

КИЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Бадида Марія Петрівна

УДК 336.22

ОПОДАТКУВАННЯ ПІДПРИЄМСТВ ТА ШЛЯХИ ЙОГО ВДОСКОНАЛЕННЯ В УКРАЇНІ

Спеціальність 08.04.01 – Фінанси, грошовий обіг і кредит

Автореферат

дисертації на здобуття наукового ступеня
кандидата економічних наук

Київ 2003

Дисертацією є рукопис

Робота виконана на кафедрі фінансів Київського національного економічного університету Міністерства освіти і науки України, м.Київ.

Науковий керівник: доктор економічних наук, професор, Заслужений діяч науки України

Федосов Віктор Михайлович

Київський національний економічний університет, завідувач кафедри фінансів.

Офіційні опоненти: доктор економічних наук, доцент

Соколовська Алла Михайлівна

Науково-дослідний фінансовий інститут при Міністерстві фінансів України, завідувач відділу податкової політики і доходів.

Кандидат економічних наук, доцент

Данілов Олександр Дмитрович

Академія державної податкової служби України, завідувач кафедрою державних фінансів

Провідна установа: Тернопільська академія народного господарства, кафедра фінансів, Міністерство освіти і науки України, м.Тернопіль

Захист відбудеться “28” березня 2003 р. о 14^оє годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 26.006.02 Київського національного економічного університету за адресою: 03680, м.Київ, проспект Перемоги, 54/1, ауд. 203.

З дисертацією можна ознайомитись в бібліотеці Київського національного економічного університету: 03680, м.Київ, проспект Перемоги, 54/1, ауд.201.

Автореферат розіслано “25” лютого 2003 р.

Вчений секретар

спеціалізованої вченої ради

кандидат економічних наук, професор

Поддєрьогін А.М.

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

Актуальність теми. В Україні відбувається поступовий процес ринкової трансформації економіки. Система оподаткування підприємств, як інструмент державного регулювання економічних і соціальних процесів має підприємств відображати інтереси держави, підприємницьких структур та громадян.

В той час практика свідчить про низький рівень ефективності вітчизняної моделі оподаткування підприємств, її неадекватність умовам функціонування ринкового господарства. Саме тому питання реформування оподаткування підприємств сьогодні знаходяться в числі важливих фінансово-економічних проблем, від позитивного вирішення яких значною мірою залежить доля трансформаційних процесів в Україні. Потребує вдосконалення механізму функціонування як податкової системи в цілому, так і окремих її складових, особливо податків на додану вартість та на прибуток. Складність реформування системи оподаткування підприємств посилюється передусім тим, що воно відбувається в умовах дефіциту фінансових ресурсів.

Діюча податкова система характеризується високим і нерівномірним податковим навантаженням на доходи суб'єктів господарювання. Суттєві недоліки мають місце в методології визначення бази та розміру ставок оподаткування доходів підприємств, у кількості податкових пільг.

Зниження податкового навантаження на підприємницькі структури безумовно на початковому етапі об'єктивно приведе до зменшення податкових надходжень до бюджету, але потім буде діяти мультиплікатор їх зростання. Саме тому реформування податкової сфери обов'язково повинно супроводжуватись заходами щодо розширення бази оподаткування.

Вагомий внесок у розробку теоретичних основ оподаткування внесли зарубіжні вчені С.Брюс, А.Лаффер, К.Макконел, Ф.Ноймарк, В.Нордхауз, А.Пігу, А.Селдон, М.Уейденбаум, Г.Халлер, Й.Шумпетер та інші.

Певний доробок в питання теорії і практики функціонування податків зробили українські і російські вчені: В.Андрущенко, Б.Болдирев, В.Вишневський, А.Даниленко, Л.Дробозіна, І.Золотько, А.Крисоватий, В.Опарін, А.Поддєрьогін, М.Романовський, І.Гусакова, М.Сичов, А.Соколовська, В.Суторміна, О.Тимченко, В.Федосов.

В той же час ряд питань оподаткування підприємств в умовах трансформації економіки України вимагають свого розв'язання, в тому числі з врахуванням українських реалій. Так, зокрема, з прийняттям діючих законодавчих актів з оподаткування прибутку значно ускладнилися облік і звітність, що викликає справедливі нарікання платників податку. Негативно впливають на якість роботи працівників податкових служб наявні розбіжності, сумнівні тлумачення окремих термінів, положень, визначень у законодавчих та підзаконних актах. Це є наслідком введення в

дію нових законів з оподаткування без попереднього їх обговорення фахівцями та апробації на практиці.

Недостатньо розроблені основи системи оподаткування, яка б відповідала сучасному стану економіки і слугувала орієнтиром для практики, методологічною базою для створення відповідних законів та інших нормативних актів.

Викладене вище свідчить про важливість обраної теми дисертаційної роботи, її актуальність як в теоретичному, так і особливо в практичному аспекті.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертаційна робота виконана згідно з планами наукових досліджень кафедри фінансів Київського національного економічного університету у межах комплексної науково-дослідної теми "Реструктуризація фінансової системи в умовах перехідної економіки" (номер державної реєстрації 01011003065). Особисто автором підготовлено розділ "Вплив податку на додану вартість та податку з прибутку на результати фінансово-господарської діяльності підприємств".

Мета і задачі дослідження. Мета дисертаційного дослідження полягає в комплексному вивченні теорії і практики оподаткування підприємств та в розробці конкретних пропозицій по його вдосконаленню.

Поставлена мета зумовила необхідність вирішення таких завдань:

уточнити визначення, економічну сутність і роль податків з підприємств в умовах трансформаційних процесів в Україні;

проаналізувати особливості процесу формування сучасної системи оподаткування доходів підприємств в Україні;

провести дослідження діючої системи оподаткування доходів підприємств з точки зору її відповідності теоретичним основам оподаткування та особливостям сучасного стану трансформації економіки України;

обґрунтувати необхідність застосування місцевими податковими органами непрямих методів визначення сум податкових зобов'язань платників податків з метою спрощення оподаткування і зменшення кількості неплатежів;

провести аналіз діючого механізму нарахування податку на прибуток і на основі цього запропонувати нові форми декларування прибутку підприємницьких структур;

розробити пропозиції щодо вдосконалення обчислення податку на додану вартість і посилення його впливу на фінансово-господарську діяльність підприємств;

розробити пропозиції щодо вдосконалення податкового контролю за справлянням податку на додану вартість та податку на прибуток.

Об'єктом дослідження є система оподаткування підприємств, її становлення, розвиток та функціонування в період трансформації економіки України.

Предметом дослідження є фінансові відносини, які виникають в процесі оподаткування підприємств та контролю за своєчасним і повним перерахуванням податків в бюджет суб'єктами господарювання.

Методи дослідження. В основу дослідження покладено діалектичний підхід до вивчення економічних та фінансових явищ, який передбачає виявлення закономірностей, тенденцій і взаємозалежностей, що постійно змінюються і розвиваються. В роботі використовувались метод аналізу і синтезу для виявлення перспектив розвитку оподаткування підприємств та шляхів його вдосконалення, методи порівняльного аналізу при проведенні дослідження діючої практики оподаткування підприємств, групування, ланцюгових підстановок, графічного зображення, витримано системний підхід, який складає теоретичну і методологічну базу функціонально-статистичного моделювання досліджуваних процесів. Інформаційну базу дослідження складають відповідні законодавчі та нормативні акти, офіційні статистичні матеріали, бухгалтерська звітність суб'єктів господарювання, інформація податкових, фінансових органів і підприємств, літературні джерела.

Наукова новизна одержаних результатів. Основні положення, які визначають наукову новизну дисертаційної роботи, зводяться до наступного:

дано авторське визначення сутності податків, що сплачуються суб'єктами підприємницької діяльності з урахуванням специфічних ознак, які притаманні податкам на мікрорівні;

доведено практичну необхідність приведення чинного Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" у відповідності із Законом України "Про бухгалтерський облік та звітність в Україні", з тим, що податковий облік має ґрунтуватись на даних бухгалтерського обліку;

розроблено новий підхід до нарахування податку на прибуток, який передбачає оподаткування прибутку від реалізації продукції (робіт, послуг) за прогресивною шкалою із врахуванням рентабельності продукції;

обґрунтовано доцільність, необхідність і конкретні напрями подальшого вдосконалення податку на додану вартість;

внесені пропозиції щодо практичного застосування податковими органами непрямих методів визначення сум податкових зобов'язань в разі відсутності первинних документів або приховування доходів платниками податків;

розроблені методичні рекомендації щодо подальшого вдосконалення податкового контролю за справлянням податку на додану вартість та розрахунку податкового кредиту між державою і юридичними особами;

Практичне значення одержаних результатів. Сформульовані в дисертації висновки і пропозиції мають практичне значення і можуть бути використані в процесі подальшого реформування системи оподаткування підприємств в Україні. Зокрема, вдосконалення податку на

додану вартість; нарахування податку на прибуток від реалізації продукції - за прогресивною шкалою з урахуванням рентабельності, а податку на прибуток з інших джерел надходження - за сталими ставками, визначеними в законодавчому порядку. Розроблені автором методичні рекомендації щодо контролю за справлянням податку на додану вартість можуть бути використані Державною податковою адміністрацією України в процесі удосконалення системи контролю за надходженнями і сплатою податків суб'єктами господарювання.

Основні положення дисертаційного дослідження використовуються в навчальному процесі Київського національного економічного університету при викладанні з курсів "Податкова система" і "Податковий менеджмент".

Результати наукового дослідження були впроваджені на практиці Комітетом Верховної Ради України з питань фінансів і банківської діяльності (довідка № 06-10/611 від 26.08.2002 року), Державною податковою адміністрацією України (довідка № 04-0213В від 28.08.2002 року), місцевими органами влади Закарпатської області (довідка № 10/526 від 09.08.2002 року), Ужгородським коньячним заводом (довідка № 98 від 05.06.2002 року) та Київським національним економічним університетом (довідка від 10.09.2002 року).

Особистий внесок здобувача. Дисертація є самостійною завершеною роботою здобувача. Особистий внесок дисертанта полягає у розробці методики нарахування податку на прибуток від реалізації продукції (робіт, послуг) за прогресивною шкалою, конкретних пропозицій по вдосконаленню податку на додану вартість і розробці методичних рекомендацій щодо податкового контролю за справлянням цього податку. Опубліковані праці підготовлені без співавторства особисто здобувачем. Запропоновано диференційований підхід до оподаткування прибутку підприємств та дано шляхи удосконалення діючої системи контролю за нарахуванням та сплатою цього податку; внесено конкретні пропозиції щодо розрахунку нарахування податку на прибуток на основі товарного балансу і вдосконалення декларації про прибуток підприємства.

Апробація результатів дисертації. Основні положення і результати дисертаційного дослідження оприлюднені на: міжнародній науково-практичній конференції "Права і свободи людини та сучасний суспільний прогрес" (24-25 лютого 1999 року м.Ужгород); науково-практичній конференції "Реформа міжбюджетних відносин і проблеми розвитку податкової системи України" (жовтень 1999 року, м.Ірпінь); міжнародній науково-практичній конференції "Теорія і практика перехідного періоду до ринку. Економіко-правовий, міжнародний та інформаційно-технічний аспекти", 27-29 березня 2001 року, м.Ужгород (Україна) - м.Сніна (Словаччина); науково-методичних семінарах при кафедрі обліку, аудиту і фінансів Ужгородського державного інституту інформатики, економіки та права у 2001 - 2002 роках; практичні пропозиції, рекомендації і результати дисертаційного дослідження були також

оприлюднені на виробничій нараді працівників податкової служби Закарпатської області з приводу обговорення проекту Податкового Кодексу України (м.Ужгород, 2000 р.).

Публікації. Результати дисертаційного дослідження опубліковані автором у наукових фахових виданнях у 7 публікаціях загальним обсягом 1,8 друкованих аркушів.

Структура та обсяг дисертаційної роботи. Відповідно до мети, завдань та логіки дослідження визначена структура роботи, яка складається із вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Повний обсяг дисертаційного дослідження становить 195 сторінок комп'ютерного тексту, в тому числі: 40 таблиць на 41 сторінках, 8 рисунків на 8 сторінках, 11 додатків на 11 сторінках, список використаних джерел налічує 141 найменування на 12 сторінках.

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ

У **вступі** обґрунтовано актуальність теми, розкрито рівень її розробки у фінансово-економічній літературі, визначено мету, завдання, предмет та об'єкт дослідження, методологічну та інформаційну базу роботи, наукову новизну, практичне значення, особистий внесок автора та апробацію результатів дослідження.

У **розділі 1** - "Оподаткування підприємств в умовах трансформації економіки України" - проведено дослідження економічної природи та сутності податків підприємств в умовах трансформації економіки України. Проаналізовано становлення та розвиток оподаткування прибутку і доданої вартості суб'єктів господарювання, запропоновано застосування непрямих методів визначення податкових зобов'язань у зв'язку з ухиленням від сплати податків, запровадження прогнозування податкових надходжень до місцевих бюджетів. Автором зроблено висновок, що теоретичними засадами оподаткування підприємств є загальна теорія оподаткування, вчення про сутність, функції і роль податків в суспільстві.

Недостатнє теоретичне обґрунтування в економічній літературі сутності податків, що сплачуються суб'єктами господарювання, обумовило необхідність зосередження уваги на дослідженні цієї проблеми. Результатом стало уточнення визначення податків з юридичних осіб, як нецільового, безповоротного, безумовного і обов'язкового платежу, що являє собою форму примусового відчуження частини створеного на підприємствах продукту у власність держави, шляхом надходження до бюджету в порядку та на умовах, які визначаються законами України з питань оподаткування.

У ході проведеного дослідження підтверджено, що ефективно функціонуюча ринкова економіка обов'язково повинна регулюватись державою. Але в умовах ринку держава впливає на

розвиток економіки головним чином за допомогою фінансово-економічних методів і перш за все шляхом застосування відповідної системи оподаткування. Маневруючи податковими ставками, пільгами, змінюючи порядок оподаткування, держава створює певні передумови для прискореного розвитку пріоритетних галузей та виробництв, сприяє вирішенню актуальних для суспільства проблем.

Дисертант прийшов до висновку, що при визначенні бази оподаткування прибутку в силу ряду об'єктивних і суб'єктивних причин доцільно враховувати особливості формування прибутку з різних джерел. Наприклад, прибуток від реалізації продукції, виконаних робіт і наданих послуг власними зусиллями підприємства; прибуток від реалізації зайвих основних засобів, матеріальних цінностей, товарів, закуплених з метою перепродажу; позареалізаційні доходи. Водночас під впливом змін видів і елементів податків змінюється і база оподаткування. Наприклад, при введенні єдиного податку для суб'єктів малого підприємництва, який фактично об'єднує ряд податків, в тому числі і податок на прибуток, єдиною буде і база оподаткування - обсяг виручки від реалізації продукції, виконаних робіт, наданих послуг.

Аналіз сплати податків суб'єктами господарювання Закарпатської області показав, що за останні роки збільшується кількість неплатників податків і ця тенденція має стійкий характер (табл. 1).

Таблиця 1

**Платники податків – суб'єкти господарювання
Закарпатської області, 1998-2001 роки**

№ п/п	Найменування показників	Одиниця виміру	Роки			
			1998	1999	2000	2001
1	Платники, зареєстровані в ДПА	Підприємств	11512	12137	11784	12402
2	Платники, які фактично сплачують податки	- // -	8110	7288	6832	6920
3	Неплатники податків	- // -	3402	4849	4952	5482
4	Питома вага підприємств – неплатники податків	%	29,5%	40%	42%	44,2%

В 1998 році не сплачували податки 29,5 % платників, зареєстрованих в ДПА Закарпатської області, в 2001 році їх питома вага складала 44,2 %, а в 2002 році вона зросла до 45,8%.

У зв'язку з вищезазначеним здобувачем розроблені пропозиції щодо застосування непрямих методів визначення сум податкових зобов'язань суб'єктів господарювання, що ухиляються від сплати податків. Зокрема, для суб'єктів господарювання виробничої сфери діяльності

пропонується застосовувати два непрямі методи визначення сум податкових зобов'язань: метод економічного аналізу і метод розрахунку грошових надходжень.

При застосуванні непрямих методів визначення податкових зобов'язань з податку на додану вартість і податку на прибуток підприємств-виробників необхідно враховувати конкретну галузь, розмір підприємства, обсяги продажу і закупівель, склад постачальників і покупців, асортимент вироблюваної продукції. Наявність зазначеної інформації, на нашу думку, повинна сприяти виявленню реальних сум доходів, які підлягають оподаткуванню та нарахуванню податків, використовуючи непрямі методи податкових зобов'язань.

Здобувачем запропонований комплексний підхід до прогнозування податкових надходжень на майбутній період. При цьому в їх суму в прогностичному періоді повинні включатись очікувані податкові надходження до бюджету, визначені, виходячи із прогностичних економічних показників регіону, прогнозу задекларованих платежів по термінах сплати відповідного періоду, передбачених результатів контрольно-перевірочної та оперативно-пошукової роботи. Крім того, повинні враховуватися прострочені платежі та погашення податкового боргу.

У розділі 2 - "Аналіз діючої практики оподаткування підприємств" - на основі проведеного дослідження оподаткування суб'єктів господарювання встановлено, що при оподаткуванні доходів підприємств відсутня чітка цілеспрямована державна політика, має місце непослідовність у визначенні об'єктів оподаткування, часті суттєві зміни методики розрахунку податків, нестабільність законодавства, тощо. Зазначене негативно впливає як на розвиток підприємницької діяльності суб'єктів господарювання, так і на доходи бюджетів різних рівнів. Зокрема, за період з 1997 до 2002 р.р. питома вага податку на прибуток підприємств у прямих податках зведеного бюджету України зменшилась з 53,1% до 50,7%, відповідно податку на додану вартість з 31,1% до 23,3%.

Зниження питомої ваги податку на прибуток та податку на додану вартість в загальній сумі доходів зведеного бюджету України пояснюється з одного боку звуженням бази оподаткування, а з іншого - збільшенням обсягу пільг. Так, за період 1997 - 2001 роки фактична сума податкових пільг тільки з оподаткування прибутку підприємств Закарпатської області збільшилась в 6,1 рази (табл. 2).

Таблиця 2

**Динаміка податкових пільг з оподаткування прибутку підприємств
Закарпатської області за 1997 - 2001 роки**

№ п/п	Показники	Роки					У % до 2001 р. до 1997 р.
		1997	1998	1999	2000	2001	
1.	Доходи бюджету Закарпатської області (тис. грн.)	251264	269498	345867	379967	378496	150,6
2.	Загальна сума пільг, яка врахована при затвердженні бюджету області (тис. грн.)	21521	36583	36600	35000	37000	171,9
3.	Загальна сума пільг у % до доходів бюджету області	8,6	13,6	10,5	9,2	9,7	112,8
4.	Фактична сума пільг за результатами року (тис. грн.)	6564	10975	16260	23496	40007	609,5
5.	Фактична сума пільг у % до доходів бюджету області	2,6	4,1	4,7	6,2	10,6	407,7

На основі наведених у таблиці 2 даних, дисертантом зроблено висновок, що негативний вплив на виконання дохідної частини бюджету Закарпатської області має передусім те, що чинним законодавством України передбачена можливість застосування пільгових режимів оподаткування для суб'єктів підприємницької діяльності вільних економічних та спеціальних зон. На даний час в Закарпатській області діє одна спеціальна економічна зона, в якій зареєстровано 8 суб'єктів підприємницької діяльності. Фактично в 2002 році здійснювали реалізацію інвестиційних проектів 2 суб'єкти, які отримали пільги по податку на прибуток в сумі 236,5 тис.грн., по акцизному збору в сумі 3914,0 тис.грн. Крім того, 13 суб'єктів підприємництва здійснюють свою діяльність на території пріоритетного розвитку, якими отримано пільг по податку на прибуток у 2002 році в сумі 709,7 тис.грн.

Автор вважає, що пільгові режими оподаткування, які застосовуються в спеціальних (вільних) економічних зонах України, в ряді випадків призводять до ускладнення адміністрування податків та значних втрат бюджету. На думку здобувача, в існуючих вільних економічних та спеціальних зонах потрібно запровадити жорсткий адміністративний контроль за наданням пільг та їх використанням. Необхідно також контролювати ефективність окремих пільг, оскільки їх надання за своєю сутністю є специфічною формою фінансування окремих платників податків за рахунок бюджету. Тому ці кошти повинні мати чітке цільове використання і сприяти розвитку виробництва та соціальної сфери.

На думку дисертанта, доцільним було б розроблення проекту Закону України "Про податкові пільги", в якому необхідно було б визначити загальний порядок встановлення, змін і скасування податкових пільг, напрями їх використання, ведення обліку, здійснення контролю за правильністю обчислення та застосування в оподаткуванні. Здобувач вважає, що податкові пільги повинні запроваджуватись лише на певний термін та за умови цільового використання коштів, отриманих від їх надання. При цьому законодавчі акти, якими запроваджуються економічні пільги по

окремих видах податків, повинні чітко обумовлювати, на які саме цілі можуть бути використані суб'єктами господарської діяльності кошти, вивільнені у зв'язку з пільговим оподаткуванням.

На основі аналізу практики нарахування та стягнення податку на прибуток підприємств в Україні дисертантом зроблено висновок, що одним із недоліків його нарахування є існуючий порядок визначення об'єкта оподаткування, який призводить до ускладнення бухгалтерського і податкового обліку, а також контролю з боку податкових органів при перевірці не лише нарахувань податку на прибуток, а й податку на додану вартість. Це дозволило обґрунтувати пропозицію про необхідність комплексного вдосконалення чинного Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств".

Результати проведеного дослідження дали можливість дисертанту внести пропозиції щодо запровадження в якості податкової бази прибутку від реалізації продукції (робіт, послуг) і оподаткування його за прогресивною шкалою з урахуванням рентабельності реалізованої продукції (табл. 3).

Таблиця 3

**Місячний прибуток від реалізації продукції (робіт, послуг) власного виробництва,
ставки та величина податку на прибуток**

Розмір місячного прибутку	Ставки і розмір податку	Рентабельність реалізованої продукції (%)
Від 0 до 10000 грн.	10%	до 5%
Від 10001 до 20000 грн.	1000 грн. + 20% від суми, що перевищує 10000 грн.	від 5% до 10%
Від 20001 до 50000 грн.	3000 грн. + 25% від суми, що перевищує 20000 грн.	від 10% до 15%
Від 50001 до 75000 грн.	10500 грн. + 35% від суми, що перевищує 50000 грн.	від 15% до 20%
Від 75001 до 100000 грн.	19250 грн. + 45% від суми, що перевищує 75000 грн.	від 20% до 30%
Від 100001 і більше грн.	30500 грн. + 50% від суми, що перевищує 100000 грн.	від 30% і більше

Наведені в таблиці 3 дані показують, що податок на прибуток від реалізації продукції власного виробництва зростає в залежності від збільшення отриманого прибутку і рівня рентабельності. Це означає, що величина податку на прибуток залежить від двох критеріїв: абсолютної суми прибутку та рентабельності реалізованої продукції. При цьому обов'язковим критерієм визначення податку на прибуток є рентабельність реалізованої продукції. Наприклад, якщо у звітному періоді підприємство отримало 100 тис. грн. прибутку, а рентабельність реалізованої продукції склала 15%, то у відповідності з рекомендованою шкалою податок на прибуток становитиме 19тис.250грн. (10500 грн. + (25 тис.грн. (35 / 100)). По діючій системі

оподаткування податок на прибуток склав би 30 тис. грн. (100 тис.грн. (30/100). Але, починаючи від 100 тис. грн. отриманого прибутку і рентабельності реалізованої продукції від 30% і більше, податок на прибуток за рекомендованою методикою буде більшим в порівнянні з нині існуючою методикою.

Податок на прибуток від інших надходжень пропонується встановити за єдиною ставкою, яка може зменшуватись або збільшуватись в законодавчому порядку один раз на рік при затвердженні бюджету.

Такий диференційований підхід до оподаткування прибутку підприємств буде сприяти зменшенню збитковості продукції, розвитку низькорентабельних підприємств, оскільки значна сума прибутку залишатиметься в їх розпорядженні і може бути спрямована на придбання та модернізацію основних засобів. Це в свою чергу сприятиме зростанню власного капіталу, уникненню банкрутства, покращанню стимулювання праці зайнятих на підприємстві.

При умові застосування пропозицій автора щодо визначення бази оподаткування податком на прибуток за джерелами надходження коштів виникає необхідність реформування звітності з оподаткування прибутку. Зокрема, з метою забезпечення отримання даних про прибуток підприємства за джерелами надходження коштів необхідно внести до ф. № 2 "Звіт про фінансові результати" окремі уточнення, а саме, включити у виробничу собівартість продукції адміністративні витрати та витрати на збут; вилучити зі складу доходів і витрат статті "інші операційні доходи", "інші операційні витрати". Внаслідок вирахування із доходу (виручки) від реалізації продукції податку на додану вартість, акцизного збору, мита, виробничої собівартості продукції, адміністративних витрат і витрат на збут отримаємо результат, який насправді можна назвати прибутком (збитком) від реалізації продукції.

Статтю "Інші операційні доходи" визнати окремою позицією бази оподаткування під назвою "Прибуток від іншої операційної діяльності". У зв'язку з вищезазначеними змінами рекомендується подавати в податкові органи у складі податкової звітності декларацію за формою, яка особисто розроблена дисертантом.

Досліджуючи порядок нарахування ПДВ, здобувач дійшов висновку, що чинний порядок його обчислення сприяє збільшенню неплатників податку. Дисертант проаналізував діючу практику нарахування ПДВ на підприємствах Закарпатської області. Першим висновком з цього аналізу є те, що вхідний ПДВ повинен нараховуватись з метою відшкодування лише на ту частину матеріальних цінностей, яка використана підприємством на виготовлення продукції у звітному періоді. Другим - сплата ПДВ повинна здійснюватися не за першою подією, а після надходження грошових коштів на поточний рахунок платника податку за відвантаженою продукцією.

Дослідження особливостей нарахування ПДВ дало змогу автору зробити ще один важливий висновок: оподатковується продажна вартість об'єктів оподаткування - готова продукція, роботи,

послуги, які реалізує підприємство (виробник) покупцю (споживачу), що є останнім у ланцюгу - продавець-покупець-споживач. Отже в законодавчому акті повинні бути відображені відносини, які виникають між виробником і споживачем, продавцем і покупцем, а також з бюджетом.

Слід наголосити, що суб'єктом сплати ПДВ (податку на споживання) є покупець, який купує товари для власного споживання, користується послугами, певними роботами підприємств, що є юридичними особами. Платниками податку є суб'єкти підприємницької діяльності, які зобов'язані здійснювати отримання та внесення в бюджет податку, що сплачується покупцем. Таким чином справжнім платником податку на додану вартість є покупець (споживач).

Крім того, здобувач вважає за доцільне визнати об'єктами оподаткування лише ті операції з продажу товарів, робіт, послуг, що здійснюються на території нашої країни як резидентами, так і нерезидентами. Ввезення (пересилання) товарів на територію України нерезидентами для використання на виробничі цілі доцільно обкладати лише митом за встановленими в законодавчому порядку ставками. Якщо ці товари будуть використані для власного споживання або продані, то їх вартість має обкладатися ПДВ. При цьому перелік об'єктів оподаткування може бути згрупований за принципом, вказаним у затвердженому Міністерством фінансів України "Плані рахунків бухгалтерського обліку підприємств, організацій та установ".

Аналізуючи зміст Закону "Про податок на додану вартість", здобувач дійшов висновку, що підприємства (юридичні особи), по суті, є посередниками при сплаті ПДВ і одночасно кредитором. Кредитними коштами держава користується в межах податкового періоду (від одного до трьох місяців), який вибрав платник податку.

При запровадженні змін до Закону "Про податок на додану вартість" можна зберегти діючу практику надання державі кредиту юридичними особами, який названо податковим кредитом, але з окремими поправками. А саме: по-перше, кредитором має бути підприємство, яке реалізує товари (роботи, послуги), а не покупець; по-друге, до надання кредиту державі доцільно залучити лише переважно платоспроможні підприємства; по-третє, термін погашення кредитів треба визначити в межах звітного податкового періоду; по-четверте, погашення наданого кредиту може здійснюватись державою шляхом перерахування коштів на поточний рахунок кредитора або шляхом заліку, тобто зменшення його податкового зобов'язання. Автором розроблена і запропонована нова форма декларації податку на додану вартість, а також розрахунку підприємств з державою щодо податкового кредиту.

В дисертації проведено аналіз впливу податків на результати фінансово-господарської діяльності підприємств. Аналіз показників фінансово-господарської діяльності підприємств Закарпатської області показав, що частка податків у їх виручці від реалізації продукції становить від 16% до 35% і має тенденцію до зростання (відповідно із збільшенням розміру виручки від реалізації продукції). Така жорстка податкова політика держави не тільки не сприяє фінансовій

стабілізації економіки України, а й зумовлює значною мірою падіння виробництва, загострює проблеми фінансового стану навіть платоспроможних підприємств.

У розділі 3 - "Податковий контроль у контексті вдосконалення оподаткування підприємств" - розглядаються питання вдосконалення організації і методики контролю за нарахуванням і сплатою податку на прибуток, податку на додану вартість в умовах реформування економіки України.

Особливу увагу в роботі приділено питанням організації контролю за справлянням податку на прибуток підприємств. Автором встановлено, що основна мета податкового контролю полягає у виявленні відхилень від регламентованих законами України норм. В період проведення перевірок достовірності відображення в обліку прибутку від реалізації продукції запропоновано складати товарний баланс готової продукції власного виробництва. Ця інформація сприятиме дієвості контролю за рухом готової продукції, що є гарантією більш точного і повного визначення доходів (виручки) від реалізації продукції. Необхідність складання товарного балансу обумовлена тим, що надходження готової продукції можуть бути різні: безпосередньо з виробництва, дооцінка готової продукції, повернення покупцями, тощо. Водночас і вибуття готової продукції може відбуватися з різних причин: відвантаження покупцям, уцінка продукції, списання браку, погашення зобов'язань, відпуск продукції на інвестиційні цілі. Таким чином зазначені зміни дають можливість визначити реальну вартість реалізованої продукції.

В процесі проведення аналізу витрат на виробництво підприємств Закарпатської області дисертант дійшов висновку, що для отримання достовірних даних щодо собівартості продукції і зменшення збиткових виробництв необхідно передбачити законодавчими і нормативними актами складання планових калькуляцій на підприємствах і поставити в обов'язок податковим органам здійснювати контроль за формуванням собівартості продукції.

Проведеними податковими органами перевітками правильності відшкодування вхідного ПДВ встановлено, що на окремих підприємствах, які здійснюють відвантаження продукції на експорт, суми податкового кредиту значно перевищують суми податкового зобов'язання, що призводить до збільшення виплат із бюджету.

З метою ліквідації таких перекосів здобувач пропонує суми податкового кредиту щодо продукції, відвантаженої на експорт, відносити на валові витрати виробництва, а не відшкодовувати із бюджету, як це передбачено законодавчими актами. При цьому право на віднесення податкового кредиту на валові витрати виробництва повинно бути підтверджено відповідними документами, а саме: наявністю митної декларації про відвантаження продукції на експорт, копії платіжних доручень, завірених банком, про розрахунки за придбаний товар.

Автор вважає, що діючі методичні вказівки щодо організації і проведення контролю за дотриманням платниками податків законодавства з оподаткування є недосконалими. Зокрема, основна увага в них приділяється тому, що перевіряти, і недостатня тому, як перевіряти. Методичні рекомендації подаються у формі переказу окремих норм законів та інших нормативних актів з оподаткування. Такі методичні рекомендації не надають ефективної допомоги працівнику, що здійснює перевірку.

З метою підвищення ефективності системи податкового контролю за справлянням податку на додану вартість і податку на прибуток дисертант пропонує:

ліквідувати податковий облік і відповідно всі методичні рекомендації, пов'язані з ним, перш за все, щодо контролю оподаткування прибутку підприємств;

визначення виручки від реалізації продукції розпочинати з перевірки достовірності даних товарного балансу, який наводиться в декларації, запропонованої здобувачем;

для виявлення випуску неврахованої продукції необхідно перевіряти витрати виробничих запасів на оприбутковану продукцію в межах норм з обов'язковим виявленням причин відхилень;

для встановлення вірогідної суми доходу (виручки) від реалізації продукції, яка не була взята на облік, тобто виготовлялась і реалізувалась в сфері тіньової економіки, контролюючі органи повинні застосовувати непрямі методи перевірки визначення бази оподаткування.

Що стосується форм і методів контролю розрахунків щодо податкового кредиту, то доцільно піддати контролю такі питання: правильність визначення бази, з якої нараховується податковий кредит, правильність нарахування і своєчасність сплати самого кредиту.

На основі вищезазначеного автором зроблено висновок про необхідність розробки цілісних методичних вказівок щодо порядку організації і методів проведення податкового контролю на підприємствах як важливої складової податкового менеджменту.

ВИСНОВКИ

В дисертації розкриті теоретичні засади оподаткування підприємств, його формування, становлення і розвиток в Україні в контексті вдосконалення механізмів стягнення ПДВ і податку на прибуток, підвищення ефективності податкового контролю, що дало змогу по-новому розв'язати актуальні народногосподарські питання, які є сьогодні досить важливими для фінансової теорії і практики. В результаті проведеного дослідження сформульовані такі висновки та пропозиції:

- Витрати на утримання та експлуатацію об'єктів соціальної інфраструктури, що перебувають на балансі платника податку, доцільно фінансувати за рахунок прибутку, що залишається у розпорядженні підприємства. Відповідно до Закону "Про оподаткування

прибутку підприємств" зазначені витрати відносяться до валових витрат платника податку.

- З метою скорочення пільг з оподаткування прибутку підприємств запропоновано прийняти Закон України "Про податкові пільги", яким потрібно було б визначити загальний порядок встановлення, зміни і скасування податкових пільг, напрями їх використання, ведення обліку та контролю за правильністю обчислення і застосування при оподаткуванні.
- Відрегулювати порядок визначення валових витрат платника податку з метою обчислення оподатковуваного прибутку. Діючий порядок визначення валових витрат зменшує об'єкт оподаткування і суму податку на прибуток. В зв'язку з цим рекомендуємо включати у валові витрати виробництва не будь-які матеріальні цінності, придбані платником податку у звітному періоді, а лише ту їх частину, яка використана у звітному періоді у виробництві.
- При оподаткуванні прибутку підприємницьких структур необхідно ввести прогресивну шкалу оподаткування прибутку підприємств в залежності від розміру абсолютної суми прибутку і рівня рентабельності продукції. Податок на прибуток від інших надходжень пропонується встановити за єдиною ставкою, яка може (при необхідності) зменшуватись або збільшуватись в законодавчому порядку один раз на рік при затвердженні бюджету на наступний календарний рік.
- Вхідний податок на додану вартість необхідно нараховувати з метою відшкодування лише на ту частину матеріальних цінностей, яка використана підприємством на виготовлення продукції у звітному періоді. При цьому сплата податку на додану вартість повинна здійснюватись не за першою подією, а після надходження грошових коштів на поточний рахунок платника податку за відвантажену продукцію.
- Запропоновано розробити нову форму декларації, яка б містила інформацію про рух товарів для визначення доходів від реалізації продукції у розрізі споживачів. Такий метод обчислення доходів від реалізації продукції є більш достовірним і не потребує складання податкових накладних, ведення книги обліку придбання товарів, книги обліку продажу товарів.
- Як показав аналіз на окремих підприємствах, які здійснюють відвантаження продукції на експорт, суми податкового кредиту значно перевищують суми податкового зобов'язання, що призводить до збільшення виплат із бюджету. З метою зменшення сум відшкодування вхідного податку на додану вартість з бюджету щодо продукції, відвантаженої на експорт, пропонується відносити їх на валові витрати виробництва. Відповідно до Закону

України "Про податок на додану вартість" зазначені суми податкового кредиту відшкодовуються із бюджету.

- В процесі проведення аналізу витрат на виробництво підприємств дисертант прийшла до висновку, що для отримання достовірних даних щодо собівартості продукції і зменшення збиткових виробництв необхідно передбачити законодавчими і нормативними актами складання планових калькуляцій на підприємствах і зобов'язати податкові органи здійснювати контроль за формуванням собівартості продукції.
- Проведений аналіз рівня сплати податків суб'єктами господарювання показав, що за останні роки збільшується кількість підприємств, що ухиляються від сплати податків. Так, за період 1998 - 2001 роки кількість підприємств, які зареєстровані в ДПА Закарпатської області як платники податків і не сплачують податки, збільшилась з 29,5% до 44,2%. З метою зменшення неплатників податків запропоновано застосувати два непрямі методи визначення податкових зобов'язань: економічного аналізу і розрахунку грошових надходжень.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ:

У наукових фахових виданнях:

1. Бадида М.П. Податок на прибуток: проблеми законодавства // Вісник податкової служби України - 1999, - № 17, с. 8-13, - 0,4 д.а.
2. Бадида М.П. Україні потрібна ефективна система оподаткування // Фінанси України - 1999, - № 8, с. 120-123, - 0,2 д.а.
3. Бадида М.П. Податок на додану вартість бажано трансформувати в податок на споживання // Науковий вісник Ужгородського університету, серія "Економіка" - 2000, - № 6, с. 203-205, - 0,1 д.а.
4. Бадида М.П. Із історії системи оподаткування на землях України до 1991 року // Збірник наукових праць, Науковий вісник Державної податкової адміністрації України та Академії державної податкової служби України - 2000, - № 4 (10), с. 95-102, - 0,5 д.а.
5. Бадида М.П. Податкова політика держави в період реформування економіки // Вісник податкової служби України - 2002, - № 5 березень-квітень, с. 26-31, - 0,3 д.а.

В інших виданнях:

1. Бадида М.П. Контроль за нарахуванням та сплатою податків у системі реалізації соціальних гарантій громадян // Збірник матеріалів Міжнародної науково-практичної конференції 24-25 лютого 1999 року - Ужгород, "Права і свободи людини та сучасний суспільний прогрес", с. 109-112, - 0,2 д.а.

2. Бадида М.П. Деякі проблеми та пропозиції щодо легалізації тіньової економіки // Збірник матеріалів науково-практичної конференції "Реформа міжбюджетних відносин і проблеми розвитку податкової системи України" - Ірпінь, жовтень 1999 року - с. 372-373, - 0,1 д.а.

АНОТАЦІЯ

Бадида М.П. Оподаткування підприємств та шляхи його вдосконалення в Україні. - Рукопис.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.04.01 - фінанси, грошовий обіг і кредит. Київський національний економічний університет. Київ, 2003.

Дисертація присвячена дослідженню теорії і практики оподаткування підприємств, його становленню і розвитку та механізму функціонування в Україні в умовах ринкової трансформації її економіки. Розроблені пропозиції стосовно прогнозування податкових надходжень до бюджетів різних рівнів, визначення сум податкових зобов'язань за непрямими методами, нарахування та стягнення в бюджет податку на прибуток та податку на додану вартість. Розглянуто вплив податків на результати фінансово-господарської діяльності підприємств та його наслідки.

Обґрунтовано внесення змін до Закону "Про податок на додану вартість". Рекомендовано запровадити прогресивну шкалу оподаткування прибутку підприємств в залежності від розміру абсолютної суми прибутку і рівня рентабельності продукції. Внесено пропозиції щодо вдосконалення організації та проведення контролю за нарахуванням та сплатою податку на прибуток підприємств та податку на додану вартість. Обґрунтовано напрями підвищення ефективності податкового контролю.

Ключові слова: податок на прибуток, податок на додану вартість, податкове зобов'язання, податковий кредит, оподатковуваний прибуток, бюджетне відшкодування, податкова декларація, податкові пільги, податковий контроль.

АННОТАЦИЯ

Бадида М.П. Налогообложение предприятий и пути его совершенствования на Украине. - Рукопись.

Диссертация на соискание учёной степени кандидата экономических наук по специальности 08.04.01 - финансы, денежное обращение и кредит. Киевский национальный экономический университет. Киев, 2003.

Диссертация посвящается исследованию теории и практики налогообложения предприятий, его становлению и развитию, механизму функционирования в Украине в условиях рыночной трансформации её экономики.

Разработаны предложения относительно прогнозирования налоговых поступлений в бюджеты различных уровней, определения сумм налоговых обязательств косвенными методами, начисления и изъятия в бюджет налога на прибыль и налога на добавленную стоимость. Рассмотрено влияние налогов на результаты финансово-хозяйственной деятельности предприятий и его последствия.

В работе вносятся ряд предположений по сокращению налоговых льгот. В частности, отменить льготный режим налогообложения для предприятий свободных экономических и специальных зон, усилить административный контроль за предоставлением налоговых льгот в действующих специальных зонах, предусмотреть в законодательных актах чёткое назначение и использование высвобожденных средств в результате введения льготного режима налогообложения. Предлагается разработать проект Закона Украины "О налоговых льготах", которым можно было бы определить общие подходы к порядку установления, изменений и отмены налоговых льгот, направления их использования, ведения учёта, контроля за правильностью их исчисления. При этом налоговые льготы должны вводиться на определённый период при условии целевого использования высвобожденных средств в результате льготного налогообложения.

В диссертации подчёркивается, что одним из недостатков исчисления налога на прибыль является определение объекта налогообложения. Действующий порядок налогообложения прибыли усложняет бухгалтерский и налоговый учёт, контроль со стороны налоговых органов в период проведения проверок правильности начисления налога на добавленную стоимость и налога на прибыль. В работе вносятся предложения о включении в базу налогообложения прибыли от реализации продукции (работ, услуг) с использованием прогрессивной шкалы налогообложения с учётом уровня рентабельности реализованной продукции.

Рекомендовано внедрить прогрессивную шкалу налогообложения прибыли предприятий в зависимости от размера абсолютной суммы прибыли и уровня рентабельности продукции. Внесены предложения по совершенствованию организации и проведению контроля по налогообложению прибыли предприятий и изъятию налога на добавленную стоимость. Предложены пути повышения эффективности налогового контроля.

Основные результаты диссертации внедрены в практику работы налоговых органов и учебный процесс в Киевском национальном экономическом университете.

Ключевые слова: налог на прибыль, налог на добавленную стоимость, налоговое обязательство, налоговый кредит, налогооблагаемая прибыль, бюджетное возмещение, налоговая декларация, налоговые льготы, налоговый контроль.

SUMMARY

Badyda M.P. The Taxation of Enterprises and the Ways of Its Improvement in Ukraine. - Manuscript

The dissertation presented for a scientific degree of the Candidate of economic sciences, specialized field 08.04.01 - Finance, money circulation and credit. Kyiv National University of Economics. Kyiv, 2003.

The dissertation is devoted to the research of the theory and practice of the enterprises taxation, its establishment and development, the mechanism of its functioning in the transformation period of the development of economy in Ukraine.

The modification to the law "About the tax to additional cost" is reasonable. Suggestions concerning the prognosis of tax receipts to the budgets on various levels, fixing of the sums of tax commitments obligations by indirect methods, charge and collecting to the budget of the tax profit and value added tax have been worked out.

The influence of the taxes on the results of financial and economic activities of enterprises has been considered.

The necessity of transforming of the value added tax into the consumption tax has been grounded. It is recommended to introduce a progressive scale of the taxation of the profit of enterprises depending on the size of the absolute sum of the profit and the level of production profitability. The offers on the organization improvement and carrying out of enterprises taxable profit control and value added tax collecting have been suggested. The ways to increase the efficiency of tax control have been offered.

The main results of the dissertation have been introduced into the practical work of tax bodies and educational process of Kyiv National University of Economics.

Key words: tax profit, value added tax, tax commitments, tax credit, taxable profit, budget compensation, tax return, tax allowance, tax control.