

ОПТИМІЗАЦІЯ ОПОДАТКУВАННЯ ПРИБУТКУ ПІДПРИЄМСТВ

Наукові праці МАУП, 2008, вип. 2(18), с. 45–51

Розглядається необхідність оптимізації сучасної політики оподаткування в Україні. Відбувається пошук ефективного оподаткування прибутку підприємств з метою реформування фінансової системи та активізації ринкової трансформації економіки України.

Ринкова трансформація економіки України надзвичайно загострює проблему формування системи оподаткування, яка б водночас виконувала як економічні функції, тобто сприяла зростанню ділової активності, так і фіскальні — була б надійним джерелом поповнення державного бюджету. Оподаткування посідає чільне місце серед фінансових інструментів регулювання сукупності економічних відносин між державою, суб'єктами господарювання, населенням.

У системі фінансових регуляторів важливе місце посідає податок на прибуток — вагомий важіль впливу на економічну поведінку суб'єктів господарювання. Аналіз практики його застосування в сучасних умовах свідчить про неадекватність механізмів функціонування податку на прибуток умовам ринкової трансформації економіки. Суперечливість і нестабільність методології визначення бази та розмірів ставок прибуткового оподаткування, надмірний тиск і нерівномірне навантаження на доходи юридичних осіб засвідчують, що цей важливий вид прямого податку не має достатнього теоретичного обґрунтування, аналітичного оцінювання його застосування в різні періоди розвитку економіки, не враховує накопичений досвід його впливу на зрушення в економічній і соціальній сферах.

Реформування фінансової системи нашої держави зумовило необхідність суттєвих змін податкового поля. Досконалість форм і методів оподаткування свідчить про рівень розвитку держави, її економічних і правових інститутів. З одного боку, податки — це фінансове підґрунтя існування держави, мірило її можливостей у світовому

економічному просторі щодо розвитку науки, освіти, культури, гарантування економічної безпеки, зростання суспільного добробуту народу. З іншого боку, податки — це знаряддя перерозподілу доходів юридичних і фізичних осіб у державі. Їх не можна розглядати лише у фіскальному аспекті, тобто як державні доходи, які забезпечують інтереси бюджету. Податки, особливо у наш час, повинні стати значним важелем державного регулювання, за допомогою якого можна досить ефективно впливати на процеси економічного зростання і соціального розвитку. За сучасних умов головною метою державної політики є необхідність кардинальної зміни економічної ситуації за рахунок відродження вітчизняного виробництва.

Ще А. Сміт наголошував, що економіка для свого розвитку потребує дотримання принципу надання можливості підприємствам забезпечувати себе фінансовими ресурсами і одержувати достатні прибутки з метою досягнення високих результатів діяльності.

Важливим видом податків на доходи і прибутки в Україні є податок на прибуток юридичних осіб. На формування прибутку як фінансового підсумкового показника, що відбивається в бухгалтерському обліку та офіційній звітності суб'єктів господарювання, впливає встановлений порядок визначення фінансових результатів діяльності, обчислення витрат на її здійснення залежно від сфери діяльності й галузі господарства. З огляду на це досить активно досліджується проблема визначення поняття джерела сплати податку на прибуток, тобто прибутку підприємств, організацій, установ.

У розподілі прибутку можна виокремити два етапи. Перший етап — це розподіл загального прибутку. Пропорції розподілу прибутку між державою (бюджетом) і підприємством складаються під впливом кількох чинників. Істотне значення при цьому має податкова політика держави щодо суб'єктів господарювання. Ця політика реалізується в кількості податків, що сплачуються за рахунок прибутку, у визначенні об'єктів оподаткування, ставок оподаткування, у порядку надання податкових пільг.

Другий етап — це розподіл і використання прибутку, що залишився в розпорядженні підприємств після здійснення платежів до бюджету. На цьому етапі за рахунок прибутку можуть створюватися цільові фонди для фінансування відповідних витрат.

З реформуванням бухгалтерського обліку і фінансової звітності відповідно до міжнародних стандартів відбуваються зміни в розподілі та використанні прибутку підприємств (рис. 1).



Рис. 1. Структурно-логічна схема розподілу і використання прибутку відповідно до Положень “Стандартів бухгалтерського обліку”

Податок на прибуток підприємств є прямим податком. Джерелом його сплати і базою для нарахування є прибуток, який обчислюється шляхом зменшення суми скоригованого валового доходу звітного періоду на суму валових витрат платника податку і суму амортизаційних відрахувань.

Підсумком наукових поглядів на сутність податку на прибуток можуть бути наступні висновки:

- податок на прибуток, за спільним визначенням, є продуктом високорозвиненої

системи фінансово-економічних відносин, що складаються між державою і суб'єктами господарювання;

- залежно від стану розвитку економіки податок на прибуток має велике значення для формування бюджету, що відбивається на його сутності;
- враховуючи погляди провідних фахівців щодо оподаткування прибутку суб'єктів господарювання, вважаємо, що економічна сутність функціонування податку на прибуток розкривається через сукупність фінансових відносин між державою і платниками податків з приводу вилучення частини прибутку у прямій залежності від його розміру з метою формування фінансової бази держави для виконання останньою своїх соціально-економічних функцій.

Водночас зазначимо, що це визначення податку на прибуток потребує подальшого вдосконалення, розкриття його сутнісної характеристики як фінансової категорії. На нашу думку, податок на прибуток втілює у собі сукупність фінансових відносин між державою і платниками податків з приводу вилучення частини прибутку у прямій залежності від його розміру, з метою формування фінансової бази держави для виконання останньою своїх соціально-економічних функцій.

Статистичні дані свідчать, як впливає зі “Статистичного щорічника України за 2006 р.”, що в Україні фіскальне значення прямого оподаткування бізнесу відіграє важливу роль у формуванні грошових фондів держави. Протягом останнього десятиріччя надходження від податку на прибуток підприємств стабільно посідали друге місце серед джерел наповнення державного бюджету, поступаючись лише надходженням від податку на додану вартість. Тому, на відміну від розвинених країн, де податок на прибуток перетворився на доважок податкової системи, в Україні він був і залишається одним з її стрижнів. Питома вага цієї статті в загальній сумі доходів бюджету в останні роки коливається в межах від 15 до 23 %.

Але в подальшому, на думку фахівців, в інтересах держави враховувати фінансові потреби суб'єктів господарювання, тому що доходи підприємств є основою її доходів. Важливість оптимального розподілу фінансових ресурсів зумовлює необхідність виокремлення стимулюючої функції.

Слід зазначити, що, незважаючи на тенденцію поступового зменшення балансового прибутку, в Україні спостерігається тенденція стабільного

зростання як абсолютних сум, так і питомої ваги прибутку, що вилучається до бюджету.

Негативно впливають на надходження податку на прибуток пільги щодо цього податку: перенесення від'ємного значення об'єкта оподаткування на майбутні податкові періоди, суми коштів і майно, які отримують неприбуткові установи та організації, створення страхових резервів банками та небанківськими фінансовими установами й організаціями, діяльність спеціальних економічних зон, територій пріоритетного розвитку, технопарків та інші експерименти. У цілому пільги щодо податку на прибуток становлять 31 % загальної кількості пільг в оподаткуванні.

На підставі показників доходів зведеного бюджету України наведемо графік надходження податку на прибуток юридичних осіб (рис. 2).

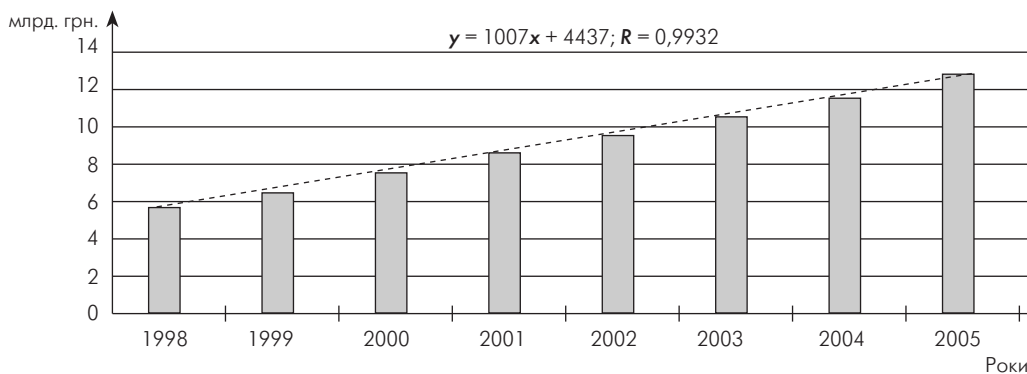


Рис. 2. Надходження податку на прибуток до Зведеного бюджету України у 1998–2005 рр.

ся одні й ті самі господарські операції, фактичні показники податкових зобов'язань за даними податкової адміністрації та визначені шляхом застосування податкової ставки до розміру прибутку прибуткових підприємств не узгоджуються.

Інша проблема прогнозування цього податку пов'язана з різною періодичністю звітування суб'єктів господарювання перед податковими і статистичними службами. Статистичні дані у кварталному розрізі не містять показників малих, сільськогосподарських підприємств, банківських установ та ін. Ця інформація є тільки в річній статистиці, що надходить лише в кінці першого півріччя року, наступного за звітним.

Таким чином, у прогнозних розрахунках величина прибутку прибуткових підприємств може, на нашу думку, використовуватись лише як один з непрямих факторів, що впливають на розмір надходжень прогнозованого податку до бюджету. Поряд з показником прибутку для прогнозних розрахунків мають використовуватись залежно

За допомогою лінії тренду можна наочно відобразити тенденції зміни податку на прибуток у наступних звітних періодах, що дає змогу спростити їх аналіз і прогнозування. Цей підхід відомий як регресивний аналіз. Продовжуючи лінію тренду, можна оцінити значення, що перебувають за межами фактичних даних.

Прогнозуючи надходження податку на прибуток до бюджету, слід враховувати таку проблему, як методологічна розбіжність між визначенням прибутку як бази оподаткування та економічної категорії. Така розбіжність пов'язана з веденням на підприємствах двох систем обліку: бухгалтерського та податкового. Останній і використовується органами статистики для визначення показника прибутку на макрорівні. Незважаючи на те, що у цих двох видах обліку відображають-

від методів прогнозування розмір ВВП, обсягу промислового виробництва, експорту, надходження інвестицій в економіку в попередні періоди та ін. За кілька років в якості індикатора можна буде використовувати динаміку фондових індексів, які поки що не відображають реальної ситуації в економіці.

При здійсненні узагальненого прогнозування податку на прибуток підприємств основним фактором має бути прогноз обсягу ВВП. На етапі попередніх розрахунків частка прогнозованого податку приймається сталою, її можна визначити як середнє арифметичне за останні 2–3 роки. Таким чином, прогнозний обсяг надходження податку визначається за формулою

$$П = ВВП \cdot K,$$

де K – частка ВВП.

Нині діючому податку на прибуток притаманний і соціальний аспект, він відіграє важливу роль у соціальному житті суспільства, оскільки над-

Етапи формування оподаткованого прибутку

№ пор.	Показник	
1	ВД	Визначається величина валового доходу підприємства. Фактично ця величина дорівнює величині виручки від реалізації товарів, робіт, послуг та інших надходжень від фінансово-господарської діяльності підприємства
2	СВД	Визначається величина скоригованого валового доходу. Коригування проводиться на ті суми, які не є за своєю економічною суттю власними доходами підприємства, а надходять на розрахунковий рахунок, як правило, у вигляді транзитних платежів
3	ВВ	Валові витрати виробництва й обігу підприємства, до яких входять, як правило, ті витрати платника податку, що пов'язані з його проміжним споживанням у процесі виготовлення та реалізації товарів, робіт, послуг та мають безпосереднє відношення до одержання прибутку
4	СВВ	Як правило, коригування валових витрат проводиться на суму приросту (збитків) сировини і покупних товарів на складах, у незавершеному виробництві та в готовій продукції на складах
5	АВ	Визначається сума амортизаційних відрахувань звітного періоду; вартісний еквівалент поступового списання витрат на придбання та поліпшення основних фондів, що перебувають в експлуатації та пов'язані з одержанням доходів
6	САВ	Скоригована величина амортизаційних відрахувань; вітчизняним законодавством час від часу застосовується понижуючий коефіцієнт АВ; станом на 1 січня 2001 р. такий коефіцієнт не використовується
7	ПР	Оподатковуваний прибуток: $Pr = СВД - СВВ - САВ$

ходить до бюджетів територіальних громад, при цьому фінансується бюджетна сфера. Соціальна функція податку на прибуток передбачає звільнення від оподаткування деяких видів доходів благодійних громадських організацій, створених для проведення благодійної діяльності.

У сучасних умовах при збереженні основ і структури законодавства податкова система стає все більш гнучкою. Держава вибірково і тимчасово знижує податкові ставки або навіть скасовує податки для підприємств. Так, негативні та вкрай загрозливі тенденції розвитку окремих галузей в народному господарстві України зумовили нагальну потребу в інноваціях у сфері вітчизняної податкової політики, які б забезпечили можливості для подолання підприємствами пріоритетних галузей української економіки кризового фінансово-економічного становища.

Податок на прибуток підприємств відіграє велику роль у фінансовому регулюванні економіки (табл. 1).

За допомогою податку на прибуток можна регулювати:

- вибір цієї чи іншої правової форми організації бізнесу;
- спрямування розподілу прибутку; вибір методів фінансування інвестицій;
- розподіл трудових і матеріальних ресурсів між окремими ланками господарської діяльності;
- розподіл і перерозподіл ВВП;

- темпи економічного зростання на макрорівні.

Методика нарахування і стягнення податку на прибуток, що описана як у “Законі про оподаткування прибутку підприємств”, так і у фаховій літературі, зводиться до формули

$$П = (СВД - ВВ - АВп) \cdot Рп \cdot Сп \pm Ппл,$$

де П — податок на прибуток; СВД — скоригований валовий дохід; ВВ — валові витрати; АВп — амортизаційні відрахування, визначені методами податкової амортизації; Рп — коефіцієнт урахування пільг, що зменшують прибуток до оподаткування; Сп — базова ставка податку на прибуток; Ппл — пільги, що зменшують податкове зобов'язання щодо податку на прибуток підприємств.

Кількісні та часові відмінності між статтями доходів суб'єктів господарювання у фінансовій та податковій звітності наведені в табл. 2.

Внаслідок цього мають місце суттєві розбіжності між сумами валових витрат підприємств згідно з податковим обліком і собівартістю, що відображаються у фінансовому обліку.

Як уже зазначалося вище, особливості розрахунку валових витрат підприємств згідно з податковою декларацією зумовлюють суттєві розбіжності між сумами валових витрат підприємств згідно з податковим обліком і собівартістю продукції, що відображаються у фінансовому обліку. При цьому собівартість, як правило, менше валових витрат.

**Кількісні та часові відмінності між статтями доходів підприємства
у фінансовій і податковій звітності**

Стаття доходу підприємства	Визнання доходу у звітності	
	фінансовій	податковій
Сума отриманих авансів за продукцію, відвантаження якої відбудеться у наступному звітному періоді	Не визнається доходом	Входить до складу валових доходів
Сума відвантаженої продукції покупцям в рахунок попередньої оплати, яка була отримана підприємством у попередньому звітному періоді	Визнається доходом	Не входить до складу валових доходів
Сума отриманих дивідендів від володіння корпоративними правами нерезидентів України	Визнається доходом під час нарахування дивідендів	Входить до складу валових доходів на дату фактичного надходження
Сума доходів, що належать до пільгового режиму оподаткування	Визнається доходом	Не входить до складу валових доходів
Реалізація товарів, послуг пов'язаним особам	Визнається доходом за достовірною оцінкою	Входить до складу валових доходів за цінами не нижче за звичайні
Реалізація товарів, послуг за бартерним контрактом	Визнається доходом за достовірною оцінкою під час відвантаження товарів	Входить до складу валових доходів за правилом "першої події" за цінами не нижче за звичайні
Реалізація основних фондів виробничого призначення групи 1	Визнається доходом виручка від реалізації об'єкта	Входить до складу валових доходів сума перевищення виручки від реалізації над балансовою вартістю об'єкта
Реалізація основних фондів виробничого призначення групи 2, 3, 4	Визнається доходом виручка від реалізації об'єкта	Не входить до складу валових доходів
Дохід від реалізації основних фондів невиробничого призначення	Визнається доходом виручка від реалізації об'єкта	Визнається доходом виручка від реалізації об'єкта за правилом "першої події"
Дохід від позитивних курсових різниць за дебіторською заборгованістю та від'ємних курсових різниць за кредиторською заборгованістю в іноземній валюті	Визнається доходом	Входить до складу валових доходів, але за умови відображення заборгованості у податковому обліку

Серед головних недоліків чинного порядку оподаткування прибутку підприємств відзначаються також такі:

- малий відсоток дозволених витрат на покращання основних фондів (10% на рік від їх балансової вартості). Цей відсоток був би достатнім, якби парк обладнання не був настільки застарілим. Сьогодні він потребує покращання майже у повному складі. А при таких нормах цей процес затягнеться на десятиліття. Тут, звичайно, можна зауважити, що витрати на покращання основних фондів можна відносити не тільки на валові витрати підприємств, є й інші джерела. Але у наших підприємств вони надто обмежені. Податкові ж пільги чи податковий кредит на такі потреби не передбачені. Крім того,

балансова вартість вже не визначається як первинна, отже, 10 %-й рівень через деякий час означатиме дуже малу суму. Тим паче, що нові основні фонди потребуватимуть поліпшення з плином часу, коли їх балансова вартість, розрахована згідно з новим порядком (за мінусом амортизації), буде вже низькою. Водночас зауважимо, що новий порядок розрахунку балансової вартості фактично призводить до збільшення терміну амортизації, незважаючи на досить високі норми відрахувань. Це знову ж означає суттєве дестимулювання процесу оновлення парку обладнання. Скорочення названого терміну можна досягти при збереженні трактування балансової вартості основних фондів як первинної;

- не передбачено інвестиційного податкового кредиту, а також пільг на частину прибутку, що інвестується (реінвестується) у виробництво. Це підкреслює слабкість регулюючого механізму;
- оподаткування дивідендів за ставкою 25 % негативно впливає на платоспроможність акціонерів, у тому числі дрібних, що, у свою чергу, є фактором скорочення платоспроможного попиту, а значить, і обсягів виробництва;
- відсутність механізму стимулювання науково-дослідних і дослідно-конструкторських робіт;
- відсутність механізму стимулювання малого бізнесу, який застосовується в більшості країн (наприклад, знижені ставки податку).

Одним із найважливіших недоліків діючого законодавства щодо оподаткування прибутку є наявність суттєвих відмінностей між фінансовим і податковим обліком доходів і витрат підприємств.

Підсумовуючи аналіз позитивного і негативного впливу діючого порядку оподаткування прибутку на фінансовий стан підприємств, зауважимо, що він містить низку суттєвих недоліків, які потребують усунення.

При цьому у чинній податковій системі існують податки з низьким обсягом податкових надходжень, які тільки ускладнюють функціонування та адміністрування податкової системи. Існування таких, другорядних у фіскальному плані податків зумовлює напрями реформування податкової системи України.

На нашу думку, базовими напрямами формування раціональної податкової системи необхідно визнати такі положення.

Зазначимо, що докорінному реформуванню не повинні підлягати основні групи податків, які формують внутрішню структуру податкової системи:

- загальні податки, які залежать від економічної діяльності платників, зокрема податок на прибуток, податок на додану вартість, прибутковий податок з громадян, податок на нерухомість;
- інші податки, основою для сплати яких має бути відповідна специфіка діяльності (наприклад, виробництво підакцизних товарів чи їх ввезення на територію України) чи здійснення платником податків або на користь платника податків певних дій (наприклад, державне мито);
- податки, які мають чітко окреслену специфічну спрямованість (наприклад, збір за спеціальне використання природних ресурсів, збір від плати за транзит через територію України мінеральної сировини, єдиний соціальний податок).

Раціоналізація структури податкової системи повинна реалізовуватись шляхом скорочення другорядних у фіскальному плані податків; скорочення оборотних податків, що сплачуються з обсягів реалізації; пошуку альтернативних об'єктів оподаткування; легалізації латентних форм оподаткування.

Удосконалення механізму функціонування окремих податків з метою посилення їх регулятивного потенціалу має здійснюватись шляхом оптимізації бази оподаткування, спрощення порядку обчислення та стягнення.

Порівнюючи максимальні значення податкових ставок основних податків в Україні та в економічно розвинених країнах (табл. 3), мо-

Таблиця 3

Максимальні ставки основних податків різних країн, %

Країна	ПДВ (або податок з продажу)	Податок на прибуток підприємств	Податок на доходи фізичних осіб	Відрахування на заробітну плату з підприємств
Україна	20,0	25	15	39,8
Франція	22,0	42	56,8	13,6
Німеччина	14,0	50	53	6,8
Данія	25,0	34	70	2,0
США	8,25	46	33	15,0
Великобританія	17,5	35	40	Немає даних
Австрія	20,0	34	50	Те саме
Швеція	23,5	30	37	Те саме
Японія	3,0	50	65	Те саме

жемо дійти висновку, що Україна в цілому є державою скоріше із середніми або помірними, ніж високими ставками оподаткування.

Єдиним з головних податків, ставка якого в Україні суттєво перевищує іноземні, є відрахування на заробітну плату, що сплачуються підприємством. Це обмежує доходи фізичних осіб у вигляді заробітної плати і негативно впливає на платоспроможний попит в економіці.

Таким чином, механічне зниження податкових ставок при збереженні існуючого механізму оподаткування в Україні за інших рівних умов

призведе лише до зниження рівня бюджетних надходжень і загострення бюджетного дефіциту. Пожвавлення ділової активності, якщо воно взагалі відбудеться, потребує певного часу для реального збільшення обсягів виробництва. Цей час вимірюється не місяцями, а роками.

Саме тому, на нашу думку, слід приділяти значно більше уваги не питанню зниження податкових ставок в межах існуючої складної та функціонально розбалансованої системи, а передусім проблемі реформування та оптимізації цієї системи.



Література

1. Закон України "Про оподаткування прибутку підприємств" від 22 травня 1997р. № 283-ВР.
2. Закон України "Про систему оподаткування" від 18 лютого 1997 р. № 77/97-ВР.
3. Квасовський О. В. Моделювання вибору оптимального оподаткування для малих підприємств // Фінанси України. — 2003. — № 10. — С. 102.
4. Ковальчук К. Ф., Рева Т. М. Налоговый менеджмент промышленного предприятия. — Днепропетровск: Ин-т технологии, 2002. — 123 с.
5. Кондирша А. Г. Необходимость реформування податкової системи України // Финансовый консультант. — 2005. — №15–16. — С. 89.
6. Цалко Ю. Податковий контроль об'єктів оподаткування та проблеми застосування прийомів фактичного контролю // Вісн. податкової служби. — 2005. — № 43. — С. 55–57.

Основними пріоритетами оптимізації системи оподаткування в Україні повинні бути скорочення другорядних у фіскальному плані податків; скорочення оборотних податків, що сплачуються з обсягів реалізації; пошук альтернативних об'єктів оподаткування; легалізація латентних форм оподаткування; спрощення порядку обчислення і стягнення.

Основными пріоритетами оптимізації системи налогообложения в Украине должны быть сокращение второстепенных в фискальном плане налогов; сокращение оборотных налогов, которые уплачиваются из объемов реализации; поиск альтернативных объектов налогообложения; легализация латентных форм налогообложения; упрощение порядка исчисления и уплаты.

The main priorities of Ukraine taxation system optimization must be: cutting down the taxes of minor importance in fiscal respect; cutting down sale taxes which are paid from the volume of realization; searching for the alternative objects of taxation; legalization of the definite forms of taxation; simplifying the scheme of accounting and payment.

Надійшла 22 листопада 2007 р.