

ва, Наталія Прокопчук, Тобіас Айзенрінг, Хельга Віллер]. – К., 2013. – 122.

4. European Organic Farming Statistics – [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: www.organic-europe.net.

5. Global organic farming statistics and news – [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://www.organic-world.net>

6. Матеріали журналу Organic.Ua. – [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://organic.ua/>

УДК336.232

Ю.І. ТУРЯНСЬКИЙ,

к.е.н., здобувач кафедри економічної теорії, Львівська комерційна академія

Деякі аспекти оподаткування прибутку підприємств

У статті з допомогою системного підходу розглянуто роль та сутність оподаткування прибутку підприємств. Систематизовано елементи, порядок нарахування та сплати податку на прибуток. Подано характеристику методів розрахунку податкової бази податку на прибуток. Проаналізовано динаміку суми і питомої ваги податку на прибуток у доходах бюджету, податкових надходженнях та ВВП України. Здійснено оцінку ефективної ставки оподаткування прибутку підприємств.

Ключові слова: стягнення, податок на прибуток підприємств, державний бюджет, база оподаткування, фінансовий результат.

Ю.И. ТУРЯНСКИЙ,

к.э.н., соискатель кафедры экономической теории, Львовская коммерческая академия

Некоторые аспекты налогообложения прибыли предприятий

В статье с помощью системного подхода рассмотрены роль и суть налогообложения прибыли предприятий. Систематизированы элементы, порядок начисления и уплаты налога на прибыль. Приведена характеристика методов расчета налоговой базы налога на прибыль. Проанализирована динамика суммы и удельного веса налога на прибыль в доходах бюджета, налоговых поступлениях и ВВП Украины. Осуществлена оценка эффективной ставки налогообложения прибыли предприятий.

Ключевые слова: взыскание, налог на прибыль предприятий, государственный бюджет, база налогообложения, финансовый результат.

Y.I. TURIANSKY,

PhD, Researcher of the Department of Economic Theory Lviv Academy of commerce

Some aspects of corporate income tax

In this article, using a systematic approach, examined the role and nature of Corporate Income Tax. Elements, the order of calculation and payment of income tax are systematized. The characteristic methods of calculating the tax base of income tax. The dynamics of the amount and share of income tax revenue, tax revenue and GDP of Ukraine. The estimation of the effective corporate income tax rate are done.

Keywords: foreclosure, income tax, state budget, tax base, loss.

Постановка проблеми. Відновлення економіки України після світової фінансової кризи та кризових явищ наприкінці 2013 року і до сьогодні потребує значних фінансових ресурсів. Оскільки зовнішні запозичення на сьогодні є доволі недоступним методом мобілізації ресурсів, одним з ефективних методів наповнити державну казну залишається раціональна фіскальна політика, яка не лише повинна сприяти наповненню бюджету, а й стимулювати розвиток підприємництва. В даному контексті актуальним буде дослідження деяких аспектів оподаткування прибутку підприємств із виділенням напрямів майбутнього удосконалення.

Аналіз досліджень та публікацій з проблеми. Проблематика оподаткування підприємств, формування ефективних механізмів стягнення податків та їх адміністрування є предметом дослідження багатьох вчених, серед яких відзначимо праці О. С. Абрамової [1], А.В. Гречко [2], А.І. Даниленка [10], Ю.Б. Іванова [3], І.А. Крисоватого [4], В.М. Мельник [6] та багатьох інших. Незважаючи на значну кількість наукових публікацій, присвячених даній проблематиці, на наш погляд, малодослідженими залишаються питання визначення ролі оподаткування підприємств у наповненні державного бюджету України на сучасному етапі, а також визначення ефективної ставки оподаткування.

Мета статі – окреслити теоретичні основи формування та стягнення податку з прибутку підприємств, оцінити роль даного податку в наповненні державного бюджету, а також визначити можливість зміни ставки оподаткування.

Виклад основного матеріалу. До запровадження чинного Податкового кодексу України оподаткуванню прибутку підприємств був притаманний сальдовий метод розрахунку об'єкта оподаткування, в основу якого було покладено зменшення валових надходжень на суму валових витрат, понесених не в зв'язку з продажем певного обсягу продукції (робіт, послуг), а за законодавчо визначений період часу, що дозволяло знижувати податкове навантаження на кінцевий фінансовий результат.

Починаючи з 2010 року для обчислення прибутку до оподаткування дохід від операційної діяльності збільшується на суму інших доходів та віднімається собівартість реалізованих товарів, робіт, послуг і інших витрат [9]. Загальна характеристика і структурно-логічна схема податку на прибуток приведені відповідно на рис. 1, 2.

Нестабільність податкового законодавства у сфері прибуткового оподаткування суб'єктів підприємницької діяльності – юридичних осіб, неузгодженість фіскально-мотиваційних пріоритетів економічного розвитку спричинили

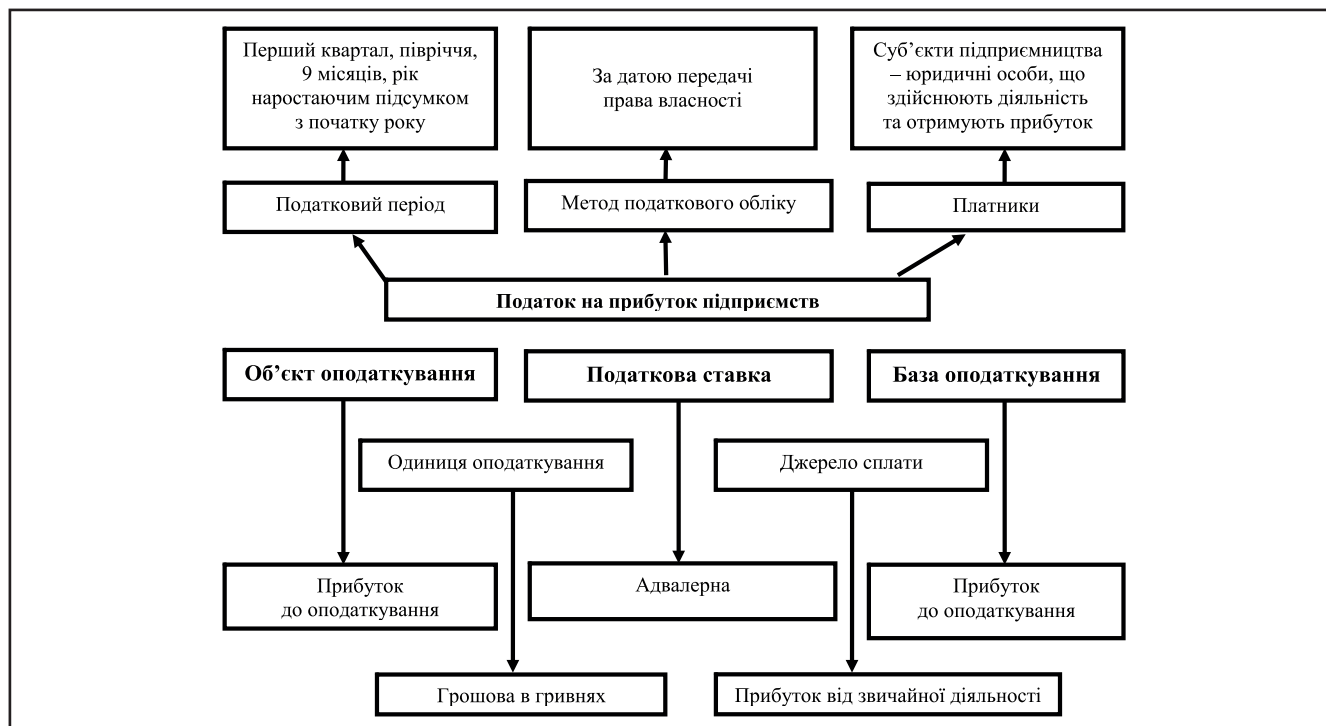


Рисунок 1. Елементи податку на прибуток підприємств

* Джерело: побудовано автором за даними IFOAM.

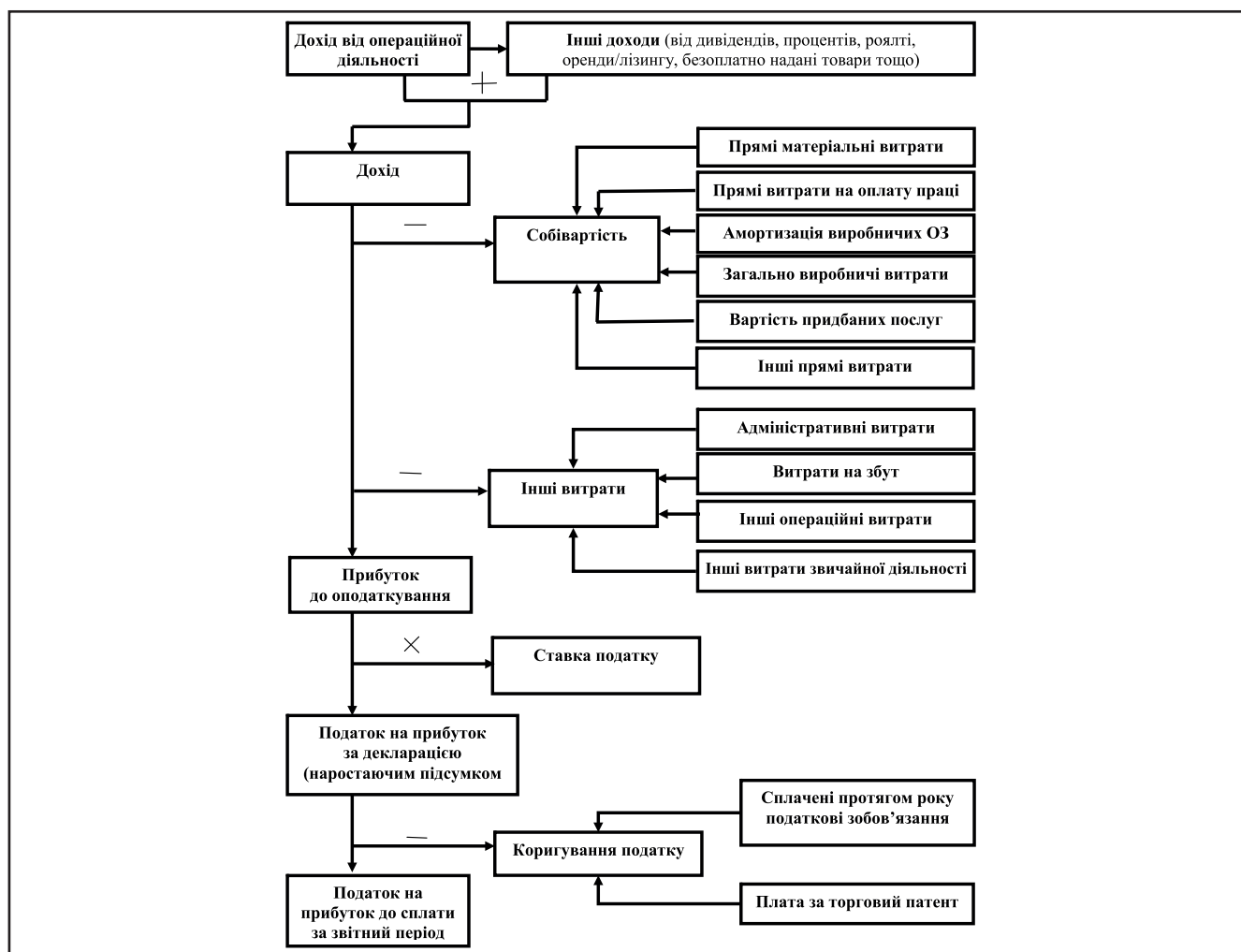


Рисунок 2. Порядок нарахування та сплати податку на прибуток

ЕКОНОМІЧНІ ПРОБЛЕМИ РОЗВИТКУ ГАЛУЗЕЙ ТА ВИДІВ ЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

динамічну невідповідність між величиною податкової бази та обсягом податкового навантаження [1] (див. табл.).

Зниження фіскальної віддачі податку на прибуток протягом 2008–2012 років з 4,8 до 4,2% у вартісній структурі ВВП насамперед зумовлено зменшення ставки податку з 25 до 21%. Натомість станом на 01.01.2009, за даними статистичної звітності, зафіксовано найвищий показник перерозподілу прибутку через бюджетну систему – 5,0%. Певною мірою цьому сприяла зростання бази оподаткування. Серед суб'єктивних чинників вказаного явища можна вважати підвищення результативності фіскально-економічної роботи державної податкової служби. У 2010–2011 роках відбулося чергове скорочення надходжень від податку на прибуток, яке складало понад 12,1 та 12,8% у доходах бюджету, близько 15,9 та 17,2% у податкових надходженнях, 3,6 та 3,7% у ВВП.

Послаблення податкового навантаження на фінансові результати суб'єктів підприємництва фахівці Інституту економіки та прогнозування НАН України обґрунтовують серед іншого такими причинами:

1. Розширенням кола витрат за рахунок сум безнадійної заборгованості; витрат на формування банківськими і небанківськими фінансовими установами страхових резервів; підвищенням нормативу витрат на гарантійний ремонт сукупної вартості товарів, щодо яких закінчився термін гарантійного обслуговування; витрат зі страхування окремих видів ризиків; суми коштів або вартості майна, добровільно перерахованих (переданих) установам науки, культури, неприбутковим організаціям, організаціям роботодавців та їх об'єднанням у вигляді вступних, членських та цільових внесків; частини витрат на придбання паливно-мастильних матеріалів для легкових автомобілів (без необхідності доведення зв'язку таких витрат з діяльністю платника податку); збільшення суми витрат на поліпшення основних фондів, які дозволяється відносити на витрати.

2. Підвищенням норм амортизації.

3. Наданням права усім, а не лише новоствореним підприємствам, переносити балансові збитки на наступні податкові періоди [10, с. 142].

Проведені дослідження механізму оподаткування прибутку підприємств засвідчили низку його недоліків організаційно-фіскального характеру. Крім того, прибуткове оподаткування як інструмент податкової політики вимагає постійного вдосконалення відповідно до потреб стимулювання розвитку підприємницької діяльності. На наш погляд, головну увагу

в процесі реформування податку на прибуток слід зосередити на оптимізації рівня податкового навантаження, раціоналізації механізму адміністрування податку, перетворенні останнього в ефективний стимул економічного зростання.

Вирішальний вплив на рівень податкового навантаження справляє сумарна величина податкової бази, рівень податкових ставок, податкові пільги. Обчислений з метою оподаткування прибуток як різниця між доходом і собівартість разом з іншими витратами є надто громіздким показником з позиції фінансового рахівництва, оскільки базується на економічно необґрунтованих вихідних даних для його розрахунку. Вказану проблему доцільно розглядати в двох аспектах:

- у контексті по елементного формування доходу і витрат;
- різних підходів щодо визначення періоду виникнення податкового зобов'язання.

Досить суперечливою є поділ витрат на три групи: ті, що відносяться на витрати; ті, що не відносяться на витрати; витрати подвійного призначення.

Слушним з огляду на це є теоретичний постулат західної фінансової науки, який передбачає, що формування витратної складової об'єкта оподаткування «має ґрунтуватися на певних загальних підходах, згідно з якими необхідно розмежовувати витрати, пов'язані з отриманням доходів, та споживчі витрати і, відповідно, порівнювати при визначенні оподаткованого прибутку доходи, отримані з метою одержання прибутку, з витратами, понесеними для його одержання і не враховувати приватні витрати» [5, с. 190].

Розвиваючи цю тезу в контексті її адаптації до вітчизняних фіскальних умов, А.М. Соколовська стверджує: «В Україні обмеження витрат почасти є суттєвішим ніж в інших країнах. Це стосується представницьких витрат, витрат на рекламу, на навчання, перепідготовку та підвищення кваліфікації кадрів, фінансування науково-дослідних робіт, на придбання паливно-мастильних матеріалів для легкових автомобілів. Наприклад, в Україні витрати на навчання, перепідготовку та підвищення кваліфікації кадрів можна включати до валових витрат лише в розмірі до 3% фонду оплати праці звітного періоду, тоді як у Росії обмеження обсягу відповідних витрат не передбачені. Так само не передбачено обмеження права включати до валових витрат на утримання службового транспорту (у тому числі автомобільного), а витрати на компенсацію за використання для службових поїздок легкових автомобілів особистого користування дозволяється включати до валових у межах норм, встановлених Урядом Росії. Натомість в Україні на валові витрати можна віднести лише 50% витрат на придбання

Динаміка суми і питомої ваги податку на прибуток у доходах бюджету, податкових надходженнях та ВВП, млн. грн.

Показники	Роки (станом на 1 січня)				
	2008	2009	2010	2011	2012
1) ВВП	720731,0	949864,0	913345,0	1082569,0	1316600,0
2) Доходи зведеного бюджету – всього	219936,5	297893,0	272967,0	314506,3	398553,6
із них податкові надходження	161264,2	227164,8	208073,2	234447,7	334691,9
3) Податок на прибуток	34407,2	47856,8	33048,0	40359,1	55097,0
4) Частка податку на прибуток (%):					
4.1) у доходах зведеного бюджету	15,6	16,1	12,1	12,8	13,8
4.2) у податкових надходженнях	21,3	21,1	15,9	17,2	16,5
4.3) у ВВП	4,8	5,0	3,6	3,7	4,2

Розраховано автором на основі [7, 8].

ЕКОНОМІЧНІ ПРОБЛЕМИ РОЗВИТКУ ГАЛУЗЕЙ ТА ВИДІВ ЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

паливно–мастильних матеріалів для легкових автомобілів та оперативну оренду легкових автомобілів. Більш жорсткі обмеження передбачені також для представницьких витрат та витрат на рекламу» [10, с. 157–158].

З іншого боку, не слід відкидати певну стимулювальну спрямованість механізму обчислення прибутку до оподаткування на основі звуження податкової бази шляхом збільшення витрат. На наш погляд, особливої уваги заслуговують такі норми ПКУ щодо витрат, які зменшують базу оподаткування:

1. Витрати на створення резерву сумнівної заборгованості в сумі безнадійної дебіторської заборгованості.

2. Витрати на придбання ліцензій та інших спеціальних дозволів (крім тих, які підлягають амортизації у складі нематеріальних активів), виданих державними органами для провадження господарської діяльності, в тому числі витрати на плату за реєстрацію підприємства в органах державної реєстрації, витрати на придбання ліцензій та інших спеціальних дозволів на право здійснення за межами України вилову риби та морепродуктів, а також надання транспортних послуг [1].

3. Суми витрат, не віднесені до складу витрат минулих звітних податкових періодів у зв'язку з втратою, знищенням або зіпсуттям документів, що підтверджують здійснення витрат, та підтверджених такими документами у звітному податковому періоді.

4. Витрати (крім тих, що підлягають амортизації), пов'язані з науково–технічним забезпеченням господарської діяльності, на винахідництво і раціоналізацію господарських процесів, проведення дослідно–експериментальних та конструкторських робіт, виготовлення та дослідження моделей і зразків, пов'язаних з основною діяльністю платника податку, витрати з нарахування роялті та придбання нематеріальних активів (крім тих, що підлягають амортизації) для їх використання в господарській діяльності.

5. Витрати платника податку на професійну підготовку, перепідготовку та підвищення кваліфікації працівників робітничих професій, а також у разі якщо законодавством передбачено обов'язковість періодичної перепідготовки або підвищення кваліфікації.

6. Будь–які витрати зі страхування ризиків загибелі врожая, транспортування продукції платника податку; цивільної відповідальності, пов'язаної з експлуатацією транспортних засобів, що перебувають у складі основних засобів платника податку; будь–які витрати зі страхування ризиків, пов'язаних із виробництвом національних фільмів (у розмірі не більше 10% вартості виробництва національного фільму); екологічної та ядерної шкоди, що може бути завдана платником податку іншим особам; майна платника податку; об'єкта фінансового лізингу, а також оперативного лізингу, концесії державного чи комунального майна за умови, якщо це передбачено договором; фінансових, кредитних та інших ризиків платника податку, пов'язаних із провадженням ним господарської діяльності, в межах звичайної ціни страхового тарифу відповідного виду страхування, що діє на момент укладення такого страхового договору, за винятком страхування життя, здоров'я або інших ризиків, пов'язаних з діяльністю фізичних осіб, що перебувають у трудових відносинах з платником податку, обов'язковість якого не передбачена законодавством, або будь–яких витрат із страхування сторонніх фізичних чи юридичних осіб [9].

Істотний вплив на формування фінансового результату справляє методика обліку елементів податкової бази. Остання ґрунтується на єдиному підході бухгалтерського і податкового обліку щодо визначення дати врахування доходу та дати збільшення витрат. Згідно з ПКУ дохід обліковується як у податковому, так і у бухгалтерському обліку за датою передачі права власності на товар (роботи, послуги) (рис. 3).



Рисунок 3. Правила визначення дати збільшення доходу

Побудовано автором на основі [9].

Інша складова для розрахунку податкової бази – витрати також мають свої особливості (рис. 4). Протягом останніх років проблема податкових різниць все частіше обговорювалась, поєднувалась в науковій літературі. Серед найвагоміших причин «перевищення оподаткованим прибутком фінансового результату підприємства і навіть виникнення об'єкта оподаткування у збиткових (за даними фінансового обліку) підприємств» називали «застосування порядку визначення доходів і витрат в податковому законодавстві за методом «першої події» замість методу нарахувань, передбаченого в бухгалтерському обліку; обмеження на віднесення на валові витрати на рекламу, на підготовку і перепідготовку кадрів, на гарантійний ремонт, на експлуатацію та утримання легкових автомобілів, на утримання об'єктів соціально-культурного призначення, передбачені тогочасним податковим законодавством, і відсутність таких обмежень у стандартах бухгалтерського обліку; застосування норм амортизації до балансової вартості основних засобів на відміну від первісної або переоціненої вартості необоротних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості відповідно до стандартів бухгалтерського обліку тощо» [10, с. 158].

Податкові різниці є досить значними, коливаються в розрізі років, однак зберігається одна стала тенденція – «податковий» прибуток завжди перевищує «бухгалтерський». Існування двох показників прибутку та їх невідповідність не лише негативно позначається на мікроекономічному кліматі в середовищі платників податку, а й частково дестабілізує вартісні пропорції розподілу та перерозподілу ВВП, впливає на структуру доходів зведеного бюджету. Податкові різниці, як свідчить світовий досвід, є допустимим фіскальним явищем, але в незначних масштабах. Це зумовлюється тим, що за основу при оподаткуванні береться прибуток за даними фінансової звітності і лише в процесі адміністрування податку можливі певні відхилення [4]. В Україні, навпаки, застосовуються два різновиди розрахунку податкової бази, а на стадії виконання податкового зобов'язання вступає в дію методика на списання податкових різниць, розробка ДПА України. Слід зазначити, що це дало певний позитивний результат – станом на 01.01.2009 спостерігалася порівняно низька невідповідність між прибутком з метою оподаткування та прибутком від звичайної діяльності до оподаткування. Однак, прийняття вказаного нормативного документа не має системного характеру, а є лише превентивним тимчасовим ін-

струментом податкової політики. Тому зменшення податкових різниць і на цій основі розбіжностей між фінансовим результатом, розрахованим за даними бухгалтерського обліку, і оподаткованим прибутком можна досягти «шляхом оцінки результативності обмежень права суб'єктів господарювання відносити певні види витрат на валові в контексті зменшення можливостей уникнення податку та діяльності подальшого застосування зазначених обмежень», а також переглядом переліку пільгового оподаткування з податку на прибуток [10, с. 159].

Незмінним вимірником рівня податкового навантаження поряд із базою оподаткування виступає ставка податку. Багатолітній світовий досвід свідчить про вагомий суспільний інтерес до проблеми теоретично виправданого рівня одержавлення прибутку корпорацій через бюджетний перерозподільчий механізм.

Тенденційно податкові реформи у розвинутих зарубіжних країнах наприкінці ХХ ст. зводилися до обмеження прямого державного втручання в фінансово-господарську діяльність суб'єктів господарювання, що супроводжувалося зниженням податкових ставок, а також скороченням обсягів пільгового оподаткування.

Що стосується ефективної ставки податку на прибуток, то тут також спостерігаються коливання в розрізі років, зокрема вона зростала у 2009 та 2010 роках, а у наступні роки дещо знизилася, хоча залишається порівняно високою – 19,88% на початок 2012 року (рис. 5).

Така ефективність податку на прибуток дозволяє знизувати його базову ставку у наступні роки (16% – починаючи з 2014 року).

Поступове вирівнювання між ефективною і стандартною ставками починається, як видно з рис. 5, після запровадження оподаткування прибутку підприємств за основою 25%. Слід зазначити, що розрахунок ефективних ставок податку на прибуток проведено з урахуванням чинної методики визначення ефективності оподаткування капіталу [10, с. 151–152] шляхом співвідношення між сумами сплаченого податку та джерелом його сплати – прибутком від звичайної діяльності до оподаткування, визначеного за даними бухгалтерського обліку. Певні розбіжності між різними обліковими системами спричинили відхилення між відносними рівнями податкового навантаження, обчисленими з використанням різних вихідних даних.

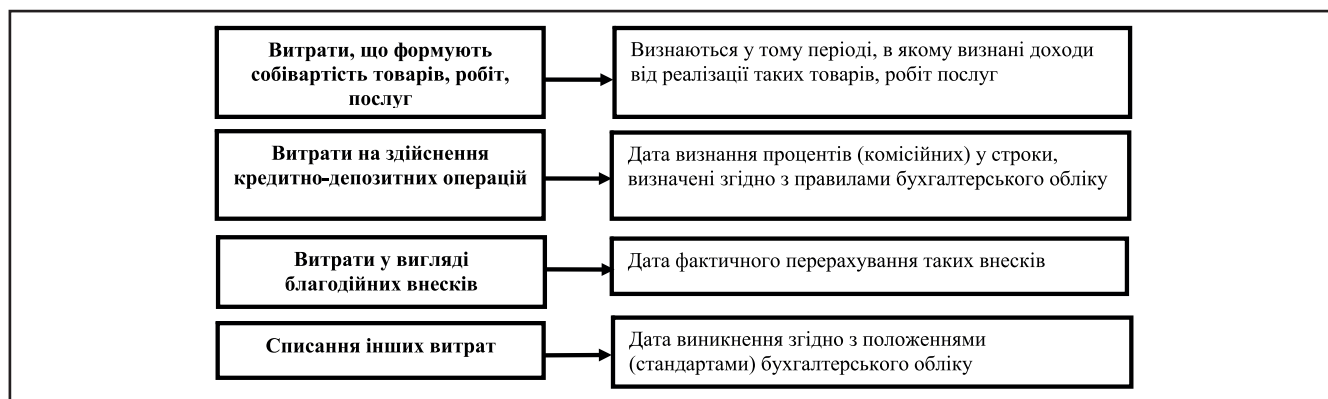


Рисунок 4. Правила визначення дати збільшення валових витрат

Побудовано автором на основі [9].

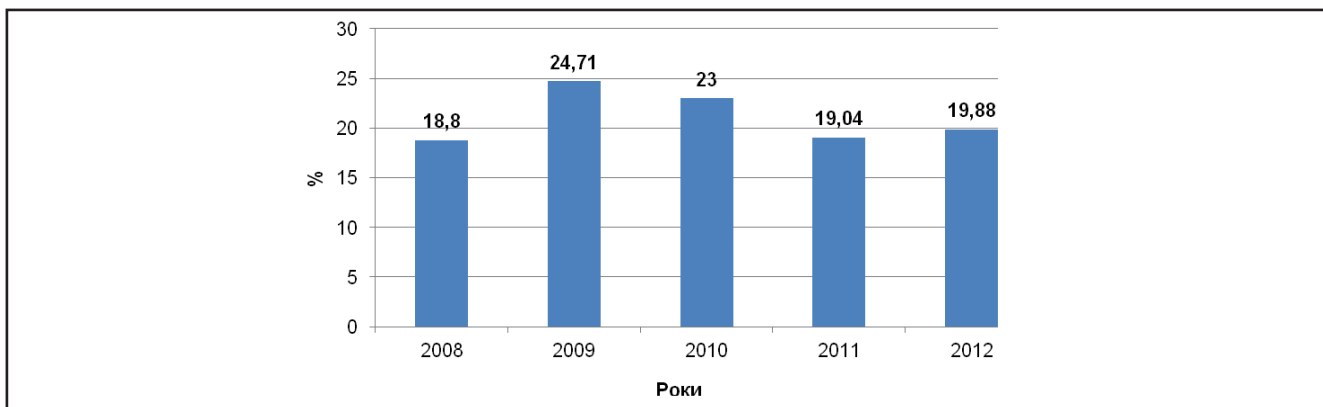


Рисунок 5. Динаміка ефективної ставки податку на прибуток в Україні у 2008–2012 роках

Розраховано автором на основі [7, 8].

Висновки

Достатньо високий рівень ефективної ставки податку на прибуток підприємств хоча й дає підстави для загального висновку про можливість подальшого зниження величини номінальної ставки, проте не може мати вирішального значення при прийнятті податкових рішень. Кількісний показник завжди ґрунтується на розрахунковій базі, яка своєю чергою також містить елементи похибки. Тому вимога системності ґрунтується на багатофакторному причинно–наслідковому підході щодо визначення кінцевої суми. Отже, фіскально виправданим є такий рівень оподаткування прибутку, який балансує на межі задоволення економічних інтересів носіїв фіска при одночасному повноцінному фінансовому забезпеченні бюджетних функцій держави. Оскільки великим є діапазон обсягів фінансово–господарської діяльності окремих суб'єктів господарювання і, як наслідок, величина та особливості формування фінансових результатів, вирішити поставлену проблему в масштабах суспільства з допомогою однієї пропорційної ставки витрат важко. Диференційована шкала податкових ставок є прийнятнішою для таких цілей.

Список використаних джерел

1. Абрамова О.С. Диверсифікація бізнесу в умовах сучасного податкового навантаження / О.С. Абрамова // Проблеми і перспективи розвитку підприємництва. – 2013. – №1. – С. 19–23.
2. Гречко А.В. Дослідження впливу податкового фактора на діяльність малих підприємств в Україні / А.В. Гречко // Бізнесінформ. – 2013. – №10. – С. 336–342.

3. Іванов Ю.Б. Оцінка впливу оподаткування на фінансовий стан промислових підприємств з використанням нечітко–множинного аналізу показників / Ю.Б. Іванов, Ю.М. Малишко // Бізнесінформ. – 2013. – №4. – С. 142–147.

4. Крисоватий І.А. Можливості застосування в Україні позитивів міжнародного досвіду податкового регулювання інвестиційно–інноваційної діяльності / І.А. Крисоватий // Бізнесінформ. – 2013. – №10. – С. 347–350.

5. Ланг Й. Проект кодексу податкових законів для держав Центральної і Східної Європи. – Бонн: Федеральне міністерство фінансів, 1993. – С. 190.

6. Мельник В.М. Податкові реформи в умовах гострого дефіциту фіскальних ресурсів: досвід країн ЄС та українські реалії // В.М. Мельник, Т.В. Коцук // Економіка України. – 2014. – №6. – С. 37–56.

7. Офіційний сайт Державного комітету статистики України: [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: www.ukrstat.gov.ua

8. Офіційний сайт Комітету Верховної Ради з питань бюджету: [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://budget.rada.gov.ua/kombjudjet/uk/doccatalog/list?currDir=45096>.

9. Податковий кодекс України: №2755–VI від 02.12.2010 (Поточна редакція від 11.10.2011 на підставі 3741–17): [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>

10. Фінансово–монетарні важелі економічного розвитку: В 3 т. / За ред. чл.–кор. НАН України А.І. Даниленка. – К.: 2008. – Т. 1: Фінансова політика та податково–бюджетні важелі її реалізації / За ред. чл.–кор. НАН України А.І. Даниленка. – К.: Фенікс, 2008. – 468 с.

УДК 336.221

А.В. БОДЮК,
к.е.н., с.н.с., доцент, Київський університет управління та підприємництва,
В.П. ВЕРБІЙ,
к.т.н., професор, Київський національний університет будівництва і архітектури,
С.І. ЯРЕМЕНКО,
ДПІ у Подільському районі м. Києва

Методологічні питання прогнозування фіскальної віддачі природно–ресурсного господарства

Дано обґрунтування видів прогнозів, методології та методик обчислення прогнозних показників в залежності від обсягів використання природних ресурсів, бази нарахування фіскальних платежів, їх надходжень для планування мобілізації коштів до бюджету.

Ключові слова: природні ресурси, прогнозування, методологія, методика, бюджет, платежі.