

65.054.36
Г20

ГАРМОНІЗАЦІЯ ПОДАТКОВОГО ТА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В КОНТЕКСТІ ОПОДАТКУВАННЯ ПРИБУТКУ ПІДПРИЄМСТВ В УКРАЇНІ

монографія



МІНІСТЕРСТВО ДОХОДІВ І ЗБОРІВ УКРАЇНИ
НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ДЕРЖАВНОЇ ПОДАТКОВОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ
НАУКОВО-ДОСЛІДНИЙ ІНСТИТУТ
ФІНАНСОВОГО ПРАВА

ГАРМОНІЗАЦІЯ ПОДАТКОВОГО ТА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В КОНТЕКСТІ ОПОДАТКУВАННЯ ПРИБУТКУ ПІДПРИЄМСТВ В УКРАЇНІ

Монографія

Київ • Алерта • 2013

УДК 336.225.6: 336.226.12:657
ББК 65.052.202
Г 20

*Рекомендовано до друку Вченою радою
Науково-дослідного інституту фінансового права
(протокол № 5 від 26 грудня 2013 року)*

Рецензенти:

В. Л. Андрущенко – д.е.н., професор, в.о. завідувача кафедри податків та оподаткування Національного університету державної податкової служби України;

А. В. Лісовий – д.е.н., професор, завідувач кафедри аудиту та економічного аналізу Національного університету державної податкової служби України;

В. І. Проніна – завідувач відділу податків і зборів Асоціації платників податків України.

Автори:

Огороднікова І. І. (3.1, 3.3), **Серебрянський Д. М.** (загальна редакція, вступ, висновки, 1.2, 2.1, 2.3), **Смірнова О. М.** (2.3, 2.4, 3.1, 3.2), **Стадник М. В.** (1.3, 2.2, 3.4), **Турянський Ю. І.** (1.1, 1.3).

Г20 Гармонізація податкового та бухгалтерського обліку в контексті оподаткування прибутку підприємств в Україні: монографія / [Огороднікова І. І., Серебрянський Д. М., Смірнова О. М., Стадник М. В. Турянський Ю. І.]; за заг. ред. Д. М. Серебрянського. – К.: Алерта, 2013. – 366 с.

ISBN 978-617-566-270-4

Досліджено теоретичні аспекти обліку фінансових результатів діяльності підприємства у системі бухгалтерського обліку та для цілей оподаткування податком на прибуток підприємств. Проаналізовано фіскально-адміністративні аспекти щодо податку на прибуток підприємств в Україні. На основі практичних прикладів систематизовано основні відмінності у визначенні податкового та облікового прибутку відповідно до норм Податкового кодексу України та Положень (Стандартів) бухгалтерського обліку, в т. ч. в частині нарахування амортизації. Розраховано відстрочений податок на прибуток. Здійснено аналіз зарубіжного досвіду моделей співвідношення бухгалтерського та податкового обліку з податку на прибуток з акцентом на Німеччині та США. Визначено напрями гармонізації податкового та бухгалтерського обліку з податку на прибуток підприємств в Україні та оцінено вплив новачок на доходи бюджету країни (у частині амортизації) та на норми, що закріплюють відповідальність за правопорушення у сфері оподаткування.

Видання розраховане на науковців, практиків, викладачів, студентів, магістрантів, аспірантів, працівників міністерств та відомств, які цікавляться питанням обліку податку на прибуток та фінансових результатів діяльності у площині бухгалтерії.

УДК 336.225.6: 336.226.12:657
ББК 65.052.202

ISBN 978-617-566-270-4

© НДІ фінансового права, 2013
© Видавництво «Алерта», 2013.

MINISTRY OF REVENUE AND DUTIES OF UKRAINE
NATIONAL UNIVERSITY OF STATE
TAX SERVICE OF UKRAINE
RESEARCH INSTITUTE OF FINANCIAL LAW

HARMONIZATION OF FISCAL AND FINANCIAL ACCOUNTING OF CORPORATE INCOME TAX IN UKRAINE

Monograph

Kyiv • Alerta • 2013

Зміст

ВСТУП	8
-------------	---

РОЗДІЛ I

ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА У СИСТЕМІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ І ДЛЯ ЦІЛЕЙ ОПОДАТКУВАННЯ ТА КОНЦЕПТУАЛЬНІ ОСНОВИ ЇХ ГАРМОНІЗАЦІЇ

1.1. Економічна сутність доходів, витрат і фінансових результатів: історична ретроспектива та сучасні теорії	12
1.2. Зміст податкового прибутку та етапи його оподаткування в історії незалежної України	30
1.3. Відмінності податкового та бухгалтерського обліку з податку на прибуток та концептуальні основи їх гармонізації.....	55

РОЗДІЛ II

АНАЛІЗ СУЧАСНИХ ТЕНДЕНЦІЙ ПОДАТКОВОГО ТА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В КОНТЕКСТІ ОПОДАТКУВАННЯ ПРИБУТКУ ПІДПРИЄМСТВ В УКРАЇНІ

2.1. Фіскальна ефективність податку на прибуток підприємств в Україні	84
2.2. Оцінка структури, обсягів та особливостей обліку пільг з податку на прибуток підприємств.....	102
2.3. Аналіз методологічних аспектів гармонізації податкового та бухгалтерського обліку щодо податку на прибуток підприємств ..	126
2.4. Систематизація відмінностей у нарахуванні амортизації відповідно до норм ПКУ та П(С)БО	158

РОЗДІЛ III

НАПРЯМИ ГАРМОНІЗАЦІЇ ПОДАТКОВОГО ТА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ З ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК ПІДПРИЄМСТВ

3.1. Міжнародний досвід гармонізації податкового та бухгалтерського обліку з податку на прибуток підприємств.....	201
3.2. Напрями реформування підходу до визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств.....	219

3.3. Напрями удосконалення норм, що закріплюють відповідальність за правопорушення у сфері оподаткування в межах реформування підходу до визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств	230
3.4. Оцінка впливу податкових ініціатив на інтереси учасників податкових відносин	258
ВИСНОВКИ	276
ЛІТЕРАТУРА.....	282
ДОДАТКИ.....	301
ДОДАТОК А.....	301
ДОДАТОК Б	307
ДОДАТОК В	316
ДОДАТОК Г	320
ДОДАТОК Д.....	322
ДОДАТОК Ж	331
ДОДАТОК И.....	335
ДОДАТОК К.....	338
ДОДАТОК Л.....	339
ДОДАТОК М	347
ДОДАТОК Н.....	351
ДОДАТОК П.....	356

Contents

INTRODUCTION.....	8
-------------------	---

CHAPTER 1

THEORETICAL ASPECTS OF ACCOUNTING OF FINANCE RESULTS FOR ACCOUNTING AND TAX PURPOSES AND CONCEPTUAL BASIS OF THEIR HARMONIZATION

1.1. Economic essence of revenues, expenditures and finance results: historical retrospective and contemporary theories.....	12
1.2. Content of taxable profit and its taxing phases in the history of independent Ukraine.....	30
1.3. Differences between fiscal and financial accounting of corporate income tax and conceptual basis of their harmonization.....	55

CHAPTER 2

ANALYSIS OF CURRENT TENDENCIES OF FISCAL AND FINANCIAL ACCOUNTING OF CORPORATE INCOME TAX IN UKRAINE

2.1 Fiscal efficiency of corporate income tax in Ukraine	84
2.2. Evaluation of structure, amount and characteristics of accounting of corporate income tax allowances.....	102
2.3. Analysis of methodological aspects of fiscal and financial accounting of corporate income tax.....	126
2.4. Systematization of differences in amortization according to Tax Code of Ukraine and Ukrainian Accounting standards.....	158

CHAPTER 3

DIRECTIONS OF HARMONIZATION OF FISCAL AND FINANCIAL ACCOUNTING OF CORPORATE INCOME TAX

3.1. International experience of harmonization of fiscal and financial accounting of corporate income tax	201
3.2. Lines of reforming approach to determining of object of taxation of corporate income tax	219
3.3. Ways of improvement of norms that fix responsibility for offenses in the field of taxation under the reforming of approach to determining of object of taxation of corporate income tax	230

Contents

3.4. Evaluation of impact of tax initiatives on interests of tax relations' participants	258
CONCLUSIONS	276
APPENDICIES	282
REFERENCES.....	301

РОЗДІЛ II

АНАЛІЗ СУЧАСНИХ ТЕНДЕНЦІЙ ПОДАТКОВОГО ТА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В КОНТЕКСТІ ОПОДАТКУВАННЯ ПРИБУТКУ ПІДПРИЄМСТВ В УКРАЇНІ

2.1. ФІСКАЛЬНА ЕФЕКТИВНІСТЬ ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК ПІДПРИЄМСТВ В УКРАЇНІ

Податок на прибуток підприємств є одним з чотирьох основних бюджетоутворюючих податків поряд з податком на додану вартість, податком на доходи фізичних осіб та акцизним податком. І хоча протягом останніх років його частка у ВВП та доходах Зведеного бюджету постійно коливається у незначному діапазоні, останніми роками спостерігається тенденція до її зниження (див. рис. 2.1).

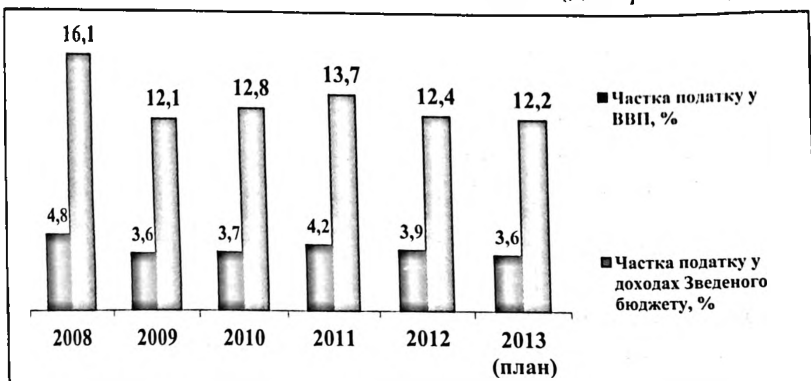


Рис. 2.1. Динаміка частки податку на прибуток у ВВП та у доходах Зведеного бюджету України, %*

* Джерело: складено на основі даних Рахункової палати України та Міністерства фінансів України.

2.1. Фіскальна ефективність податку на прибуток підприємств в Україні

Продемонстроване на рис. 2.1 падіння частки податку у 2012–2013 рр. до рівня посткризового 2009 р. можна спробувати пояснити зниженням ставки податку на 11 відсоткових пунктів за період з 1995 по 2013 р. (див. табл. 1.4 у розділі I). Така ситуація повністю відповідає європейським тенденціям, що ми оцінюємо позитивно (див. рис. 2.2).

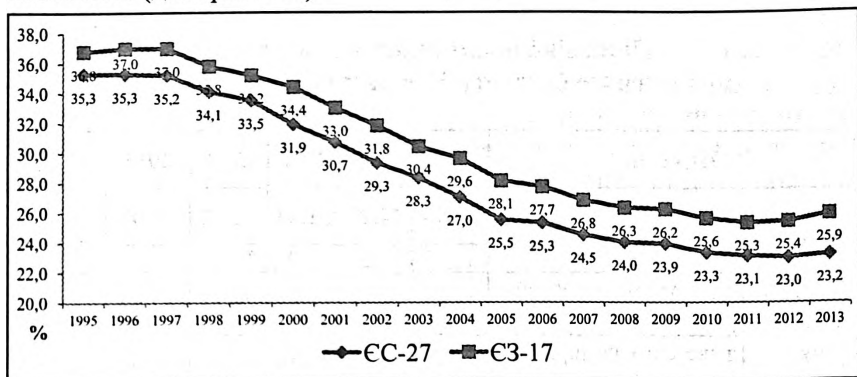


Рис. 2.2. Ставки податку на доходи корпорацій у 1995–2013 рр., %*

*Джерело: складено на основі даних Eurostat: *Taxation trends in the European Union*.

Зокрема, як видно з рис 2.2, за період з 1995 по 2013 р. середня ставка з податку на прибуток по країнах ЄС-27 скоротилася майже на 12 відсоткових пунктів. Інформацію у розрізі країн наведено у табл. Ж.1 Додатка Ж.

З іншого боку, частка податку у ВВП для більшості країн майже не знизилася або знизилася незначним чином. З даних, наведених у табл. Ж.2 Додатка Ж, видно, що за 11 років найбільше зниження частки податку на прибуток корпорацій у ВВП відбулося у таких країнах, як Фінляндія, Мальта, Нідерланди, Ісландія та Греція.

Проте частка податку у ВВП, що дорівнює (перевищує) 4% аналогічно Україні, переважно має місце у країнах із елементами офшорних юрисдикцій (Мальта, Люксембург, Кіпр та Ісландія). Наприклад, на Кіпрі зареєстровано приблизно 320 тис. компаній, що є значним показником для країни з населенням близько одного мільйона осіб⁹⁶.

⁹⁶ У кіпрській «податковій гавані» з'являються конкуренти // Кореспондент [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ua.korrespondent.net/business/taxes/1536131-u-kiprskoyi-podatkovoyi-gavani-zyavlyayutsya-konkurenti>

РОЗДІЛ II. АНАЛІЗ СУЧАСНИХ ТЕНДЕНЦІЙ ПОДАТКОВОГО...

Одночасно фінансова криза у Республіці Кіпр у березні 2013 р., що призвела до паралічу банківської системи країни та створила загрозу дефолту країни, підтверджує нераціональність орієнтації виключно на кількісні показники розвитку підприємств. Ці висновки підтверджуються темпами зростання податку на прибуток підприємств порівняно з іншими бюджетоутворюючими податками (див. табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Динаміка податкових надходжень до Зведеного бюджету України у 2008–2013 рр.*

(млрд грн)

Податок		2008	2009	2010	2011	2012	2013 (план)
Податок на доходи фізичних осіб		45,90	44,49	51,03	60,22	68,09	дані відсутні
Податок на прибуток		47,45	32,57	39,97	54,74	55,35	56,64
Податок на додану вартість	з вироблених в Україні товарів	45,02	45,93	53,64	76,18	82,69	100,60
	з ввезених на територію України товарів	81,01	73,16	73,35	96,02	101,60	112,82
Акцизний податок	з вироблених в Україні підакцизних товарів	10,13	17,59	23,02	25,19	27,42	30,72
	з ввезених на митну територію України підакцизних товарів	2,55	3,69	4,60	7,82	9,77	10,03

* Джерело: складено на основі даних Міністерства доходів і зборів України.

Як видно з табл. 2.1, починаючи з 2009 р. спостерігалось скорочення податкових надходжень до Зведеного бюджету України порівняно із 2008 р., однак зі значним позитивним стрибком у 2011 р. та впевненим зростанням протягом 2012–2013 рр. І хоча у 2009 р. податкові надходження з основних бюджетоутворюючих податків зменшилися, найбільше скоротилися надходження з податку на прибуток (з 47,45 млрд грн у 2008 р. до 32,57 млрд грн у 2009 р., при цьому темп зростання становив 68,6%). Таке різке падіння надходжень ми пов'язуємо з наслідками фінансово-економічної кризи і несприятливими економічними умовами, що її супроводжували. Але в цілому за даними табл. 2.1 можна зробити висновок, що надходження з податку на прибуток посідають третє місце після ПДВ та податку на доходи фізичних осіб. Тому аналіз фіскальної ефектив-

2.1. Фіскальна ефективність податку на прибуток підприємств в Україні

ності податку на прибуток становить основу для визначення найефективніших шляхів зростання доходів держави для ефективного виконання нею її функцій. Одночасно динамічний розвиток економіки України потребує постійного приведення структури податкової системи у відповідність до економічних умов. Значна частка податку на прибуток підприємств у ВВП свідчить про високе податкове навантаження на капітал, який, будучи мобільним завдяки глобалізаційним процесам, може переміщуватися у більш привабливі з погляду юрисдикції. Тому виникає потреба у пошуку оптимального інструментарію податкової політики, зокрема щодо оподаткування капіталу, який би відповідав рівню розвитку економічної системи, етапу нагромадження капіталу та його розподілу між економічними агентами⁹⁷.

З метою вирішення цих завдань проаналізуємо фактори, які впливають на фіскальну ефективність податку на прибуток, користуючись наявними даними. З цієї метою визначимо основні показники, що будуть наскрізно використовуватися нами у подальших розрахунках та порівняннях (див. табл. 2.2).

Таблиця 2.2

Динаміка надходжень з податку на прибуток та пов'язаних з ними показників у 2008–2013 рр.*

(млрд грн)

Рік	Номінальний ВВП	Податкові надходження	Фінансовий результат до оподаткування прибуткових підприємств ¹	Податок на прибуток		Ставка, %
				план	факт	
2008	948,05	167,88	193,67	42,15	47,45	25
2009	913,35	148,93	143,71	42,33	32,57	25
2010	1082,57	183,30	189,64	40,11	39,97	25
2011	1302,08	261,61	255,55	47,56	54,74	25/23
2012	1408,89	274,72	248,04	58,24	55,35	21
2013 (план)	1576,00	300,78	—	56,64	—	19

* Джерело: розраховано на основі даних Рахункової палати України та Міністерства фінансів України.

¹ Дані наведено без урахування результатів діяльності банків і бюджетних установ.

⁹⁷ Серебрянський Д. М. Реформування системи оподаткування України: pro & contra / Д. М. Серебрянський [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://gazeta.dt.ua/ECONOMICS/reformuvannya_sistemi_opodatкування_ukrayini_pro_contra.html

У таблиці 2.2 подано також прогнозу суму надходжень з податку на прибуток на 2013 р. згідно із Законом України «Про державний бюджет України на 2013 рік»⁹⁸, на розмір якої позитивно впливає ряд факторів, а саме:

- продовження економічних реформ відповідно до Програми економічних реформ на 2010–2014 рр. «Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава»⁹⁹;
- створення умов та додаткових стимулів для економічного зростання, підвищення технологічного рівня виробничого потенціалу розвитку, в т. ч. завдяки Державній програмі активізації розвитку економіки на 2013–2014 рр.¹⁰⁰, ЗУ «Про стимулювання інвестиційної діяльності у пріоритетних галузях економіки з метою створення нових робочих місць»¹⁰¹ та «Про внесення змін до розділу XX «Перехідні положення» ПКУ щодо особливостей оподаткування суб'єктів господарювання, які реалізують інвестиційні проекти у пріоритетних галузях економіки»¹⁰²;
- активізація виробництва з боку внутрішньо орієнтованих галузей;
- зростання внутрішнього попиту;
- стабілізації діяльності банківської системи, відновлення кредитних потоків в усі сектори економіки країни;
- зменшення податкового тиску на платників за рахунок зниження ставки податку на прибуток та ін.

⁹⁸ Про державний бюджет України на 2013 рік: Закон України: від 06.12.2012 р. № 5515-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/5515-17>

⁹⁹ Про Національний план дій на 2013 рік щодо впровадження Програми економічних реформ на 2010–2014 рр. «Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава»: Указ Президента України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/128/2013>

¹⁰⁰ Державна програма активізації розвитку економіки на 2013–2014 рр.: затв. Постановою Кабінету Міністрів України від 27.02.2013 р. № 187 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.kmu.gov.ua/control/publish/article?art_id=246247059

¹⁰¹ Про стимулювання інвестиційної діяльності у пріоритетних галузях економіки з метою створення нових робочих місць: Закон України: від 06.09.2012 р. № 5205-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/5205-17>

¹⁰² Про внесення змін до розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України щодо особливостей оподаткування суб'єктів господарювання, які реалізують інвестиційні проекти у пріоритетних галузях економіки: Закон України: від 06.09.2012 р. № 5211-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/5211-17>

2.1. Фіскальна ефективність податку на прибуток підприємств в Україні

Однак, як видно з табл. 2.2, запланована у 2013 р. величина надходжень з податку на прибуток на 2,75% менша ніж у 2012 р., хоча у 2013 р. очікується приріст ВВП. Причиною цього, на нашу думку, стало:

- зниження ставки податку з 21% у 2012 році до 19% у 2013 році, а для суб'єктів індустрії програмної продукції – до 5%;
- запровадження, починаючи з 2013 року, сплати щомісячних авансових внесків з податку на прибуток у розмірі 1/12 нарахованої до сплати суми податку за попередній звітний рік;
- продовження дії податкових канікул для новостворених та малих підприємств;
- продовження дії галузевих пільг, зокрема для підприємств легкої, суднобудівної та літакобудівної промисловості, підприємств з надання готельних послуг, підприємств машинобудування для агропромислового комплексу та інших;
- вплив динаміки сум надміру сплаченого податку тощо.

Переконані, разом з переліченими вище факторами, які безпосередньо пов'язані з порядком адміністрування податку, на зменшення прогностичного показника надходжень з податку на прибуток негативно вплинула і загальна макроекономічна ситуація у країні, а саме:

- незначне зростання реального ВВП в 2012 р. – приріст становив лише 0,2%, замість запланованих 3,9%;
- зменшення обсягів промислового виробництва. Так, індекс виробництва промислової продукції становив 98,2% порівняно з 107,6% у 2011 р.;
- дефіцит державного бюджету в розмірі 53,5 млрд грн, або 137,7% граничного розміру, встановленого ЗУ «Про державний бюджет на 2012 рік»¹⁰³;
- перевищення обсягів запозичень над погашенням порівняно з 2011 р. на 19,1%. Також у 2013 р. країна повинна буде сплатити за зовнішніми зобов'язаннями близько 9 млрд доларів США, у т.ч. 6 млрд доларів США – за кредитами МВФ. До кінця 2013 р., як зазначається в Програмі управління державним боргом, затвердженої наказом Міністерства фінансів України № 277 від 21.02.2013 р.¹⁰⁴, очікуваний обсяг державного боргу

¹⁰³ Про державний бюджет України на 2012 рік: Закон України: від 22.12.2011 р. № 5513-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/4282-17>

¹⁰⁴ Програма управління державним боргом: затв. наказом Міністерства фінансів України № 277 від 21.02.2013 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=366222&cat_id=289710

(прямого) становитиме 483,32 млн грн, тобто приблизно 30,6% від ВВП;

- негативне торговельне сальдо. Так, різниця між вартістю ввезених і експортованих товарів/послуг сягнула 9% ВВП, що вище, ніж показник кризового 2008-го (8% ВВП);
- енергозалежність країни і нестабільна ситуація на світових ринках металургії і хімічного виробництва тощо.

Таким чином, прогресивні новачії, відповідно до логіки Програми економічних реформ на 2010–2014 рр. «Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава», та непроста макроекономічна ситуація у сукупності вплинули на прогнозний обсяг надходжень з податку на прибуток у 2013 р. та темпи приросту прибутку прибуткових підприємств (див. рис. 2.3).

З рисунка 2.3 видно, що найменший приріст прибутку прибуткових підприємств до попереднього періоду спостерігався у 2009 р., тобто у пік фінансово-економічної кризи. На надходження податку на прибуток підприємств вплинуло задеклароване суб'єктами підприємницької діяльності від'ємне значення об'єкта оподаткування за підсумками 2009 р. у сумі 49,4 млрд грн.

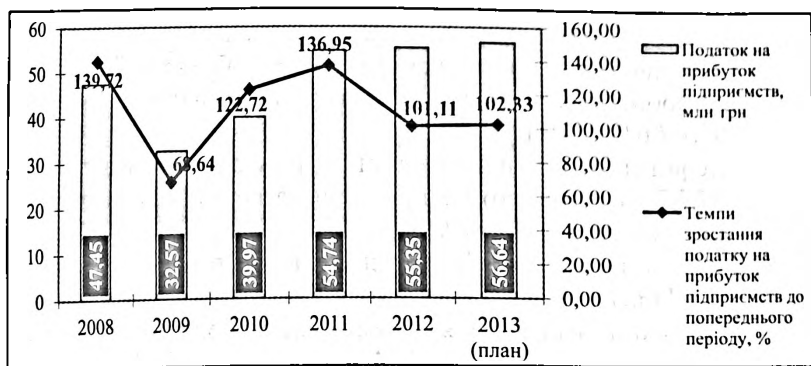


Рис. 2.3. Динаміка надходжень податку на прибуток підприємств до державного бюджету за 2008–2013 рр.*

*Джерело: розраховано на основі даних Міністерства фінансів України та Державного комітету статистики України.

У 2010–2012 рр. спостерігався незначний темп приросту прибутку прибуткових підприємств, що можна пояснити насамперед

2.1. Фіскальна ефективність податку на прибуток підприємств в Україні

зменшенням ставки податку, проте стабільність у сплаті податку на прибуток указує на те, що підприємства України поступово покращують економічні показники діяльності після фінансової кризи 2008–2009 рр. Також спрацьовує стимулюючий ефект новачків, який у довгостроковій перспективі повинен стати основним каталізатором соціально-економічного розвитку та підвищення інвестиційної привабливості країни.

Проте у короткостроковому періоді є певні труднощі – зокрема плани державного бюджету за доходами, за підсумками 9 місяців 2013 р., не виконані на 4,5%, або на 11,7 млрд грн (див. табл. 2.3).

З даних, наведених у табл. 2.3, видно, що за 9 місяців 2013 р. надходження з податку на прибуток підприємств відстають від закладених у бюджет показників, хоча й не настільки критично, як щодо ПДВ та акцизного податку.

Таблиця 2.3

Статті державного бюджету, план надходжень за якими не виконано за 9 місяців 2013 р.*

(млрд грн)

	Факт	Відхилення від плану, млрд грн	Відхилення від плану, %
Податок на прибуток	42,2	- 1,1	-2,6
Частка чистого прибутку ¹	1,2	-1,1	-47,8
ПДВ із ввезених на територію України товарів	72,3	-7,1	-8,9
ПДВ з вироблених в Україні товарів	63,6	-5,3	-7,7
Акцизний податок з вироблених в Україні під-акцизних товарів	20,8	-1,9	-8,6
Акцизний податок з ввезених на митну територію України підакцизних товарів	4,8	-1,4	-23,0
Премії за угодами ²	0,2	-1,3	-86,7
Заборгованість ПЕК	0,2	-1,2	-84,3
Імпортне мито	9,7	-1,0	-9,6

¹ державних чи комунальних підприємств, яка перераховується до бюджету;

² неподаткові надходження від інших міністерств і відомств.

*Джерело: Марчак Д. Почему не выполняется госбюджет-2013 / Д. Марчак // Forbes Україна [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://forbes.ua/nation/1359236-pochemu-ne-vypolnyaetsya-gosbyudzhet-2013>

Ураховуючи зазначене, для цілей нашого дослідження важливим показником виступає податкове навантаження, що характеризує сукупний вплив податку на прибуток на економіку країни загалом чи на окремих суб'єктів господарювання, тобто фактично є показником ефективності податкової політики. Розрахуємо за загальноприйнятими методами ряд показників, що дозволить оцінити вплив податку на прибуток на економічний розвиток як його платників та країни в цілому (див. табл. 2.4)¹⁰⁵:

- 1) рівень податкового навантаження з податку на прибуток на економіку, як співвідношення податкових надходжень з податку на прибуток до ВВП:

$$P_{\text{пн}} = \text{ППП} / \text{ВВП}, \quad (2.1)$$

де $P_{\text{пн}}$ – рівень податкового навантаження на економіку;

ППП – податок на прибуток;

ВВП – валовий внутрішній продукт;

- 2) коефіцієнт податкового навантаження, як співвідношення податкових надходжень з податку на прибуток до фінансового результату прибуткових підприємств:

$$K_{\text{пн}} = \text{ППП} / \text{ФР}, \quad (2.2)$$

де $K_{\text{пн}}$ – коефіцієнт податкового навантаження;

ППП – податок на прибуток;

ФР – фінансовий результат прибуткових підприємств.

- 3) еластичність фіскального навантаження – вплив податку на прибуток на економічне зростання і доходи бюджету. Показник фіксує, на скільки відсотків зміниться величина сукупного податкового навантаження із зміною ставки податку на прибуток:

$$E = q / s, \quad (2.3)$$

де E – еластичність фіскального навантаження;

q – частка податку на прибуток у ВВП;

s – базова ставка податку на прибуток.

¹⁰⁵ Балацкий Е. В. Оценка влияния фискальных инструментов на экономический рост [Электронный ресурс] / Балацкий Е. В. – Режим доступа: <http://www.iet.ru/>

Динаміка податкового навантаження з податку на прибуток підприємств у 2008–2012 рр.*

Рік	Рівень податкового навантаження, %	Коефіцієнт податкового навантаження	Еластичність фіскального навантаження
2008	4,89	0,25	0,19
2009	3,56	0,23	0,14
2010	3,69	0,21	0,15
2011	4,20	0,22	0,18
2012	3,93	0,22	0,19

** Джерело: складено на основі даних Державного комітету статистики України, Міністерства доходів і зборів України та Рахункової палати України.*

За розрахунками, наведеними у табл. 2.4, можна зробити висновок, що рівень податкового навантаження податку на прибуток найвищим був у 2008 та 2011 р. Проте коефіцієнт податкового навантаження показує, що у 2008 та 2009 р. він сягнув найвищих позначок. Це пояснюється тим, що світова фінансова криза вплинула на результати фінансово-господарської діяльності суб'єктів підприємницької діяльності України. Прийняття уніфікованого ПКУ не зменшило даний коефіцієнт податкового навантаження, а, навпаки, його збільшило, незважаючи навіть на ряд кардинальних змін в оподаткуванні прибутку підприємств. Також зауважимо, що подальше поступове зменшення ставки податку стало причиною зменшення рівня податкового навантаження на суб'єктів господарювання (3,93% у 2012 р. проти 4,20% у 2011 р.)¹⁰⁶.

Беручи до уваги оцінку еластичності фіскального навантаження з податку на прибуток підприємств, можемо стверджувати, що податок має значний фіскальний характер. Це свідчить про досить високу залежність доходів державного бюджету від сплати податку на прибуток. У зв'язку з цим вважаємо, що для компенсації втрат бюджету від зменшення ставки податку доцільно або розширити базу оподаткування, або скоротити перелік пільг з податку.

Виходячи з цього, проаналізуємо надходження з податку на прибуток за кодами бюджетної класифікації та визначимо, які категорії підприємств демонструють найбільш динамічні показники розвитку (див. табл. 2.5).

¹⁰⁶ Стадник М. В. Tax burden of income tax in Ukraine // Податки – теорія та практика: збірник матеріалів XVI Міжнародної наукової конференції (Чеська Республіка, м. Брно, 13–14 вересня 2013) – ISBN 978–80–87482–14–8

Таблиця 2.5

Темпи зростання надходжень з податку на прибуток підприємств
у розрізі кодів бюджетної класифікації у 2010–2012 рр.*

(млн грн)

Код бюджетної класифікації	Показники	2011	2012	Темп приросту, %
1	2	3	4	5
11020000	Податок на прибуток підприємств	54 739,44	55 349,75	101,1 ↑
11020100	Податок на прибуток підприємств і організацій, що перебувають у державній власності	8 091,29	10 611,48	131,1 ↑
11020300	Податок на прибуток підприємств, створених за участю іноземних інвесторів	9 107,39	8 985,41	98,7 ↓
11020400	Податок на прибуток від казино, відеосалонів, гральних автоматів, концертно-видовищних заходів	0,08	0,05	62,5 ↓
1020500	Податок на прибуток іноземних юридичних осіб	1 678,17	1 649,91	98,3 ↓
11020600	Податок на прибуток банківських організацій, включаючи філіали аналогічних організацій, розташованих на території України	843,20	884,74	104,9 ↑
11020700	Податок на прибуток страхових організацій, включаючи філіали аналогічних організацій, розташованих на території України	591,64	748,17	126,5 ↑
11020900	Податок на прибуток організацій і підприємств споживчої кооперації, кооперативів та громадських об'єднань	72,86	75,96	104,3 ↑
11021000	Податок на прибуток приватних підприємств	34 307,84	31 005,25	90,4 ↓
11021100	Інші платники податку на прибуток	7,53	5,88	78,1 ↓

2.1. Фіскальна ефективність податку на прибуток підприємств в Україні

Продовження табл. 2.5

1	2	3	4	5
11021500	Податок на прибуток, одержаний за рахунок знижувального коефіцієнта 0,8 до норм амортизації	0,99	0,22	22,2 ↓
11021600	Податок на прибуток фінансових установ, включаючи філіали аналогічних організацій, розташованих на території України, за винятком страхових організацій	38,46	50,17	130,4 ↑
11022200	Надходження від сплати податкового боргу, реструктуризованих за договорами податкових зобов'язань, які виникли у зв'язку із застосуванням статті 10 Закону України «Про заходи, спрямовані на забезпечення сталого функціонування підприємств паливно-енергетичного комплексу»	дані відсутні	1 332,53	дані відсутні

Джерело: складено на основі даних Міністерства фінансів України.

Дані, наведені у табл. 2.5, свідчать, проте що відповідно до класифікації доходів бюджету лідерами у 2011–2012 рр. передбачувано були:

- приватні підприємці (34 307,84 та 31 005,25 млн грн відповідно);
- підприємства, що перебувають у державній власності (8 091,29 та 10 611,48 млн грн);
- підприємства, створені за участю іноземних інвесторів (9 107,39 та 8 985,41 млн грн).

Однак, зауважимо, що в більшості випадків спостерігається тенденція до зменшення темпів їх приросту в середньому на 5–6%.

Цікаво, що найменше надходжень з податку на прибуток за цією класифікацією у досліджуваному періоді надійшло від казино, відео-салонів, гральних автоматів та концертно-видовищних заходів (0,08 та 0,05 млн грн відповідно). Хоча, на нашу думку, віднести цю галузь до малоприбуткової важко.

У галузевому розрізі зростання надходжень з податку на прибуток виглядає так (див. табл. 2.6):

Таблиця 2.6

**Темпи приросту податку на прибуток у розрізі галузей
у I півріччі 2011–2012 рр.***

(млн грн)

Галузь	січень-червень		Відхи- лення (+/-)	Темп зростан- ня, %
	2011	2012		
Виробництво деревини	42,4	71,9	29,5	169,7
Целюлозно-паперова промисловість	167,8	230,4	62,5	137,3
Виробництво ін. неметалевих мінераль- них виробів	161,3	210,4	49,1	130,4
Виробництво електричного та електро- нного устаткування	352	425,6	73,6	120,9
Сільське господарство, мисливство та лісове господарство	131,2	146,6	15,4	111,7
Будівництво	473,6	503,5	29,9	106,3
Хімічна та нафтохімічна промисловість	513,8	537,0	23,2	104,5

*Джерело: розраховано на основі даних Міністерства доходів і зборів України.

З таблиці 2.6 видно, що галузями, які демонструють розвиток і відповідно забезпечують приріст надходжень з податку на прибуток підприємств, є підприємства хімічної та нафтохімічної промисловості. Так, у I півріччі 2012 р. підприємства даного сегмента сплатили 537,0 млн грн податку на прибуток проти 513,8 млн грн за аналогічний період попереднього року. Порівняно з 2011 р. вони збільшили надходження на 4,5%, або на 23,2 млн грн. Найбільший темп приросту належить підприємствам, що виробляють деревину, – порівняно з 2011 р. вони збільшили свої відрахування на 69,7%, або на 29,5 млн грн. Підприємства саме цієї галузі продемонстрували і один з найвищих відсотків прибутковості у розрізі фінансових результатів великих та середніх підприємств до оподаткування за видами промислової діяльності у 2012 р. (див. табл. II.1 Додатка II).

Проте не потрібно забувати про незадовільний стан підприємств в Україні. Так, на сьогодні статистика збиткових підприємств бажає кращого (див. табл. 2.7).

Таблиця 2.7

Фінансові результати до оподаткування з розподілом на великі, середні та малі підприємства за регіонами*

(млн грн)

Показник	Категорія підприємств	Фінансовий результат			% у загальній кількості підприємств		
		2010	2011	2012	2010	2011	2012
Підприємства, які одержали прибуток	Україна	189 640,8	255 545,9	248 035,9	59,0	65,1	64,5
	великі	17 278,4	131 043,5	96 928,6	68,3	69,2	70,0
	середні	87 592,4	87 526,8	111 313,2	63,4	66,3	66,2
	малі	27 770,0	36 975,6	39 794,1	58,6	65,0	64,4
Підприємства, які одержали збиток	Україна	135 235,1	136 940,3	172 365,7	41,0	34,9	35,5
	великі	45 807,3	38 471,4	59 746,4	31,7	30,8	30,0
	середні	46 010,7	56 436,0	63 571,2	36,6	33,7	33,8
	малі	43 417,1	42 032,9	49 048,1	41,4	35,0	35,6
Фінансові результати до оподаткування	Україна	54 405,7	118 605,6	75 670,2	–	–	–
	великі	28 471,1	92 572,1	37 182,2	–	–	–
	середні	41 581,7	31 090,8	47 742,0	–	–	–
	малі	-15 647,1	-5 057,3	-9 254,0	–	–	–

* Джерело: складено на основі даних Державного комітету статистики України.

Із даних табл. 2.7 видно, що переважно збитковими є середні та малі підприємства із рівнем збитковості у 33,8 та 35,6% відповідно. Ми вважаємо дану ситуацію несприятливою, оскільки левова частка сплаченого до бюджету податку на прибуток підприємств належить саме середнім підприємствам. Проте позитивною є тенденція до зменшення їх кількості – у 2012 р. збиткові підприємства становили 35,5% проти 41% у 2010 р. У світлі цього Розпорядження КМУ «Про схвалення Концепції загальнодержавної програми розвитку малого і середнього підприємництва на 2014–2024 рр.»¹⁰⁷ є надзвичайно актуальним і затребуваним для подальшого розвитку підприємництва в Україні.

¹⁰⁷ Про схвалення Концепції загальнодержавної програми розвитку малого і середнього підприємництва на 2014–2024 рр.: Розпорядження Кабінету Міністрів України: від 28.08.2013 р. № 641-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/641-2013-%D1%80>

Викликають занепокоєння й очікування підприємств різних видів діяльності щодо перспектив їх ділової активності у III кварталі 2013 р. (див. табл. 2.8).

Таблиця 2.8

Очікування підприємств щодо перспектив розвитку ділової активності у III кварталі 2013 р.*

Критерії	Промис- ловість	С/г	Будівни- цтво	Транспортні підприємства	Торгові під- приємства
Поточний фінансово-економічний стан					
добрий	8	19	5	9	19
задовільний	65	72	56	52	54
поганий	27	9	39	29	27
Фінансово-економічний стан підприємств у III кв. 2013 р. порівняно з II кв. 2013 р.					
покращиться	28	31	34	35	38
не зміниться	59	59	55	54	51
погіршиться	12	10	11	11	11

*Джерело: складено на основі даних Державного комітету статистики України.

Як видно з табл. 2.8, прогнози посадових осіб є досить песимістичними, але поточний фінансовий стан респонденти оцінюють в основному задовільно. Респонденти позитивно оцінюють перспективи розвитку своїх підприємств у наступні 12 місяців за всіма напрямками ділової активності, однак знизили оцінки порівняно з попереднім кварталом, насамперед щодо фінансово-економічного стану своїх підприємств та щодо обсягів реалізації виробленої продукції, що зумовило зменшення індексу ділових очікувань (ІДО) до 114,4% порівняно зі 118,7% у I кварталі 2013 р. (див. табл. И. 2 Додатка И).

ІДО перевищує середній рівень у респондентів сільськогосподарських підприємств (124,8%), підприємств енерго- та водопостачання (121,9%), будівництва (117,7%) та переробної промисловості (117,5%), у великих підприємств (116,8%)¹⁰⁸.

У світлі цього стратегія реформ, спрямованих на модернізацію всіх сфер суспільного життя, повинна реалізовуватися й далі. Як зазначається у щорічному Посланні Президента України до Верховної Ради України «Про внутрішнє та зовнішнє становище України в 2013 році», «світова економіка на початку 2013 р. не пододала стагнацію. Провідні економічні центри демонструють нестабільне зростання або залишаються у стані рецесії. Глобальний попит на ключові товари українського експорту

¹⁰⁸ Ділові очікування підприємств України // Національний банк України, 2013. – 31 с.

2.1. Фіскальна ефективність податку на прибуток підприємств в Україні

також залишатиметься низьким. При цьому конкурентна боротьба на світових ринках стає дедалі жорсткішою. За таких умов для того щоб забезпечити усталений соціально-економічний розвиток, Україні необхідно активізувати пошук внутрішніх резервів, прискорити модернізацію виробництва, підвищити його конкурентоспроможність»¹⁰⁹.

У зв'язку з цим для досягнення пріоритетів державної політики, спрямованих на поліпшення бізнес-середовища в Україні, Президентом України поставлено завдання подальшого реформування регуляторної сфери в напрямі забезпечення ефективного правозастосування прийнятих нормативно-правових актів на тлі зменшення кількості та тривалості адміністративних процедур, що стане основою і стимулом для підприємницької діяльності у країні та підвищення конкурентоспроможності підприємництва на зовнішньому і внутрішньому ринках, інтенсифікації інвестиційно-інноваційної діяльності та створення нових робочих місць.

Зокрема, в Україні вже спостерігається тенденція до скорочення розриву між ефективною ставкою з податку на прибуток підприємств (співвідношення податкових надходжень і бази оподаткування) та нормативною (ставки, яка зазначена у нормативно-правових документах, що регулюють адміністрування податку на прибуток в Україні) (див. рис. 2.4).

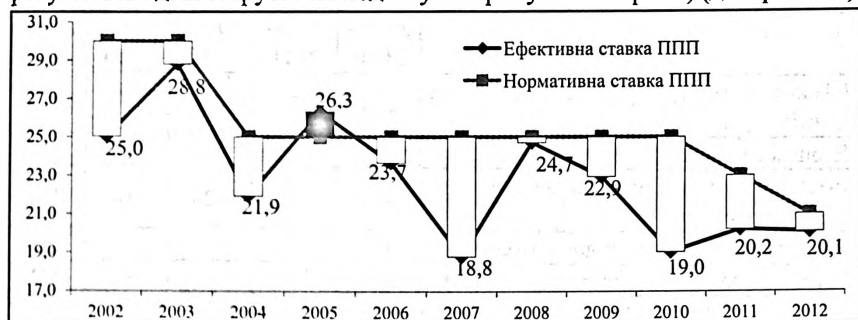


Рис. 2.4. Динаміка ефективної та нормативної ставки податку на прибуток підприємств в Україні*

**Джерело: Серебрянський Д. М. Необхідність та передумови реформування підходів до визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток / Д. М. Серебрянський // Реформування підходів до визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток: збірник наукових праць за матеріалами Науково-практичного круглого столу, 11 липня 2013 року / НДІ фінансового права. – К.: Алерта, 2013. – 120 с. – С. 93–96.*

¹⁰⁹ Про внутрішнє та зовнішнє становище України в 2013 році: Щорічне послання Президента України до Верховної Ради України. – К.: НСД, 2013. – 576 с.

Позитивна різниця між нормативною та ефективною ставкою може обґрунтовуватися розміром звільнень від оподаткування прибутку (податкових пільг), розміром недоплат, правил амортизації, темпів інфляції. Чим більша така позитивна різниця – тим більше прибутку звільняється від оподаткування. Від’ємна різниця між даними ставками демонструє, що національна економіка сплатила податку більше, ніж це регламентовано законодавством. Така ситуація, наприклад, у 2005 році може обґрунтовуватися скасуванням з 31.03.2005 р. пільг для ВЕЗ та ТПР. У 2011–2012 рр. спостерігається тенденція до наближення даних ставок, що свідчить про підвищення ефективності оподаткування прибутку підприємств.

Але реальний стан речей, на жаль, ще далекий від оптимального. Ці висновки підтверджуються позиціями України у рейтингу конкурентоспроможності Всесвітнього економічного форуму, які протягом 2009–2014 рр. залишаються досить низькими, не маючи стабільної тенденції до покращання (див. табл. 2.9).

Таблиця 2.9

**Показники України у рейтингах
конкурентоспроможності 2009–2014 рр.***

Показник	2009– 2010	2010– 2011	2011– 2012	2012– 2013	2013– 2014
Ефективність витрачання бюджетних коштів	114	131	125	128	143
Економіка ренти	115	129	126	117	122
Інтенсивність конкуренції на внутрішньому ринку	111	118	120	104	106
Витрати на інноваційні дослідження	68	69	75	104	112
Загальна кількість країн у рейтингу	133	139	142	144	148

* Джерело: *The Global competitiveness Report 2009/2010, 2010/2011, 2011/2012, 2012/2013, 2013/2014* [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.weforum.org/reports>

Ми розуміємо, що не можна довіряти даним рейтингів повністю, оскільки кожен з них може мати як об’єктивні, так і суб’єктивні недоліки. Однак з рівнозначною часткою помилки для всіх країн дослідження має і реальну оцінку ситуації, причому в порівняльних умовах.

З іншого боку, у рейтингу «*Doing Business*», підготовленому Світовим банком та Міжнародною фінансовою корпорацією, Україна

2.1. Фіскальна ефективність податку на прибуток підприємств в Україні

значно покращила свої позиції – у 2014 р. країна піднялася на 28 пунктів (з 140-го місця на 112-те). Однак також відомо, що Президентом України поставлене завдання входження країни у найближчій перспективі у топ-100 країн даного рейтингу.

Проте, як заявляє одна зі співавторів доповіді «*Doing Business*» групи Світового банку у Вашингтоні Тіа Трамбик, «щоб поліпшити позиції України в рейтингу «*Doing Business*» за показником «оподаткування», потрібні більш значні реформи, спрямовані на зниження адміністративного навантаження, ніж зниження ставок податку на прибуток або ПДВ. Це пояснюється тим, що при розрахунку сумарної податкової ставки в рейтингу не враховується значення ПДВ, бо його навантаження перекладається здебільшого на кінцевих споживачів.

А усереднена ставка податку на прибуток в Україні і так достатньо низька, і за вирахуванням усіх амортизаційних та інших відрахувань у середньому компанія витрачає лише близько 11% свого прибутку на виплату відповідного податку. Одночасно 107 інших країн також імплементували загалом майже 200 реформ у сферах відкриття бізнесу і сплати податків. Це означає, що конкуренція стає все жорсткішою, а перед Україною стоїть безліч викликів, бо країна залишається в останній чверті рейтингу за 6 з 10 його індикаторів¹¹⁰.

Проте річ не в рейтингах, а в реальній необхідності у підвищенні інвестиційної привабливості країни, що може бути досягнуто за рахунок підвищення ефективності адміністрування податку. І насамперед шляхом реформування підходу до визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств, зокрема з метою зміцнення податкового потенціалу країни та підвищення ефективності адміністрування податків.

Спробуємо оцінити методологічні аспекти гармонізації податкового та бухгалтерського обліку щодо податку на прибуток підприємств.

¹¹⁰ Doing Business 2013 // World Bank [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.doingbusiness.org/reports/global-reports/doing-business-2013>