

О. В. Короткевич,

к. е. н., ст. н. с., ДУ "Інститут економіки та прогнозування НАН України"

ТРАНСФОРМАЦІЯ МЕХАНІЗМУ ОПОДАТКУВАННЯ ПРИБУТКУ ПІДПРИЄМСТВ

Проведено системний аналіз механізму оподаткування прибутку підприємств та його зміни впродовж 1992—2010 рр. за елементами складу податку. Досліджено особливості етапів формування елементів податку та їх вплив на фінансовий стан підприємств.

Systemic analysis of the enterprise profit's taxation mechanism is fulfilled and transformation of profit tax composition in course of 1992—2010 is considered. Particularities of building-up of the constituents of enterprise profit tax and their impact on financial position of the enterprises are discovered.

Ключові слова: прибуток, механізм податку, елементи оподаткування, методи обчислення.

Податок як регуляторний інструмент управління економікою має складну внутрішню побудову. Структура будь-якого податку включає такі обов'язкові елементи (параметри):

- об'єкт оподаткування;
- податкова база та механізм її розрахунку;
- ставка податку;
- податковий період;
- умови та строки сплати податку.

Тобто податок — це сукупність взаємопов'язаних елементів. Зміна кількісної оцінки або порядку розрахунку одного з них призводить до перерозподілу податкового навантаження між галузями економіки та факторами виробництва, а також впливає на перерозподіл обсягу грошових коштів, необхідних для сплати податків та забезпечення ними господарського обороту. Для досягнення гармонізації інтересів держави та податкоплатників в умовах розвитку податкової системи необхідно оцінювати не тільки зміни стандартизованих елементів податків (ставка, строки сплати), а також і характерний для податкового процесу України вплив зміни методів формування податкових баз, джерел та умов сплати податків на фінансовий стан податкоплатників та доходів бюджету, тому що використання різних методів визначення податкових баз, зміна строків сплати податків, які, на перший погляд, можуть сприйматися як досить несуттєві, насправді серйозно впливають на фінансовий стан платників податків та їхню поведінку.

На важливість цього аспекту, як способу реформування податків, звертає увагу Дж. Ю. Стігліц, коли характеризує особливості проведення податкової реформи 1986 року у США. "Люди заботяться о сроках выплаты налога, поскольку доллар сегодня стоит больше, чем завтра. Текущая дисконтируемая стоимость налоговых обязательств уменьшается при отсрочке налоговых выплат. Важность того, что может показаться незначительными техническими деталями, не должна преуменьшаться. В Законе о налоговой реформе 1986 года почти половина возросших налогов, полученных от корпораций (60 млрд дол. за 5 лет) явились следствием изменения в подсчетах, большая часть из которых связана с вопросами установления времени "признания" доходов" [1].

Реформування податкової системи в Україні пройшло кілька етапів, які по різному впливали на фінансовий стан підприємств саме тому, що в процесі реформування змінювались не тільки номінальні податкові ставки, а і механізми формування податкових баз та інших структурних елементів окремих податків.

За період з 1992 по 2010 рр. принциповий порядок справляння податку на прибуток (доходів) підприємств неодноразово змінювався (табл.1).

З 01.07.91 р. податок на валовий прибуток справлявся диференційовано. Основна ставка податку складала 35%. Крім основної ставки діяли ще кілька ставок: 10% — на прибутки дослідно-виробничих підприємств АН України; 5% — на прибутки державно-кооперативних підприємств Укргропромбуду; 65% — повинні були сплачувати кооперативи торгово-закупівельні, громадського харчування, посередницькі, і 1,5% — кооперативи з вирощування сільгосппродукції.

З 01.01.92 р. замість оподаткування валового прибутку було введено оподаткування доходів. Головною особливістю валового доходу як об'єкту оподаткування — на відміну від прибутку — є те, що дохід (вартість реалізованої продукції та інші доходи) зменшується тільки на суму матеріальних і прирівняних до них витрат та обов'язкових платежів, до яких відносяться сума дивідендів, отриманих від акцій та інших цінних паперів, які належать підприємству; суми орендної плати, яка сплачувалась до бюджету; сума доходів від пайової участі в спільних підприємствах. Витрати на оплату праці, які включались у собівартість продукції при визначенні фінансового результату діяльності підприємств, включались в оподаткований дохід. Основна ставка податку з доходів складала 18% для вітчизняних підприємств. Такий об'єкт оподаткування доходу використовувався впродовж трьох кварталів 1993 р., а також в 1994 р., коли ставка податку підвищилась до 22%. Одночасно діяли ще кілька ставок: 15% — для спільних підприємств, якщо доля іноземних інвестицій складала не менше 30%; 9% — для дослідних підприємств; 70% — для казино, відеосалонів; 75% — при оподаткуванні посередницької діяльності. Цим законом було передбачено багато пільг, які суттєво змінювали встановлені ставки. Зокрема, було передбачено, що прибуток, який рефінансується в приріст основних фондів, виводиться з-під оподаткування. Однак практично застосовувати цей механізм було складно, тому що його застосування вимагало додаткового контролю цієї пільги.

Винятком у цей період був тільки I квартал 1993 р., коли податок справлявся із валового прибутку, але обчислення прибутку для оподаткування мало певну особливість, яка заключалася в тому, що у собівартість продукції при визначенні оподатковуваного прибутку включались не всі витрати на оплату праці, а тільки основна заробітна плата. Ця вимога стосувалась

Таблиця 1. Зміна окремих елементів податку на прибуток підприємств у період 1991–2010 рр.

Період дії	Об'єкт оподаткування та оснований метод його розрахунку	Основна ставка податку, %	Терміни сплати податку	Наявність авансових платежів	Термін сплати авансового внеску	Законодавчий документ
1.07.1991 – 31.12.1991	Балансовий прибуток – касовий метод	35				Закон України «Про систему оподаткування» від 25.06.1991 р.
1.01.1992 – 31.12.1992	Валовий дохід – касовий метод	18	5 днів після дати представлення бухгалтерського звіту за квартал і 10 днів - за рік	1/6 суми податку фактично внесеної за попередній квартал	15 і 28 числа кожного місяця, в окремих випадках 20-го числа	Закон України «Про оподаткування доходів підприємств і організацій» від 21.02.1992
1.01.1993 – 31.03.1993	Валовий прибуток - касовий метод	30	5 днів після дати представлення бухгалтерського звіту за квартал і 10 днів - за рік	1/6 суми податку фактично внесеної за попередній квартал	15 і 28 числа кожного місяця, в окремих випадках 20-го числа	Декрет КМУ «Про податок на прибуток підприємств і організацій» від 26.12.1992
1.04.1993 – 31.12.1993	Валовий дохід – метод нарахувань	18	5 днів після дати представлення бухгалтерського звіту за квартал і 10 днів - за рік	1/6 суми податку фактично внесеної за попередній квартал	15 і 28 числа кожного місяця, в окремих випадках 20-го числа	Закон України «Про державний бюджет України на 1993 рік» від 09.04.1993, ст.8
1.01.1994 – 31.12.1994	Валовий дохід – касовий метод	22	5 днів після дати представлення бухгалтерського звіту за квартал і 10 днів - за рік	1/6 суми податку фактично внесеної за попередній квартал	15 і 28 числа кожного місяця, в окремих випадках 20 числа	Закон України «Про державний бюджет України на 1994 рік» від 18.02.1994
1.01.1995 – 30.06.1997	Валовий прибуток - касовий метод	30	5 днів після дати представлення бухгалтерського звіту за квартал і 10 днів за рік	Авансові внески, виходячи з суми фактично одержаного прибутку в 1-му та 2-му місяці поточного кварталу, і діючих ставок податку	25 числа місяця наступного за звітним	Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств і організацій» від 28.12.1994 №334-94 - ВР
1.07.1997 - 31.12.2003	Прибуток, визначений шляхом зменшення суми скоригованого валового доходу на суму валових витрат і амортизацій* - метод першої операції	30	20 числа наступного за звітним кварталом, за рік – не пізніше 15 лютого	При виплаті дивідендів	до 20 числа наступного місяця	Закон України «Про внесення змін в Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 22.05.1997
1.01.2004 – 31.12.2010	Прибуток визначений шляхом зменшення суми скоригованого валового доходу на суму валових витрат і амортизацій* - метод першої операції	25	не пізніше 10-го числа другого місяця наступного за звітним кварталом	При виплаті дивідендів	до/або одразу після виплати дивідендів	Закон України «Про внесення змін в Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 24.12.2002

підприємств усіх форм власності. Розподіл фонду оплати праці на фонд основної зарплати та фонд додаткової зарплати виконувався на основі Інструкції Мінстату України. Відповідно до Інструкції, у склад додаткової оплати праці включалися, премії робітникам, керівникам, спеціалістам, службовцям за виробничі результати, включаючи премії за виконання і перевиконання виробничих завдань, зростання продуктивності праці, покращення кінцевих результатів роботи бригад, дільниць, цехів, економію сировини та матеріалів. Таким чином, значна частка витрат на оплату праці підпадала під подвійне оподаткування — у складі оподаткованого прибутку (доходу) і податком на заробітну плату. Підприємства для збереження відповідного рівня заробітної плати, передбаченої у колективних договорах, витрачали значну частину прибутку, яка залишилась після оподаткування на поточні витрати по оплаті праці. Це підірвало інвестиційний потенціал підприємств.

У 1993 році був введений окремий податок на перевищення фонду споживання. Для стягнення цього податку визначався розрахунковий фонд споживання шляхом корегування базового фонду споживання за диференційованими ставками у відповідності до індексу зростання або падіння обсягів виробництва. У рік запровадження (1993) надходження від цього податку склали 2,9 % доходів зведеного бюджету України [2]. У наступні роки база нарахування цього податку була розширена. З 1 січня 1996 р. податок на перевищення фонду споживання поширився також на приватні підприємства та суб'єкти права колективної власності, у статутних фондах яких відсутня частка державної влас-

ності [3]. У подальшому цей порядок був трансформований в регулювання фондів оплати праці працівників підприємств-монополістів [4].

Використання обмежень на включення витрат по оплаті праці при визначенні податку на дохід в 1993—1994 рр., а також на прибуток в I кварталі 1993 р. призвели до того, що питома вага цього елемента у загальній сумі витрат на виробництво промислової продукції в ці роки складала всього 6,2% (табл. 2), тоді як у 1992 р. — 10,7%. Зазначене обмеження призвело до штучного завищення об'єкта оподаткування і формуванню умов для виведення заробітної плати в "тінь".

Зменшення податкового навантаження на фінансові ресурси підприємств відбулося в 1995 році, із поверненням до оподаткування балансового прибутку. З 1.01.1995 року базова ставка податку становила 30% від балансового прибутку; крім неї діяли ще такі ставки: 45% — для посередницьких організацій, 60% — для ігорних закладів та 15% — для підприємств і організацій агропромислового комплексу по обслуговуванню сільськогосподарського виробництва. До позитивних рис оподаткування прибутку слід віднести норму, за якою можна було зменшувати оподатковуваний прибуток новостворених підприємств на суму збитків від операцій, отриманих протягом будь-якого з трьох перших років господарювання, що передували оподаткованому періоду. У разі недостатності суми прибутку на відшкодування зазначених збитків дозволялось віднесення таких збитків на балансові прибутки протягом наступних п'яти років з моменту їх одержання, тобто сума збитків, допущених підприємствами протягом трьох років із дня їхньої державної реєстрації або приватизації, відшко-

довувалася шляхом зменшення прибутку протягом наступних п'яти років.

Важливою умовою зниження податкового навантаження на прибуток і на заробітну плату відповідно до цього Закону стало повернення до включення у витрати не тільки основної, а і додаткової заробітної плати з відповідними відрахуванням та нарахуваннями на державне соціальне страхування, а також встановлення окремих пільг по зменшенню нарахованого податку. До них відноситься право на зменшення суми податку на прибуток до 20% — на відшкодування витрат на реконструкцію та модернізацію активної частини основних фондів, здійснених в оподаткованому періоді, у разі повного використання на цю мету амортизаційних відрахувань і залишків коштів фонду розвитку виробництва та інших аналогічних фондів, створених за рахунок прибутку минулих років; до 50% (в окремих випадках до 100%) на відшкодування витрат підприємства на закупівлю спеціального обладнання і устаткування для забезпечення роботи інвалідів I та II групи, що перебувають з ним у трудових відносинах. Ці норми пропрацювали до 1 липня 1997 р. і були трансформовані у механізм оподаткування валового доходу, що вносив принципові зміни у формування базових елементів доходів і витрат та виділення окремого податкового обліку. Незважаючи на те, що проблеми застосування податкового обліку досить глибоко проаналізовані спеціалістами у галузі оподаткування та обліку [5; 6; 7], необхідно звернути увагу на те, як запровадження податкового обліку позначилось на результатах фінансової діяльності підприємств різних галузей економіки. Податком по базовій ставці 30% обкладався прибуток, який розраховувався як різниця між скоригованим валовим доходом за методом першої операції та валовими витратами, включаючи амортизацію. У скорегований валовий дохід зараховувались суми від операцій, які першими здійснені в звітному періоді (відвантаження продукції чи її оплата), таким чином був скасований діючий до цього часу порядок розрахунку прибутку для оподаткування на основі суми виручки від реалізації продукції (касовий метод), зменшеної на суму витрат, що включаються до собівартості, який діяв як для оподаткування, так і для розрахунку фінансового результату роботи підприємств.

Запровадження окремого податкового обліку внесло зміни і в методику формування фінансового результату підприємств у бухгалтерському обліку, з 11 серпня 1997 р. обчислення фінансового результату стало визначатись за датою відвантаження (передачі) продукції, товарів, послуг (підписання документів про виконані роботи, послуги) [8]. Методика формування фінансового результату роботи підприємств є важливим елементом при визначенні податкового навантаження. Залежно від дати визначення доходу підприємства (за касовим методом чи за методом нарахування, тобто за відвантаженою продукцією) обсяг прибутку до оподаткування і потреба в грошових коштах на сплату податку на прибуток буде мати різний обсяг. Перехід від касового методу визначення фінансового результату до методу нарахувань вимагає додаткових грошових ресурсів для сплати податку, тобто розриває зв'язок між нарахованою сумою податку та джерелом його сплати.

Метод нарахувань став широко застосовуватись в Україні в кінці 80-х років цілими галузями національної економіки (будівництво, проектування, геологія, електроенергетика, транспорт, зв'язок, сільське та житлово-комунальне господарство тощо), при здійсненні (експортних операцій), а також новоствореними суб'єктами господарської діяльності (підприємства з іноземними інвестиціями). За даними Управління методології бухгалтерського обліку Мінфіну України, річний бух-

Таблиця 2. Нарахована заробітна плата з відрахуваннями на соціальні заходи в структурі витрат промислової продукції (робіт, послуг)¹, %

Роки	Питома вага заробітної плати в собівартості продукції	Питома вага відрахувань на соціальні заходи в собівартості продукції	Питома вага заробітної плати та відрахувань на соціальні заходи разом в собівартості продукції
1990			15,3
1991	13,8	4,7	18,5
1992	10,7	4,5	15,2
1993	6,3*	4,3	10,6
1994	6,2**	4,0	10,2
1995	8,3**	4,1	12,4
1996	10,6***	5,0	15,0
1997	11,2***	5,2	16,4
1998	10,6***	4,5	15,1
1999	9,6***	3,5	13,1
2000	9,2	3,2	12,4
2001	10,3	3,6	13,9
2002	11,1	4,0	15,1
2003	10,1	3,6	13,7
2004	8,2	3,1	11,3
2005	9,1	3,6	12,7
2006	9,4	3,5	12,9
2007	9,1	3,5	12,6
2008	9,1	3,5	12,7
2009	9,5	3,4	13,1
2010	8,5	3,3	11,8

* — дані наведено щодо підприємств, на яких основним видом діяльності є промисловість (без кооперативів та малих підприємств)

** — без кооперативів та малих підприємств

*** — по підприємствах, в яких основним видом діяльності є промисловість; без малих підприємств.

¹ Дані наведені за статистичними щорічниками за відповідні роки

галтерський звіт за 1992 р., що ґрунтувався на застосуванні методу нарахувань реалізованої продукції, склав близько 80% суб'єктів господарювання. Таке широке застосування методу нарахувань давало підставу закріпити його (як такий, що відповідає міжнародній практиці) з 1993 р. як основний, з одночасним запровадженням механізму послаблення податкового тягаря у зв'язку з несвоечасною сплатою покупцями вартості відвантаженої продукції та виконаних робіт [9,10]. Однак цей метод через об'єктивні причини не був сприйнятий підприємницькими колами, в першу чергу в промисловості [8]. У тому ж році обов'язковість його застосування була скасована і більшість підприємств повернулися до касового методу. Наступний етап повернення до методу нарахувань був у кінці 1994 р. при розробці і прийнятті Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств". У статті 1.3 цього Закону було закріплено положення про те, що "датою реалізації вважається дата передачі права власності на продукцію (роботи, послуги) згідно з базисними умовами поставки, визначеними сторонами незалежно від строків здійснення оплати". Однак на практиці це положення не було втілено в життя і не застосовувалось жодним підприємством, яке до цього використовувало касовий метод, оскільки причиною такого стану стало призупинення з 1 січня 1995 р. дії статті 1.3 відповідної Постанови Верховної Ради України [12]. Остаточний метод нарахувань закріпився в бухгалтерському обліку фінансових результатів у 1997 р.

На практиці впровадження методу нарахувань вимагало від підприємств одноразового включення в обсяг валового доходу всієї суми відвантаженої, але ще неоплаченої продукції, яка на той час була складовою частиною оборотних коштів.

На 01.01.97 року сума відвантаженої, неоплаченої продукції і наданих послуг складала 22,6 млрд грн., або 22,3% оборотних коштів [13], тобто обсяг валового до-

Таблиця 3. Питома вага збиткових підприємств у загальній кількості промислових підприємств

Галузі промисловості	Роки	Питома вага підприємств, які отримали балансовий збиток, %	Питома вага підприємств, які отримали збитки від реалізації
Кольорова металургія	1996	22,0	41,5
	1997	40,0	46,7
Чорна металургія	1996	18,1	21,3
	1997	28,7	37,4
Хімічна та нафтохімічна	1996	28,9	35,4
	1997	47,2	49,4
Машинобудування	1996	27,7	35,0
	1997	44,2	51,2
Промисловість будівельних матеріалів	1996	48,5	52,8
	1997	61,5	65,9
Легка промисловість	1996	44,5	51,7
	1997	60,1	66,0
Харчова промисловість	1996	24,2	26,7
	1997	40,5	44,3
Борошно-круп'яна	1996	4,0	7,0
	1997	49,5	50,4
М'ясо-молочна	1996	22,7	27,2
	1997	42,0	47,7

Розраховано за даними Зведеної форми 2 "Звіт про фінансові результати". Назви галузей наведені у класифікації відповідних років.

ходу одноразово необхідно було збільшити як у податковому, так і бухгалтерському обліку, хоча оплата цієї продукції її отримувачами закінчилась тільки в 1999 року. Зміна методики формування фінансового результату за бухгалтерським обліком призвела до збільшення питомої ваги збиткових підприємств в цілому по всіх галузях промисловості в 1997 році порівняно 1996 роком на 15 п.п. (1996 р. — 30%, 1997 р. — 45%). При цьому, питома вага підприємств, які отримали балансовий збиток, була меншою, ніж питома вага підприємств, які отримали збиток від реалізації, визначеної за методом нарахувань у 1997 р. (табл. 3).

Зміна методу визначення прибутку для оподаткування негативно вплинула на надходження податку на прибуток у бюджет за відповідні роки:

1995 — 4860,6 млн грн.	
1996 — 5196,6 млн грн.	113,0 %
1997 — 5792,1 млн грн.	105,0 %
1998 — 5694,4 млн грн.	98,0 %
1999 — 6352,5 млн грн.	112,0 %

Темпи приросту надходжень до бюджету податку на прибуток склали в 1996 р. порівняно із попереднім роком 13% (1995 р. — 4860,6 млн грн.; 1996 р. — 5496,6 млн грн.); у наступному 1997 р. цей показник склав 5% (1997 р. — 5792,1 млн грн.); а в 1998 р. — (-2%), тобто було зафіксовано абсолютне падіння надходжень бюджету. Тільки в 1999 р. приріст надходжень склав 12%, враховуючи низьку базу попереднього року.

Впровадження в практику фінансових розрахунків методики формування валового доходу для оподаткування, в якій база оподаткування була відірвана від джерела сплати, мала негативні наслідки для більшості підприємств, враховуючи, що рівень монетизації в 1997 році складав всього 11,73% до ВВП [14]. Особливо негативно цей механізм вплинув на результати діяльності малих і середніх підприємств. Для виправлення цієї ситуації в 1998 році був розроблений і запроваджений з 1999 року механізм спрощеного оподаткування [15], який акумулював діючі на той час податки, збори та відрахування до державних фондів соціального страхування. Головною особливістю цього методу стало не тільки встановлення єдиного податку, а і збереження в якості бази оподаткування виручки від реалізації продукції (товарів, послуг), тобто суми коштів, які фактично отримані суб'єктом підприємницької діяльності на розрахунковий рахунок або (та) в касу на здійснення операцій з продажу продукції. Використання касового методу у спрощеній системі оподаткування за рахунок

збереження максимальної відповідності між джерелом сплати податку та базою його нарахування створюють більш сприятливі умови для фінансової стабілізації цього сектору економіки.

До позитивних рис механізму оподаткування, запровадженою цим Законом, слід віднести включення у витрати всієї суми нарахованої заробітної плати, тобто був скасований її поділ на ту частину, яка включається до собівартості продукції, і ту, яка сплачується за рахунок прибутку після сплати податку. Це дозволило підвищити в 1997 р. питому вагу заробітної плати у собівартості промислової продукції до 11,2%, що є найвищим рівнем за 20 років реформ в Україні (табл. 2).

Новим елементом при визначенні валових витрат також стало врахування зміни залишків товарно-матеріальних запасів. Приріст (убуток) залишків товарно-матеріальних запасів (який не використовується у

визначенні фінансового результату роботи підприємств) враховується в складі валових витрат із протилежним знаком: приріст залишків товарно-матеріальних запасів зменшує суму валових витрат і, відповідно, збільшує суму до оподаткування; убуток залишків товарно-матеріальних запасів збільшує суму валових витрат і зменшує суму прибутку до оподаткування. Цей механізм використовувався практично до прийняття Податкового кодексу України. Вадами застосування цього механізму є невиправдані коливання бази оподаткування, а для підприємств, які мають високі темпи росту обсягу виробництва, призводить до прямого збільшення оподаткованого прибутку, тому що такі підприємства повинні збільшувати запаси матеріальних ресурсів відповідно до зростання обсягів виробництва. Контроль за зміною суми вартості запасів виконується щоквартально як різниця між залишками товарно-матеріальних запасів на кінець та початок кварталу. Щоб уникнути збільшення податку підприємства, почали пристосовувати документооборот, який відображає рух товарно-матеріальних цінностей до звітних дат, це призвело до зниження його фіскальної ефективності. Для підвищення ролі даного елемента при оподаткуванні прибутку з 2003 року методика обчислення була змінена. Врахування цього елемента почало виконуватися з постійною базою порівняння, тобто як різниця між залишками запасів на кінець відповідного кварталу порівняно із сумою запасів, яка склалася на початок звітнього року, що сприяло стабілізації цього елемента у збільшенні оподаткованого прибутку.

Подальший розвиток економіки вимагав зниження податкового навантаження, що знайшло відображення у реформуванні механізму оподаткування прибутку в 2003—2004 рр. За результатами накопиченого досвіду, основними формами зниження податкового навантаження стало запровадження з 2004 р. ставки податку 25% замість 30%, а також врахування збільшеного обсягу окремих видів витрат при визначенні обсягу оподаткованого прибутку (дозвіл на включення до валових витрат 50% видатків на утримання легкових автомобілів, які до цього періоду не включалися до валових витрат у податковому обліку). Одночасно були запроваджені заходи по зміцненню бази оподаткування. До них відносяться: розглянута вище зміна методики обрахування залишків товарно-матеріальних запасів, що збільшувала обсяг оподаткованого прибутку, а також застосування тільки для 2003 року обмежень (50%) по включенню витрат на утримання об'єктів

соціальної сфери, які були на балансі підприємств на 1.07.1997 р. (до і після цього періоду дані витрати включаються повністю); більш жорсткий контроль за включенням до валових витрат збитків звітного та минулих періодів.

Іншими важливими елементами, які впливають на фінансовий стан підприємства та стан його оборотних активів, є умови та строки сплати податків, тобто те, як часто і на яких умовах держава відволікає грошові кошти підприємства з його господарського обороту. По своїй ролі в механізмі оподаткування прибутку строки і умови сплати податку займають важливе місце не тільки тому, що при кожній законодавчій зміні механізму оподаткування прибутку окремим розділом виділені терміни і умови його сплати, а і тому, що цей елемент податку має безпосередній зв'язок із джерелом сплати податку, яке залежить від тривалості господарського обороту податкоплатника. Якщо строки сплати податку збігаються з тривалістю господарського обороту, або перевищують його, то у підприємства є джерело сплати податку. У випадку, якщо тривалість господарського обороту перевищує період сплати податку, виникає ситуація негативного впливу на обсяги власних фінансових ресурсів підприємства. Особливо негативні наслідки в умовах фінансової та економічної нестабільності мають короткі періоди, встановлені для сплати податку. Таке становище було характерним для періоду початку 90-х років (табл. 1) при застосуванні значної кількості авансових платежів.

Визначення об'єкта оподаткування за методом нарахування у формі першої операції, тобто за податковим обліком, змінили характер і форму сплати авансових платежів. Авансування податку на прибуток у цей період використовується у випадку виплати підприємством дивідендів, тобто для підприємств, які не виплачують дивіденди, авансові платежі були скасовані, що зменшило податкове навантаження на обігові кошти підприємств.

Термін сплати податку після запровадження податкового обліку склав 20 днів, що було значно менше середнього періоду обороту оборотних активів по галузям економіки і створювало реальні умови для накопичення податкової недоїмки. Для зменшення негативного впливу цієї норми на грошові кошти платників податку з 2004 року термін сплати податку збільшився у 2 рази — до 40 днів після закінчення податкового періоду, при цьому слід враховувати, що найбільшу вигоду від збільшення терміну сплати отримують галузі економіки з коротким терміном обертання оборотних активів.

Розвиток оподаткування прибутку підприємств за 1992—2010 рр., оцінка його наслідків підготувало ґрунт для удосконалення механізму оподаткування прибутку, який закладено в Податковому кодексі України.

Еволюція механізму оподаткування прибутку підприємств за період реформування економічних відносин в Україні показує, що на фінансовий стан підприємницьких структур суттєвий вплив справляють як формування кожного елементу податку, так і їх взаємодія між собою. Зміни методів формування елементів податку на прибуток, в першу чергу розрахунку бази оподаткування, строків та умов його сплати призводили до суттєвих змін у економічному стані підприємств, у структурі доходної частини державного бюджету та податкової системи України. Ці зміни знайшли відображення в необхідності виділення спрощеної системи оподаткування, використання касового методу, коли для визначення об'єкта оподаткування створюються реальні умови для зниження податкового навантаження на податкоплатників, які її використовують, порівняно із звичайною системою оподаткування прибутку.

Для оцінки всіх елементів механізму податку необхідно формувати методику розрахунку податкового навантаження, тому що визначення впливу оподатку-

вання на фінансові ресурси підприємств, тобто можливість їх розвитку на основі самофінансування тільки за вартісними оцінками, не дають повного уявлення про рівень реального податкового навантаження. Одним із методичних підходів, який може підвищити аналітичну оцінку впливу податку на фінансовий стан підприємств, можна розраховувати комплексну ставку податку, яка відображала б повний алгоритм обчислення всіх нормативних елементів податку — номінальну ставку, податкову базу, джерело сплати податку, умови та строки сплати, а також вплив зміни методів формування податкових баз.

Формування такого методичного інструменту дозволить виробити типові оціночні підходи в залежності від характеру змін в оподаткуванні, які повинні орієнтуватися на відображення логічного зв'язку, існуючого в реальному економічному процесі по відношенню до нарахування та сплати податків та їх впливу на фінансові (грошові) кошти підприємств, такий методичний інструмент дозволить вести моніторинг зміни комплексної оцінки рівня кожного податку, проводити факторну оцінку впливу окремих елементів податку на зміну його рівня і на основі цього приймати більш обґрунтовані управлінські рішення.

Література:

1. Стиглиць Дж.Ю. Экономика государственного сектора / Дж.Ю. Стиглиць. — М. Изд. дом "Инфра-М" 1997. — С. 486—487.
2. Постанова КМ України "Про регулювання фондів споживання у 1993 році" від 31.01.1993 р., № 71.
3. Постанова КМ України "Про внесення змін і доповнень до Постанови Кабінету Міністрів України" від 11 вересня 1995 р., № 725.
4. Постанова КМ України "Про регулювання фондів оплати праці працівників підприємств-монополістів" від 05.05.1997 р., № 428.
5. Амоша О., Вишневський В. До питання про оцінку рівня податків в Україні / О. Амоша, В. Вишневський // Економіка України. — 2002. — № 8. — С. 18.
6. Мурашко О.В. Бухгалтерський облік і податкова звітність / О.В. Мурашко // Фінанси України. — 2003. — № 6. — С. 51—60.
7. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність, Алерта / Н.М. Ткаченко. — 2008. — С. 757—770.
8. Постанова КМ України "Про списання курсових різниць за операціями в іноземній валюті та внесення змін і доповнень до Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 3 квітня 1993 р. N 250" від 11 серпня 1997 р., № 869.
9. Указ Президента України "Про перехід України до загальноприйнятої у міжнародній практиці системи обліку та статистики" від 23.05.1992 р., № 303.
10. Пархоменко В. Собівартість і фінансові результати у податковому законодавстві / Пархоменко В. // "Бухгалтерський облік і аудит". — 1996. — № 5. — С. 2—6.
11. Пархоменко В. "Новое в организации бухгалтерского учета" / В. Пархоменко // Блиц-информ. — 1993. — № 19.
12. Постанова Верховної Ради України "Про внесення змін до Постанови Верховної Ради України "Про введення в дію Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" від 6 квітня 1995 р.
13. Статистичний щорічник України 1997. — К.: "Українська енциклопедія" ім. М.П. Бажана, 1999. — С. 52.
14. Економіка України за 1991—2009 рр. / за загальною редакцією В.М. Гейця, А.І. Даниленка, О.Г. Осауленка. — К. Держкомстат України, 2010. — С. 80.
15. Указ Президента України "Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємства" від 3 липня 1998 р., № 727/98.

Стаття надійшла до редакції 28.09.2012 р.