язання з ПДВ.

За допомогою дебіторської заборгованості можна збільшити витрати і відповідно зменшити базу нарахування податку на прибуток наступним чином:

1. Формувати резерв сумнівних боргів за методом, що дає найбільшу його суму. Відповідно такий резерв необхідно формувати на основі П(С)БО 10 [6], що буде також збільшувати витрати підприємства.

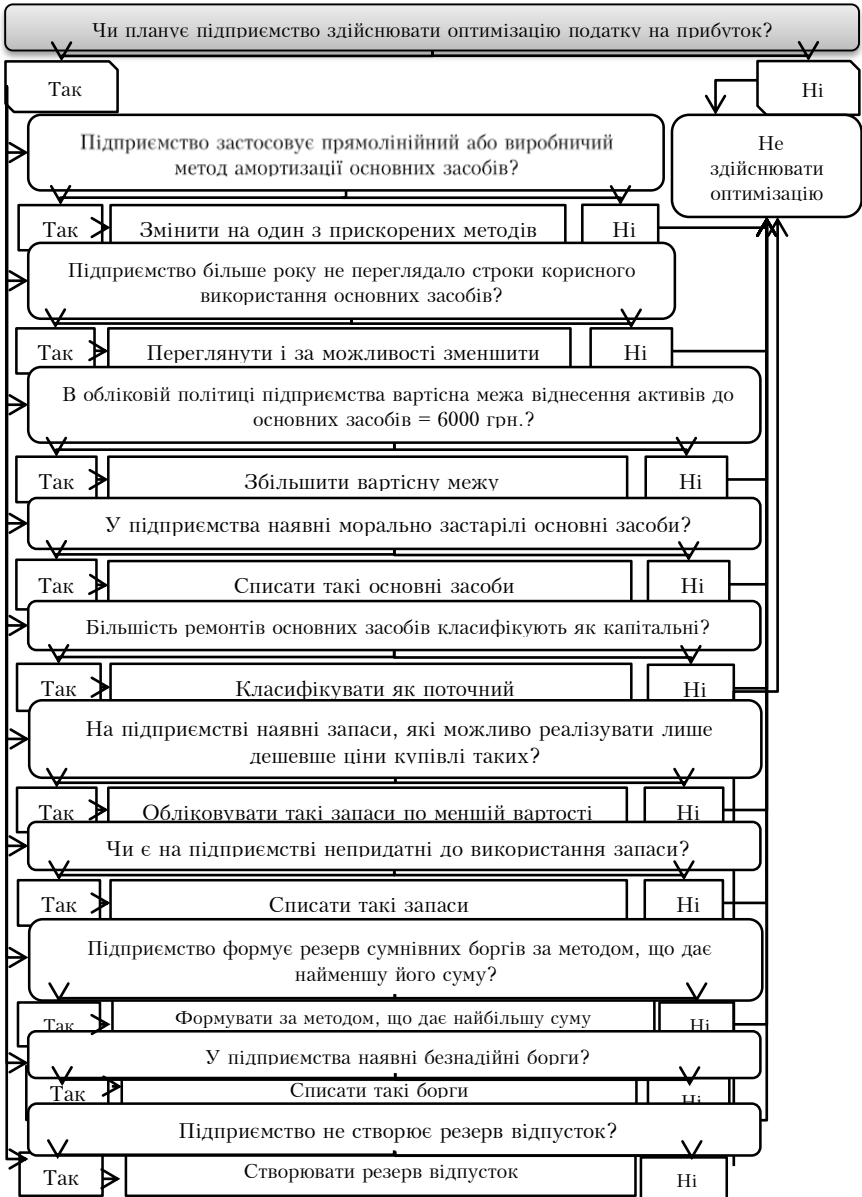
2. Списувати безнадійні борги. У випадку не створення резерву сумнівних боргів необхідно списувати безнадійні борги.

Що стосується заробітної плати працівників підприємства, існує наступний метод оптимізації податку на прибуток:

1. Створення резерву відпусток. Цей метод оптимізації полягає у віднесенні всієї суми резерву відпусток на витрати підприємства на основі П(С)БО 11 [7].

Тому пропонуємо застосовувати наступний алгоритм податкової оптимізації з податку на прибуток (рис. 4.). За його допомогою управлінський персонал та бухгалтер підприємства можуть вчасно вирішити проблему податкової оптимізації, зменшити базу нарахування податку на прибуток та заощадити кошти на сплату даного податку.

Як метод оптимізації також можна розглянути прийняття законопроекту стосовно заміни податку на прибуток на податок на виведений капітал, згідно з яким оподатковується лише те, що виводиться із бізнесу (у вигляді дивідендів та іншого розподілу прибутку, операцій та платежів). В такому випадку відсутні такі поняття, як доходи/витрати, необхідність підтвердження витрат первинними документами.



* Джерело: розробка автора

Рис. 4. Алгоритм податкової оптимізації з податку на прибуток

Операції та платежі, що сьогодні використовуються з метою виведення прибутку, стають прямим об'єктом оподаткування, а накопичені збитки минулих періодів (сформованих переважно за рахунок збитків від курсових різниць) не впливають на розрахунок об'єкта оподаткування. Правила розрахунку бази оподаткування для кожної операції, що є об'єктом оподаткування, чітко встановлюються в Податковому кодексі України і переважно пов'язуються із рухом коштів. Виникнення об'єктів оподаткування та необхідність сплати податку напряму залежить від рішення платника податків про виведення капіталу в той чи інший спосіб, а не від закінчення звітного періоду [11].

Досить показовим є досвід Естонії, яка ще у 2000 році провела унікальну на той час у світі податкову реформу, відмовившись від класичної моделі оподаткування нарахованого бухгалтерського прибутку на користь моделі оподаткування прибутку, що розподіляється (виплачується) підприємством. У 2014 та 2015 роках Естонія займає перше місце як в загальному рейтингу Індексу конкурентоспроможності податкових систем (International Tax Competitiveness Index), так і в частині оподаткування прибутку підприємств [1]. Такий високий (максимальний) показник досягається завдяки позитивним особливостям її податкової системи. Зокрема, це 20 % ставка корпоративного податку, який застосовується тільки до розподіленого прибутку підприємства. Згідно з дослідженням, проведеним спільно аналітиками Тартуського університету, Центру політичних досліджень Praxis і юристом адвокатського бюро Glimstedt на замовлення Міністерства фінансів Естонії, за період з 2000 по 2006 роки податкове навантаження скоротилося майже в 3 рази [11]. Тож такі нововведення в Україні дійсно дозволять перезапустити економіку країни, стимулюючи розвиток виробництва.

Висновок. Отже, досліджено організацію та методику бухгалтерського обліку податку на прибуток, в результаті чого запропоновано створити документ на підприємствах «Розрахунок бухгалтерії щодо нарахування податку на прибуток», передбачити аналітику до рахунку 98 «Податок на прибуток» залежно від виду діяльності, від якого виникають такі витрати, або за ставками податку, якщо на підприємстві застосовується декілька таких. Також пропонується

застосовувати на підприємстві форми внутрішньої звітності про нарахування та сплату податку на прибуток для підвищення ефективності управління ним та податкової оптимізації. Оптимізація податку на прибуток є найважливішим моментом прийняття управлінських рішень, оскільки даний податок безпосередньо впливає на фінансові результати діяльності господарюючого суб'єкта виходячи з прийнятої стратегії розвитку. Було наведено перелік факторів, які дають можливість певним чином оптимізувати нарахування та сплату податку на прибуток, а також запропоновано алгоритм податкової оптимізації податку на прибуток. Вибір всіх факторів повністю у компетенції керівництва компанії.

Список використаної літератури:

1. International Tax Competitiveness Index 2015 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://taxfoundation.org/article/2015-international-tax-competitiveness-index/>.
2. Доходи Бюджету України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.costua.com/budget/revenue//>
3. Електронний кабінет і податок на виведений капітал: кому це треба і навіщо? [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://kmp.ua/ua/analytics/elektronnyj-kabynet-y-nalog-na-vyvede//>
4. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 №291. Зі змінами та доповненнями. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.
5. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI (зі змінами та доповненнями) // Верховна Рада України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість» затверджене наказом Міністерства фінансів України №237 від 08.10.1999 р.

- [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0725-99>.
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання» затверджене наказом Міністерства фінансів України №20 від 31.01.2000 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00>.
 8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 28 «Зменшення корисності активів» затверджене наказом Міністерства фінансів України №817 від 24.12.2004 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0035-05>.
 9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» затверджене наказом Міністерства фінансів України №92 від 27.04.2000 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>.
 10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» затверджене наказом Міністерства фінансів України №246 від 20.10.1999 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>.
 11. *Татпунова І.* Трансформація податку на прибуток підприємств у податок на виведений капітал (Policy Paper) / *І.Татпунова* // Європейський інформаційно-дослідницький центр [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://kmp.ua/ua/projects/exit-capital-tax/>.

References:

1. International Tax Competitiveness Index (2015), available at: <http://taxfoundation.org/article/2015-international-tax-competitiveness-index>
2. Dohody Bjudzhetu Ukrainy (2016), available at: <http://www.costua.com/budget/revenue/>
3. Elektronnyj kabinet i podatok na vyvedenyj kapital: komu ce treba i navishho?, available at: <http://kmp.ua/ua/analytics/elektronnyj-kabynet-y-nalog-na-vyvede/>

4. The Ministry of Finance of Ukraine (1999), Instrukcija pro zastosuvannja Planu rahunkiv buhgalters'kogo obliku aktyviv, kapitalu, zobov'jazan' i gospodars'kyh operacij pidpryjemstv i organizacij, available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>
5. Verkhovna Rada of Ukraine (2010), Podatkovyj kodeks Ukrai'ny, available at: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
6. The Ministry of Finance of Ukraine (1999), Polozhennja (standart) buhgalters'kogo obliku 10 «Debitors'ka zaborgovanist'», available at: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0725-99>
7. The Ministry of Finance of Ukraine (2000), Polozhennja (standart) buhgalters'kogo obliku 11 «Zobov'jazannja», available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00>
8. The Ministry of Finance of Ukraine (2004), Polozhennja (standart) buhgalters'kogo obliku 28 «Zmenshennja korysnosti aktyviv», available at: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0035-05>
9. The Ministry of Finance of Ukraine (2000), Polozhennja (standart) buhgalters'kogo obliku 7 «Osnovni zasoby», available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>
10. The Ministry of Finance of Ukraine (1999), Polozhennja (standart) buhgalters'kogo obliku 9 «Zapasy», available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>
11. Taptunova, I. (2016), Transformacija podatku na prybutok pidpryjemstv u podatok na vyvedenyj kapital (Policy Paper), available at: <http://kmp.ua/ua/projects/exit-capital-tax/>

СОКОЛОВСЬКА Вікторія Віталіївна – магістрантка групи ОАМ-25 Житомирського державного технологічного університету.

Наукові інтереси:

- проблеми організації та методики бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю операцій пов'язаних з нарахуванням та сплатою податку на прибуток.

Стаття надійшла до редакції 01.08.2016.