

**НОВОЕ В НАЛОГООБЛОЖЕНИИ ПРИБЫЛИ ПРЕДПРИЯТИЯ В  
НАЛОГОВОМ КОДЕКСЕ**

**NEW IN ENTERPRISES PROFIT TAXATION FOR TAX CODE**

*Крысюк Л. М*  
*Larisa Krysjuk*

---

*Оподаткування прибутку одне із самих гострих питань у законодавчій базі України. Приведено перелік витрат подвійного призначення, доходів і витрат, що не враховуються при визначенні оподатковуваного прибутку, розкрито методика нарахування амортизації. У той же час існують розбіжності між нормами податкового законодавства і нормами ведення бухгалтерського обліку щодо доходів, витрат і визначення облікового прибутку, що приводить до виникнення розбіжностей з даними бухгалтерського обліку.*

После вступления в силу Налогового кодекса не утихают дискуссии и обсуждения, как сторонников его принятия, так и противников. Налогообложение прибыли один из самых острых вопросов в законодательной базе Украины. Пожалуй, не один налог не претерпел столько изменений как налог на прибыль.

*Введение.* Законодатели неоднократно принимали попытки усовершенствовать его. Так за период 1991-1998 гг. взимание налога с прибыли (дохода) предприятий регулировалось нормами четырех законов. В 1991 г. в Украине действовал Закон СССР "О налогах с предприятий и организаций", в соответствии с которым объектом налогообложения была балансовая прибыль предприятия, рассчитываемая как сумма прибыли от реализации продукции (работ, услуг), иных материальных ценностей и доходов от внереализационных операций, уменьшенных на сумму расходов по этим операциям. Ставка налога на прибыль зависела от рентабельности. Устанавливался предельный уровень рентабельности, дифференцированный по отраслям. Максимальная ставка налога на прибыль в пределах установленного уровня рентабельности составляла 35%. При превышении предельного уровня рентабельности она повышалась до 80 и 90% (в зависимости от размера превышения). Кроме того, ставки налога на прибыль были дифференцированы в зависимости от сферы деятельности. Так, для предприятий общественного питания, торгово-закупочных, посреднических и зрелищных кооперативов она составляла 65%, предприятий по переработке сельскохозяйственной продукции - 25, по ее выращиванию - 15%.

С 1 января 1992 г. был введен в действие Закон Украины "О налогообложении доходов предприятий и организаций", в соответствии с которым объектом налогообложения вместо балансовой прибыли стал валовой доход предприятия, уменьшенный на сумму материальных затрат и обязательных платежей. Таким образом, в объект налогообложения попали расходы на оплату труда. Если предприятие не имело прибыли, но выплачивало заработную плату,

оно должно было уплачивать налог на доход. Таким образом, он взимался независимо от степени доходности предприятия. Это вело к "вымыванию" огромных сумм оборотных средств у предприятий, производивших трудоемкую продукцию (работы, услуги) и не отличавшихся высоким уровнем рентабельности. Ставка налога составляла 18%. Пониженные ставки в размере 15% устанавливались для совместных предприятий с долей иностранного инвестора в уставном фонде более 30% и в размере 9% для опытных заводов. Повышенные ставки устанавливались для посреднической деятельности (65 %) и доходов от казино, видеосалонов, игровых автоматов, проведения концертно-зрелищных мероприятий (70%). Это привело к ухудшению финансового состояния многих предприятий и увеличению теневого сектора экономики.

С 1 января 1995г. вступил в силу Закон Украины "О налогообложении прибыли предприятий". Объектом налогообложения опять стала балансовая прибыль предприятия, рассчитываемая как общая сумма прибыли от всех видов деятельности за отчетный период. Базовая ставка налога составляла 30%. Для предприятий агропромышленного комплекса устанавливалась ставка 15%, для посреднических операций - 45, для прибыли от проведения лотерей и игорного бизнеса - 60%. Производство сельскохозяйственной продукции не облагалось налогом на прибыль.

С 1 июля 1997 г. был введен в действие Закон Украины "О внесении изменений в Закон Украины "О налогообложении прибыли предприятий"", в котором содержатся изменения методических основ налогообложения прибыли, потребовавшие введения специального налогового учета.

Вместо показателей: "балансовая прибыль", "прибыль от реализации продукции (работ, услуг)", "выручка от реализации продукции (работ, услуг)", "себестоимость реализованной продукции", которые использовались ранее; были введены новые понятия: "валовой доход", "валовые расходы".

*Постановка задачи.* Целью данной статьи является анализ основных изменений в налогообложении прибыли предприятий после принятия Налогового кодекса и характеристика положительных и отрицательных сторон.

*Результаты.* Основные изменения в налогообложении прибыли, которые заслуживают внимания и требуют более подробного рассмотрения можно разделить на следующие группы:

- состав и порядок определения доходов;
- состав и порядок определения расходов;
- амортизационные отчисления;
- порядок учета отрицательного значения объекта налогообложения;
- ставка налогообложения прибыли;
- предоставление льгот при налогообложении прибыли.

Следует указать, что с принятием Кодекса произошло сближение норм налогового законодательства и бухгалтерского учета. Такие понятия, как валовые доходы и валовые расходы, присущие старому закону отсутствуют.

Налогооблагаемая прибыль определяется путем уменьшения суммы доходов отчетного периода на себестоимость реализованных товаров, выполненных работ, предоставленных услуг.

Далее более подробно остановимся на каждой из вышеизложенных групп.

Согласно Кодексу доходы, которые учитываются при исчислении объекта налогообложения, состоят из: дохода от операционной деятельности; прочих доходов. Наиболее существенные изменения доходов относятся к порядку признания доходов. Напомним, что ранее признание доходов осуществлялось по любому из событий происшедших ранее: отгрузка товаров, выполнение работ, оказание услуг или оплата. Сейчас доходы признаются по дате перехода покупателю права собственности на такой товар, либо по дате составления акта или другого документа, подтверждающего выполнение работ, услуг. При лизинге и страховой деятельности датой увеличения доходов считается дата, установленная согласно условиям заключенного договора независимо от порядка уплаты. Таким образом, признание доходов привязывается к «отгрузке», что может сблизить бухгалтерский и налоговый учет.

Согласно Налоговому Кодексу расходы - это сумма любых расходов налогоплательщика в денежной, материальной или нематериальной формах, осуществленных для проведения хозяйственной деятельности налогоплательщика, в результате которых происходит уменьшение экономических выгод в виде выбытия активов или увеличения обязательств, вследствие чего, происходит уменьшение собственного капитала (кроме изменений капитала за счет его изъятия или распределения собственником). Такое же определение приводится и в П(С)БУ 16 [2]. То есть мы имеем абсолютное согласование определения понятия «расходы». Расходы, которые учитываются при исчислении объекта налогообложения, состоят из расходов операционной деятельности и прочих расходов. Расходы, формирующие себестоимость признаются расходами того отчетного периода, когда признаны доходы. Прочие расходы признаются расходами того отчетного периода, в котором, были осуществлены. К недостаткам формирования расходов можно отнести то, что расходы, понесенные в связи с приобретением товаров, работ, услуг у предпринимателей – физических лиц не будут включаться в состав расходов, кроме сферы информатизации. Это, безусловно, приведет к нарушению нормальной конкуренции на рынке.

Одним из наиболее обговариваемых вопросов в изменении налогообложения прибыли является амортизация. Следует отметить, что амортизация, включается в состав расходов, что отсутствовало в предыдущем законе. Основные средства и другие необоротные активы классифицируются на 16 групп. Устанавливаются минимально допустимые сроки полезной эксплуатации. Безусловно, положительным моментом является тот факт, что амортизация основных средств и других необоротных активов начисляется теперь теми же методами, которые существуют в бухгалтерском учете. Но, эти методы можно было использовать и раньше. Только теперь учет амортизируемой стоимости ведется по каждому из объектов, входящему в состав отдельной группы, тогда как ранее во 2,3,4 группах амортизация начислялась в целом по группе, а не по объекту.

Начисление амортизации осуществляется в течение срока полезного использования (эксплуатации) объекта, устанавливаемого приказом по предприятию при признании данного объекта активом (при зачислении на баланс), но не менее срока определенного в Кодексе, и приостанавливается на период его

вывода из эксплуатации (для реконструкции, модернизации, достройки, дооборудования, консервации и других причин). Начисление амортизации в целях налогообложения осуществляется предприятием по методу, определенному приказом об учетной политике с целью составления финансовой отчетности, и может пересматриваться в случае изменения ожидаемого способа получения экономических выгод от его использования. Начисление амортизации по новому методу начинается с месяца, следующего за месяцем принятия решения об изменении метода амортизации.

Амортизация основных средств начисляется с применением следующих методов:

1) прямолинейного по которому годовая сумма амортизации определяется делением амортизируемой стоимости на срок полезного использования объекта основных средств;

2) уменьшения остаточной стоимости, по которому годовая сумма амортизации определяется как произведение остаточной стоимости объекта на начало отчетного года или первоначальной стоимости на дату начала начисления амортизации и годовой нормы амортизации. Годовая норма амортизации (в процентах) исчисляется как разница между единицей и корнем степени количества лет полезной эксплуатации объекта из результата от деления ликвидационной стоимости объекта на его первоначальную стоимость;

3) ускоренного уменьшения остаточной стоимости, по которому годовая сумма амортизации определяется как произведение остаточной стоимости объекта на начало отчетного года или первоначальной стоимости на дату начала начисления амортизации и годовой нормы амортизации, которая исчисляется в соответствии со сроком полезного использования объекта и удваивается. Метод ускоренного уменьшения остаточной стоимости применяется только при начислении амортизации к объектам основных средств, входящим в группы 4 (машины и оборудование) и 5 (транспортные средства);

4) кумулятивного, по которому годовая сумма амортизации определяется как произведение амортизируемой стоимости и кумулятивного коэффициента. Кумулятивный коэффициент рассчитывается делением количества лет, которые остаются до конца срока полезного использования объекта основных средств, на сумму числа лет его полезного использования;

5) производственного, по которому, месячная сумма амортизации определяется как произведение фактического месячного объема продукции (работ, услуг) и производственной ставки амортизации. Производственная ставка амортизации исчисляется делением амортизируемой стоимости на общий объем продукции (работ, услуг), который предприятие ожидает произвести (выполнить) с использованием объекта основных средств.

Амортизация объектов групп 9, 12, 14, 15, начисляется по прямолинейному и производственному методам. Амортизация малоценных необоротных материальных активов и библиотечных фондов может начисляться по решению налогоплательщика в первом месяце использования объекта в размере 50 процентов его стоимости, которая амортизируется. Остальные 50 процентов стоимости, которая амортизируется, в месяце их списания с баланса. Либо в первом

месяце использования объекта в размере 100 процентов его стоимости [1]. На основные средства групп 1 и 13 амортизация не начисляется. Суммы амортизационных отчислений не подлежат изъятию в бюджет, а также не могут служить базой для начисления любых налогов и сборов. Напомним, что одно время начислялся налог от суммы амортизации.

Сразу же отметим, что и методы оценки запасов при их выбытии такие же, как в бухгалтерском учете.

Одним из наиболее острых вопросов для налогоплательщиков в период действия предыдущего Закона был вопрос признания убытков и особенно сдача отчета с убытком. Теперь, если результатом расчета объекта налогообложения за год стало отрицательное значение (убыток), то оно подлежит включению в расходы следующего отчетного периода до полного погашения. Не может служить убыток и основанием для не принятия налоговой декларации или проведением внеплановой проверки. Внеплановая проверка может быть проведена только, если декларация с убытком подаётся четыре раза подряд. Безусловно, это обрадует налогоплательщиков и особенно частный бизнес. Но, как, это повлияет на поступление налоговых платежей. На наш взгляд более приемлемым был бы подход, когда на сумму полученного убытка должен быть увеличен уставной капитал.

Однозначно нельзя ответить и о ставке налога на прибыль. Общая ставка налога на прибыль составляет 16%. С 1 апреля 2011 года по 31 декабря 2011 года - 23%; с 1 января 2012 года по 31 декабря 2012 года - 21%; с 1 января 2013 года по 31 декабря 2013 года - 19% и с 1 января 2014 года - 16%.

Кроме этого Кодексом предусмотрено достаточно льгот. Остановимся на некоторых из них. На период с 1 апреля 2011 года до 1 января 2016 года применяется нулевая ставка: для налогоплательщиков, у которых размер доходов каждого отчетного налогового периода нарастающим итогом с начала года не превышает трех миллионов гривен, если за каждый месяц отчетного периода заработная плата работников составляла не менее двух минимальных заработных плат. Они должны быть образованы после 1 апреля 2011 года. Либо, действующие предприятия, у которых в течение трех последовательных предыдущих лет ежегодный объем доходов задекларирован в сумме, не превышающей трех миллионов гривен, и у которых среднесуточная численность работников в течение данного периода не превышала 20 человек. Или те, которые были зарегистрированы плательщиками единого налога до вступления в силу настоящего Кодекса.

До 2020 года освобождается от налогообложения прибыль производителей биотоплива, одновременного производства электрической и тепловой энергии, добыче и использованию газа метана, угольных месторождений, производство техники и оборудования потребляемого биологические виды топлива. Надо отметить, что эти льготы наиболее часто встречаются в законодательствах разных стран.

Начиная, с 2011 года на десять лет освобождена прибыль по предоставлению гостиничных услуг для гостиниц категории три звезды и выше; прибыль некоторых предприятий легкой промышленности; судостроительной и

самолетостроительной промышленности; машиностроения агропромышленного комплекса. До 2016 года освобождена прибыль производителей отечественных кинематографических и мультипликационных фильмов; до 2015 года – прибыль издательств и предприятий полиграфии. Это не весь список льгот. Такое количество льгот позволяет налоговой системе выполнять в большей степени регулирующую функцию, в то время, как налоговое бремя принято снижать за счет общего снижения налог ставок, а не специальных льгот. Безусловно, такое количество льгот создает неравные условия для конкуренции. Прослеживается и лоббирование интересов крупного бизнеса (отсутствие льготы для гостиниц ниже трех звезд). Неясно также и с самолетостроением и судостроением. Если акцент делается на восстановление собственного судостроения, то непонятно почему не освобождается от налогообложения и прибыль предприятий научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, как это сделано в самолетостроении.

Отдельного внимания заслуживает и вопрос налогообложения нерезидентов. Остановимся на некоторых из них: фрахтование, страхование, реклама. Так, сумма фрахта, уплачиваемая резидентом нерезиденту по договорам фрахта, облагается налогом по ставке 6 процентов у источника выплаты таких доходов за счет этих доходов. При этом: базой для налогообложения является базовая ставка такого фрахта, а лицом, уполномоченным взыскивать данный налог и вносить его в бюджет, является резидент, выплачивающий такие доходы, независимо от того, является или нет, он плательщиком данного налога, а также является или нет, он субъектом упрощенного налогообложения. Безусловно, это приведет к увеличению суммы фрахта. При осуществлении страховых платежей и страховых выплат в рамках договоров страхования или перестрахования рисков, в том числе страхования жизни в пользу нерезидентов, обязаны облагаться налогом перечисляемые суммы по ставкам 0%; 4%; 12%. Так «Зеленая карта» — по ставке 0 процентов. В рамках договоров страхования рисков за пределами Украины, по которым страховые выплаты осуществляются в пользу нерезидентов — по ставке 4 процента суммы, которая перечисляется, за собственный счет страховщика в момент осуществления перечисления такой суммы. В остальных случаях — по ставке 12 процентов суммы таких выплат за собственный счет в момент осуществления перечисления таких выплат.

Резиденты, осуществляющие выплаты нерезидентам за производство, распространение рекламы о таком резиденте, во время такой выплаты уплачивают налог по ставке 20 процентов суммы таких выплат за собственный счет.

*Выводы.* В Кодексе приведены четкое определение объекта обложения налога на прибыль, состав и порядок определения доходов и расходов с целью налогообложения.

Приведен перечень расходов двойного назначения, доходов и расходов, которые не учитываются при определении налогооблагаемой прибыли, раскрыта методика начисления амортизации на необоротные материальные и нематериальные активы. Это является положительным.

В то же время существуют расхождения между нормами налогового законодательства и нормами ведения бухгалтерского учета относительно доходов,

расходов и определения учетной прибыли, что приводит к возникновению расхождений с данными бухгалтерского учета. Устранение таких расхождений положительно повлияет на формирование информации о деятельности предприятия.

#### *Литература*

1. Податковий кодекс України / Уклад. В. Кузнецов – Х: Фактор, 2011. – 496 с.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: Затв. наказом Мініфіну від 31.12.99р. № 318.
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи»: Затв. наказом Мініфіну від 18.10.99р. № 242.
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід»: Затв. наказом Мініфіну від 29.11.99р. № 290.

#### *Abstract*

After coming into effect Tax code do not subside to debates and discussion, both supporter of its acceptance, and enemy. The Taxation arrived one of the the most sharp questions in legislative base of the Ukraine. Probably, not one tax has not suffered so much changes as tax on profit.

Introduction. The lawmakers repeatedly took the attempts to improve it. For period 1991-1998 years charging the tax profit of enterprise was adjusted rate four laws. In 1991 in Ukraine acted the Law USSR "About tax with enterprise and organization.

The law of the Ukraine was given with 1 January 1992 "The taxation of profit enterprise and organization", in accordance with which object of the taxation gross income enterprises became instead of balance profit, reduced on amount of the material expenses and obligatory payments. Thereby, in object of the taxation have got the costs on payment of the labour. If enterprise had a no profit, but paid the salary, it was to pay the tax on income. Thereby, he was levied regardless of degree income of enterprises. This was to take away enormous amounts of the circulating assets beside enterprise, produced labour-consuming product (work, facilities) and not differed high level to profitability. The rate of the tax formed 18%. The lowered rates in amount 15% were fixed for joint-ventures with share of the foreign investor in fund more than 30% and in amount 9% for new factories. The raised rates were fixed for intermediary activity (65 %) and income from casino, playing automaton, undertaking concert-entertainment action (70%). This has brought about deterioration of the financial condition many enterprise and increase the dark sector of the economy. In 1 January 1995 has took effect law of the Ukraine "About taxation income of enterprise". The law of the Ukraine was given effect in 1 July 1997 "About changes to law of the Ukraine "About taxation income of enterprise"", in which contains change methodical foundations of taxations of the profit, required entering the special tax account.

Statement of the problem. The purpose given article is an analysis of the main changes to taxation profit of enterprise after taking the Tax code and feature positive and negative sides.

The results. The main changes to taxation of the profit, which claim attention and require more detailed consideration possible to divide into the following groups:

- composition and order of the determination income;

- composition and order of the determination of the expenses;
- depreciation charge;
- order of the account of negative importance of the object of the taxation;
- rate of the taxation of the profit;
- granting the privileges at taxation of the profit.

Follows to indicate that with taking the Code has occurred the rapprochement of the rates tax legislation and accounting. Such notions, as gross incomes and gross expenses, inherent old law are absent.

The profit is defined by reduction of the amount income of the period on prime cost marketed goods, work, given services.

According to Code incomes, which are taken into account at calculus of the object of the taxation, consist of: income from operating activity; the other income. The most essential change income pertain to order of the identification of income. We shall remind that earlier confession income was realized on any one of event happened earlier: shipment goods, work execution, rendering the services or payment. Presently, the incomes were determination on date of the transition buyer ownership on such goods, or on date of the act or the other document, confirming work execution, services. At leasing and insurance activity by date of the increase income is considered date, installed according to term of the concluded agreement regardless of order of the payment. Thereby, determinate income becomes attached to "shipment" that can approach accounting and tax account.

According to Tax Code expenses - an amount of any expenses of the taxpayer in money, material or no-material forms realizable for undertaking of economic activity of the taxpayer. The expenses, which are taken into account at calculus of the object of the taxation, consist of expenses of operating activity and other expenses. The expenses, forming prime cost are identified as expenses of period, when recognized incomes. Other expenses are identified as expenses of period, in which, were realized. To defect of the shaping the expenses possible to refer that expenses, incurred in connection with acquisition (goods, work, services beside businessmen - a physical persons) will not be included in composition of the expenses, except spheres of the informatizations. This, certainly, will bring about breach of the normal competition on the market.

One of the questions in change the taxation of the profit is an amortization. Follows to note that amortization, is included in composition of the expenses that was absent in previous law. The main means and other assets are classified on 16 groups. Are fixed the minimum possible periods to useful usage. Certainly, positive moment is that fact that amortization of the main means and the other assets is added now same methods, which exist in accounting. But, these methods possible was use and earlier. Only now account of the depreciable cost to lead on each of object, being included in separate group then earlier in 2,3,4 groups amortization was added on group as a whole, rather then on object.

Immediately we shall note, as methods of the estimation spare under their выбытии such, as in accounting. One of the the most sharp questions for taxpayer at period of the action of the previous law was **identification** of the losses and particularly delivery of the report with loss. Now if result of the calculation of the object of the taxation became negative importance (the loss) per year, that it subjects to cut-in in expenses following period before full redemption. The loss can not serve and reason for not acceptance to tax declaration or undertaking check. Check can be organized only if declaration with loss is given four times contract. Certainly, this thing is good for taxpayer and private business. But, this will influence upon arrival of the tax payments.



On our glance more acceptable was approach, when on amount of the got loss must be increased authorized capital.

Uniquely it is impossible answer about rate of the tax on profit. The Total rate of the tax on profit forms 16%. From 1 April 2011 to December 31 2011 - 23%; from 1 January 2012 to December 31 2012 21%; from 1 January 2013 to December 31 2013 - 19% and from 1 January 2014 - 16%.

The Code is provided it is enough privileges. We stop on some of them.

For a period from 1 April 2011 to 1 January 2016 is used zero rate:

for taxpayer, beside which amount incom each of tax period growing total with begin year does not exceed three million grn. if for each month of period salary workman formed not less two minimum salaries. They must be formed after 1 April 2011. The taxpayer, which were registered payer of the united tax before coming into effect code.

Since 2011 for ten years is rescued profit of the hotel services for hotels of the categories three stars and above; profit some enterprise to light industry; the shipbuilder and aerobuilder industry; machine building of agricultural complex. Profit of the producers of cinematographic and animated cartoons is rescued before 2016; before 2015 - profit publishers. This not whole list of the priveleges. Such amount of the privileges allows the tax system to execute in greater degree adjusting function, in that time, as tax burden is accepted reduce to account of the total reduction tax rates, rather then special privileges. Certainly, such amount of the priveleges creates the unequal conditions for competition. It is lobby of interest of the large business (the absence of the privilege for hotels below three stars). Dimly as well as with aerobuilder industry and shipbuilding. If accent is done on recovering the own shipbuilding, that incomprehensibly why is not freed from taxation and profit enterprise research and research and development work, as this is made in aerobuilder industry. The attention deserves of the taxation no- resident. We stop on some of them: chartering, insurance, advertisement. So, amount of the freight, paid by resident no- resident on agreements of the freight, is taxed by tax on rate 6 percents beside the source of the payment such incom to account these incom. Herewith: the basis for taxation is a base rate of such freight, but person, accredited to enforce the givenned tax and contribute it in budget, is a resident, paying such incoms, regardless of that, is or no, he payer given tax, as well as is or no, he subject of the simplified taxation. Certainly, this will bring the amount of the freight to increase.

At realization of the insurance payments and insurance payments within the framework of insurance contract or risk, including life insurances in favour of no-resident, are obliged be taxed by tax transferred amounts on rate 0%; 4%;, 12%.

The findings. Clear determination of the object of the imposition of the tax are brought in code on profit, composition and order of the determination incom and expenses for the reason taxations.

The list of the expenses double-purpose is offered, incom and expenses, which are not taken into account at determination of profit, is revealed methods of the adding to amortizations on material and no-material assets. This is positive.

The divergences exist between rate tax legislation and rate of accounting comparatively incom, expenses and determinations of the account profit that brings about arising the divergences with accounting data. Removal of such divergences will positively influence upon shaping of information about activity of the enterprise.