

— основним джерелом фінансування капітальних вкладень є власні кошти підприємств та організацій (56,7—68,6 % протягом 2000—2008 рр.);

— у період з 2000 по 2008 рр. прослідковується зростання частки кредитів банків та інших позик у структурі джерел фінансування капітальних вкладень; так у 2000 р. їх частка становила 1,7 %, тоді як у 2008 р. — 17,3 %;

— у структурі капітальних вкладень за видами економічної діяльності найбільшу частку займають капітальні вкладення у промисловість — 32,9 %, друге місце — в операції з нерухомим майном — 21 %, на третьому — транспорт та зв'язок — 14 %;

— останнім часом спостерігається значна концентрація капітальних вкладень у м. Києві, так у 2008 р. їх частка в структурі за регіональною ознакою становила 20 %, тоді як у 1996 р. — 8 %. У фактичних цінах обсяг капітальних вкладень у м. Київ у 2008 р. зріс у 44,4 разу порівняно з 1996 р.

Література

1. Інструкція щодо складання форм державних статистичних спостережень № 2-інвестиції «Звіт про капітальні інвестиції» та № 1 «Звіт про інвестиції в основний капітал (капітальні вкладення)» № 476 від 9 жовтня 2006 р.

2. Державний комітет статистики України — <http://www.ukrstat.gov.ua/>

Стаття надійшла до редакції 15.05. 2010 р.

УДК 336.228.3

Н. М. Троц,

аспірант відділу фінансового
і бюджетного прогнозування.

Інститут економіки і прогнозування НАНУ

ПДВ В УКРАЇНІ: ПРОБЛЕМИ ЗАСТОСУВАННЯ

Отражены основные вопросы функционирования НДС в Украине. Изложен новый подход к изменению налоговой базы в соответствии с потребностями хозяйствования.

Ключевые слова: налогообложение, налоговая база, себестоимость, затраты.

The main questions of VAT functioning in Ukraine were highlighted. The new aspect on appropriate development of the taxation base was represented.

Key words: *taxation, taxation base, production cost, costs.*

Висвітлено основні питання функціонування ПДВ в Україні. Викладено новий підхід щодо зміни податкової бази відповідно до потреб господарювання.

Ключові слова: *оподаткування, податкова база, собівартість, витрати.*

В Україні досить гостро стоїть проблема ефективного самофінансування підприємствами власних виробничих інвестицій, тому що більше половини інвестиційних ресурсів підприємств формується із внутрішніх фінансових джерел, а кредитні ресурси мають дуже високу ціну. Одним із шляхів створення умов для подолання диспропорцій у фінансовому забезпеченні повинно бути реформування податкової системи через механізми більш рівномірного податкового навантаження на доходи підприємств з метою стимулювання інвестицій у розвиток господарства.

Питання впливу податкової політики на господарську діяльність підприємств є об'єктом дослідження сучасних учених-економістів: І. О. Луїної, І. О. Лютого, А. М. Соколовської, В. П. Вишневського, А. І. Даниленка, А. І. Крисоватого, О. В. Короткевич, В. В. Баліцької, Л. Лях та ін. Проте недостатньо дослідженим в Україні залишається аспект впливу непрямих податків, та зокрема бюджетоутворюючого податку на додану вартість (ПДВ), на внутрішні інвестиційні ресурси підприємств, тому дослідження глибинних механізмів дії податку є актуальним і являє собою важливу науково-практичну проблему. Тому ми ставимо перед собою завдання — запропонувати можливі податкові стимули виробничої капіталізації на прикладі системи оподаткування доданої вартості.

Особливістю системи оподаткування будь-якої країни є її переважне орієнтування на прямі чи непрямі податки. В умовах дії вільних цін відбувається перенесення тяжкості податкового тягара та джерел формування бюджету на непрямі податки. Так, у Стратегії реформування податкової системи України на 2010—2018 рр. акцентується увага на перенесенні податкового навантаження з праці та капіталу на споживання, ресурсні й екологічні платежі. Це доводить необхідність всебічного дослідження податку на додану вартість як одного із

найважливіших інструментів державного регулювання економіки: за 1996—2007 рр. цей податок забезпечив наповнення зведеного бюджету України у розмірі 4,7—9,3 % від загального обсягу ВВП або в середньому 31,2 % загальних податкових надходжень до держбюджету за 2000—2007 рр. та 20 % загальної суми податкових та обов'язкових платежів у 1996—1999 рр. (що відповідає показникам інших країн з перехідною економікою), і це — цифри, що є співмірними з обсягами коштів, які направляються на освіту, охорону здоров'я, соціальний захист громадян. ПДВ — податок, динаміка ставки якого має прямий вплив на розмір податкового навантаження для суб'єктів господарювання, тому параметри оподаткування доданої вартості є визначальними при формуванні державної фіскальної політики. Нерівномірності розподілу податкового навантаження з ПДВ в Україні сприяє застосування нульової ставки ПДВ в експортних та окремих внутрішніх операціях, а також існування не досить прозорої процедури бюджетного відшкодування ПДВ, при чому практично відшкодовується лише частка заявленого до відшкодування податку. Так, якщо за результатами 2001 р. невідшкодованими залишились 6 млрд грн, то на початок 2010 р. за оцінками Українського союзу промисловців і підприємців ця сума дорівнює близько 23 млрд грн. Згідно пояснювальних записок до проектів держбюджетів на відповідний рік загалом із бюджету у 2005 р. було відшкодовано 56 % ПДВ із вироблених в Україні товарів, у 2006 р. відповідно — 49 %, 2007 р. — 51,6 %, 2008 р. — 76,4 %, за результатами 2009 р. очікують показники відшкодування ПДВ на рівні 80,2 % (табл. 1).

Таблиця 1

**ДИНАМІКА НАДХОДЖЕНЬ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ ДО
ЗАГАЛЬНОГО ФОНДУ ДЕРЖАВНОГО БЮДЖЕТУ, млн грн**

	005 факт	006 факт	007 факт	008 факт	009* ² очікувані	010 ² прогноз
ПДВ з вироблених в Україні товарів (збір)	2 3779	3 0641	3 6548,7	4 5016,0	4 5516,0	5 5879,0
Бюджетне відшкодування ПДВ	1 3306	1 5041	1 8868,9	3 4408,5	3 6518,5	2 0856,0
ПДВ з вироблених в	1	1	1	1	8	3

Україні товарів (сальдо)	0473	5599	7679,8	0607,5	997,5	5023,0
ПДВ з імпорتنих товарів	3027 ²	1898 ³	1685,5 ⁴	9426,0 ⁷	0396,6 ⁶	1668,6 ⁸
ВСЬОГО ПДВ (із врахуванням бюджетного відшкодування)	3500 ³	7497 ⁴	9365,3 ⁵	0033,5 ⁹	9394,1 ⁶	16691,6 ¹

* З урахуванням змін у законодавчій базі.

Джерело: [http://gska2.rada.gov.ua/pls/zweb_n/Пояснювальна записка до проекту Закону України «Про Державний бюджет України на 2010 рік»](http://gska2.rada.gov.ua/pls/zweb_n/Пояснювальна_записка_до_проекту_Закону_України_«Про_Державний_бюджет_України_на_2010_рік»).

Наведені дані підкреслюють, що недопустимо залишати поза увагою факт уразливості системи ПДВ до корупції та затримки відшкодування податку підприємствам з одного боку, та з іншого — існування прогалин у законодавстві, які уможливають незаконне відшкодування ПДВ. Отже, необхідно враховувати, що існує певний розрив між рухом ПДВ у господарському обороті підприємств та законодавчим інститутом оподаткування, який провокує появу неформальних правил і норм оподаткування, сприяє формуванню тіньової економіки. Тенденції, які складаються у відшкодуванні податку, ставлять питання поглибленого дослідження схем його розрахунку та механізмів сплати до бюджету. Необхідно підкреслити, що реформування податкової системи не має сенсу без вивчення теоретичних аспектів та дослідження глибинних економічних зв'язків між властивостями податку та виробничими рішеннями підприємства. Теоретично схема сплати ПДВ базується на урівноваженні сум вхідного та сплаченого податку, тобто застосовується, як і у більшості країн, у яких діє цей податок, так званий заліковий метод. Саме тому одним із найуживаніших аргументів на користь даного виду податку є його нейтральність для суб'єкта підприємництва. Ми вважаємо, що податковий (заліковий) метод сплати податку справляє значний вплив на швидкість обороту грошових коштів в економіці та на тривалість операційного циклу окремого підприємства, оскільки нарахування доходів і витрат відбувається за подією, що сталась раніше: або відвантаження/отримання продукції, або списання/зарахування коштів на рахунок у банку. Отже, підприємство нараховує та сплачує ПДВ, не залежно від надходження грошей на рахунок; таким чином, практично сплата ПДВ відбувається за рахунок вилучення у підприємств частини

оборотних коштів. Касовий метод розрахунку податкових зобов'язань існує як альтернатива заліковому і полягає у сплаті податку лише по факту надходження грошових коштів від здійснення операції, але його використання на практиці обмежується законодавчо встановленим лімітом річних поставок (не більше 300 тис. грн за рік) і тому характерний лише для суб'єктів малого підприємництва, які працюють на спрощеній системі оподаткування.

Витрати на проміжне споживання та інвестиції для підприємства зростають ще й через те, що ПДВ з придбаних цінностей відшкодовується з бюджету (якщо не переноситься на майбутні податкові періоди) не відразу, а в кінці звітного періоду, тоді як витрати на виробничі ресурси підприємства здійснюються на початку періоду, залучаючи при цьому додаткове фінансування і компенсуючи тим самим державі неповернуті суми ПДВ, тобто практично відбувається кредитування держави підприємствами, причому витрати по кредитуванню несуть останні. Таким чином, на практиці ПДВ може бути відносно нейтральним податком тільки якщо виконуються наступні умови: по-перше, всі виробники та імпортери підпадають під однакові вимоги щодо сплати цього податку і сплачують його повністю, по-друге, не існує часового інтервалу між виникненням податкового кредиту та поверненням його державою. Отже, утримання ПДВ приводить до виникнення у підприємств — платників податку потреби у додатковому оборотному капіталі, що збільшує їх витрати та знижує конкурентоспроможність українських підприємств, особливо за умови, що вітчизняна система кредитного забезпечення підприємств оборотними засобами має дуже високу ціну. Рішення підприємств щодо обсягів випуску продукції і цін за сукупністю зовнішніх факторів формуються на основі реакції на властивості як податків, так і урівноваження попиту і пропозиції. Зрозуміло, що за умов існування на ринку нееластичного попиту тягар податку на додану вартість повністю переноситься на споживача; у такому випадку ПДВ є нейтральним податком з точки зору підприємства, оскільки його сплата повністю компенсується виробникові відповідним підвищенням цін. Аналогічно нейтральним для виробника є ПДВ, якщо існує надлишковий попит, а ціни є регульованими. В умовах української транзитивної економіки, коли ціна формується на ринку, а попит є обмеженим, ПДВ перестає бути нейтральним, а підприємства

страждають від дефіциту оборотних коштів («заморожених» у готовій, але не реалізованій продукції), необхідних для ведення господарської діяльності. Зауважимо, що в умовах ринкової рівноваги ПДВ як споживчий податок компенсується відповідним підвищенням номінальної заробітної плати, що також вимагає наявності додаткових оборотних засобів в економіці.

На практиці формування податкової бази ПДВ відбувається, виходячи із того, що додана вартість характеризується показником, який відображає формування та приріст вартості товару на всіх стадіях його виробництва та реалізації; є різницею між виручкою від реалізації продукції (у фактичних цінах реалізації) та сумою матеріальних витрат підприємства на виробництво та реалізацію:

$$VA = R - MC,$$

де VA — додана вартість, R — виручка від реалізації, MC — матеріальні витрати.

$$R = CV + I; CV = MC + OC + t; OC = d \times K + P,$$

звідки

$$VA = MC + d \times K + P + t + I - MC,$$

де CV — собівартість продукції, I — чистий прибуток, OC — операційні витрати, t — податки, що відносяться до собівартості продукції, d — середня норма амортизації основного капіталу, K — вартість основного капіталу, P — витрати на оплату праці (включно з витратами на соціальні нарахування).

Таким чином, для кожного суб'єкта підприємницької діяльності — платника ПДВ податковою базою даного податку є:

$$VAT = \sum_{i=1}^n (d \times K_i + P_i + I_i + t_i) \times r, r = 0,2, \quad (1)$$

де VAT — податок на додану вартість, i — номер податкового кварталу, n — кількість кварталів, r — ставка податку.

Розглянемо ситуацію, за якої підприємство — платник ПДВ придбало виробниче устаткування, сума податкового кредиту при здійсненні операції придбання була включена до складу податкового кредиту наступних податкових періодів, вартість основних фондів підприємства підлягає амортизації:

$$d \times K = \sum_{i=1}^n (d_i \times K, \dots, d_n \times K). \quad (2)$$

Вказана вище формула (1) описує базу оподаткування ПДВ за умови, що підприємство не здійснює валових інвестицій; якщо підприємство здійснює інвестиції у розмірі амортизаційного ресурсу (2), то відповідно база оподаткування повинна зменшитися на суму капіталовкладень:

$$VAT = (P_i + I_i + t_i) \times r, r = 0,2. \quad (3)$$

Це дасть можливість підприємствам створити фінансовий запас оновлення виробничих фондів за рахунок амортизаційного ресурсу. Ми наголошуємо, що для виконання зазначеного вище необхідно дотримання певних умов: ціна/тариф вироблених товарів (робіт, послуг) залишається на рівні ринкової; попит на продукцію формується на ринку та є незмінним для (1) та (3). Якщо амортизацію «вивести» зі складу бази оподаткування ПДВ, то сума амортизаційного ресурсу зросте (на $d_i \times K \times r$), що матиме ряд позитивних наслідків як для підприємства-виробника, так і споживачів, податковий тиск на доходи яких зменшиться. За нашими підрахунками частка амортизації в структурі бази оподаткування ПДВ для підприємств промисловості за останнє десятиліття становить 6—7 %, а відповідна економія оборотних коштів може скласти близько 1 % від отриманої підприємствами виручки. Отриману податкову економію слід розглядати як потенційне джерело зростання інвестицій в основний капітал, розширення виробництва, зростання споживання, що має особливо важливе значення в умовах «стримування» платоспроможного попиту. Наслідком стримуючої політики, як відомо, є підвищення цін (як правило, посередниками), внаслідок чого вітчизняна продукція стає неконкурентною у порівнянні з імпортними аналогами; при чому у підприємств немає можливості знизити ціну, оскільки витрати виробництва зростають, і чим більшим є часовий лаг між моментом виробництва та споживання, тим швидше будуть зростати витрати відносно прибутку. Отже, отриману економію (від вилучення частини витрат з бази оподаткування) можна розглядати також як джерело зниження цін та підтримання конкурентоспроможності.

Розробка стратегії формування ефективної податкової системи та раціональної бюджетної політики вимагає також вивчення та

здійснення критичного аналізу досвіду промислово-розвинутих країн у сфері оподаткування. Наприклад, у Німеччині створення сприятливих умов для економічного розвитку ряду земель передбачає, зокрема, розширення пільгового механізму ПДВ — підвищена межа стягнення податку: для старих земель до 250 тис. євро, для нових — від 500 тис. євро. У Великій Британії, якщо обсяг доходу підприємств не перевищує 47,5 тис. фунтів стерлінгів на рік, то воно не сплачує ПДВ, ставка якого дорівнює 17,5 %. У Франції підприємства, обсяг доходу яких за попередній рік становив лише 70 тис. франків, звільнені від сплати цього податку також [1, с. 363—388]. Згідно Стратегії реформування податкової системи на 2010—2018 рр., в Україні планується скорочення деяких видів податкових пільг, що на нашу думку не справить значного впливу на показник податкового навантаження на економіку (розрахований за загальноприйнятою методикою — відношенню податку до ВВП), але при цьому створить передумови для переходу частини виробників «у тінь» та відповідно приведе до спотворення картини податкового навантаження на бізнес.

Наявність ряду відкритих питань у практиці функціонування ПДВ дає поштовх для розвитку ідей щодо альтернативного споживчого оподаткування. Альтернативою ПДВ, прийнятою у ряді країн, є податок з продажу споживчих товарів і послуг. Теоретично з допомогою ПДВ можна направити до бюджету таку саму суму, як і з допомогою податку з продажів кінцевих товарів і послуг, що реалізуються і споживаються домогосподарствами та державним сектором. На даний момент перехід до альтернативного виду споживчого оподаткування із законодавчої точки зору є малоймовірним, тому пропозиції щодо удосконалення схеми оподаткування доданої вартості, серед яких — дослідження змінного характеру реальної податкової бази ПДВ на підприємстві, є актуальними та заслуговують на належну увагу з боку органів управління.

Таким чином, основною проблемою у сфері оподаткування доданої вартості залишається вилучення у суб'єктів господарювання частини амортизаційного ресурсу, при цьому уникнути падіння конкурентоспроможності продукції та виробництва не можливо. При здійсненні господарської діяльності підприємству необхідні додаткові кошти не лише для компенсації росту витрат на проміжне споживання, але й для

покриття додаткового податкового тиску у вигляді оподаткування інвестиційних ресурсів. На нашу думку, реалізація державою вказаного механізму економії на оподаткуванні витрат у сукупності з іншими позитивними тенденціями, що намітились у сфері господарських розрахунків промислових підприємств, має потенціал з точки зору зниження цін, збільшення рівня прибутків вітчизняних виробників та зниження вартості кредитування для бізнесу.

Література

1. Становлення середнього класу: домінанта національної стратегії України / Ін-т демографічних та соціальних досліджень НАНУ, Ін-т економіки і прогнозування НАНУ. — К.: Четверта хвиля, 2009. — 605 с.
2. Закон України Про Державний бюджет України на 2010 рік від 27.04.2010 № 2154-VI.

Стаття надійшла до редакції 12.05. 2010 р.

УДК 657.471.1.011.27

В. В. Ходзицька,

канд. екон. наук, доц., доцент кафедри обліку підприємницької діяльності,
«ДВНЗ» КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ІНФОРМАЦІЙНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПРОЦЕСУ ПРИЙНЯТТЯ РІШЕНЬ НА ВИРОБНИЧИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

Статья рассматривает систему учета затрат на основании идеальных норм. Отличительная особенность этой системы — ориентация на рыночные условия и запросы потребителей, а также своевременное влияние на величину затрат.

Ключевые слова: идеальные затраты, калькуляция, принятие решений, система учета расходов.

The subject of this article is the system of the cost value calculation based on the perfect rates. The distinctive feature of this system is its market conditions and customer needs orientation as well as the opportune influence on the cost value.

Key words: common costs, calculation, decision making, cost accounting system.

Розглянуто систему обліку витрат на підставі ідеальних норм. Відмінна особливість цієї системи — орієнтація на ринкові умови і запити споживачів, а також своєчасний вплив на величину витрат.