

ЛІТЕРАТУРА

1. Про внесення змін до Закону України «Про систему оподаткування»: Закон України від 18 лют. 1997 р. №77 // Відом. Верхов. Ради України. — 1997. — №16. — С.255—262.
2. Про внесення змін до Закону України «Про підприємництво»: Закон України від 23 груд. 1997 р. №762 // Відом. Верхов. Ради України. — 1998. — №17. — С.266—274.
3. Про внесення змін до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств»: Закон України від 18 листоп. 1997 р. №639 // Відом. Верхов. Ради України. — 1998. — №10. — С.154—171.
4. Про прибутковий податок із громадян: Декрет Кабінету Міністрів України від 26 груд. 1992 р. №13-92 (зі змінами та доповненнями) // Галицькі контракти. — 1998. — №11. — С.142—151.
5. Про прибутковий податок з громадян: Інструкція ГДПАУ №12 від 21 квіт. 1993 р. (зі змінами та доповненнями) // Все про бухгалтерський облік. — 1998. — 15 жовт. — №95. — 31с.
6. *Кейнс Дж.* Общая теория занятости, процента и денег. — М.: Прогресс, 1978. — 494 с.

С. А. ЦИГАНОВ, канд. екон. наук,
М. М. СПОДИНА, ст. викладач

СИСТЕМА ОПОДАТКУВАННЯ ПРИБУТКУ ПІДПРИЄМСТВ В УМОВАХ РИНКОВОЇ ТРАНСФОРМАЦІЇ ЕКОНОМІКИ

На сучасному етапі становлення ринкових відносин в Україні система оподаткування підприємств має спиратися на аналіз інтересів виробника і споживача, держави і суспільства. Державне регулювання економіки шляхом використання податкових важелів слід спрямувати на забезпечення і підтримку збалансованого економічного зростання, ефективне використання ресурсів, стимулювання інвестиційної та підприємницької активності. Податковий механізм використовується для економічного впливу держави на суспільне виробництво, його динаміку і структуру, забезпечення науково-технічного прогресу.

Податкова система України базується на зіставленні прямих і непрямих податків. До системи прибуткового оподаткування юридичних осіб належить податок на прибуток підприємств. Цей податок виконує економічну функцію, тобто дає змогу державі

безпосередньо впливати на процес розвитку суспільного відтворення, стимулюючи або стримуючи розвиток тих чи інших сфер народного господарства, розширюючи або зменшуючи платоспроможність населення. Також податок на прибуток виконує фіскальну функцію, бо бере участь у формуванні бюджетного фонду країни. Тобто податок на прибуток має забезпечити надходження коштів до державного і місцевих бюджетів країни, зниження рівня інфляції, зменшення державного боргу.

Як регулятор економічних процесів податок на прибуток впливає на:

- вибір тієї чи іншої форми організації бізнесу (акціонерне товариство, товариство з обмеженою відповідальністю і т.д.);
- напрями розподілу прибутку (нагромадження або споживання);
- вибір методів фінансування інвестицій (самофінансування, залучені та запозичені кошти);
- розподіл трудових і матеріальних ресурсів між окремими сферами господарської діяльності;
- розподіл та перерозподіл валового внутрішнього продукту;
- темпи економічного зростання на макрорівні.

Слід зазначити, що систему податків треба відбудовувати так, щоб сприяти виробничій діяльності, посиленню стимулів, які б забезпечували розвиток пріоритетних галузей народного господарства і виробництва. Провідна роль при цьому належить саме податку на прибуток, що й обґрунтовує актуальність даного питання, і це пов'язано з тим, що найбільш оптимальною й ефективною в умовах України була б така податкова система, яка б відповідала соціально орієнтованій моделі економіки.

Досвід України у створенні системи оподаткування прибутку свідчить про відсутність чіткої державної концепції податкової політики. Протягом 1991—1997 рр. неодноразово змінювався об'єкт оподаткування. У цей період об'єктами оподаткування послідовно були: 1991 р. — прибуток; 1992 р. — валовий дохід; 1993 р. (перший квартал) — прибуток; 1993 р. (з другого кварталу) — 1994 р. — валовий дохід; 1995—1997 рр. (до 1 липня) — прибуток; з 1 липня 1997 р. — прибуток (дохід) [4]. Така непослідовність у визначенні об'єкта оподаткування, часті суттєві зміни методики його розрахунку створили значні труднощі для платників податків і справили негативний вплив на розвиток інвестиційної діяльності взагалі.

Слід зазначити, що період оподаткування прибутку підприємств 1995—1997 рр. (перше півріччя) був найтривалішим і свід-

чив про певну стабілізацію суб'єктів господарювання. Механізм оподаткування прибутку в цей період формувався відповідно до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств», що був прийнятий 28 грудня 1994 р. Протягом цього періоду в системі оподаткування прибутку були внесені лише несуттєві зміни, що не порушували його механізму в цілому.

На жаль, протягом останніх п'яти років парламент України не дотримувався законів, які приймалися ним раніше. Зокрема, Законами України «Про бюджетну систему», «Про Державний бюджет» визначено, що в разі прийняття законів, які призводять до зменшення доходів бюджету, або збільшують витрати, необхідно одночасно приймати рішення про джерела покриття таких витрат [2]. Особливо негативну роль відіграють закони, які приймаються після затвердження Державного бюджету України і набувають чинності в поточному бюджетному році. У таких випадках Державна податкова адміністрація України змушена вживати нетрадиційні методи в межах чинного законодавства для забезпечення додаткових джерел поповнення бюджету.

Необхідно зазначити, що понад три роки минуло з дня набуття чинності Законом України «Про оподаткування прибутку підприємств». За цей час Верховною Радою України було прийнято близько 45 законів «Про внесення змін та доповнень до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств», спрямованих переважно на розширення пільг для окремих галузей, територій та конкретних платників податку на прибуток [8].

В умовах постійних змін до цього Закону (у другому півріччі 1997 р. — 4 закони, у 1998 р. — 6 законів, у 1999 р. — 15 законів, станом на кінець 2000 р. — 16 законів) ДПА України в стислі терміни необхідно було розробляти нормативні акти або вносити зміни до діючих, а також вишукувати додаткові джерела покриття витрат бюджету внаслідок цих змін [10].

Аналізуючи Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» в редакції від 22.05.1997 р. (із змінами та доповненнями) відносно попередніх законів, можна зробити висновки щодо його особливостей.

По-перше, це зміна ідеології в оподаткуванні прибутку підприємств та методології обліку, перехід від бухгалтерського обліку до податкового обліку шляхом обчислення податку, виходячи з валових доходів і валових витрат.

По-друге, норми Закону та порядок обчислення податку приведено у відповідність до європейських та світових стандартів.

По-третє, моментом визначення валових доходів та валових витрат тепер є подія, що сталася першою: надходження коштів на розрахункові рахунки або відвантажена продукція, надані послуги, виконані роботи.

З прийняттям Закону України «Про внесення змін до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» з другого півріччя 1997 р. відбулися істотні зміни в оподаткуванні на підтримку виробника, активізацію інвестиційної діяльності підприємства [11].

Крім того, податок на прибуток має певні недоліки:

- складна система обчислення оподаткованого прибутку і можливість ухилення від сплати податку при недосконалій системі бухгалтерського та податкового обліку;
- податок на прибуток може бути ефективним фіскальним інструментом лише за умови досягнення в державі певної стадії економічного розвитку.

Відомо, що податок на прибуток юридичних осіб, виконуючи свою економічну роль, впливає на кінцевий результат діяльності підприємства — прибуток, за рахунок якого створюється фінансова база підприємств, як для самофінансування поточної діяльності, так і для здійснення розширеного відтворення.

Отже, основним об'єктом фінансово-економічного аналізу серед тих, які визначають результативність фінансово-господарської діяльності підприємств, є прибуток. У даному випадку йдеться про прибуток у класичному розумінні, який являє собою, головним чином, різницю між виручкою підприємства від реалізації товарів, робіт, послуг і витратами на виробництво, тобто їх собівартістю. Між тим законодавство України, яке регулює господарську діяльність суб'єктів підприємництва і порядок організації бухгалтерського обліку та звітності, з одного боку, і систему оподаткування прибутку підприємств, з іншого, під терміном «прибуток» визначає два різні економічні явища, а саме: прибуток як результат фінансово-господарської діяльності підприємств і прибуток як об'єкт оподаткування.

У законодавстві України, яке регулює оподаткування прибутку підприємств, прибутком вважається сума валових доходів, скоригована на суму виключень з валового доходу, зменшена на суму валових витрат підприємства і на суму амортизаційних відрахувань [1]. Склад валових доходів і валових витрат свідчить про те, що прибуток як об'єкт оподаткування являє собою досить умовну величину, яка характеризує співвідношення між доходами і витратами підприємства за певний законодавчо встановлений період оподаткування.

Безпосередньо вона не залежить від собівартості продукції, від різниці між виручкою від реалізації продукції і витратами на виробництво цієї продукції. Також слід відзначити, що прибуток як об'єкт оподаткування визначається за даними спеціального податкового обліку, який не збігається з бухгалтерським обліком прибутку.

Важливою особливістю показника прибутку як об'єкта оподаткування є те, що з одного боку, кожне підприємство водночас і захищене в його збільшенні, бо саме валові доходи підприємств є єдиним джерелом їх реальних прибутків, і об'єктивно, з огляду на необхідність досягнення мінімуму сплати податку до бюджету, прагне у кожний звітний період до його мінімізації. Саме ця особливість даного показника викликає інтерес до нього як об'єкта аналізу, а як якісний показник фінансово-господарської діяльності підприємств він не може конкурувати з показником прибутку в прийнятному, класичному розумінні цього слова. Останній є реальним показником того, наскільки ефективно працює підприємство, визначає реальні, дійсні можливості підприємства фінансувати науково-технічний прогрес та соціальний розвиток, більше того, тільки реальний прибуток є джерелом спроможності підприємства сплатити до бюджету податок на прибуток (хоч розмір податку обчислюється без урахування його реальної величини) [7].

Отже, в умовах нової системи оподаткування прибутку підприємств з'являються нові об'єкти дослідження — валовий дохід, валові витрати. Від їхньої величини залежить розмір об'єкта оподаткування, а саме — частина реального прибутку, яка у вигляді податку на прибуток вилучається до бюджету.

З метою підкреслення фіскальної функції податку на прибуток, слід ще раз наголосити на тому, що другим за обсягом податкових надходжень до бюджету є податок на прибуток підприємств. Протягом трьох останніх років систематично забезпечувалось не лише виконання прогностичних показників надходжень до бюджету податку на прибуток, а також щорічний приріст до відповідних періодів минулих років (табл. 1).

Таблиця 1

ДИНАМІКА НАДХОДЖЕННЯ ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК за період з 1996 р. до 2000 р.

Рік	Нараховано	Фактично сплачено	У % до нарахованих	Фактично сплачено всього до ДПА	Частка податку на прибуток у надходженнях до ДПА

1996	5369251	5576186	104%	21446342	26%
1997	5330036	5785265	109%	24146049	24%
1998	6570731	5927233	90%	23567724	25,1%
1999	7189029	6343618	88%	26658119	23,8%
2000 (очіку- вані)	10042147	7570482	75%	31061214	24,4%

Дані таблиці свідчать, що в 1997 р. до бюджету надійшло 5,8 млрд грн., у 1998 р. — 5,9 млрд грн., у 1999 р. — 6,3 млрд грн., за 2000 р. надходження очікувалися в сумі 7,5 млрд грн., прогноз на 2001 р. — 8,5 млрд грн.

Незважаючи на абсолютний приріст надходжень до бюджету з податку на прибуток, його частка в загальних податкових надходженнях зменшується. Так, у 1996 р. частка податку на прибуток у податкових надходженнях становила 26%, у 1997 р. — 24%, у 1998 р. — 25,1%, у 1999 р. — 23,8%, за 2000 р. — близько 24,5%, прогноз на 2001 р. — 21,8% [10].

Зниження частки податку на прибуток у загальних податкових надходженнях пояснюється в першу чергу тим, що законодавчою та виконавчою владою України приймаються рішення, відповідно до яких основні функції держави перекладаються на платників податку, або навпаки — платникам податку на прибуток дозволяється фінансувати витрати щодо утримання соціальної інфраструктури та соціальних потреб працівників підприємств за рахунок податку на прибуток. Це призводить до звуження бази оподаткування, порушення одного з основних принципів Закону України «Про систему оподаткування», а саме: рівності та недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації, забезпечення однакового підходу до суб'єктів господарювання, стабільності, незмінності податків і зборів, їх ставок, а також податкових пільг протягом бюджетного року [1].

За цей час сума пільг з податку на прибуток становила майже 13 млрд грн., у тому числі в 1997 р. — 1,8 млрд грн., у 1998 р. — 2,9 млрд грн., у 1999 р. — 3,6 млрд грн., у 2000 р. — 4,8 млрд грн., прогноз на 2001 р. — 6,4 млрд грн. [6].

Результати комплексних перевірок показують, що платники податку на прибуток систематично порушують законодавство. Так, за 1997—2000 рр. за актами перевірок донараховано податку на прибуток 5938,5 млн грн. (1997 р. — 694,6 млн грн., 1998 р. —

1738,6 млн грн., 1999 р. — 2436,6 млн грн., перше півріччя 2000 р. — 1068,7 млн грн.) [10].

Недоїмка до бюджету з податку на прибуток станом на 01.12.2000 р. збільшилась порівняно з 01.01.1998 р. на 2998,7 млн грн. за наявності законодавчих важелів, передбачених Указом Президента України від 04.03.1998 р. №167 «Про заходи щодо підвищення відповідальності за розрахунки з бюджетами та державними цільовими фондами» [5].

ДПА України вважає, що повністю вичерпано можливості надходжень у 2001 р. таких платежів, як прибутковий податок з громадян, податок на прибуток підприємств, плата за землю. Невиправдано проектувати бюджет на основі платежів, не забезпечених базою оподаткування, а тим більше передбачати доходи за рахунок погашення недоїмки за відсутності достатнього підґрунтя для поліпшення платіжної дисципліни.

Ураховуючи, що в попередні роки основним негативним чинником в оподаткуванні були не так вади у справлянні податків, як нестабільність податкового законодавства, слід, нарешті, реалізувати ідею мораторію на внесення змін у систему оподаткування. Водночас це потребує глибокого аналізу, ретельного відпрацювання і обґрунтування розробленого проекту Податкового кодексу.

Проект Податкового кодексу являє собою досить комплексний документ, де визначено склад податкової системи і розроблено механізм обчислення і сплати всіх податків та обов'язкових платежів. Стосовно податку на прибуток указаний документ передбачає деякі зміни:

- ◆ ставка податку буде встановлена на рівні 20% від оподаткованого прибутку;

- ◆ з метою створення передумов для розвитку інвестиційної та інноваційної діяльності платник податку матиме право зменшити базу оподаткування на суму коштів, які спрямовуються ним на реінвестування.

Однак при ознайомленні з проектом Податкового кодексу привертає до себе увагу те, що проблема вдосконалення оподаткування прибутку підприємств у документі не знаходить достатнього вирішення. Основним і таким, що заслуговує на особливу увагу недоліком є те, що суму прибутку підприємств, яка є об'єктом оподаткування, згідно з проектом Кодексу пропонується визначати шляхом зменшення скоригованого валового доходу на суму валових витрат і амортизаційних відрахувань. При цьому ігнорується поняття собівартості продукції та необхідності калькулювання продукції як за планом, так і фактично.

Зрозуміло, що вдосконалення законодавства з оподаткування прибутку підприємств має бути спрямованим не лише на окремі, фрагментарні питання, а на весь спектр системи оподаткування. До того ж, це удосконалення має привести до кардинальних змін визначення об'єктів оподаткування, порядку визначення податкових ставок, умов надання та використання податкових пільг, порядку визначення прибутку й нарахування на нього податку.

Потребує кардинального перегляду і чинна система контролю за нарахуванням і сплатою податку на прибуток підприємства. Безумовно, при цьому слід удосконалювати правила податкового обліку й процедури адміністрування податку на прибуток з метою забезпечення добровільної та своєчасної його сплати.

Отже, узагальнюючи викладене вище, висловимо пропозиції щодо вдосконалення оподаткування прибутку підприємств:

1. Необхідно встановити такі об'єкти оподаткування:

— прибуток від реалізації продукції (робіт, послуг) власного основного, допоміжних і обслуговуючих виробництв;

— прибуток від реалізації зайвих основних фондів, товарно-матеріальних цінностей, товарів;

— доходи від операцій з цінними паперами, валютними цінностями, борговими зобов'язаннями та всіх інших, перелічених у рядках 2—9 «Декларації про прибуток підприємств».

Установлення об'єктом оподаткування прибутку від реалізації продукції (робіт, послуг) власного виробництва сприятиме насамперед унеможливленню випуску неврахованої продукції, тобто прихованого доходу, що підлягає оподаткуванню, а отже, сприятиме зростанню надходжень до бюджету.

Запровадження рекомендованого об'єкта оподаткування прибутку від основної діяльності підприємства потребуватиме повернення обліку та контролю за формуванням собівартості продукції, а також калькулювання як цієї, так і окремих видів продукції (робіт, послуг) за плановою і фактичною собівартістю. Введення такого обліку і контролю взагалі, і для податкової практики зокрема, не спричиняє жодних труднощів, оскільки з цього питання напрацьовано достатню кількість нормативних документів.

Визначення об'єктом оподаткування прибутку від реалізації зайвих основних фондів і товарно-матеріальних цінностей та вищезазначених доходів зумовлене лише особливим підходом до встановлення ставки оподаткування цих об'єктів. Щодо методики визначення цих об'єктів пропонується дотримуватися відомого встановленого порядку, який діяв до 1 липня 1997 р.

2.Щодо ставок оподаткування прибутку підприємств доцільно встановити:

— з прибутку від реалізації продукції (робіт, послуг) основної, допоміжної і обслуговуючої виробничої діяльності — диференційовані ставки залежно від рівня прибутковості підприємства;

— з прибутку від реалізації зайвих основних фондів, товарно-матеріальних цінностей і всіх видів доходів — єдину ставку.

Ці ставки оподаткування підприємств не можуть бути довгостроковими. Вони залежно від різних обставин можуть або зростати, або зменшуватись, але протягом податкового року мають бути незмінними. Податкова ставка може змінюватись від 0 до 45 відсотків.

3.Доцільно пільги з оподаткування надавати лише за прибутком з основної діяльності шляхом зменшення податкової ставки. Надання пільг за численними ознаками, які визначено в п.1 ст.1007 проекту Кодексу, може призвести до неправильного їх застосування і спричинити труднощі в їх нарахуванні.

Порядок обчислення оподатковуваного прибутку в системному вигляді у проекті Кодексу, по суті, відсутній. Він розпорошений по всіх статтях проекту, а це викликає немало запитань і труднощів. Було б доцільним визначення прибутку, що є об'єктом оподаткування, викласти в одній статті закону.

Отже, якісне рішення проблем фінансового забезпечення держави неможливе лише на рівні впровадження нових чи вдосконалення чинних правових актів з питань оподаткування. Докорінно поліпшити фінансові відносини можливо шляхом проведення істотних макроекономічних перетворень. Тобто зміни в податковому законодавстві мають підкріплюватись економічним розвитком держави. Такі зміни на рівні податкової системи України, як, наприклад, запропоновані шляхи вдосконалення податку на прибуток, можуть не лише задовольнити підприємства, а й сприяти економічному розвитку України. Зрозуміло, що механізм впливу податкової системи на підприємство є тривалим, тому роблячи в даній сфері зміни, треба пам'ятати, що позитивні результати ми отримаємо не відразу, а в перспективі.

ЛІТЕРАТУРА

1. Про систему оподаткування: Закон України від 18 лют. 1997 р. №77/97-ВР // Діло. — 1997. — №22.

2. Про державний бюджет України на 2001 рік: Закон України від 7 груд. 2000 р. №2120-III // Урядовий кур'єр. — 2000. — 28 груд. — №243.
3. Про оподаткування прибутку підприємств: Закон України від 22 трав. 1997 р. №283/97-ВР з урахуванням змін і доповнень станом на грудень 2000 р. // Відомості Верховної Ради. — 2001. — №5.
4. *Базидя М.* Податок на прибуток: проблеми законодавства // Вісник податкової служби України. — 1999. — № 17. — С.8—13.
5. *Голуб Н.* Бюджет 2001 року: проблеми та перспективи // Вісник податкової служби України. — 2000. — №48. — С.15—16.
6. *Данілов О., Жеребник А.* Податкові надходження до бюджету: стан та шляхи вдосконалення // Вісник податкової служби України. — 2000. — №46. — С.4.
7. *Коробов Н.Я.* Фінансово-економічний аналіз діяльності підприємств: Навч. посіб. — К.: Знання: КОО, 2000. — 378 с.
8. *Савченко Т., Ярош Л.* Податок на прибуток у системі оподаткування України // Вісник податкової служби України. — 2000. — №17/18. — С.11.
9. *Сильницький Ю.* Що необхідно знати платнику податків у зв'язку з набранням чинності Законом України «Про бюджет України на 2001 рік» // Вісник податкової служби України. — 2001. — №5. — С.9.
10. *Фурман А.* Загальна характеристика наслідків впровадження Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» та основні напрямки удосконалення адміністрування податку на прибуток // Вісник податкової служби України. — 2001. — №1/2. — С.38.
11. *Шитря О.* Удосконалення податкового законодавства забезпечить надходження коштів до Держбюджету України // Вісник податкової служби України. — 2000. — №7. — С.7.

Л. П. ГЛАДЧЕНКО, здобувач

ДО ПИТАННЯ ПРО СУТНІСТЬ КВАЗІБЮДЖЕТНИХ ОПЕРАЦІЙ

У країнах, де відсутнє (або перебуває в стадії розроблення і встановлення) чітке розмежування функцій і повноважень між органами й інститутами державного сектора, виникає особливий вид операцій, які не проводяться через бюджет, але за своєю суттю мають характер податків або ж субсидій. Вони дістали назву квазібюджетних. Як правило, їх здійснюють державні фінансові інститути, хоча їх також можуть проводити і нефінансові інститути. Країни, які мають розвинену економіку, практично не стикаються з квазібюджетною діяльністю. Але вона є досить поши-